

Rafael Correia Fuso

SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA

Mestrado em Direito Tributário

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

2006

Rafael Correia Fuso

SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA

Dissertação apresentada à Banca
Examinadora da Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo,
como exigência parcial para obtenção
do título de Mestre em Direito do
Estado (Direito Tributário), sob a
orientação do Professor Doutor Paulo
de Barros Carvalho.

Pontifica Universidade Católica de São Paulo

2006

BANCA EXAMINADORA

1_____

2_____

3_____

“O jurista é o semântico da linguagem
do Direito”. (Alfredo Augusto Becker)

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus pais, Wallace e Mara, com o respeito, o amor e a admiração de sempre.

A Vivien Lys, com todo meu carinho, amor e companheirismo.

Aos mestres Celso Campilongo, Roque Carrazza e Heleno Tôrres, pelas lições no mestrado.

Aos professores e amigos Tárek Moussallem, Maria Rita Ferragut e Eurico de Santi.

Ao orientador, mestre e amigo Prof. Dr. Paulo de Barros Carvalho, pelos ensinamentos, e a quem eu dedico este trabalho.

RESUMO

O presente trabalho, intitulado *Seletividade Tributária*, busca trazer a análise das acepções semânticas contidas nesse princípio constitucional, aplicável em três impostos apontados na Constituição Federal de 1988, quais sejam, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU).

A acepção semântica atribuída à seletividade no IPI e no ICMS é distinta da que se atribui ao IPTU. Nos dois primeiros tributos, a seletividade é vista do prisma da necessidade do consumo do produto, mercadoria ou serviço, enquanto no terceiro tributo o critério diferenciador está no uso e na localização do bem imóvel.

Neste trabalho, percorremos as principais questões que envolvem esse princípio constitucional, analisando seu papel e sua importância no subsistema jurídico tributário brasileiro.

Vislumbramos que a Carta Magna de 1988 dirige-se, em um primeiro momento, quando trata do princípio, ao legislador ordinário. Entretanto, o mesmo Colex estende sua obrigatoriedade ao Executivo e ao Judiciário, que expedirão normas jurídicas para regular condutas intersubjetivas.

O princípio deve ser aplicado pelo legislador e por aqueles que julgam no plano administrativo ou judicial. Para que seja possível identificar a aplicação da seletividade, devemos buscar no contexto da regra os critérios objetivos e subjetivos para se aplicar as conotações do princípio. Munidos desses elementos, o próximo passo será a exegese sistemática da seletividade de forma a nos possibilitar fazer as escolhas mais exatas das significações.

Assim, se a conclusão do exegeta for no sentido de não-atendimento ao princípio pela regra, poderá questionar sua aplicação, como maneira de preservar direitos e garantias constitucionais.

SUMMARY

This paper, entitled *Tax Selectivity*, analyses the semantic meanings included in this constitutional principle, applicable in three taxes appointed in the Federal Constitution of 1988, to wit, the Tax on Manufactured Products (IPI), Tax on Distribution of Goods and Services (ICMS) and the Municipal Property Tax (IPTU).

The semantic meaning attributed to the selectivity in the IPI and in the ICMS is separate from the attributed to the IPTU. In the first two taxes, the selectivity is foreseen from the prism of the need of the excise of the product, goods or services, while in the third tax, the criteria of differentiation is in the use and in the localization of the real estate property.

In this paper, we will go through the main questions that involves such constitutional principle, analyzing its roles and its importance in the Brazilian legal tax subsystem.

We identified that the Brazilian Federal Constitution of 1988 focuses, in a first moment, when mentioning of the principle, in the ordinary legislator. However, such Federal Constitution extends its obligation to the Executive and the Judiciary Branches, that will issue legal rulings to regulate intersubjective conducts.

The principle shall be applied by the legislator and by those that judge in the administrative or judicial spheres. In order to be possible to identify the application of the selectivity, we shall seek in the context of the rules of the objective and subjective criteria to apply the connotations of the principle. With the supply of such elements, the next step shall be the systematic interpretation of the Law of the selectivity in a way to allow us to make the most exact choices of the significations.

Therefore, if the conclusion of the ones that governs is in a way of non-attendance to the principle by the rule, may question its application in order to preserve the constitutional rights and guarantees.

ÍNDICE SISTEMÁTICO

Introdução.....	13
Capítulo 1. Propedêutica geral.....	20
1.1. Delimitação do objeto.....	20
1.2. A linguagem no direito.....	20
1.3. Norma jurídica.....	23
1.3.1. Enunciados e proposições.....	23
1.3.2. Conceito de norma jurídica.....	25
1.3.3. A estrutura lógica das normas jurídicas.....	27
1.3.4. Normas primárias e secundárias.....	28
1.3.5. Normas gerais e abstratas, individuais e concretas.....	33
1.4. Fato jurídico e ato jurídico.....	37
1.5. Relação jurídica.....	39
1.6. Validade (pertinência), vigência e eficácia: técnica, jurídica e social.....	42
1.7. Noção de sistema e classificação.....	45
1.8. O processo de interpretação das regras jurídicas.....	52
1.9. A aplicação do direito.....	59
Capítulo 2. Princípios e o subsistema constitucional tributário.....	62
2.1. Regras de comportamento e regras de estrutura.....	62
2.2. Noção de princípios.....	65
2.3. Valor e limite objetivo.....	70
2.4. O subsistema constitucional tributário e o IPI.....	73
2.5. O subsistema constitucional tributário e o ICMS.....	80
2.6. O subsistema constitucional tributário e o IPTU.....	89
Capítulo 3. O princípio da seletividade no subsistema tributário brasileiro.....	96

3.1. Considerações sobre a seletividade.....	96
3.2. Conceito e função da seletividade.....	97
3.3. As necessidades de bens e serviços da sociedade de consumo.....	99
3.4. A manifestação de riqueza e a incidência tributária.....	100
Capítulo 4. A seletividade e a extrafiscalidade.....	103
4.1. O conceito de extrafiscalidade no sistema jurídico tributário.....	103
4.2. A extrafiscalidade na Constituição Federal de 1988.....	107
4.3. A seletividade como critério implementador da extrafiscalidade.....	111
4.4. A extrafiscalidade no IPI.....	113
4.5. A extrafiscalidade no ICMS.....	115
4.6. A extrafiscalidade no IPTU.....	118
Capítulo 5. A seletividade em função da essencialidade do produto e do serviço.....	122
5.1. O conceito de essencialidade (necessidade) como critério de tributação.....	122
5.2. A seletividade e os princípios constitucionais.....	123
5.2.1. A legalidade.....	124
5.2.2. A capacidade contributiva.....	125
5.2.3. A razoabilidade.....	127
5.2.4. A proporcionalidade.....	128
5.2.5. A igualdade.....	129
5.2.6. A uniformidade.....	131
5.3. A seletividade no IPI.....	133
5.3.1. A seletividade como critério obrigatório no IPI.....	133
5.3.2. A seletividade do IPI e a alíquota zero.....	136
5.3.3. A variação das alíquotas do IPI conforme a etapa da circulação ou a destinação do produto.....	138

5.3.4. A seletividade do IPI e a tutela do meio ambiente.....	139
5.4. A seletividade no ICMS.....	139
5.4.1. A seletividade como critério obrigatório no ICMS.....	139
5.4.2. A aplicabilidade do poder-dever no ICMS.....	143
5.4.3. A seletividade na energia elétrica.....	146
5.4.4. A seletividade no serviço de telecomunicação.....	149
Capítulo 6. A seletividade em razão do uso e localização do imóvel.....	152
6.1. A seletividade como critério obrigatório no IPTU.....	152
6.2. A acepção semântica da seletividade quanto ao uso do imóvel.....	154
6.3. A acepção semântica da seletividade quanto à localização do imóvel.....	156
6.4. A seletividade e os princípios constitucionais no IPTU.....	158
6.4.1. A progressividade.....	158
6.4.2. A capacidade contributiva.....	163
6.4.3. A razoabilidade.....	165
6.4.4. A proporcionalidade.....	167
6.4.5. A igualdade.....	167
6.5. A seletividade como princípio determinante das alíquotas do IPTU.....	169
Capítulo 7. Interpretação e aplicação da seletividade.....	171
7.1. A interpretação do princípio da seletividade.....	171
7.2. A aplicação do princípio da seletividade no direito positivo.....	174
7.3. As regras produzidas pelo Poder Executivo sujeitas à seletividade.....	177
7.3.1. No IPI.....	177
7.3.2. No ICMS.....	178
7.3.3. No IPTU.....	180
7.4. As regras produzidas pelo Poder Legislativo sujeitas à seletividade.....	181

7.4.1. No IPI.....	181
7.4.2. No ICMS.....	183
7.4.3. No IPTU.....	184
7.5. As normas produzidas pelo Poder Judiciário sobre a seletividade.....	187
7.5.1. No IPI.....	189
7.5.2. No ICMS.....	194
7.5.3. No IPTU.....	196
7.6. O dever de corrigir distorções no exercício jurisdicional.....	198
7.6.1. A função típica do Poder Judiciário.....	198
7.6.2. A impossibilidade de se aplicar alíquotas diferentes pela equidade.....	200
7.6.3. A suspensão da eficácia técnica e a invalidade da regra que não atenda à seletividade.....	206
Conclusões.....	212
Bibliografia.....	224

INTRODUÇÃO

A maior parte dos estudos realizados no Brasil quanto à incidência dos impostos sobre o consumo e o patrimônio conclui que nosso sistema tributário está em regressão. A Carta Magna de 1988 tentou, sem sucesso, amenizar esse problema, ao estabelecer o princípio da seletividade tributária.

Aplicável ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e ao Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), deparamo-nos, nesse princípio, com acepções semânticas distintas. Nos dois primeiros impostos, o critério tributário de distinção é a essencialidade do produto, mercadoria ou serviço. No terceiro, a distinção é devida ao uso e à localização do bem imóvel.

Encontramos em nosso sistema jurídico algumas falhas normativas, justificadas pela atecnia do legislador. Porém, o fato de haver palavras e expressões incorretas não impedem o intérprete e o aplicador do direito de cumprirem sua função, qual seja, apontarem a significação mais exata ao princípio, revelada nas alíquotas das regras de conduta.

Apesar de o texto constitucional atribuir certa liberdade ao legislador ordinário, este está sob o manto da imposição legal no atendimento ao princípio.

Para não editar regras inconstitucionais, o legislador ordinário deve mergulhar na axiologia e identificar os critérios objetivos do princípio. Poderá, assim, fazer a melhor escolha, a que atenda às intenções do legislador constituinte e, consequentemente, aos direitos daqueles que suportam a carga fiscal.

Ressalte-se que a seletividade é um princípio eivado de carga valorativa, sendo interpretado sob o manto da discricionariedade, mas limitado a critérios que impedem a liberalidade do legislador.

Ao explicitar esse princípio, a Constituição Federal de 1988 tentou impor parâmetros para atender à seletividade nos casos que envolvem o IPI, o ICMS e o IPTU. Entretanto, esses

parâmetros, traduzidos, amparados e delimitados no *arquétipo* constitucional do princípio, acabam não sendo ou sendo mal interpretados e compreendidos pelo legislador e pelo aplicador do direito.

Como forma de registrar as falhas, e até mesmo a não-aplicação desse princípio constitucional, a doutrina vem entendendo que, na prática, não temos uma seletividade efetivamente estabelecida.¹

A não-observância desse princípio dá-se por culpa do legislador, do aplicador e daqueles que devem fazer do seu direito uma arma de questionamentos.

A Ciência do Direito vem buscando abrir os olhos dos legisladores e dos aplicadores do direito quanto à necessidade de desoneras os produtos e serviços essenciais à sobrevivência, ao bem-estar social e ao crescimento econômico dos consumidores, que são, de fato, os verdadeiros contribuintes dos tributos. Mas esse trabalho só produzirá efeitos quando aqueles a quem é dirigido o princípio aplicarem-no efetivamente.

Em comentários sobre os capítulos, apontamos, inicialmente, os principais fundamentos que serviram de base para o desenvolvimento do estudo, como forma de fixar preceitos básicos que serão utilizados na identificação, na interpretação e na aplicação desse fundamental princípio.

Conceituamos norma jurídica e fato jurídico, analisamos o processo de subsunção do conceito fato ao conceito norma, com a criação da norma individual e concreta a partir da norma geral e abstrata.

¹ MACHADO. Hugo de Brito. IPTU. Ausência de progressividade. Distinção entre progressividade e seletividade. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 31. São Paulo: Dialética, 1998, p. 83-84.

Tratamos do processo de interpretação, que se inicia no texto legal, percorremos caminhos imprescindíveis para chegar à compreensão do contexto² das regras, com o objetivo de aplicar as significações mais exatas quando da produção de normas jurídicas.

No segundo capítulo, apresentamos o conceito de princípio como forma de fixar premissas, destacando o critério axiológico e objetivo que essas regras jurídicas estruturais apresentam.

Identificamos no sistema jurídico alguns princípios que carregam consigo grande carga de valor, e outros que são identificáveis por limites objetivos.

Discorremos brevemente sobre o tratamento constitucional dado ao IPI, ao ICMS e ao IPTU, como forma de identificar os tributos sujeitos à seletividade tributária.

No terceiro capítulo, passamos a conceituar a seletividade e destacamos sua função no subsistema tributário brasileiro, considerando que tal princípio deve ser observado pelo legislador ordinário, pelo Executivo e pelo Judiciário, haja vista tratar-se de um direito constitucional do contribuinte.

Ao aplicar-se a seletividade tributária no tempo, percebem-se mutações no plano das necessidades de bens e serviços da sociedade de consumo, haja vista que em um processo histórico e evolutivo passou-se a considerar essenciais produtos e serviços antes considerados úteis e supérfluos, assumindo esses produtos e serviços outra conotação.

Encerramos o terceiro capítulo identificando a manifestação de riqueza, considerada como elemento definidor da incidência tributária. No IPI e ICMS, diante da sistemática indireta de repasse da carga tributária para o preço dos produtos e serviços, constata-se que a manifestação de riqueza é o preço do produto industrializado ou comercializado, bem como

² Contexto pode ser definido como “um conjunto de elementos que condicionam, de um modo qualquer, o significado de um enunciado”. ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. 3^a ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 199.

do serviço prestado no plano da competência estadual, sujeitos ao balizamento estabelecido pela seletividade.

No caso do IPTU, a manifestação de riqueza está atrelada à capacidade econômica do contribuinte, sujeita à tributação de acordo com o uso e a localização do bem imóvel.

No quarto capítulo, identificamos, nas regras jurídicas, a presença de critérios fiscais e extrafiscais em conjunto, aplicados em harmonia, podendo haver prevalência de um sobre o outro, mas sem interferir em suas funções e identidades.

Constatamos que a extrafiscalidade visa a atender ao desenvolvimento socioeconômico, à justiça social e à proteção ao meio ambiente, elementos extrínsecos que não são incluídos nos anseios arrecadatórios do Estado.

Na Constituição Federal, identificamos nas regras de estrutura a extrafiscalidade dos tributos. Especial atenção foi dada às regras dirigidas ao legislador competente para instituir, modificar ou extinguir as regras-matrizes do IPI, do ICMS e do IPTU.

No quinto capítulo, analisamos o conceito da essencialidade, vista como critério definidor da tributação dos produtos (IPI), das mercadorias e dos serviços (ICMS).

No IPI, demonstramos que o texto constitucional impôs ao legislador ordinário obrigação de aplicar o princípio nas regras jurídicas. As alíquotas devem ser aplicadas na razão inversa da necessidade de consumo do produto ou do serviço.

Discorremos, ainda, sobre a relação da seletividade com a alíquota zero, a impossibilidade de distinguirem-se alíquotas conforme a etapa da circulação ou a destinação do produto, e a falta de critério direto de aplicação da seletividade para atender a tutela ao meio ambiente.

No caso do ICMS, o legislador constituinte também atribuiu uma obrigação aos editores das regras de conduta, em atendimento ao princípio. Não haveria porque não se

aplicarem os mesmos critérios a esse tributo nacional, que onera da mesma forma mercadorias e serviços essenciais.

Valorizamos a interpretação do exegeta e demonstramos que a Carta Magna, quando cria um poder, acaba criando, na verdade, um dever ao legislador ordinário. Daí considerar-se a seletividade também obrigatória para o ICMS.

A título de exemplificação, aprofundamos os estudos da seletividade nas operações com a energia elétrica e na prestação dos serviços de telecomunicação, considerados essenciais a todos os brasileiros em uma sociedade moderna.

No sexto capítulo, investigamos a seletividade quanto ao IPTU. Por meio da interpretação sistemática, concluímos que o legislador constituinte derivado também impôs uma obrigação, quando da edição da Emenda Constitucional n.º 29/2000. Em um primeiro momento, essa regra é dirigida ao legislador ordinário, mas foi estendida aos aplicadores do direito, de forma mediata.

O fundamento está na criação do poder/dever, não se permitindo regras obsoletas no texto constitucional que possibilitem ao legislador a escolha de instituir ou não os tributos. Outro fundamento que se pode acrescer é a possibilidade de atender-se a capacidade econômica do contribuinte por meio da progressividade de alíquotas em face do valor do imóvel.

No momento em que foram inseridos no mesmo parágrafo enunciados tratando da progressividade e da seletividade em face do uso e da localização do bem imóvel, o constituinte derivado almejou a aplicação harmônica desses dois subprincípios, implementadores da capacidade contributiva. Sendo possível atender à capacidade contributiva no IPTU, devem-se então ser aplicadas a progressividade e a seletividade tributária.

O critério de distinção das alíquotas em face do uso do imóvel é a destinação dada pelo proprietário, possuidor ou detentor do bem imóvel: se para fim comercial, industrial, especial ou residencial.

No caso da localização, a distinção de alíquotas, a ser implementada pelo legislador municipal, deve ater-se à infra-estrutura, ao desenvolvimento socioeconômico e ao patrimônio histórico e cultural de certas regiões, a fim de implementar critérios objetivos de discrínmen da tributação.

Assim, o legislador possui como meio para atender à seletividade no IPTU a variação de alíquotas, a serem aplicadas juntamente com a progressividade, em conformidade ao princípio da capacidade contributiva, por tratar-se de um imposto pessoal, e não real.

No último capítulo, buscamos demonstrar o processo de interpretação e aplicação do princípio da seletividade, tanto pelo legislador quanto por aqueles que expedem normas individuais e concretas (Executivo e o Judiciário).

Transcrevemos algumas regras jurídicas que tratam da seletividade. No caso do IPI, foram analisados atos normativos primários (Lei Ordinária) e secundários (Decreto), considerando que nesse último caso há previsão constitucional que permite a alteração de alíquotas pelo Executivo nos limites estabelecidos em lei.

No caso do ICMS, foram analisados Convênios expedidos pelo Conselho Nacional de Política Fazendária e leis editadas pelas Assembléias Legislativas dos Estados, a título de demonstrar como vem sendo aplicado o princípio da seletividade tributária.

No caso do IPTU, por sua vez, as regras jurídicas foram limitadas ao legislador municipal, diante da falta de competência jurisdicional do aplicador administrativo, a quem está vedado declarar ou não a constitucionalidade das regras jurídicas.

Por fim, investigamos o papel do Poder Judiciário quanto ao seu exercício jurisdicional. Analisamos suas funções típicas e atípicas no sistema jurídico brasileiro.

Constatamos que o critério utilizado pelos contribuintes nos questionamentos das alíquotas em razão da seletividade dá-se pela comparação. Objetiva-se, quando muito, estender isenções, reduzir alíquotas de certos produtos e serviços, aplicar a eqüidade de alíquotas etc.

Esses argumentos são inacatáveis pelo Judiciário, haja vista que a função jurisdicional não é reduzir alíquotas, restabelecer isenções, dar tratamento semelhante pela eqüidade, mas sim realizar o controle de legalidade e constitucionalidade repressivo, por meio da expedição de normas individuais e concretas pelo controle difuso, atacando a eficácia sintática das regras que não atendem ao princípio.

No caso do controle concentrado, pelo fato de ser atribuído pela Carta Magna controle de validade das regras jurídicas, o Supremo Tribunal Federal acaba expedindo norma geral e concreta para excluir as regras inválidas do sistema jurídico, tanto pelo seu vício formal quanto pelo seu vício material.

Portanto, este é mais um trabalho que tenta trazer para a Ciência do Direito não só uma análise dogmática do princípio da seletividade no subsistema tributário brasileiro, mas busca respeito ao atendimento dessa regra de estrutura constitucional por aqueles que legislam, interpretam e aplicam as regras jurídicas.

Capítulo 1. Propedêutica geral

1.1. Delimitação do objeto

No presente trabalho, objetiva-se apresentar fundamentos científicos em relação ao princípio da seletividade previsto na Constituição Federal de 1988, especificamente sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e sobre o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU).

Ressalte-se, porém, que não é objeto do presente estudo a seletividade em relação ao Direito Previdenciário Brasileiro, nem a seletividade das mercadorias destinadas à importação, decorrentes de restrições impostas pela extrafiscalidade dos decretos e portarias expedidos pelos órgãos federais de controle e fiscalização do comércio exterior, nos termos do artigo 237 da Constituição Federal de 1988.

Dessa forma, passamos a tratar da linguagem, do conceito de norma, do fato jurídico, da relação jurídica, da leitura, interpretação e compreensão do texto (funções hermenêuticas), bem como da aplicação da regra jurídica no caso concreto, não sendo o objetivo deste trabalho esgotar qualquer desses assuntos.

A fixação de certas premissas é importante, porque utilizaremos o tempo todo conceitos, classificações e descrições trazidas no momento inaugural deste trabalho, que servirão para o desenvolvimento e a compreensão do estudo sobre a seletividade tributária.

1.2. A linguagem no direito

Iniciemos a questão da construção da linguagem, conceituando signo como unidade de um sistema que permite a comunicação inter-humana. Signo é um ente que tem o status lógico de relação.³

³ CARVALHO, Paulo de Barros. Língua e linguagem – signos lingüísticos – funções, formas e tipos de linguagem – hierarquia de linguagens. *Filosofia do direito I – apostila de lógica jurídica*. São Paulo: PUC/SP, 2003, p. 13.

Aplicando-se a terminologia de EDMUND HUSSEL, em que sob o prisma de um “triângulo” encontram-se três elementos (suporte físico, significado e significação), pode-se afirmar que um suporte físico associa-se a um significado e a uma significação.

O suporte físico da linguagem é a palavra falada ou escrita, tendo natureza física ou material. O significado refere-se a algo do mundo exterior ou interior do homem, podendo ser concreto ou imaginário. A significação é a noção, a idéia que surge em nossas mentes quando nos deparamos com o objeto.

O homem, a partir dos signos, altera o mundo social por meio da produção de significados, transforma e constrói realidades por meio da interpretação dos signos.

A semiótica, denominada de ciência que estuda os signos, apresenta um sistema sígnico dividido em três planos: (i) o sintático, que estuda as relações entre os signos; (ii) o semântico, que estuda a relação dos signos com seus objetos; e (iii) o pragmático, que examina a relação dos signos com seus utentes, quais sejam, o emissor e o receptor.⁴

Dessa forma, os signos são elementos importantes para o conhecimento, principalmente para a comunicação entre os homens, feita somente por meio da *linguagem*.

ALF ROSS descreve que, “de todos os sistemas de símbolos⁵, a linguagem é o mais plenamente desenvolvido, o mais eficaz e o mais complicado. A linguagem pode manifestar-se como uma série de formas auditivas ou visuais (fala e escrita)”.⁶

Só conseguimos transformar as coisas no mundo e dar sentido à realidade quando utilizamos a *linguagem*. LUDWIG WITTGENSTEIN, na proposição 5.6 de sua obra *Tractatus Lógico Philosophicus*, traduziu muito bem a importância da linguagem na vida do homem, ao afirmar: “os limites da minha linguagem significam os limites do meu mundo”.

⁴ Charles Sanders Peirce e Charles Morris foram os mentores da distinção em três planos na investigação dos sistemas sígnicos. *Signo, linguagem e conduta*. Ed. Losada (Cf. Idem, ibidem, p. 14).

⁵ Conceituamos “símbolo” como uma construção artificial arbitrariamente construída, que não guarda, em princípio, qualquer relação com o objeto que o símbolo representa.

⁶ ROSS, Alf. *Direito e justiça*. Trad. Edson Bini. Bauru-SP: Edipro, 2003, p. 140.

Daí o papel fundamental da *linguagem* para que o ser humano construa as normas gerais e abstratas, e, em decorrência destas, as individuais e concretas, no processo de positivação do direito. Se não conseguirmos traduzir em linguagem o fato social, não podemos sequer considerá-lo no mundo do direito como fato jurídico, pela ausência de tradução em linguagem competente.

A linguagem no direito positivo possui forma prescritiva (prescreve comportamentos), com função reguladora de condutas intersubjetivas, juridicizando fatos e condutas. A Ciência do Direito possui linguagem descritiva (descreve normas jurídicas), sendo uma linguagem de sobre nível, pois está acima da linguagem do direito positivo e a toma como linguagem objeto (Lo). Portanto, podemos afirmar que a Ciência do Direito é uma metalinguagem.

Note-se, no plano da linguagem, que podemos construir uma escala hierárquica. Os enunciados prescritivos dos textos de lei são: a linguagem-objeto (Lo); a Ciência do Direito, que tem como objeto os textos de lei, é uma sobrelinguagem (L1); a linguagem que fala da linguagem da Ciência do Direito é uma outra sobrelinguagem (L2), e assim sucessivamente.

A Lógica Jurídica, como metalinguagem, poderá estar tanto no nível L2, quando formaliza a linguagem do direito positivo, como no nível L3 (Dogmática) ou até L4 (Filosofia).

PAULO DE BARROS CARVALHO descreve que “o direito positivo não é, em si, metalinguagem. Suas proposições prescritivas apontam para fatos e para condutas intersubjetivas, entidades extralingüísticas. Sua natureza, portanto, é de linguagem-de-objeto”. E continua: “ali onde houver uma linguagem existirá sempre a possibilidade de falar-se a respeito dela, e sendo a Lógica Jurídica uma camada de linguagem, encontraremos em sobre nível a Metalógica Jurídica”.⁷

⁷ *Filosofia do direito I – apostila de lógica jurídica*, p. 42.

Como forma de melhor entender a investigação sobre as características e formas da linguagem do Direito Positivo e da Ciência do Direito, vejamos o quadro abaixo:

Critérios	Linguagem do Direito Positivo	Linguagem da Ciência do Direito
a) tipo de linguagem	técnica	científica
b) tipo de discurso	prescritivo	descritivo
c) hierarquia	objeto	sobrelinguagem
d) Lógica	deôntica (dever-ser)	apofântica (lógica das ciências)

Assim, devemos ter sempre em mente que a linguagem do direito positivo não é passiva de empirismo, vez que apresenta estrutura de linguagem correspondente à lógica deôntica, podendo ser válida ou inválida. Na Ciência do Direito, a linguagem é passiva de valoração e verificabilidade, apresentando uma estrutura lógica alética ou apofântica, podendo ser verdadeira ou falsa.

1.3. Norma jurídica

1.3.1. Enunciados e proposições

O direito positivo apresenta-se em linguagem na forma enunciativa. Enunciado é o *produto da atividade psicofísica de enunciação*. Trata-se de um conjunto de grafemas e fonemas que, sob o manto de regras gramaticais em um determinado idioma, consubstancia-se em uma mensagem que é emitida por um sujeito a um destinatário, no contexto da realização da comunicação.⁸

A enunciação é o processo para a produção de enunciados. É o próprio ato de fala, que produz o enunciado, ou seja, aquilo que se fala.⁹

⁸ Ibidem, p. 143.

⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 2^a ed. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 64-65.

Há também a *enunciação enunciada*, que pode ser definida como as marcas que se podem identificar no texto de lei, remetendo-se à instância da enunciação, como forma de identificarmos e reconstruirmos o processo de reprodução do enunciado, que consiste nas referências de tempo, lugar, pessoa. Já os *enunciados enunciados* são o conteúdo da lei, desprovidos das marcas da enunciação.¹⁰

Entendemos por proposição o juízo de valor que formamos na mente humana quando nos deparamos com o conteúdo dos enunciados prescritivos dos textos de lei, ou seja, proposição é a significação do enunciado. Os enunciados prescritivos ingressam na estrutura sintática da norma jurídica, na condição de antecedente e conseqüente. Isso quer dizer que proposição é a significação dos enunciados, presente na comunicação.

Portanto, proposição é uma carga semântica de conteúdo significativo que o enunciado, a sentença, a oração ou a asserção exprimem.¹¹

Para NORBERTO BOBBIO, proposição “é um conjunto de palavras que possuem um significado em sua unidade. Sua forma mais comum é o que na lógica clássica se chama *juízo*, uma proposição composta de um sujeito e de um predicado, unidos por uma cópula (S é P)”.¹²

Se as normas jurídicas são formadas de proposições, pois nem sempre as significações construídas a partir de um artigo de lei são suficientes para compor a norma jurídica,¹³ afirmamos que a norma é uma construção feita pelo homem em um plano superior ao do enunciado prescritivo, sendo sempre implícita, pois essas entidades estão sempre nas implicitudes dos textos de lei, até mesmo porque a significação é algo construído abstratamente pela mente humana.

¹⁰ Idem, ibidem, p. 65-66.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2^a ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 20.

¹² BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Apresentação Alaôr Caffé Alves. Bauru: Edipro, 2001, p. 73.

¹³ FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 20.

Há normas jurídicas *lato sensu*, no caso a definição dada em epígrafe, e norma jurídica *estricto sensu*, em que são necessários elementos mínimos (unidades de significação do deôntico-jurídico), formados por enunciados prescritivos, presentes no antecedente e no conseqüente da norma, para configurar sua completude.

A norma jurídica completa, conforme bem descreve EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI¹⁴, é formada por proposições prescritivas, com característica bimembre, formada por uma norma primária e por uma norma secundária, com mesma estrutura sintática, mas composição semântica distinta, mais bem analisada a seguir.

1.3.2. Conceito de norma jurídica

Norma jurídica *lato sensu* é a significação que produzimos em nossa mente a partir dos textos do direito positivo, construída pelo intérprete quando se depara com os textos de lei. Consideramos norma jurídica a significação extraída do texto legal que prescreve: Brasília é a Capital Federal ou a alíquota do IPI é de 15%. Observe-se que não há juízo hipotético-condicional completo.

Norma jurídica *stricto sensu* é “a significação organizada numa estrutura lógica hipotética-condicional, construída pelo intérprete quando se depara com os textos do direito positivo, dotada de coercitividade e bilateralidade”.¹⁵

A questão da coercitividade da norma está presente quando a conduta prescrita não é cumprida, podendo ser exigida sua obediência mediante o exercício jurisdicional. Já a bilateralidade está presente na própria essência da norma, quando regula necessariamente condutas entre sujeitos, sendo formada por uma norma primária e uma norma secundária.

Cabe ainda uma distinção importante entre enunciados prescritivos e normas jurídicas. Enunciado prescritivo não é significação, mas sim suporte físico que a norma

¹⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 41.

¹⁵ Maria Rita Ferragut entende como norma jurídica o mesmo que definimos como norma jurídica *stricto sensu*. Para esta autora, norma jurídica *lato sensu* é denominada de proposição prescritiva, vez que possui conteúdo deôntico incompleto, in *Presunções no direito tributário*, p. 19.

jurídica se baseia para ser construída em um plano da abstração. A norma jurídica está no plano do conteúdo, enquanto os enunciados estão no plano da literalidade dos textos de lei.

Muitas vezes o intérprete, para construir a norma jurídica *estricto sensu*, que a partir de agora será denominada apenas *norma jurídica*, precisa observar vários enunciados prescritivos, para chegar a um juízo condicional completo.

Quando nos deparamos com textos de lei que não apresentam estrutura mínima formadora de um juízo hipotético-condicional completo, denominaremos esses textos de norma jurídica *lato sensu* ou *regra jurídica*, tratando-se de critério de diferenciação.

Tomando como norma jurídica a significação organizada em uma estrutura lógica hipotética-condicional (juízo implicacional), construída pelo intérprete a partir do direito positivo (seu suporte físico), e dotada de bilateralidade e coercitividade, podemos afirmar que é necessário, para que a estrutura normativa seja completa, a existência de uma norma primária e uma norma secundária.

A norma primária estabelece relações jurídicas entre sujeitos sobre direto material. A norma secundária é processual, formadora de uma relação jurídica angular entre o sujeito de direito e o Estado Juiz, que aplicará a sanção decorrente de descumprimento de um dos modais deônticos Permitido (P), Obrigatório (O) ou Proibido (V), presente no consequente normativo da norma primária.

Portanto, o antecedente da norma secundária é formado pelo descumprimento do consequente da norma primária ou material.

Quanto à sanção, devemos afirmar que não faz parte da dicotomia da norma jurídica, vez que a norma sancionadora seria outra regra, com antecedente e consequente próprios. Estudaremos esses conceitos quando tratarmos de normas primárias e secundárias.

1.3.3. A estrutura lógica das normas jurídicas

Vimos, em um primeiro momento, que a norma jurídica necessita de uma estrutura lógica hipotética-condicional de sentido completo, apresentando uma *proposição-antecedente*, descriptiva de possível evento que ocorre no mundo social, bem como uma *proposição-conseqüente*, que é implicada pela primeira.

A norma jurídica apresenta uma composição dual (antecedente e consequente), que é unida pela atividade do legislador ou do aplicador quando criam normas, por meio de um dever-ser neutro, que não aparece como modalizado em “proibido”, “permitido” ou “obrigatório”, por tratar-se de relação interproposicional.

Diante disso, podemos afirmar que, se ocorrer o antecedente da norma, então, por uma relação de *implicação* teremos seu consequente, formando nesse último uma relação jurídica entre sujeitos de direitos.

A relação de implicação do antecedente no consequente decorre da estrutura: “se se dá um fato F, recolhido numa proposição p , um sujeito se põe em relação deôntica com outro sujeito; se se verifica conduta oposta (contrária ou complementar) à conduta estabelecida como deonticamente devida, formulada na proposição “ $\neg q$ ”, então outra relação de sujeito para sujeito, deonticamente especificada, vem se estabelecer, recolhida na proposição r ”.¹⁶

Em uma linguagem formalizada teremos: “ $p \rightarrow q$ ”, “ $\neg q \rightarrow r$ ”. Cada proposição possui antecedente e consequente, e cada relação de implicação que ocorre dentro de cada proposição vem modalizada deonticamente.

LOURIVAL VILANOVA descreve que “se..., então” é a forma lógica de revestir a *relação* de causa/efeito. Podemos modalizar essa implicação dizendo “é necessário (N)”, ou “é possível (M) que p implique q ”.¹⁷

¹⁶ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 112.

¹⁷ Idem, ibidem, p. 112.

A hipótese ou antecedente é uma parte da norma cuja função é descrever situação de possível ocorrência no mundo; já a tese ou conseqüente prescreve uma relação modalizada pelo functor relacional deôntico, em um de seus três modos relacionais específicos: permitido, proibido ou obrigatório.

O legislador pode selecionar fatos sobre os quais vão incidir as hipóteses, mas não pode construir a hipótese sem a estrutura sintática. Pode-se combinar uma só hipótese com um só conseqüente, ou várias hipóteses para um só conseqüente, ou uma hipótese com vários conseqüentes, ou várias hipóteses com vários conseqüentes, mas não se terá uma quinta possibilidade.

Em uma visão interna da norma jurídica, temos como estrutura formalizada da linguagem lógica a seguinte fórmula: “se se dá um fato F qualquer, então o sujeito S’ deve fazer ou deve omitir ou pode fazer ou omitir conduta C ante outro sujeito”.¹⁸

Em uma linguagem totalmente formalizada da norma jurídica, temos: D[F → (S’ R S’)]. O “D” é denominado functor-de-functor, tratando de indicador da operação deôntica que ocorre na relação de implicação entre o antecedente e o conseqüente da norma; “F” é o fato descrito no antecedente da norma; “→” é o conectivo implicacional; S’ e S’ são os sujeitos da relação jurídica que se forma no conseqüente normativo, “R” é variável relacional que, no mundo deôntico, pode apresentar-se sob os seguintes modais: obrigatório (O), permitido (P) e proibido (V).

1.3.4. Normas primárias e secundárias

HANS KELSEN¹⁹ corrigiu metodologicamente algumas questões estruturais da norma jurídica, isolando do Direito todas as questões metafísicas que não fossem essencialmente jurídicas, como forma de demonstrar uma teoria estrutural pura do direito.

¹⁸ Idem, ibidem, p. 95.

¹⁹ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 6^a ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

Para a doutrina kelseniana, a enunciação do Direito deve ser formulada com fundamento na chamada “norma dupla” ou “norma complexa”, composta de uma norma primária e de uma norma secundária. A norma primária descreveria a sanção e a norma secundária estabeleceria o comportamento que a ordem jurídica desejaría. Em resumo, teríamos na doutrina de KELSEN a seguinte fórmula: “norma primária” – “dado certo comportamento humano, deve ser a sanção (ato coativo por parte de um órgão do Estado – pena ou execução forçada)”, “norma secundária” – “dado certo fato temporal, deve ser a prestação (ou comportamento que evite a consequência coativa)”.²⁰

Assim, a classificação de KELSEN quanto às normas primárias e secundárias tem grande função, mais bem aproveitada pela Teoria Sistemática quando passa a estudar o Direito relacionado com a Lógica, com a Linguagem, com a Filosofia, com a Sociologia etc.

No sentido de facilitar nossa investigação, é necessário, para a completude da norma jurídica, haver uma norma primária ou material e uma norma secundária ou processual, feita por uma cisão ou corte metodológico da estrutura complexa da norma.

As estruturas sintáticas da norma primária e da norma secundária são idênticas, apresentando também a mesma estrutura formal: $[D(p \rightarrow q)]$, porém apresentam composição semântica distinta, porque o antecedente da norma secundária aponta para um comportamento que viola deveres prescritos no consequente da norma primária, enquanto o consequente da norma secundária prescreve uma relação jurídica entre o sujeito ativo da norma primária e o Estado-Juiz, que ocupa o papel de sujeito passivo da relação intranormativa.

Devemos ficar, em um primeiro momento, com o conceito de que norma primária é aquela que vincula deonticamente a ocorrência de dado fato a uma prescrição (relação jurídica); já a norma secundária conecta-se sintaticamente à primeira, prescrevendo: “se se verificar o fato da não ocorrência da prescrição da norma primária, então deve ser uma

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 4^a ed. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 39-40.

relação jurídica que assegure o cumprimento daquela primeira, ou seja, dada a não observância de uma prescrição jurídica deve ser a sanção”.²¹

TÁREK MOUSSALLEM doutrina que “uma norma prescreve o que deve-ser. Mas nem sempre o que deve-ser corresponde ao que é”.²² O que na verdade o jurista quer nos dizer é que a violação do disposto no consequente da norma primária, denominado de ilícito, ocorre diante de um descompasso entre a linguagem social (ser) e o que dispõe a norma (dever-ser).

Nesse sentido, o direito positivo fixa normas para fazer frente ao ilícito e possibilitar que o Estado-Juiz atue com o fim de exigir o cumprimento da norma, eliminando os efeitos do ilícito. Tais normas são chamadas de *secundárias*.

Portanto, temos, em princípio, que as normas primárias descrevem fatos lícitos, estabelecendo direitos e deveres, e a norma secundária descreve apenas fatos ilícitos prescrevendo em seu consequente a possibilidade de atuação do Estado-Juiz, sob o manto da sanção que lhe é outorgada pela lei.

LOURIVAL VILANOVA ensina que “norma primária (oriunda de normas civis, comerciais, administrativas) e a norma secundária (oriunda de normas de direito processual objetivo) compõem a bimembridade da norma jurídica: a primária sem a secundária desjuridiciza-se; a secundária sem a primária reduz-se a instrumento, meio, sem fim material, adjetivo sem o suporte do substantivo”.²³

Já a questão da “sanção” é tratada por KELSEN como elemento indissociável da norma jurídica, vez que norma jurídica é a que prescreve uma sanção, tendo “como conteúdo um ato coercitivo, qualificado como devido, sem o qual se torna mero preceito moral”.²⁴

²¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*, p. 41.

²² MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 87.

²³ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4^a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 190.

²⁴ Comentários de Eurico de Santi sobre Kelsen, in *Lançamento tributário*, p. 41.

Há juristas que evitam utilizar a palavra “sanção”, substituindo-a pela expressão “atuação do Estado-Juiz”, vez que uma “norma secundária preveria um ato de aplicação do direito, tendo por consequência a criação de normas jurídicas”.²⁵

Ressalte-se que a sanção poderá também ser encontrada na “norma primária sancionatória”, com a função de forçar a eficácia dos deveres jurídicos previstos em outras normas primárias, como no caso das chamadas “sanções administrativas”, em que se vislumbra a presença de multas e outras penalidades, faltando, aqui, a presença do Estado-Juiz como sujeito passivo na relação deôntica.

Assim, temos como normas primárias as que estabelecem direitos e deveres, e como normas secundárias as que estatuem uma atuação do Estado-Juiz por meio do exercício da coação.

Alguns juristas consideram como espécies de normas primárias as chamadas “norma primária sancionadora” e “norma primária dispositiva”: (i) imposição de penalidade no Auto de Infração e Imposição de Multa, diante de descumprimento de uma obrigação (sancionadora); (ii) a própria obrigação tributária traduzida no Auto de Infração e Imposição de Multa por meio de fundamentação legal que prescreva a incidência tributária (dispositiva).

A norma primária sancionadora tem por pressuposto o não-cumprimento de deveres ou obrigações, apresentando pressuposto antijurídico (ilícito), vinculando uma sanção.

A norma primária dispositiva não apresenta aspecto sancionatório e estabelece relações jurídicas de direito material, tendo sempre em sua estrutura o lícito.

Em uma linguagem formalizada, temos como norma primária sancionadora e dispositiva: D $[(p \rightarrow q) \vee (\neg q \rightarrow r)]$. Como norma primária dispositiva, temos $(p \rightarrow q)$ e como norma primária sancionadora, $(\neg q \rightarrow r)$.

²⁵ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*, p. 90.

Podemos visualizar a estrutura da norma secundária da seguinte forma: o antecedente descreve o ilícito, qual seja, o descumprimento da relação jurídica prevista no consequente da norma primária, e o seu consequente prescreve uma atuação do Poder Judiciário. O objetivo da presença do Estado-Juiz é produzir uma terceira norma, que “(1) pode ser pressuposto de uma coação – execução forçada – em virtude de o conteúdo da sentença transparecer uma norma de conduta ou (2) pode se referir a uma norma para expulsá-la do sistema (norma de revisão semântica)”.²⁶

A norma secundária sempre estará formalizada como uma proposição negada “-p” ou “-r”, pois decorre do descumprimento do consequente da norma primária.

EURICO DE SANTI trata com mérito a questão da norma secundária, ao descrever que há duas categorias possíveis: "uma caracterizada pela sanção como direito processual de ação do sujeito ativo ao órgão jurisdicional, outra, pela sanção como resultado do processo judicial, a sentença condenatória, pressuposto da coação, atribuindo à norma secundária as proposições "-q" ou "-r", formalizada da seguinte forma: $[(-q \vee -r) \rightarrow S]$ ".²⁷

Porém, adotaremos como fórmula da norma secundária: $D [(p \rightarrow q) \vee (q \rightarrow r)]$, sendo p a ocorrência do fato jurídico; ".", o conjuntor; $-q$, a conduta descumpridora do dever-ser; " \rightarrow ", o condicional; S' , o sujeito ativo; R , o relacional deôntico; e S'' , o Estado-Juiz.

Em uma visão completa da norma jurídica, formalizamos a linguagem da seguinte forma: $D \{[(p \rightarrow q) \vee (q \rightarrow r)] \vee [(p \cdot -q) \rightarrow (S'R S'')] \}$. Temos como norma primária dispositiva: $(p \rightarrow q)$; "v" é o disjuntor includente; $(p \cdot -q)$, a norma primária sancionatória; " \rightarrow ", o operador implicacional; S' , o sujeito ativo; R , o relacional deôntico; e S'' , o Estado-Juiz. Com isso, confirma-se que a norma jurídica apresenta estrutura sintática homogênea.

²⁶ Idem, ibidem, p. 88.

²⁷ *Lançamento tributário*, p. 44-45.

1.3.5. Normas gerais e abstratas, individuais e concretas

As normas jurídicas podem ser classificadas em gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas e individuais e concretas. Essa classificação tem como justificativa facilitar a vida do intérprete na identificação de características que assumem as normas, sendo homogêneas no seu plano sintático, mas heterogêneas no seu plano semântico.

TÁREK MOUSSALLEM, ao comentar essa classificação, apontou diferença existente entre essas normas. Considerou que a norma será abstrata ou concreta quando analisada do prisma do antecedente. Os atributos geral e individual apontam para a análise do consequente normativo.²⁸

Entendemos que a diferença existente na classificação adotada está no fato de que, na norma geral, o sujeito passivo é indeterminado; já na individual, o sujeito passivo ou ativo é determinado.

A diferença entre a abstrata e a concreta está na conotação do fato jurídico no antecedente da norma, do prisma empírico, pois não se pode falar que na norma abstrata há a presença do fato jurídico, mas apenas uma conotação do mesmo.

A norma será abstrata quando houver apenas “a indicação de classes com as notas que um acontecimento precisa ter para ser considerado fato jurídico (no antecedente), implicando a indicação de classes com as notas que uma relação tem de ter para ser considerada como relação jurídica (no consequente)”.²⁹

A norma será concreta quando houver efetivamente a subsunção do conceito fato ao conceito norma, passando da posição de fato do mundo fenomênico para o mundo da linguagem do direito. Com isso, esse fato traduzido em linguagem jurídica assume, no antecedente normativo, a figura de um enunciado denotativo.

²⁸ *Fontes do direito tributário*, p. 103.

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 129.

Em breve síntese, podemos afirmar que a norma geral e abstrata possui antecedente normativo com descritor hipotético de uma classe de eventos de possível ocorrência, e com consequente normativo amplo, que atinge pessoas indeterminadas, possuidoras de condições de serem sujeitos de direitos e obrigações.

Por norma individual e concreta, entendemos aquela que vincula antecedente realizado em um determinado tempo e espaço, sendo fato passado, com consequente individualizado, em que se identificam os sujeitos da relação jurídica.

PAULO DE BARROS CARVALHO entende que “costuma-se referir a generalidade e a individualidade da norma ao quadro de seus destinatários: geral, aquela que se dirige a um conjunto de sujeitos indeterminados quanto ao número; individual, a que se volta a certo indivíduo ou a grupo identificado de pessoas. Já abstração e a concretude dizem respeito ao modo como se toma o fato descrito no antecedente. A tipificação de um conjunto de fatos realiza uma previsão abstrata, ao passo que a conduta especificada no espaço e no tempo dá caráter concreto ao comando normativo”.³⁰

NORBERTO BOBBIO ensina que há nas proposições prescritivas dois elementos constitutivos e imprescindíveis: o sujeito a quem a norma se dirige e o objeto da prescrição, que é a ação prescrita. As normas gerais são as universais em relação aos destinatários, e as abstratas são universais em relação à ação. As normas individuais são as que possuem destinatário individualizado; já nas concretas o que é individualizada é a ação.³¹

Nesses termos, podemos trazer exemplos de normas para melhor visualizar a classificação adotada. As normas gerais e abstratas são a maior parte das leis, a regra de isenção, a regra-matriz de incidência,³² a regra de imunidade, a regra de competência etc.

³⁰ Idem, ibidem, p. 33.

³¹ *Teoria da norma jurídica*, p. 178-181.

³² Expressão criada por Paulo de Barros Carvalho, referindo-se à norma tributária em sentido estrito, classificada como geral e abstrata, formada por um antecedente e um consequente com elementos mínimos, com a mesma estrutura sintática inerente a toda norma jurídica.

As normas gerais e concretas são os veículos introdutores de normas, que inserem outras normas no sistema jurídico, sendo geral por atingir pessoas indeterminadas, e concreta por ter sido o fato traduzido em linguagem competente, específico no tempo e no espaço.

Entendemos por veículos introdutores as normas jurídicas que introduzem outras normas no sistema jurídico, consideradas por alguns juristas como *fontes formais* de direito.

PAULO DE BARROS CARVALHO destaca a importância dos veículos introdutores, considerando que a norma só é inserida no sistema jurídico por uma outra norma de mesma ou maior hierarquia. Daí o fato de as normas andarem aos pares (uma introdutora e uma introduzida).

O jurista citado considera ainda que os veículos introdutores podem ser classificados em *primários* e *secundários*. Os primários são os únicos a promover o ingresso de regras inaugurais no sistema jurídico. Os secundários, por sua vez, não possuem capacidade de alterar as estruturas do mundo do direito positivo, o que implica uma hierarquia própria do sistema jurídico traduzida na impossibilidade de se alterarem leis, medidas provisórias, decretos legislativos, por meio de instruções normativas, portarias, decretos etc.

Com razão, os juristas TÁREK MOUSSALLEM³³ e EURICO DE SANTI³⁴ descrevem que essa classificação é insuficiente para abranger o amplo espectro da fenomenologia das fontes do direito tributário, isso porque o critério da “utilidade” utilizado nessa classificação é inaplicável, pois as classificações jurídicas apontam em dois planos, o da validade e invalidade para o Direito Positivo, e o da verdade ou falsidade para a Ciência do Direito.

A crítica é construtiva, haja vista que não foram contempladas nessa classificação as normas jurídicas individuais e concretas produzidas pelo Poder Judiciário e as normas gerais e

³³ *Fontes do direito tributário*, p. 188.

³⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Análise crítica das definições e classificações jurídicas como instrumentos para compreensão do direito. *Direito global*. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 299.

abstratas produzidas pelo Poder Executivo, que são importantes decisões a serem analisadas no presente estudo, quando tratarmos da aplicação do princípio da seletividade tributária.

Nesse sentido, adotaremos a classificação utilizada por TÁREK MOUSSALLEM, que especifica os veículos introdutores de normas em: (1) veículo introdutor-legislativo; (2) veículo introdutor-judiciário; (3) veículo introdutor-executivo; e (4) veículo introdutor-particular.³⁵

Esse autor considerou como *veículos introdutores-legislativos* as normas concretas e gerais expedidas pelo Poder Legislativo, como a Constituição Federal, as emendas constitucionais, as leis, os decretos legislativos e as resoluções do Senado.

Os *veículos introdutores-executivos* são as normas concretas e gerais expedidas pelo Poder Executivo, como a lei delegada, a medida provisória, o decreto regulamentar, as instruções ministeriais, as circulares, as portarias, o lançamento de ofício etc.

Os *veículos introdutores-judiciários* são as normas gerais e concretas expedidas pelo Poder Judiciário, como as decisões interlocutórias, as sentenças e os acórdãos dos tribunais.

Por fim, os *veículos introdutores-particulares* são as normas concretas e gerais expedidas pelos particulares, como o polêmico “lançamento por homologação”.

De volta às normas individuais e abstratas, podemos exemplificá-las como as regras que tratam de benefícios fiscais de ICMS concedidos aos contribuintes localizados em determinado Estado da Federação. Caso a empresa se instale nesse Estado e atenda às exigências legais, então o ente político deverá conceder aquele benefício fiscal ao contribuinte.

Por fim, como exemplo de normas individuais e concretas, têm-se decisões (decisão, sentença ou acórdão) expedidas pelos magistrados, em que se aplica o direito ao caso concreto, atingindo pessoas determinadas, constituindo ou desconstituindo relações jurídicas

³⁵ *Fontes do direito tributário*, p. 189-190.

entre sujeitos de direitos e obrigações, com a descrição no antecedente dessa norma de um fato jurídico já traduzido em linguagem competente. Outros exemplos podem ser trazidos, como o lançamento tributário, os contratos, as declarações fiscais feitas pelos contribuintes etc.

Como bem assevera PAULO DE BARROS CARVALHO, no direito posto, há uma grande tendência de as normas gerais e abstratas concentrarem-se em escalões mais altos, surgindo as outras normas à medida que o direito vai-se positivando.

Entretanto, isso não quer dizer que se trata de uma hierarquia rígida. O exemplo maior de que essa hierarquia se inverte está nas decisões prolatadas pelo Supremo Tribunal Federal, em que por meio da expedição de norma individual e concreta (via controle difuso) ou geral e concreta (via controle concentrado em sede liminar) pode-se afastar a incidência de norma geral e abstrata prevista na Constituição Federal.

1.4. Fato jurídico e ato jurídico

Considerando a necessidade de traduzir o fato (realidade no mundo fenomênico) em linguagem competente, criou-se uma fenomenologia para que houvesse essa transposição da linguagem do mundo social (linguagem natural) para o mundo jurídico, relatado em linguagem técnica, prescritiva, reguladora de condutas intersubjetivas. Somente após a tradução do fato em linguagem do direito será possível falar-se em fato jurídico.

O fato jurídico é “um enunciado protocolar, denotativo, posto na posição sintática de antecedente de uma norma individual e concreta, emitido, portanto, com função prescritiva, num determinado ponto do processo de positivação do direito”.³⁶

Já o evento é considerado como “os fatos da chamada realidade social, enquanto não forem constituídos na linguagem jurídica própria”.³⁷

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário*, p. 105.

³⁷ Idem, ibidem, p. 89.

Portanto, são conceitos distintos, em que o primeiro é relatado em linguagem do direito – que por força da incidência tributária torna-se jurídico– e o segundo encontra-se em linguagem natural e social, sem sofrer a subsunção.

LOURIVAL VILANOVA pontifica que: “o fato é jurídico porque alguma norma sobre ele incidiu, ligando-lhes efeitos (pela relação de causalidade normativa). Suprimam-se normativamente efeitos e o fato jurídico fica tão-só como fato”.³⁸

A incidência da norma sobre o fato dá-se por um processo de inclusão de classes (não por identidade, como consideram alguns juristas), em que ocorre a *subsunção do conceito fato ao conceito norma*³⁹.

A subsunção é uma operação lógica que ocorre entre linguagem de níveis diferentes. O processo de subsunção ocorre entre o fato e o antecedente da norma geral e abstrata, por meio de inclusão da classe do fato à classe descritiva do antecedente normativo. Com isso, o processo resulta no nascimento de uma norma individual e concreta, por meio da norma geral e abstrata.

GREGORIO ROBLES descreve que a subsunção consiste em encaixar uma ação concreta na ação contemplada no texto. Entretanto, para subsumir é necessário interpretar. É nessa *ida e volta do olhar* entre a ação realizada de fato e a ação contemplada no texto que consiste o mecanismo intelectual que configura a subsunção.⁴⁰

Segundo o ensinamento do saudoso mestre RUY BARBOSA NOGUEIRA: “não basta apenas a existência da norma de lei descritiva do fato, mas é preciso que além da norma *in abstrato* e prévia, o fato previsto *ocorra com todos os elementos descritos na lei e possa*

³⁸ *Causalidade e relação no direito*, p. 144.

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. *Curso de direito tributário*. 15^a ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 245-248.

⁴⁰ ROBLES, Gregório. *O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito*. São Paulo: Manole, 2005, p. 38.

ser demonstrada essa vinculação ou juridicidade por meio do ato de subsunção do fato à lei ou sua subjunção pela norma tipificadora".⁴¹

Nesse sentido, entendemos que fato jurídico é o fato ou o complexo de fatos em que incidiu a regra jurídica, formando-se no antecedente da norma produzida a descrição de um fato traduzido em linguagem competente, que ocorreu no mundo social.

1.5. Relação jurídica

Relação jurídica é definida como um vínculo que une sujeitos em face da ocorrência de determinado fato jurídico.

Para LOURIVAL VILANOVA, relação jurídica é um conceito fundamental e geral, cujo estudo pertence à Teoria Geral do Direito.⁴² FRANCESCO CARNELUTTI descreve que “relação jurídica é uma relação entre dois sujeitos, constituída pelo direito, concernente a um objeto”.⁴³

MARIA RITA FERRAGUT entende que, “para a Teoria Geral do Direito, a relação jurídica é definida como sendo o vínculo abstrato que se instaura por força da imputação normativa, em que uma pessoa, denominada sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, sujeito passivo, o cumprimento de determinada obrigação”.⁴⁴

Acrescentemos à definição de relação jurídica que não só o modal obrigatório deverá fazer parte dela, mas também podem estar presentes no lugar daquele os modais proibido ou permitido, podendo este último ser de ação ou de omissão.

Relação jurídica, em um primeiro plano, é uma espécie de relação social, ou seja, trata-se de uma relação entre os homens sob fins diversos. Sendo o Direito mais um instrumento cultural, passa-se a explorá-lo para alcançar fins não só jurídicos, mas morais,

⁴¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário de acordo com a Constituição de 1988*. 11^a ed. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 113 (os destaques são do autor).

⁴² *Causalidade e relação no direito*, p. 238.

⁴³ CARNELUTTI, Francesco. *Teoria geral do direito*. Trad. Rodrigues Queiró e Artur Anselmo de Castro. Coimbra: Armênio Amado, 1942, p. 184.

⁴⁴ *Presunções no direito tributário*, p.32.

sociais, dentre outros, sob o manto da linguagem prevista nas normas, como resguardo e segurança daquilo que anseia a sociedade.

A regra jurídica assume, então, papel de proteção da conduta humana e dos processos de estruturação e garantia. “Poderíamos dizer, apenas para facilitar a exposição, que as normas jurídicas projetam-se como feixes luminosos sobre a experiência social: e só enquanto as relações sociais passam sob a ação desse facho normativo, é que elas adquirem o significado de relações jurídicas”.⁴⁵

Cumpre-nos ressaltar que, para existir uma relação jurídica, são necessários dois requisitos, quais sejam, que haja uma relação entre sujeitos e que o vínculo correspondente entre duas ou mais pessoas seja de uma hipótese descrita normativamente, suficiente para implicar consequências obrigatórias, permitida ou proibida.

Segundo MIGUEL REALE,⁴⁶ em toda relação jurídica destacam-se quatro elementos fundamentais:

- a) um sujeito ativo, que é titular ou beneficiário principal da relação;
- b) um sujeito passivo, assim considerado por ser o devedor da prestação principal;
- c) o vínculo de atributividade capaz de ligar uma pessoa à outra, muitas vezes de maneira recíproca ou complementar, mas sempre de forma objetiva;
- d) finalmente, um objeto, que é a razão de ser do vínculo constituído.

Quanto ao sujeito ativo e passivo, podemos afirmar que o primeiro, em uma visão civilista, seria o credor da prestação principal expressa na relação jurídica; já o segundo é a pessoa física ou jurídica que se obriga a realizar a prestação.

O vínculo de atributividade é representado pelo instrumento que formaliza a relação jurídica, como, por exemplo, um contrato, em uma relação entre locador e locatário, em que se visualiza o negócio jurídico diante das vontades das partes que se ligam em uma locação.

⁴⁵ REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 211.

⁴⁶ Idem, ibidem, p. 213.

Por fim, o objeto de uma relação jurídica é o motivo da constituição da relação, podendo configurar-se em uma obrigação de dar, de fazer, de omitir, dentre outras.

A relação jurídica nasce de um processo de implicação entre o antecedente da norma jurídica, que descreve hipoteticamente um evento possível do mundo social, com o conseqüente normativo. Ocorre no antecedente normativo a subsunção do conceito fato ao conceito norma, produzindo em um momento único o nascimento de fato jurídico e de uma relação jurídica entre os sujeitos de direito, desde que o fato seja traduzido em linguagem competente para o direito.

Cumpre-nos expor que a relação jurídica advém de uma relação de *causalidade normativa*, sob um processo de juridicização, em que se convoca a causalidade por um critério de valor. Ocorre que uma relação de causalidade física, com o acontecimento de um fato, produzirá efeito que é o resultado fático. No caso da *causalidade normativa* o processo é o mesmo, só que o resultado apresenta relação jurídica que são efeitos jurídicos relevantes ao direito (ocorrida a hipótese, deve ser a tese).

Contudo, as relações previstas nos conseqüentes das normas gerais e abstratas não são capazes de produzir obrigações e direitos, possuindo, apenas, condições e critérios determinadores destes, até mesmo porque são voltados para o futuro, enunciando fato relacional que ainda não se realizou.

No caso das normas individuais e concretas, ocorre a relação jurídica intranormativa, voltada para o passado, vez que já ocorreu a implicação deôntica de um fato, descrito no antecedente do enunciado, e um prescritor individual e concreto.

Diante disso, só podemos afirmar que se formou fato jurídico *estricto sensu* quando existir norma individual e concreta, vez que o fato jurídico relacional pertence à norma geral e abstrata.

Portanto, a relação jurídica nasce quando o administrador, o administrado ou o Poder Judiciário expedem a norma individual e concreta, formando um vínculo relacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo no consequente normativo.

1.6. Validade (pertinência), vigência e eficácia: técnica, jurídica e social

Partindo da construção feita por KELSEN, de que o sistema jurídico é formado pelo conjunto de regras jurídicas válidas, a validade tornou-se indispensável para se pensar sobre sistema jurídico positivo.⁴⁷

Validade, em nosso pensamento, é vínculo relacional que se forma entre a proposição normativa e o sistema do direito positivo, portanto, critério de pertinência ao conjunto.⁴⁸

LUÍS CESAR DE QUEIROZ define validade como “a qualidade de toda norma jurídica (não apenas norma, porém, norma jurídica) que pertence a um determinado sistema de Direito Positivo, em função de ter sido regularmente produzida, ou seja, em virtude de ter sido produzida em consonância com o prescrito pela correspondente norma de produção normativa”.⁴⁹

Dessa forma, a regra jurídica será válida se pertencer ao sistema do direito posto, e inválida se não pertencer, não havendo contradição sintática dentro desse sistema, sendo passível, entretanto, de incoerência no plano semântico e pragmático.

LOURIVA VILANOVA leciona que “(...) norma não é válida *per se*, mas é válida porque tem *relação de pertinência* a um dado sistema S, e tem essa relação porque proveio da fonte geratriz normativamente (o que exclui o costume como *puro fato*) estabelecida”.⁵⁰

⁴⁷ Entendimento de Paulo de Barros Carvalho. *Direito tributário*, p. 49.

⁴⁸ Nesse sentido, Tárek M. Moussallem. *Fontes do direito tributário*, p. 69.

⁴⁹ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. 1^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 123.

⁵⁰ *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, p. 30.

HANS KELSEN pontifica que “(...) o fundamento de validade de uma norma apenas pode ser a validade de uma outra norma”.⁵¹

Em estudo sobre a validade das regras jurídicas, GREGÓRIO ROBLES assevera que a regra deve ser considerada válida quando resultar de uma decisão válida, ou seja, condiciona a validade da regra a uma decisão que deve ser tomada no espaço, no tempo, por sujeito competente, mediante a concreção do procedimento genérico estabelecido pela regra procedural.⁵²

Portanto, validade pode ser definida como critério de pertinencialidade de regra jurídica ao sistema de direito positivo, que foi produzida por órgão competente, mediante procedimento legal adequado previsto no próprio sistema.

Porém, no sistema jurídico positivo brasileiro, a regra jurídica é introduzida com presunção de validade, sendo sua verificabilidade feita em momento posterior, em que se constata se o órgão fonte de produção era competente e se foram adotas as regras de produção previstas no próprio ordenamento jurídico.

O que é possível fazer para evitar que uma regra eivada de vício formal venha a produzir efeitos jurídicos no sistema é suspender sua eficácia, promovendo a não-incidência da norma no caso concreto.

As regras jurídicas somente são extirpadas do sistema jurídico por outra norma de igual ou maior hierarquia, produzida pelo poder competente, de regra o Legislativo, ou pelo Supremo Tribunal Federal, no controle concentrado de constitucionalidade repressivo.

Validade e vigência não podem ser confundidas. Vigência é aptidão (qualidade) da norma atinente à força de disciplinar ou regular condutas intersubjetivas. Portanto, podemos

⁵¹ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 215.

⁵² Sobre o problema da validade das regras jurídicas. *O direito como texto*, p. 104-105.

ter no sistema jurídico norma válida e não vigente. A falta de aptidão disciplinadora da norma advém da perda ou da sua não-aquisição.

PAULO DE BARROS cita a *vacatio legis* como exemplo de regra válida e não vigente. Por mais que a regra seja válida, não há juridicização dos fatos ocorridos no mundo fenomênico, não incorrendo, portanto, irradiação dos efeitos no consequente normativo.⁵³

A regra jurídica, no entendimento de TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR., poderá manter sua vigência para os casos do passado, mesmo sendo revogada. Outra construção desse cientista é quanto ao impedimento de a norma atuar ou juridicizar o fato (ineficácia técnica), impossibilitando de produzir efeitos por falta de regras regulamentadoras de igual ou inferior hierarquia (ineficácia técnica sintática) e por ausência de ordem material, inexistindo condições de criar em linguagem a incidência normativa (ineficácia técnica semântica).⁵⁴

Em nossa concepção, o Poder Judiciário, quando expede norma, por meio do controle difuso ou concentrado (via liminar em ação cautelar),⁵⁵ acaba, ao constituir ou desconstituir relações jurídicas por critério de (i)legalidade ou (in)constitucionalidade de regra jurídica, expedindo outra norma inibidora da incidência da norma geral e abstrata.

A eficácia que falamos não é aquela de ausência de regras que regulamentam ou regulam a regra a ser aplicada, mas outra norma (individual e concreta), que atinge a incidência da norma geral e abstrata.

Ressalte-se que a eficácia jurídica está relacionada com o fato, não com a norma. Trata-se de “propriedade do fato de provocar os efeitos que lhe são próprios”.⁵⁶ EURICO DE SANTI assevera que se o fato jurídico produz efeitos, então tem eficácia jurídica.⁵⁷

⁵³ *Direito Tributário*, p. 52-53.

⁵⁴ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4^a ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 197-199.

⁵⁵ Analisados no último capítulo.

⁵⁶ Idem, ibidem, p. 55.

⁵⁷ *Lançamento tributário*, p. 63.

Portanto, a causalidade tributária deverá estar presente na norma produzida, para que exista eficácia jurídica, só constatada quando da juridicização do fato.

Por fim, a eficácia social é o atendimento do disposto na regra jurídica pelos administrados. Sabemos que existem regras jurídicas no ordenamento que nunca são obedecidas, o que implica sua ineficácia social. A norma somente poderá ser considerada efetiva ou socialmente eficaz se for cumprida pela maior parte dos destinatários.

LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ considera que a eficácia social, além de ser uma qualidade da norma, aponta para um critério sociológico e não jurídico de análise de uma norma jurídica.⁵⁸

1.7. Noção de sistema e classificação

A noção que devemos ter de sistema jurídico, considerando que se trata de uma expressão imprecisa ou vaga, é que há dois sistemas: de Direito Positivo e da Ciência do Direito.

Não concordamos com a doutrina que não considera como sistema o direito positivo, entendido como o conjunto de regras prescritivas de condutas intersubjetivas, que apresentam um mínimo de organização e racionalidade, que permita considerá-las como sistema.

Já a Ciência do Direito é mais organizada do que o direito positivo. Fundada em uma linguagem descritiva das regras jurídicas, atinge um nível mais complexo de sistema.

No entender de LOURIVAL VILANOVA, o sistema da Ciência do Direito, ao ter o direito positivo como objeto, passou a ser um sistema sobre outro sistema: um *metassistema*.⁵⁹

Sistema é a reunião de elementos que expressam idéias comuns, organizados sob um critério de racionalidade e objetivismo, unidos por um princípio de unidade.

KELSEN, ao isolar o direito positivo como forma de estudá-lo como um sistema, acabou identificando que as regras jurídicas estão organizadas em uma estrutura

⁵⁸ *Sujeição passiva tributária*, p. 129.

⁵⁹ *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, p. 175.

hierarquizada. Nela, a regra inferior encontra fundamento de validade em outra regra de maior hierarquia, a partir de um prisma dinâmico, em que o direito gera direito por meio do próprio direito, regulando sua própria criação e transformação.

Para fechar esse sistema de regras jurídicas sob o molde piramidal, KELSEN construiu hipoteticamente a *norma fundamental*,⁶⁰ localizada no plano superior à Constituição.

Portanto, o direito tem como princípio de unidade a norma fundamental, que não está dentro do direito positivo, pois se trata de uma norma pressuposta,⁶¹ não posta pelo próprio direito.

A norma fundamental, na visão kelseniana, fecha o sistema das regras jurídicas (sistema do direito positivo) e, na visão de LOURIVAL VILANOVA, serve de unidade para a Ciência do Direito.⁶² De certa forma, essa unidade do objeto comunica-se com a ciência, adotando um sentido lógico-jurídico, que repousa em um único fundamento-de-validade em ambos os sistemas.

Concordamos com MARCELO NEVES⁶³ ao propor classificar os sistemas como: (i) reais ou empíricos; e (ii) proposicionais. Os reais possuem elementos extralingüísticos, físicos, sociais etc. Os proposicionais são formados por proposições, distinguindo-se em sistemas nomológicos e nomoempíricos. Os nomológicos decorrem da dedução de proposições básicas integrantes do sistema, sendo ricos apenas no plano sintático. Os nomoempíricos indicam linguagem aberta sujeita a inclusões de enunciados consubstanciados no empirismo, sujeitos a dimensões sintáticas, semânticas e pragmáticas. Da subclasse

⁶⁰ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*, p. 239.

⁶¹ Lourival Vilanova, utilizando a lógica moderna, considera que a *norma fundamental* é uma proposição de metalinguagem, não advindo de nenhuma fonte técnica, in *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, p. 175.

⁶² Idem, ibidem.

⁶³ NEVES, Marcelo. *Teoria da inconstitucionalidade das leis*. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 4.

nomoempírica, foram identificadas as proposições prescritivas (regras do direito) e as descriptivas (normas jurídicas).

TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM narra que “os sistemas nomoempíricos descriptivos têm função gnosiológica (conhecimento) e por isso estão compostos de enunciados descriptivos. (...) Os sistemas nomoempíricos prescritivos possuem função reguladora de condutas e por sua vez estão formados por enunciados prescritivos”.⁶⁴

Dessa forma, trabalharemos com dois sistemas bem distintos: um formado pelos textos do direito positivo e outro da Ciência do Direito, os quais serão sempre diferenciados no presente estudo.

Em uma outra visão mais complexa de sistema, bem diferente da que adotamos, NIKLAS LUHMANN criou a “teoria dos sistemas”, que pode ser aplicada no direito brasileiro com algumas adaptações, sendo construída sob os moldes do sistema jurídico alemão.

Esse autor segregou o sistema (comunicação) do ambiente (aquilo que não é comunicação), considerando, em uma visão dinâmica, a autoprodução da comunicação.⁶⁵

O direito é considerado pela teoria luhmanniana como um subsistema social. A função principal do sistema jurídico é garantir as expectativas normativas e cognitivas, antecipando a solução dos problemas. Cada decisão baseia-se em decisão anterior e cria condições para decisões futuras, daí o caráter autopoietico do sistema jurídico.

LUHMANN traz a diferenciação funcional entre o cognitivo e o normativo:

“Ao nível cognitivo são experimentadas e tratadas as expectativas que, no caso de desapontamentos, são adaptadas à realidade. Nas expectativas normativas ocorre o contrário: elas são abandonadas se alguém as transgride. No caso de

⁶⁴ *Fontes do direito tributário*, p. 67.

⁶⁵ CAMPILONGO, Celso Fernandes. *Direito e democracia*. 2^a ed. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 73. Veja, também, o entendimento de Gustavo Sampaio Valverde. *Coisa julgada em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 34 e ss.

esperar-se uma nova secretária, por exemplo, a situação contém componentes de expectativas cognitivas e também normativas. Que ela seja jovem, bonita, loura, só se pode esperar, quando muito, ao nível cognitivo; nesse sentido é necessária a adaptação no caso de desapontamentos, não fazendo questão de cabelo louro, exigindo que os cabelos sejam tingidos etc. Por outro lado espera-se normativamente que ela apresente determinadas capacidades de trabalho.

(...) Dessa forma as expectativas cognitivas são caracterizadas por uma nem sempre consciente disposição de assimilação em termos de aprendizado, e as expectativas normativas, ao contrário, caracterizam-se pela determinação em não assimilar desapontamentos”.⁶⁶

Para que possamos ter expectativas normativas, o direito precisa ter decepções, pois é por meio delas que o sistema jurídico vai buscar adaptar-se e resolver os problemas existentes.

Assim, compete ao direito garantir a manutenção de expectativas normativas, mesmo que não haja a obediência às normas jurídicas, incluindo as decisões judiciais.

A comunicação jurídica apresenta códigos binários específicos: direito/não-direito. Com eles, podemos observar que o sistema jurídico pode assimilar fatores do seu ambiente, que inclui os outros sistemas parciais. É por meio do código que se faz a filtragem dos elementos estranhos ao sistema jurídico, para que possam fazer parte do direito, porém com outra roupagem, atribuída pela comunicação especificamente codificada.

Assim, os fatores do meio ambiente e de outros sistemas parciais não influenciam diretamente o sistema jurídico, o que implica dizer que os elementos políticos e econômicos

⁶⁶ LUHMANN, Niklas. *Sociologia do direito*. Vol. I. Trad. Gustavo Bayer. Biblioteca Tempo Universitário n. 75. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983, p. 56.

devem ser filtrados para fazer parte do sistema jurídico, sob pena de haver “corrupção de códigos” e o rompimento do equilíbrio entre os sistemas.⁶⁷

Corrupção de códigos nada tem a ver com a corrupção quanto delito. Trata-se o código de uma estrutura interna ao sistema, que não é norma, mas apenas uma regra de conexão aos seus termos: direito/não-direito.

Juntamente com os programas, os códigos traduzem em especializada comunicação elementos trazidos do ambiente por meio da sensibilidade criada no interior dos sistemas, chamado “irritações”.

No caso do sistema jurídico, muitas vezes seu código não consegue oferecer resposta, ou mesmo a apresenta de forma inadequada para alguns problemas. Isso ocorre em todos os outros sistemas parciais.

Diante disso, havendo o obstáculo da transcendência do sistema, que não pode intervir em outro, na hipótese de um sistema dispor e valer-se de outro sistema, ignorando as possibilidades inerentes a ele, acaba ocorrendo o fenômeno que chamamos de “corrupção” de códigos.

Para melhor entender esse fenômeno, que rompe com a manutenção autopoietica dos sistemas, podemos mencionar a hipótese de o núcleo do sistema político, no caso o Estado, dispor sobre dinheiro ou sobre o direito.

Neste sentido, o sistema político estaria valendo-se do sistema econômico e do sistema jurídico, o que é vedado diante da incompatibilidade de códigos que trabalham diferentemente esses três sistemas parciais.

Ressalte-se que o sistema político observa o direito da perspectiva do legislador, operando em um grau de complexidade incompatível com o sistema jurídico que irá tratar de problemas concretos, por meio da expedição de decisões judiciais, não podendo, dessa forma,

⁶⁷ NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: Editora Acadêmica, 1994, p. 120.

intervir no sistema jurídico, nem no econômico, pois estará promovendo o rompimento da unidade do sistema.

Da mesma forma, na visão da “teoria dos sistemas” de NIKLAS LUHMANN, o direito não pode valer-se de elementos específicos previstos no sistema econômico ou político, sem traduzi-los em direito ou não-direito, por meio de linguagem própria.

O jurista alemão vê o direito positivo como fruto de uma decisão, devendo ser necessariamente possível àquilo que está sendo posto no sistema jurídico.

O sistema jurídico também apresenta um centro e uma periferia. O centro promove as decisões jurídicas mais estruturadas, sendo uma região de maior isolamento e menor sensibilidade do que a periferia.⁶⁸

Para LUHMANN, não há hierarquia na comunicação entre o centro e a periferia, há sim maior sensibilidade neste em relação àquele, pois está mais próximo da “fronteira” com o seu ambiente.

O Poder Judiciário, que se encontra no núcleo do sistema jurídico, trabalha em um isolamento maior e acaba resolvendo os casos concretos por meio de comunicação, dizendo o que é e o que não é direito. Para tanto, baseia-se em outra comunicação, advinda do sistema político, a Lei.

O centro do sistema jurídico apresenta características próprias, bem diferentes daquelas da periferia. É segmentado, centralizado e hierarquizado, apresentando divisão de competências horizontais, graus de instâncias recursais, competências específicas etc.

Na periferia do sistema jurídico, estão situadas as leis advindas do sistema político, bem como os atos administrativos, os contratos etc., sendo essa parte a zona de contato do sistema jurídico com outros sistemas sociais.

⁶⁸ A diferença centro/periferia é apenas uma “forma de dois lados”. CAMPILONGO, Celso Fernandes. *Política, sistema jurídico e decisão judicial*. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 84.

Nesse ínterim, a periferia é responsável pela seleção das demandas do ambiente, reduzindo complexidade interna, fazendo com que os problemas cheguem aos tribunais com menores possibilidades de escolha, para que haja decisões objetivas.

Não obstante, LUHMANN assevera que quem efetivamente realiza o fechamento estrutural do sistema é o isolamento cognitivo dos Tribunais, sendo o Poder Judiciário o único que decide por meio do código específico direito e não-direito.

O núcleo do sistema jurídico deverá, ao aplicar o direito por meio da utilização do código, observar fora do sistema jurídico elementos integrantes do sistema político e do sistema econômico.⁶⁹

Esses elementos estranhos ao sistema jurídico encontram-se muitas vezes implícita ou explicitamente traduzidos em regras jurídicas. A necessidade de observar esses elementos tem como fundamento a possibilidade de o Estado-Juiz comparar com os elementos próprios existentes no interior do sistema jurídico os fundamentos necessários para tomar-se a melhor decisão sem quebrar sua unidade.

Portanto, a norma concreta produzida pelo Poder Judiciário deverá ser jurídica, e não uma decisão que rompe as barreiras operativas desse sistema, vindo a implementar, de todas as formas, elementos trazidos pela política e pela economia, apenas para satisfazer os anseios daqueles que buscam melhores condições de vida, o aquecimento da economia, a melhora da balança comercial, o atendimento de metas econômicas etc.

As “irritações” promovidas pelos outros sistemas (subsistemas) na periferia do sistema jurídico são possíveis de absorção pela codificação, desde que sejam transformados em linguagem específica do sistema jurídico, consubstanciando a abertura cognitiva do sistema, que não fecha os olhos aos acontecimentos de seu ambiente.

⁶⁹ Luhmann segrega o sistema social em subsistemas, como o jurídico, o político e o econômico (Cf. CAMPILONGO, Celso Fernandes. *Política, sistema jurídico e decisão judicial*, p. 66).

1.8. O processo de interpretação das regras jurídicas

Acreditamos que o maior desafio do presente estudo é demonstrar o processo de interpretação e aplicação do princípio em análise pelo legislador e pelo aplicador do direito.

Poderíamos buscar os anseios do legislador no processo de enunciação da Carta Magna de 1988, em que a Assembléia Nacional Constituinte traduziu em texto os debates, os discursos, as reuniões de comissões, a votação e a aprovação da Constituição Federal. Tal ato seria uma ficção eivada de parcialidades, considerando que fatos, pensamentos, intenções pessoais e coletivas, embates e debates perderam-se no tempo.

Com isso, devemos partir do texto posto, presumidamente válido, redigido, aprovado, promulgado e publicado por aqueles que realizaram atos de enunciação, independentemente de não serem cientistas do Direito.

É notória a presença de expressões ambíguas e confusas nas regras do direito; usam-se certas palavras em vez de outras, permitindo ausência de clareza no que se pretende regrar. Trata-se da atecnia do legislador, que encontra na sua composição pessoas de todas as classes sociais, com formações intelectuais distintas, justificando essas falhas e redações imprecisas.

Interpretar é valorar símbolos, atribuindo significações a objetos. Não se trata de exclusividade do legislador, mas de todos que produzem normas e que estão submetidas a elas. Para KARL LARENZ, interpretar é “uma atividade de mediação, pela qual o intérprete traz à compreensão o sentido de um texto que se lhe torna problemático”.⁷⁰

CARLOS MAXIMILIANO entende que interpretar é explicar, esclarecer; dar o significado de vocábulo, atitude ou gesto; reproduzir por outras palavras um pensamento exteriorizado; mostrar o sentido verdadeiro de uma expressão; extrair, de frase, sentença ou norma, tudo o que na mesma se contém.⁷¹

⁷⁰ LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3^a ed. Trad. José Lamengo. Lisboa: Fundação Carlowste Gulbenkian, 1997, p. 439.

⁷¹ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 19^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 7.

Em contraposição ao entendimento hermenêutico clássico exposto pelo jurista supracitado, outros entendem que interpretar é algo mais complexo, em que se busca descobrir o verdadeiro sentido da regra jurídica, procurando a real significação dos conceitos jurídicos.

O filósofo HANS-GEORG GADAMER, deixando de lado a hermenêutica clássica, vista como pura técnica de interpretação, questiona a existência humana e sua inserção no mundo moderno.

MARTIN HEIDEGGER também deixa de lado a hermenêutica normativa, voltando-se para a filosófica, em que a ontologia passa a ser fundamental no sentido do ser. Para esse filósofo, a interpretação funda-se na compreensão.⁷² Dessa perspectiva, a compreensão é meio de aquisição do saber, enquanto a interpretação é forma de transferência desse saber, do homem para a cultura.⁷³

Podemos afirmar que esses juristas deixaram a manifestação lógico-semântica, dando grande importância ao discurso interpretativo das regras jurídicas.

De forma inovadora para época, HEIDEGGER descreveu que “compreender não é um modo de conhecer, mas é um modo de ser, *isto porque a epistemologia é substituída pela ontologia da compreensão (o homem já sempre comprehende o ser)*”.⁷⁴

A filosofia hermenêutica gira em torno de três processos básicos, chamados de funções hermenêuticas: *ler, interpretar e compreender*. Essas palavras constituem atividades básicas dos aplicadores do direito. Trata-se de um processo que deve seguir a ordem exposta; se ocorrer algum obstáculo no primeiro processo, os outros dois não serão alcançados.

⁷² Cf. STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do direito*. 5^a ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 190-195.

⁷³ FILHO, Edmar Oliveira Andrade. *Interpretação e aplicação de normas tributárias*. Tese de doutorado apresentada à banca examinadora da PUC/SP. São Paulo: PUC/SP, 2000, p. 55.

⁷⁴ Cf. STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica e(m) crise*, p. 199 (os destaques são do autor).

Realizada a leitura, o segundo passo é a interpretação, que “consiste em averiguar o sentido coerente do que lemos, com a finalidade de poder compreendê-lo. A interpretação consiste na aplicação de nossas faculdades cognoscitivas na captação do sentido de uma realidade, com o objetivo de compreendê-la”.⁷⁵

O que se caracteriza na interpretação “é que o intérprete só quer fazer falar o texto, sem acrescentar ou omitir o que quer que seja”.⁷⁶ Nesse contexto, o intérprete almeja tão-somente conhecer o que a norma prescreve, entendida corretamente no seu sentido.

Já na concepção de GADAMER, “o ato de interpretar implica uma produção de um novo texto, mediante a adição de sentido que o intérprete lhe dá”.⁷⁷ Trata-se de uma proposição verdadeira que todo o processo de interpretação é feito em linguagem de sobrenível, construída na mente humana, em que se atribui valoração própria do intérprete nesse processo.

É evidente que não existe uma interpretação necessariamente correta, no sentido de ser definitiva, como válida para todas as épocas. Ao contrário, os tribunais vêm mudando seus entendimentos e suas interpretações sobre as regras jurídicas. O que fora decidido há anos sobre determinados assuntos vem-se transformando em outros entendimentos, que certamente serão modificados no futuro, criando um ciclo de evolução e mutabilidade. Assim, o direito se transforma para atender em cada momento aos anseios das sociedades complexas.

Após a interpretação, considerada por nós como a busca do sentido, o terceiro passo é a compreensão, que é a fixação ou a captação, na mente humana, desse sentido.

⁷⁵ ROBLES, Gregório. *O direito como texto*, p. 50.

⁷⁶ Entendimento de Karl Larenz, *Metodologia da ciência do direito*, p. 441.

⁷⁷ Citação feita por Lenio Luiz Streck sobre Hans-Georg Gadamer (*Verdade e método II*. Petrópolis: Vozes, 2002, p. 405). *Hermenêutica jurídica e(m) crise*, p. 209.

Compreender é tomar como referência o conteúdo daquilo que se conheceu e entendeu do texto legal. É atividade que pressupõe a análise experimental de fenômenos reais e um *plus* axiológico.⁷⁸

GREGORIO ROBLES resume muito bem o papel da interpretação e da compreensão: “Realizada a leitura de determinado fenômeno, o segundo passo é a interpretação, que consiste em averiguar o sentido coerente do que lemos, com a finalidade de poder comprehendê-lo. Toda realidade, mas especialmente a realidade humana e social, é passível de interpretação. Mais que isto, só acreditamos conhecer algo dessa realidade depois que, consciente ou inconscientemente, a interpretamos. A interpretação consiste na aplicação de nossas faculdades cognoscitivas na captação do *sentido* de uma realidade, com o objetivo de comprehendê-la. Interpretação, sentido e compreensão são coisas que estão, portanto, indissoluvelmente unidas”.⁷⁹

Entendemos que a compreensão é algo que cada vez mais pode ser melhorada pelo intérprete quando se usam outras referências, não devendo assumir caráter de unicidade ou isolamento. É imprescindível compartilhar as interpretações, os sentidos e as compreensões, para obter-se o alcance real da norma jurídica.

Para interpretar e compreender as coisas é necessário partir da linguagem do direito (objeto da interpretação), que prescreve direitos e obrigações e regula condutas intersubjetivas. Porém, todo intérprete precisa partir das idéias jurídicas e das possibilidades de expressão da sua época, considerando o sentido normativo da lei, resguardando ainda as intenções e idéias normativas do legislador histórico.

⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Incentivo fiscal: conflito entre estados. *Revista Trimestral de Direito Público* n.º 9. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 131-132.

⁷⁹ *O Direito como texto*, p. 50.

A linguagem que falamos aqui não é aquela que se coloca entre um sujeito e um objeto, mas aquela que é a ferramenta necessária para a constituição do mundo, como afirmou WITTGENSTEIN, sendo também valorizada por GADAMER.

O contato inaugural que o intérprete tem é com a literalidade do texto legal, percebendo as estruturas morfológicas e gramaticais. Os enunciados prescritivos observados nessa fase são as orações soltas, com sentido pleno, sem apresentar unidade completa de significação deônica.

Após essa primeira visualização, em processo imediato, o intérprete começa a ordenar em sua mente as frases prescritivas, com o objetivo de perceber a ordem de fala.

Esse contato com a literalidade textual não atinge a fase da interpretação, e os termos da linguagem técnica analisada continuam pendentes, ainda da segunda fase do processo hermenêutico.

PAULO DE BARROS CARVALHO⁸⁰ leciona que a concepção do texto legal como plano de expressão, considerado o suporte físico de significações, cresce em importância à medida que se apresenta como *único e exclusivo dado objetivo*. Isso significa que os outros elementos serão entregues ao teor das subjetividades, com a participação do intérprete.

KARL LARENZ pontifica que “uma interpretação que não se situe já no âmbito do sentido literal *possível*, já não é interpretação, mas modificações de sentido”.⁸¹

Com isso, a *interpretação literal* ou *literalidade textual* é o ponto de partida para o processo hermenêutico, e nessa fase já se apontam limites da atividade interpretativa, devendo sempre ser trabalhado o direito no campo do possível.

Entendemos que a interpretação literal não é interpretação, pois estamos ainda no plano da leitura, sem ainda atingir a segunda fase das funções hermenêuticas (interpretação). Trata-se, na verdade, do ponto de encontro de todos nós, fundado ainda no plano da

⁸⁰ *Direito tributário*, p. 63.

⁸¹ *Metodologia da ciência do direito*, p. 454.

literalidade ou da expressão, considerado como o início do processo interpretativo, e não o todo propriamente dito.

Esse limite traduzido na literalidade deve possibilitar uma interpretação que seja conforme ao fim ou à idéia de base da norma jurídica, evitando modificações de sentido.

Na linguagem da regra jurídica pressupõe-se a existência de regras gramaticais de um dado idioma, com contexto da comunicação, de tal forma que os enunciados aparecem como “formações bem construídas e dotadas de referência objetiva”.⁸² Nesse caso, estamos ainda no subsistema da literalidade das regras jurídicas (S1).

Entretanto, há métodos hermenêuticos que buscam suprir falhas gramaticais e lógicas existentes nessas regras jurídicas, o que desmistifica essa boa construção gramatical.

TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR.⁸³ aponta dúvidas que podem surgir com a *interpretação gramatical*, principalmente quando a norma conecta substantivos e adjetivos ou usa alguns pronomes relativos. É evidente que as exigências gramaticais da língua, por si, não resolvem essas dúvidas. A *interpretação gramatical* apenas dá o passo inicial no processo hermenêutico.

No mesmo sentido da crítica à *interpretação gramatical*, temos ainda, no primeiro grau da interpretação, a chamada *interpretação lógica*, que se refere a um instrumento técnico para verificar inconsistências de utilização de termos em regras distintas, com consequências muito diferentes. Caso isso aconteça, estar-se-á ferindo o princípio lógico da identidade ($A = A$), como assevera o mestre TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR.⁸⁴

MIGUEL REALE considera a expressão como *interpretação lógico-sistemática*. O jurista tece críticas à escola da exegese, que distingue a interpretação lógica da interpretação

⁸² Entendimento de Paulo de Barros Carvalho sobre a linguagem escrita das regras jurídicas, in *Direito tributário*, p. 66.

⁸³ *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*, p. 287.

⁸⁴ Ibidem, p. 288.

sistemática. Considera que interpretar logicamente um texto de direito é situá-lo ao mesmo tempo no sistema geral do ordenamento jurídico.⁸⁵

A segunda fase da exegese é a atribuição de valores unitários aos signos encontrados no texto legal (suporte físico objetivo), possibilitando que o intérprete selecione significações e componha frases portadoras de sentidos.

Mergulhamos, nessa fase, no domínio do plano semântico dos signos, associando-os e comparando-os com o intuito de estruturar significações jurídicas.⁸⁶ O intérprete *procura lidar, por enquanto, com enunciados, isoladamente compreendidos*. Busca encontrar significações de base, novo ponto de partida para os esforços de contextualização das palavras e das próprias frases.⁸⁷ Nesse caso, estamos já no subsistema das significações isoladas de enunciados prescritivos (S2). Portanto, no plano do conteúdo semântico, já encontramos “significações com referência prescritiva à linguagem da realidade social sem contudo possuir capacidade de regulá-la”⁸⁸.

No terceiro subsistema de construção da norma jurídica, partimos para o *conjunto articulado das significações normativas*, em que o exegeta passa a contextualizar os conteúdos obtidos no processo anterior, com a finalidade de construir unidades completas de sentido deôntico. Chegamos ao subsistema das normas jurídicas (S3).

Para construir a norma jurídica na mente do intérprete, é necessário iniciar pelos enunciados prescritivos, atribuir-lhes valor, extrair deles conteúdos e agrupar esses enunciados de forma organizada, com o intuito de construir a norma jurídica completa. Com a criação da norma jurídica, temos as significações de enunciados no antecedente da regra jurídica. No conseqüente, constata-se o regramento de condutas intersubjetivas.

⁸⁵ REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 275.

⁸⁶ A semântica é o campo das significações do direito.

⁸⁷ Entendimento de Paulo de Barros Carvalho, in *Direito tributário*, p. 75.

⁸⁸ MOUSSALLEM, Tárek Moysés, in *Fontes do direito tributário*, p. 84.

Nesse processo, o intérprete promove a contextualização das significações obtidas durante os dois primeiros subsistemas. Cria-se, portanto, a norma jurídica já estudada nesta investigação acadêmica.

Podemos resumir que o direito manifesta-se sempre em três planos ou subsistemas, posição adotada das lições do jurista PAULO DE BARROS CARVALHO, da seguinte forma:

a) S1 – subsistema das formulações literais (função hermenêutica – leitura-; b) S2 – subsistema de significações isoladas de enunciados prescritivos ou processo gerador de sentido (função hermenêutica – interpretação-); e c) S3 – subsistema das normas jurídicas, como unidades de sentido deôntico obtidas com a reunião de significações obtidas de enunciados jurídicos sobre procedimento de implicação jurídica ou plano de conteúdo (função hermenêutica – compreensão-).⁸⁹

1.9. A aplicação do direito

Aplicar o direito consiste em revelar, em linguagem competente, possíveis significações a partir de um texto normativo construído diante de fatos do mundo social.⁹⁰ Tem-se por objeto amparar juridicamente as condutas intersubjetivas. O termo “aplicação do direito” reserva-se à forma de aplicação feita por força da competência de que se encontra investido um órgão ou uma autoridade.⁹¹

A aplicação do direito é processo posterior à interpretação da regra. Primeiro o exegeta interpreta algo para aplicar o resultado, comprehende a situação interpretativa diante do caso concreto, daí formula a norma jurídica com a junção de enunciados. Em seguida, compara com os fatos sociais subjacentes, e aplica a norma escolhida, pelo processo de subsunção de conceitos.⁹²

⁸⁹ *Curso de direito tributário*, p. 128.

⁹⁰ FILHO, Edmar Oliveira Andrade. *Interpretação e aplicação de normas tributárias*, p. 64.

⁹¹ Entendimento de Miguel Reale. *Lições preliminares de direito*, p. 291.

⁹² Veja, nesse sentido, as descrições de Edmar Oliveira Andrade Filho, in *Interpretação e aplicação de normas tributárias*, p. 64.

GADAMER vê a aplicação de maneira diferente, considerando que o ato de interpretar o direito é o mesmo que aplicá-lo. A tarefa de interpretação é a própria concretização da lei, em cada caso, pela aplicação.⁹³

PAULO DE BARROS CARVALHO doutrina que aplicação das normas jurídicas consubstancia-se no trabalho de relatar, *mediante o emprego de linguagem competente*, os eventos do mundo real-social (descritos no antecedente das normas gerais e abstratas), bem como as relações jurídicas (prescritas no consequente das mesmas regras).⁹⁴

Para KELSEN, o direito é aplicado por um órgão jurídico por meio da interpretação, pois é necessário fixar o sentido das normas. Diante disso, a interpretação é uma operação mental que acompanha o processo de aplicação do direito. Toda vez que se cria direito, na visão desse autor, aplica-se o direito.⁹⁵

Na visão kelseniana, não há nenhum método capaz de identificar uma única significação e considerá-la correta, pois há várias significações verbais trazidas por uma norma. Esse trabalho vem sendo tentado pela jurisprudência, que ainda não apresentou uma forma objetivamente válida. Os métodos de interpretação apresentados sempre mostraram um resultado apenas possível, e nunca único.⁹⁶

Aplicar o direito, como ato de criação de normas jurídicas, é percorrer processo de interpretação de certos enunciados, formar na mente do exegeta as significações, buscar aquela que seja mais exata, revelar em linguagem competente texto normativo referente a fatos ocorridos no mundo fenomênico, de forma a atendê-los em possíveis significações.

Dessa forma, o trabalho dos legisladores, dos juízes e dos administradores é certamente típico de aplicação do direito.

⁹³ GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. Trad. Flávio Paulo Meurer. Petrópolis: Vozes, 1997, p. 489.

⁹⁴ *Curso de direito tributário*, p. 89.

⁹⁵ KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do estado*. Trad. Luis Carlos Borges. 3^a ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 193.

⁹⁶ *Teoria pura do direito*, p. 387-397.

Na aplicação do direito no caso concreto, há trabalho lingüístico de transformação do fato em fato jurídico, mediante registro das provas em linguagem jurídica, para que seja parte do mundo do direito.

Portanto, para o mundo jurídico, só existe aquilo que foi convertido em linguagem específica, sendo a verdade real uma expectativa de direito. Se a verdade real não for convertida na linguagem das provas, ficará fora do mundo jurídico.

Assim, o processo de aplicação do direito decorre de prévia escolha, de natureza axiológica, diante de várias interpretações possíveis da regra jurídica. O exegeta deve buscar aquela que seja mais exata, de forma a proporcionar uma efetiva aplicação do direito.

Capítulo 2. Princípios e o subsistema constitucional tributário

2.1. Regras de comportamento e regras de estrutura

Os juristas mais apurados consideram a existência de duas regras jurídicas, classificando-as em regras de comportamento e regras de estrutura.

As regras de comportamento estão voltadas para a atividade ou conduta das pessoas, normatizando comportamentos. Formam, em seu consequente, uma relação jurídica entre sujeitos de direitos e obrigações. As regras de estrutura voltam-se também às condutas interpessoais, dispendo, entretanto, sobre órgãos, procedimentos, caminhos para as regras serem criadas, modificadas ou extintas no ordenamento jurídico.

As regras de estrutura disciplinam competências, servindo de *normas-de-normas ou proposições-de-proposições*⁹⁷ e possibilita o surgimento de regras jurídicas de comportamento . Sem a determinação dos “órgãos do sistema e os expedientes formais necessários para que se editem normas jurídicas válidas no ordenamento, bem como sem o modo pelo qual serão elas alteradas e desconstituídas”⁹⁸, não podemos falar na possibilidade da criação das regras de comportamento.

Em nosso entendimento, o sistema jurídico não existiria sem a presença das regras de estrutura, pois ficaríamos sem a *Gramática Jurídica* (expressão utilizada por muitos juristas), uma vez que essas regras estabelecem como outras regras são inseridas, modificadas ou retiradas do ordenamento jurídico, dando um caráter dinâmico ao sistema que não sobreviveria sem sua evolução e transformação.

Temos como regras de comportamento as regras-matrizes de incidência tributária e aquelas que se referem a deveres instrumentais (denominados por alguns juristas como

⁹⁷ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. Recife: Revista dos Tribunais, 1977, p. 109 (Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 140).

⁹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 140.

“obrigações acessórias”). Como normas de estrutura, temos as que outorgam competências, isenções, procedimentos administrativos, imunidades etc.

Vejamos a estrutura normativa da regra de conduta e da regra de estrutura, com o seguinte exemplo:

- Regra de conduta: *Antecedente*: realizar operação com produto industrializado, levando-o para além do estabelecimento produtor, por força da celebração de um negócio jurídico que transfira sua posse ou propriedade no território nacional. *Conseqüente*: a empresa industrial deverá pagar à Fazenda Nacional a importância correspondente a X%, prescrita na Tabela do IPI – TIPI,⁹⁹ sobre o valor da operação de que decorrer à saída da mercadoria.
- Regra de estrutura: *Antecedente*: (se) dado o fato da existência do órgão legislativo federal. *Conseqüente*: (então) deve ser a competência para que esse órgão edite normas sobre o IPI.¹⁰⁰

EURICO DE SANTI¹⁰¹ ensina que nem toda norma jurídica tem o papel de *fonte formal*, qual seja, o de juridicizar o fato, servindo de fundamento de validade de outras regras. Para esse jurista, as regras de conduta são normas que meramente referem-se às condutas, sem criar normas jurídicas, modalizando-as como permitidas, proibidas e obrigatórias.

Já as normas de estrutura não prescrevem condutas, mas “condições e procedimentos através dos quais emanam normas de condutas válidas”,¹⁰² assumindo o papel de produção de outras regras.

As normas de estrutura podem ser subdivididas em duas classes: (i) normas de produção normativa; e (ii) normas de revisão sistêmica. As primeiras disciplinam, de forma

⁹⁹ A tabela de alíquotas do IPI em vigor foi instituída pelo Decreto n.º 4.542/2002.

¹⁰⁰ Paulo de Barros Carvalho descreve exemplo similar de regra de comportamento e regra de estrutura, demonstrando que a regra-matriz é considerada exemplo da primeira, e a de competência, exemplo da segunda. *Direito tributário*, p. 37.

¹⁰¹ *Lançamento tributário*, p. 61.

¹⁰² BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Brasília/São Paulo: UNB/Polis, 1991, p. 33.

imediata, a produção de outras normas; as segundas objetivam à revisão de outras normas já pertencentes ao sistema.¹⁰³

As normas de revisão devem ser produzidas segundo as prescrições das normas de produção normativa. Portanto, as normas expedidas pelo Poder Judiciário no controle de constitucionalidade das regras jurídicas são classificadas como de revisão sistêmica, quando, em sede de liminar ou de mérito, atacarem a eficácia ou a validade da norma geral e abstrata.

As regras de estrutura e as regras de comportamento terão papéis importantes no presente estudo, quando tratarmos do “princípio”, pois este se apresenta como “regra-base”, servindo de fundamento jurídico de validade para a criação das regras de comportamento.¹⁰⁴

Assim, do ponto vista da norma jurídica, os princípios são considerados normas de estrutura, que orientam a cadeia normativa das regras de comportamento.

Se adotarmos o posicionamento de que os princípios são normas jurídicas, conforme se verá a seguir, encontraremos em seu consequente normativo um dos modais deônticos: O (obrigatório); P (permitido); V (proibido). Esses modais não são encontrados apenas na regra de comportamento, podem estar presentes também nas regras de estrutura, regulando condutas de forma mediata ou indireta.

Sobre o tema, PAULO DE BARROS CARVALHO entende que as normas de estruturas, paralelamente à norma de conduta, dispõem também sobre condutas, tendo em vista, contudo, a produção de novas estruturas deôntico-jurídicas. Essas normas aparecem como condição sintática para a elaboração de outras regras, que se vertem sobre os comportamentos das pessoas. Nesse sentido, a ordenação da conduta é mediata, e a efetiva ordenação dos comportamentos intersubjetivos será feita por outra regra seqüencial.¹⁰⁵

¹⁰³ Veja, nesse sentido, Tárek Moysés Moussallém, in *Fontes do direito tributário*, p. 93.

¹⁰⁴ Karl Larenz entende que dos princípios decorrem, direta ou indiretamente, normas de comportamento, in *Richtiges recht*. Beck: München, 1979, p. 26.

¹⁰⁵ *Direito tributário*, p. 36.

HUMBERTO ÁVILA, utilizando-se da doutrina alemã, narra: “Tanto as regras quanto os princípios possuem o mesmo conteúdo de dever-ser”.¹⁰⁶ Dessa forma, apesar de os princípios não determinarem diretamente a conduta, papel esse exercido pela regra, há nos princípios fins normativos, que poderão ou não ser cumpridos quando da aplicação do direito.

Nesse ínterim, entendemos que, de forma mediata (e não imediata como realizam as regras de comportamento), os princípios regulam condutas intersubjetivas, contendo em seu consequente modal deônico obrigatório, permitido ou proibido, que direcionará as outras regras de conduta a serem produzidas.

2.2. Noção de princípios

HEBERT HART descreve que "as leis são sempre feitas pelos governantes para serem aplicadas a governantes e governados, mas, por serem feitas pelos governantes, quase sempre pesam mais sobre os governados".¹⁰⁷

A norma constitucional surge especificamente para controlar o poder estatal, base para todas as outras normas jurídicas que, juntas, formam o sistema jurídico.

Nesse sentido, manifesta-se PAULO DE BARROS CARVALHO, explicando que as diferentes normas, juntas, "formam um sistema, na medida em que se relacionam de várias maneiras, segundo um princípio unificador".

Como as normas jurídicas precisam estar em harmonia, estão inseridas em uma estrutura de hierarquia. E os limites ao poder encontram na própria Constituição sua base, constituindo fator determinante para o presente estudo.

As normas, em síntese, são o gênero do qual surgem as espécies: princípios e regras. Todas são normas jurídicas, mas apresentam distinções quanto a sua aplicação e seus efeitos.

¹⁰⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4^a ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 55.

¹⁰⁷ HART, Hebert. *The concept of law*. Oxford University Press: Ed. Clarendon, 1961, p. 190.

Enquanto por princípio entende-se um preceito, uma garantia, que serve de base para a norma; por norma o que se verifica é que se trata de manifestação de aplicação restrita.

ROQUE ANTONIO CARRAZZA trata da noção de *princípio* como o “começo, alicerce, ponto de partida, a pedra angular de qualquer sistema”.¹⁰⁸

No mesmo sentido, PAULO DE BARROS CARVALHO, acerca dos princípios constitucionais tributários, expôs que, no campo das significações, o uso do signo "princípio" oferece farta variedade conotativa, de tal sorte que alcança todas as circunstâncias de objetos, atuando nas quatro regiões ônticas. É uma palavra que freqüenta com intensidade o discurso filosófico, expressando o "início", o "ponto de origem", o "ponto de partida", a "hipótese-limite" como proposta de trabalho. Exprime também as formas de síntese com que se deparam as meditações filosóficas ("ser", "não-ser", "vir-a-ser" e "dever-ser"), além de ter presença obrigatória ali onde qualquer teoria almejar pretensões científicas, pois toda a ciência repousa em um ou mais axiomas (postulados). Cada "princípio", seja ele um simples termo ou um enunciado mais complexo, é sempre passível de expressão em forma proposicional, descriptiva ou prescritiva.¹⁰⁹

Princípio é norma jurídica, implícita ou explícita, que apresenta carga valorativa (componente axiológico presente na comunicação normativa), servindo de vetor para a compreensão de segmentos prescritos no ordenamento jurídico, bem como de elemento vinculante que deve ser observado pelas normas jurídicas que com ele se conectam.

Não obstante, também podemos denominar como *princípio* norma jurídica que fixa não só valores, mas importantes critérios objetivos, facilmente observados em regras que trazem elementos como: data (anterioridade e irretroatividade); fatores matemáticos de adição

¹⁰⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 30.

¹⁰⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário* n.º 61. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, p. 74.

e subtração (não-cumulatividade); meio pelo qual se veicula a regra – se é por emenda, lei, decreto, portaria (legalidade) etc.

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES ensina: “é o princípio que iluminará a inteligência da simples norma; que esclarecerá o conteúdo e os limites da eficácia de normas constitucionais esparsas, as quais têm que se harmonizar com ele”.¹¹⁰

Mais adiante, observa o citado professor: “(...) Quer isto significar, por outros torneios, que *princípio* é uma regra portadora de núcleos significativos de grande magnitude influenciando visivelmente a orientação de cadeias normativas, às quais outorga caráter de unidade relativa, servindo de fator de agregação para outras regras do sistema positivo”.¹¹¹

RICARDO GUASTINI define princípio como “as normas que, aos olhos de quem fala, se revestem de uma especial *importância*, ou aparecem como normas *caracterizantes* do ordenamento ou de uma sua parte”.¹¹² O autor pretende, com as referidas palavras, considerar que os princípios nada mais são do que as normas que servem de fundamento (em um dos possíveis sentidos do termo) a um conjunto de outras normas jurídicas.

No caso do Direito Constitucional Tributário, os princípios correspondem à maior garantia do cidadão-contribuinte, pois todos eles, em conjunto, são os mais importantes limites ao poder estatal.

Verifica-se, com isso, que a existência do Estado tem nítida relação com o tributo, eis que foi uma das formas encontradas para arrecadação de receitas da sociedade politicamente organizada. O tributo foi uma forma estável de arrecadar fundos necessários às atividades reputadas importantes, para os diferentes Estados.

Muitos juristas reportaram a importância da obediência e da vinculação promovida pelos princípios em relação às normas jurídicas que com eles se relacionam. Considerando

¹¹⁰ BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. Recife: Revista dos Tribunais, 1975, p. 14.

¹¹¹ Idem, ibidem, p. 22.

¹¹² GUASTINI, Ricardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 187.

que o princípio guarda valores fundamentais para o ordenamento jurídico, sua obediência e vinculação são elementos indispensáveis para seu papel estrutural no sistema jurídico.

ROQUE CARRAZZA assevera que “princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”.¹¹³

PAULO DE BARROS CARVALHO identificou quatro usos distintos do princípio: “a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como o limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma”.¹¹⁴

Diante disso, para esse jurista, considera-se, nos itens *a* e *b* em epígrafe, “princípio” como “norma”, vez que se apresenta como uma construção abstrata feita pelo homem em um plano superior ao do enunciado prescritivo, sendo sempre implícita, pois essas entidades estão nas implicitudes dos textos de lei. Nos itens *c* e *d*, “princípio” foi considerado como “valor” ou como “critério objetivo”, servindo para significar o próprio valor, independentemente da estrutura normativa, ou o próprio limite objetivo sem a consideração da norma.¹¹⁵

O sistema jurídico contempla, então, uma ampla gama de normas, princípios, regras jurídicas etc., determinados hierarquicamente. Segundo esse sistema, uma norma encontra seu fundamento de validade em outra(s), e esta assenta-se em princípios, e os princípios repousam em sobreprincípios, até chegar-se à norma hipotética fundamental criada por HANS

¹¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, p. 33.

¹¹⁴ *Curso de direito tributário*, p. 144.

¹¹⁵ Para esse jurista, os “valores” aludidos na classificação adotada acima são aqueles depositados pelo legislador na regra jurídica posta. CARVALHO, Paulo de Barros. O sobreprincípio da segurança jurídica e a revogação de normas tributárias. *Crédito-prêmio de IPI: estudos e pareceres III*. Barueri, SP: Minha Editora, 2005, p. 10.

KELSEN,¹¹⁶ como forma de fechar-se o sistema jurídico, pois essa norma encontra-se no ápice da pirâmide jurídica.¹¹⁷

Entendemos que a expressão “sobreprincípio” é atribuída aos princípios que possuem maior carga valorativa no sistema jurídico, encontrando-se em um plano hierárquico acima dos outros princípios, vez que regem todo o ordenamento jurídico, servindo de vigas-mestras enraizadas implicitamente na “alma” de todas as normas jurídicas. A título de exemplificação, temos como sobreprincípio a justiça, a certeza do direito e a segurança jurídica.¹¹⁸

Os princípios apresentam-se como gerais e específicos dentro do sistema jurídico brasileiro. Podemos encontrar na pirâmide jurídica os *constitucionais*, *legais* e até *infralegais* – uns com maior e outros com menor carga valorativa –, que se hierarquizam em um consenso jurídico-hermenêutico de atribuição de valor.

Não obstante, a hierarquia não se forma apenas entre as regras jurídicas; também os valores jurídicos podem ser distribuídos em graus de hierarquia, construídos a partir de uma estrutura axiológica determinada pelo intérprete, sob o peso dado pela ideologia e representatividade do valor na influência e orientação das normas jurídicas.

Com isso, dizer que uma norma carrega consigo um princípio é algo subjetivo, ideológico do intérprete, que poderá atribuir-lhe maior ou menor valor, escalonados em graus de hierarquia.

¹¹⁶ *Teoria pura do direito*, p. 215.

¹¹⁷ Entendimento de Paulo de Barros Carvalho, que demonstra a presença da norma fundamental no ápice da pirâmide construída, e não em um espaço projetado acima, como pensa Marco Aurélio Greco.

¹¹⁸ Nesse sentido é o estudo de José Souto Maior Borges. Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista de Direito Tributário* n.º 63. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 206.

2.3. Valor e limite objetivo

Classificar é uma forma de nomear elementos comuns aos objetos de estudo, por meio de um processo de cisão abstrato, separando-os de acordo com suas semelhanças, mantendo-os em posições fixas e determinadas em relação às outras classes nomeadas.¹¹⁹

Do enfoque da *lógica dos termos*,¹²⁰ todas as classes podem ser divididas em outras classes, e os grupos de uma classificação recebem nome de gênero e espécie. O número de classes possível é infinito, bastando existir uma diferença para que seja possível a criação de outra classe.

Diante disso, não existem limites para a criação de classes, bem como para sua separação em grupos. Formando-se as subclasses, estas podem ainda ser divididas.

Todavia, as classes são criadas para que haja uma divisão dos elementos de forma útil, devendo-se utilizar critérios adequados e únicos.

Para melhor elucidar a análise dos princípios constitucionais tributários, classificamos os princípios sob o critério de *valor* ou *limite objetivo*.

Distinguir *princípio* como *valor* ou como *limite objetivo* apresenta grandes efeitos práticos, porque, se constatarmos a presença de critérios valorativos em um princípio, teremos de ingressar obrigatoriamente na Axiologia (ciência que estuda os valores) para estudarmos seus aspectos.

Não poderíamos deixar de trazer as descrições de MIGUEL REALE sobre a Teoria dos Valores, identificando os traços que demonstram a presença de valores nos princípios, em contraposição à existência de limites objetivos:

¹¹⁹ Sobre as classificações, veja as descrições de Eurico Marcos Diniz de Santi. As classificações no sistema tributário brasileiro. *Justiça tributária: 1º congresso internacional de direito tributário – IBET*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 125-147.

¹²⁰ Paulo de Barros Carvalho escreveu sobre a lógica dos termos ou lógica dos predicados, tratando da composição interna dos enunciados simples. Esse jurista analisou os termos sujeito e predicado do enfoque da Teoria das Classes desenvolvida por G. Cantor, in IPI – comentários sobre as regras gerais de interpretação da tabela NBM/SH (TIPI/TAB). *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 12. São Paulo: Dialética, 1998, p. 53.

“A *bipolaridade* enuncia a questão da existência de um valor e de um desvalor ao mesmo tempo, ocorrendo entre os valores negativos e positivos uma relação de *implicação* mútua. A *referibilidade* traz em sua essência a necessidade de tomada de uma posição pelo sujeito cognoscente perante alguma coisa. A *preferibilidade* se traduz sob o direcionamento e uma finalidade presente no valor. Não sendo possível de medição, mensuração, os valores são *incomensuráveis*, embora apresentam forte tendência à *graduação hierárquica*, diante do escalonamento existente entre eles. Os valores sempre requerem objetos da experiência para neles assumir *objetividade*. Os valores apresentam o caráter de *historicidade*, diante da evolução do processo histórico-social, sendo também *inxauríveis*”.¹²¹

O intérprete, quando se depara com valores, passa a navegar sobre elementos de subjetividade, entrelaçados em redes complexas, fazendo com que a interpretação seja decorrente de função ideológica do sujeito cognoscente.¹²²

Os princípios, muitas vezes, são normas vagas. RICARDO GUASTINI, ao tratar do assunto, observou que o princípio é vago, ora porque não possui um campo exato de aplicação, ora porque possui um conteúdo teleológico ou pragmático. Afirma o jurista italiano que o princípio “não prescreve uma conduta determinada, mas exprime solenemente um valor, ou recomenda sem, todavia, estabelecer os meios que devem ser empregados (os comportamentos que devem ser praticados) para atingir esse fim”.¹²³

Tais palavras aplicam-se ao presente estudo, na medida em que a seletividade abrange essas características de princípio vago. Como veremos a seguir, o legislador constitucional traduziu em poucos enunciados a diferenciação tributária que almeja para

¹²¹ REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 195-207.

¹²² Pensamento de Paulo de Barros Carvalho, in *Curso de direito tributário*, p. 145.

¹²³ *Das fontes às normas*, p. 189.

certos tributos, mas outorgou grande discricionariedade ao legislador ordinário, que fixará nas regras jurídicas os parâmetros desse princípio.

Entendemos que, diante do critério valorativo dado a certos princípios, acabou-se atribuindo aos princípios características como a vaguidade, já não identificada quando tratamos do princípio como limite objetivo.

São exemplos de princípio valorativo: a seletividade do IPI, do ICMS e do IPTU; a capacidade contributiva; a igualdade; a vedação ao confisco etc. Em todos esses casos, torna-se indispensável que o intérprete atenha-se a elementos axiológicos, para chegar a uma posição hermenêutica concisa.

Em relação ao “limite objetivo”, os critérios são outros, pois é possível identificar de plano e imediatamente os critérios presentes no princípio para a construção dos enunciados prescritivos.

A vaguidade e a amplitude, trazidas em certos princípios, dão lugar à objetividade, e os enunciados são aplicados limitadamente, passivos de verificação imediata. Tais restrições não são absolutas, haja vista que expressões lingüísticas sempre conservam um mínimo de vaguidade, o que não lhes afasta o esforço e a tentativa de sua limitação, mesmo que em vão.

São exemplos de princípios formados por “limite objetivo”: o princípio que veicula a não-cumulatividade; a legalidade; a irretroatividade; a anterioridade etc. Em todos eles, basta observar a técnica da dedução do crédito do imposto devido (não-cumulatividade); se o tributo foi veiculado por ato que não seja infralegal (legalidade); e se o tributo instituído não venha a alcançar fatos pretéritos à sua inserção no sistema tributário nacional (irretroatividade).

Assim, os “limites objetivos” são colocados para se atingirem determinados fins, alcançados por meios objetivos e concretos. Esses fins é que muitas vezes assumem o porte de valores, e não os “limites objetivos”.

2.4. O subsistema constitucional tributário e o IPI

O sistema do direito positivo, em nossa concepção, pode ser dividido em subsistemas. Elegemos para estudo uma subclasse, denominada de subsistema constitucional tributário, mediante corte metodológico, a fim de individualizarmos as regras jurídicas constitucionais tributárias estudadas neste trabalho.

Temos a idéia de que o Direito é uno, mas, por opção metodológica, seccionamos o ordenamento jurídico constitucional tributário para estudá-lo apenas do enfoque de três impostos, de competência de três entes políticos distintos. O primeiro a ser analisado, de forma genérica, é o imposto sobre produtos industrializados (IPI), de competência institucional da União Federal, previsto no artigo 153, inciso IV, da Constituição Federal de 1988.¹²⁴

Existia no Brasil o antigo imposto sobre o consumo de bens, com características muito similares ao atual IPI. Instituído pela Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, o imposto sobre o consumo foi base para a criação do imposto sobre produtos industrializados.

RUY BARBOSA NOGUEIRA demonstrou, em um dos seus estudos, a origem histórica do imposto sobre o consumo, a ser considerado como um dos elementos necessários para chegar-se à essencialidade. Embora a legislação tenha alterado a denominação “Imposto sobre o Consumo” para “Imposto sobre Produtos Industrializados”, este último permanece com características do tributo anterior.¹²⁵

¹²⁴ CF, artigo 153: “Compete à União instituir impostos sobre: (...) IV – produtos industrializados”.

¹²⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Princípio da seletividade do tributo em função da essencialidade do produto. *Revista dos Tribunais* n.º 651, Ano 79, Vol. 651, 1990, p. 7.

O IPI está previsto na norma geral tributária nos artigos 46,¹²⁶ 47,¹²⁷ 48,¹²⁸ 49,¹²⁹ 50¹³⁰ e 51¹³¹ do Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição de 1988 como Lei Complementar. Atualmente, esse imposto é regulamentado pelo Decreto n.º 4.544/02 (Regulamento do IPI).

O IPI não pode ser considerado como imposto sobre valor agregado ou adicionado, uma vez que não guarda características jurídicas idênticas. As identidades desses tributos são exclusivamente econômicas, diante da sua não-cumulatividade, não se estendendo ao mundo jurídico¹³², embora o IVA (imposto sobre o valor agregado), presente em diversos países, como Argentina e Estados Unidos, e na União Européia, também incida sobre o consumo.

¹²⁶ CTN, artigo 46: “O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador: I – o seu desembarço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art. 51; III – a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão” (esta última hipótese deixou de ser considerada pela legislação ordinária do imposto).

¹²⁷ CTN, Art. 47: “A base de cálculo do imposto é:

I – no caso do inciso I do artigo anterior, o preço normal, como definido no inciso II do art. 20, acrescido do montante:

- a) do Imposto sobre Importação;
- b) das taxas exigidas para entrada do produto no País;
- c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis;

II – no caso do inciso II do artigo anterior:

- a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;
- b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente;

III – no caso do inciso III do artigo anterior, o preço da arrematação”.

¹²⁸ CTN, Art. 48: “O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos”.

¹²⁹ CTN, Art. 49: “O imposto é não-cumulativo, dispendo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados”.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes”.

¹³⁰ CTN, Art. 50: “Os produtos sujeitos ao imposto, quando remetidos de um para outro Estado, ou para o Distrito Federal, serão acompanhados de nota fiscal de modelo especial, emitida em séries próprias e contendo, além dos elementos necessários ao controle fiscal, os dados indispensáveis à elaboração da estatística do comércio por cabotagem e demais vias internas”.

¹³¹ CTN, Art. 151: “Contribuinte do imposto é:

I – o importador ou quem a lei a ele equiparar;

II – o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

III – o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;

IV – o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante”.

¹³² Estudos feitos por José Roberto Vieira demonstram que a similaridade não é jurídica. Imposto sobre produtos industrializados: atualidade, teoria e prática. *Justiça tributária*. 1999, p. 519. Veja, nesse sentido, interessante trabalho sobre o IVA, ICMS e IPI, de Ricardo Lobo Torres, in *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário – RABDT*, Vol. 1, Setembro-Dezembro, 1998, p. 11-29.

PAULO DE BARROS CARVALHO, ao analisar as hipóteses de incidência que podem ser construídas do artigo 46 do CTN, destacou que não são consideradas antecedentes do IPI, em sentido estrito, a importação de produtos industrializados do exterior e a arrematação de produtos industrializados levados a leilão, pois trata-se de distintas espécies de impostos abrangidos por uma sigla. Considera, portanto, que o IPI em sentido estrito é aquele que possui apenas como critério material “realizar operação com produtos industrializados mediante negócio jurídico”.

Para melhor identificar as diferenças existentes no IPI e nos outros dois tributos, considerados como adicional do imposto de importação e imposto de competência residual da União, construímos as regras-matrizes de incidência¹³³:

- Regra-matriz do IPI:

I - Hipótese

- a) critério material: realizar operações com produtos industrializados,¹³⁴ mediante transferência de propriedade ou posse, amparada por um negócio jurídico;
- b) critério espacial: o território nacional;
- c) critério temporal: a saída do estabelecimento industrial;

II – Conseqüência

- d) critério pessoal: o sujeito ativo é a União Federal e o sujeito passivo é o industrial ou a quem a ele equiparar, no caso das pessoas jurídicas, cada estabelecimento, em atendimento ao princípio da autonomia dos estabelecimentos;¹³⁵ e

¹³³ Denominação dada por Paulo de Barros Carvalho. Adotaremos os mesmos preceitos desse jurista, que conseguiu encontrar na regra-matriz de incidência sua forma precisa.

¹³⁴ José Roberto Vieira explica que o tributo não atinge sua industrialização, mas sim a operação realizada com os produtos industrializados, in Imposto sobre produtos industrializados: atualidade, teoria e prática. *Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 540.

¹³⁵ Vide artigo 57 da Lei n.º 4.502/64 e art. 51, § único, do Código Tributário Nacional.

e) critério quantitativo: a base de cálculo é o valor da operação que decorrer da saída da mercadoria e a alíquota é aquela prevista na TIPI – Tabela do IPI.

- Regra-matriz do IPI (adicional do imposto de importação):

I - Hipótese

a) critério material: importar produto industrializado do exterior;

b) critério espacial: o território nacional;

c) critério temporal: o desembarço aduaneiro;

II – Conseqüência

d) critério pessoal: o sujeito ativo é a União Federal e o sujeito passivo é o importador ou a quem a lei a ele equiparar; e

e) critério quantitativo: a base de cálculo é o valor aduaneiro acrescido do imposto de importação, taxas na entrada do produto e encargos cambiais na importação, e a alíquota é aquela prevista na TIPI – Tabela do IPI.

- Regra-matriz do IPI (imposto residual que deixou de ser considerado pela legislação ordinária)

I - Hipótese

a) critério material: arrematar produto industrializado apreendido ou abandonado, levado a leilão;

b) critério espacial: o território nacional;

c) critério temporal: no momento da arrematação em leilão;

II – Conseqüência

d) critério pessoal: o sujeito ativo é a União Federal e o sujeito passivo é o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados levados a leilão;

e) critério quantitativo: a base de cálculo é o valor da arrematação e a alíquota é aquela prevista na TIPI – Tabela do IPI.

JOSÉ ROBERTO VIEIRA¹³⁶, em estudo mais aprofundado sobre o tema, identificou as regras-matrizes do IPI de maneira completa. Espelhamo-nos nesse renomado autor para tentar reproduzir as diferenças existentes naquilo que a legislação considerou incorretamente como hipóteses do IPI.

Após identificarmos as distintas regras do IPI, consideramos que, na importação, o imposto não passa de mero adicional do imposto de importação. Na arrematação, por sua vez, o tributo está compreendido na competência residual da União Federal, com ressalvas quanto à incidência do imposto nas reimportações de produtos nacionais ou nacionalizados.

No caso da reimportação de produtos nacionais e nacionalizados (estreita faixa), ante a impossibilidade da incidência do Imposto de Importação (vedação de sua incidência sobre produtos nacionais ou nacionalizados), o IPI mantém-se para garantir o princípio da isonomia e evitar a fraude, haja vista que os produtos industrializados em território nacional foram desonerados diante da exportação, não podendo adentrar o território nacional sem a incidência desse imposto na reimportação.

ANTÔNIO MAURÍCIO DA CRUZ pontifica que, “tratando-se de reimportação de produtos industrializados, ou seja, de importação dos produtos brasileiros anteriormente exportados, a incidência cabível é a do IPI. É comprensível este mecanismo adotado por obviar a evasão: produto industrializado no País e exportado foge à incidência do IPI; se pudesse retornar ao País sem a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, estaria aberta a porta à fraude, uma vez que não ocorre também a incidência do Imposto de Importação (por não ser produto estrangeiro)”.¹³⁷

¹³⁶ VIEIRA, José Roberto. *A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto*. Curitiba: Juruá, 1993.

¹³⁷ CRUZ, Antônio Maurício da. IPI – limites constitucionais. *Col. textos de direito tributário*. Vol. 5. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983, p. 55.

E mais. A Constituição Federal já prescreveu um tributo federal sobre a importação, não podendo apelar para o *bis in idem*. Desta feita, o IPI-importação não poderia fazer o papel de imposto adicional¹³⁸, mascarando-se de IPI.¹³⁹

Em relação aos produtos que não sejam industrializados, não há nenhuma irregularidade quanto à incidência apenas do Imposto de Importação (II). Todavia, em relação aos produtos industrializados estrangeiros, entendemos que se configura em *bis in idem*, uma vez que se tributa a importação pelo imposto de importação - II e pelo imposto sobre produtos industrializados – IPI, que é um adicional do imposto de importação.

Ao analisar a relação jurídica do imposto, EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO afirma “que não basta ocorrer a industrialização de um produto, para que o IPI seja devido. É necessária também a existência de um negócio jurídico real ou ficto, ocorrendo à transferência da posse ou propriedade do produto”.¹⁴⁰

No mesmo sentido, GERALDO ATALIBA assevera: “É, em princípio, hipótese de incidência do IPI o fato de um produto, sendo industrializado, sair de estabelecimento produtor, em razão de um negócio jurídico translativo da posse ou da propriedade do mesmo”.¹⁴¹

Isso quer dizer que, além da industrialização, é necessária a realização de um negócio jurídico de cunho comercial, com a transmissão efetiva da posse, propriedade ou domínio do bem, decorrente desse negócio jurídico, para que se considere efetivamente a ocorrência do fato jurídico tributário do IPI.

Em relação ao conceito de produtos industrializados, encontramos parâmetros conotativos no artigo 153, IV, da CF. Todavia, no parágrafo único do artigo 46 do CTN, sua

¹³⁸ Nesse sentido é o pensamento de José Eduardo Soares de Melo. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 271.

¹³⁹ VIEIRA, José Roberto. *A regra-matriz de incidência do IPI*, p. 97-98.

¹⁴⁰ BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Fundamentos do IPI*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p.37-38.

¹⁴¹ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência do IPI. *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 3.

definição foi explicitada: “para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”.

BECKER notou que remanescem no IPI algumas características importantes do Imposto de Consumo, que se referem à industrialização:

“Uma coisa pode deixar de existir pelo seu *consumo*, isto é, ou porque se desdobrou em duas coisas (ainda que por instantânea desintegração atômica ou por desgaste milenar) ou porque passou a ser *outra* coisa por transformação ou acréscimo. Não importa, no plano jurídico, a natureza e nem a grandeza do acréscimo ou da transformação, pois basta ter havido uma ínfima transformação ou um mínimo acréscimo para que, perdida a identidade entre a primitiva e a nova coisa, esta possa assumir individualidade própria perante aquela”.¹⁴²

Note-se, então, que produto industrializado, para fins de IPI, decorre de uma operação física de transformação sobre matéria-prima ou produto intermediário, modificando ou aperfeiçoando esse produto, obtendo-se coisa nova ou, de algum modo, mais bem ajustado para o consumo.

Produto apresenta expressão mais ampla que mercadoria. AMÉRICO MASSET LACOMBE entende que *produto* possui significado mais amplo, considerando-o qualquer bem móvel e corpóreo. Já *mercadoria* é bem móvel, corpóreo e destinado à mercancia.¹⁴³

Por fim, o IPI está sujeito ao atendimento de princípios constitucionais tributários. São eles: (i) princípio da reserva legal tributária; (ii) princípio da tipicidade; (iii) princípio da isonomia fiscal; (iv) princípio da irretroatividade da legislação tributária; (v) princípio da

¹⁴² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*, 3^a ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 411.

¹⁴³ LACOMBE, Américo Masset. *Princípios constitucionais tributários*. 2^a ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 160.

anterioridade da legislação tributária; (vi) princípio da capacidade contributiva; (vii) princípio da seletividade; e (viii) princípio da não-cumulatividade, sem restrições legais.

Poderíamos trazer outras considerações sobre esse tributo, mas nosso intuito não é esgotar o tema.

2.5. O subsistema constitucional tributário e o ICMS

Outro tributo objeto do presente estudo, merecedor de breves considerações, é o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, que traduz nessas siglas a presença de ao menos sete impostos completamente distintos. São eles: a) o imposto sobre operações mercantis e circulação de mercadorias; b) o imposto sobre operações mercantis e circulação de mercadorias na importação; c) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; d) o imposto sobre serviço de comunicação; e) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis; f) o imposto sobre operações relativas a energia elétrica; e g) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.¹⁴⁴

São impostos diferentes pelo simples motivo de possuírem critérios distintos, como também base de cálculo e hipóteses de incidência distintas, trazendo em cada um deles uma regra-matriz própria, que não se confundem.

Na hipótese de haver um elemento diferente, que compõe um dos critérios da regra de conduta, haverá um novo tributo, mesmo que suas características estejam incluídas em uma sigla, como acontece com o ICMS.

ROQUE CARRAZZA leciona que o critério diferenciador que distingue um tributo de outro é seu binômio *hipótese de incidência/base de cálculo*. Descreve o jurista que “a base de cálculo, além de colaborar na determinação da dívida tributária, dimensionando o *fato*

¹⁴⁴ Roque Antonio Carrazza identifica na sigla ICMS a existência de cinco impostos distintos, unificando o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis com as operações relativas a energia elétrica. *ICMS*. 8^a ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 30-31.

imponível, afirma o critério material da *hipótese de incidência* do tributo. Em suma, a base de cálculo deve apontar para a hipótese de incidência do tributo, confirmando-a. Do contrário, o tributo terá sido mal instituído e, por isso mesmo, será inexigível. Donde podemos concluir que a base de cálculo é absolutamente indispensável, para qualquer tributo".¹⁴⁵

PAULO DE BARROS CARVALHO relata sobre a importância do binômio *base de cálculo/hipótese de incidência*, ao demonstrar que nas siglas IPI e ICMS estão inseridos impostos diferentes, diante da presença de elementos diferentes nos critérios da regra-matriz de incidência tributária.¹⁴⁶

O ICMS foi tratado pela Carta Magna de 1988 em seu artigo 155, inciso II,¹⁴⁷ sendo atribuída aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir esse tributo. Ressalte-se que, obrigatoriamente, deverá ser exercida a competência dos entes políticos, haja vista assumir a característica de imposto nacional,¹⁴⁸ devidamente regulado pela Lei Complementar n.º 87/96, regra-geral que trata dos parâmetros desse imposto.¹⁴⁹

Os Estados e o Distrito Federal, atrelados aos preceitos constitucionais e à regra-geral – Lei Complementar n.º 87/96 –, acabaram exercendo o dever de instituir esse tributo por meio de suas leis locais.

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO observa que o ICMS incide sobre "operações relativas à circulação de mercadorias", envolvendo negócio jurídico mercantil.¹⁵⁰

¹⁴⁵ Idem, *ibidem*, p. 31.

¹⁴⁶ *Curso de direito tributário*, p. 346-350.

¹⁴⁷ CF, 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 (...)".

¹⁴⁸ Nesse sentido é o entendimento da melhor doutrina. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 210-221.

¹⁴⁹ Nesse sentido são as descrições de Sacha Calmon Navarro Coelho. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 495.

¹⁵⁰ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 7ª ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 11.

Operações configuram a transmissão de um direito, sendo fatos jurídicos que integram o desencadear da *fenomenologia*¹⁵¹ da incidência tributária.

GERALDO ATALIBA considera que “é a operação – e apenas esta – o fato tributado pelo ICMS. A circulação e a mercadoria são consequências e meros aspectos adjetivos da operação tributada. (...) Não é qualquer operação realizada que se sujeita ao ICMS. Destas, apenas poderão ser tributadas as que digam respeito à circulação atinente a uma especial categoria de bens: as mercadorias”.¹⁵²

Para o mestre SOUTO MAIOR BORGES, a “operação – fato gerador do imposto – pode ser jurídica, embora não deva ser necessariamente uma compra e venda, como acontecia com o velho IVC”.¹⁵³

No caso da “circulação”, o entendimento dado à expressão, suportado por um título jurídico, é a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra.

CARVALHO DE MENDONÇA assim conceitua *circulação*: “as mercadorias passando por diversos intermediários no seu percurso entre os produtores e os consumidores constituem objeto de variados e sucessivos contratos. Na cadeia dessas transações dá-se uma série continuada de transferência da propriedade ou da posse das mercadorias. Eis o que se diz circulação de mercadorias”.¹⁵⁴

HELENO TAVEIRA TÔRRES entende que só haverá a incidência tributária no caso de movimentação física de mercadorias. Entretanto, “se esta movimentação está vinculada à transferência da propriedade do próprio estabelecimento, nos casos em que venha a abranger

¹⁵¹ Expressão criada e utilizada por Edmund Husserl, em sua obra *Ideas relativas a una fenomenología pura e una filosofía fenomenológica*. Trad. para o espanhol de José Gaos. México: Fondo de Cultura Económica, 1949.

¹⁵² ATALIBA, Geraldo. ICMS. Incorporação ao ativo – empresa que loca, oferece em ‘leasing’ seus produtos – descabimento do ICMS. *Revista de Direito Tributário*. Vol. 52, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 74.

¹⁵³ BORGES, José Souto Maior. Direito tributário atual. *Revista de Direito Administrativo*, Vol. 103. Rio de Janeiro: Renovar, 1971, p. 35.

¹⁵⁴ MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. *Tratado de direito comercial brasileiro*. Vol. V, 4^a ed. Livro III. Parte I. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1946, item 81.

um estabelecimento completo, não se verificará a incidência do ICMS, muito menos na emissão de qualquer documento fiscal”.¹⁵⁵

Para nós, mercadoria é bem corpóreo utilizado na atividade empresarial, tendo por objeto sua comercialização para consumo.

PAULO DE BARROS CARVALHO, utilizando-se de exemplos, define o conceito de mercadoria: “a natureza mercantil do produto não está, absolutamente, entre os requisitos que lhe são intrínsecos, mas na destinação que se lhe dê. É mercadoria a caneta exposta à venda entre outras adquiridas para esse fim. Não o será aquela que mantenho em meu bolso e se destina a meu uso pessoal”.¹⁵⁶

No caso dos serviços de transporte intermunicipal e interestadual, há outra hipótese de tributação pelo ICMS. O inciso II do artigo 155 da CF prescreve: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre (...) prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal (...) ainda que as (...) prestações se iniciem no exterior”.

ROQUE CARRAZZA entende que o artigo 152 da CF/88 veda aos entes a quem compete instituir o imposto impor diferenças, em razão de sua procedência e destino¹⁵⁷. Com isso, para o autor, não podem os Estados e o Distrito Federal impor restrições à circulação de bens e serviços.

O ICMS não incide sobre o transporte interestadual ou intermunicipal, como alguns afirmam. O que se tributa é a prestação do serviço de transporte, em que se incluem todas as modalidades: terrestre, aérea, marítima, ferroviária etc. Essa modalidade de hipótese do ICMS não tem qualquer relação com a circulação da mercadoria, mas apenas com o serviço prestado no transporte intermunicipal e interestadual, haja vista que, se ocorrer dentro do Município, a

¹⁵⁵ TÔRRES, Héleno Taveira. *Pressupostos jurídicos do planejamento tributário internacional*. Tese de doutorado apresentada à banca examinadora da PUC/SP. São Paulo: PUC/SP, 1999, p. 184.

¹⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Regra matriz do ICM*. Tese apresentada à banca examinadora da PUC/SP para a obtenção do título de livre-docente da Faculdade de Direito. São Paulo: PUC/SP, 1981, p. 207.

¹⁵⁷ *ICMS*, p. 131.

competência tributária será deste, por meio do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS).¹⁵⁸

No caso do transporte internacional, o ICMS alcança o serviço que se inicia no exterior. Quando isso ocorre, o tributo caberá ao Estado de destino do serviço, que inclui o Distrito Federal, nos termos do art. 155, § 2º, IX, a, da Carta Política de 1988.

Da mesma forma que na circulação de mercadorias, o conteúdo econômico deve estar presente na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, sob o regime de direito privado, realizado para terceiro.

A prestação onerosa do serviço de comunicação é outra hipótese tributada pelo ICMS. Esse serviço também é de competência dos Estados e do Distrito Federal e aplica-se às prestações que se iniciam no exterior.¹⁵⁹

O inciso III do artigo 2º da Lei Complementar n.º 87/96 estabelece que “o imposto incide sobre: (...) III – prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza”.

O que é tributado pelo ICMS não é a comunicação, mas sim a prestação efetiva (entende-se onerosa), a terceiros, do serviço de comunicação.¹⁶⁰

O mero fato de colocar o serviço à disposição não configura a incidência do imposto. Deve ocorrer efetiva prestação do serviço e existir ao menos um emissor, um receptor e uma mensagem. Com isso, ainda não se confirma se houve a comunicação, sendo imprescindível a interação entre emissor(es) e receptor(es), que passarão a inverter posições, trocando mensagens. Inexistindo esses elementos, não cabe falar em *relação comunicativa*.¹⁶¹

¹⁵⁸ Vide art. 156, III, CF/88.

¹⁵⁹ Vide art. 155, II, CF/88.

¹⁶⁰ Nesse sentido, vide Roque Carrazza, in *ICMS*, p. 147.

¹⁶¹ Idem, ibidem, p. 149.

Há muitas questões polêmicas quanto a determinados *serviços*, que passam ao largo de serem considerados prestação de serviços de comunicação, como por exemplo os provedores de acesso à internet, as TVs por assinatura, as taxas de adesão e os serviços de habilitação de telefones móveis. Consideramos todos esses serviços como atividades-meio, e não atividades-fim sujeitas ao imposto.

Nos provedores de acesso à internet o que se tributa como prestação de serviço de comunicação é a linha telefônica, linha digital ou banda larga, canais de satélite etc., que possibilitam ao usuário conectar-se a um provedor de acesso, e navegar pela rede mundial de computadores. O provedor é apenas um meio de acesso do usuário, que necessita de um canal para acessar a rede mundial e, a partir daí, se comunicar.

Nas TVs por assinatura não há interação entre emissor e receptor. O usuário contrata a distribuição de som e imagem, utilizando-se de sinais codificados. Não há comunicação entre usuário e empresa, e vice-versa. Há, sim, uma contratação de filmes, programas, shows etc. Dessa forma, entendemos que não há prestação de serviço de comunicação, por mais onerosa que seja, pela falta de interação, não incidindo o ICMS.

No caso da habilitação de telefones celulares, venda de cartões físicos, eletrônicos e virtuais de serviços de telefonia celular para aparelhos pré-pagos, a legislação tratou do assunto como “Serviço de Valor Adicionado”, nos termos do artigo 61 da Lei n.º 9.472, de 16 de julho de 1997.¹⁶²

¹⁶² Art. 61. “Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

§ 1º Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição.

§ 2º É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações”.

A legislação de telecomunicações previu de maneira rotular que aquilo que não for serviço de telecomunicação será denominado de Serviço de Valor Adicionado, excluindo esses serviços (atividade-meio) da incidência do ICMS.

Entendemos que valor do aparelho telefônico cobrado, a título de habilitação, refere-se a outro serviço não compreendido pelo conceito de serviço de comunicação, não alcançado pelo ICMS. Tal entendimento decorre do fato de que “habilitar” é tornar apto, autorizado à tarefa a que o aparelho se destina, não se tratando da efetiva prestação de serviço de comunicação. Na mesma linha de pensamento, podemos mencionar os comentários de ARNOLD WALD e ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA,¹⁶³ ROQUE CARRAZZA¹⁶⁴ e EDUARDO BOTTALLO.¹⁶⁵

Em recentes decisões, o E. Superior Tribunal de Justiça posicionou-se pela não-incidência do ICMS nas operações que envolvem a prestação de serviço de habilitação de telefonia móvel, o que reforça a tese ora exposta.¹⁶⁶

A Constituição Federal de 1988 também previu, como competência dos Estados e do Distrito Federal, o ICMS sobre operação de produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis.¹⁶⁷

Constata-se do texto maior que o ICMS é o único imposto incidente nas operações que envolvam derivados de petróleo, combustíveis, minerais e energia elétrica, sendo vedada qualquer outra incidência.

¹⁶³ WALD, Arnold e NISHIOKA, Alexandre Naoki. Da definição de serviços de comunicação para efeitos de incidência do ICMS: o caso da habilitação de telefone móvel celular. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 102. São Paulo: Dialética, 2004, p. 22.

¹⁶⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS – sua não-incidência sobre prestações de serviços de telecomunicação internacional (serviços de longa distância internacional), bem como sobre os serviços que os viabilizam (serviços auxiliares). *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 60. São Paulo: Dialética, 2000, p. 106-107.

¹⁶⁵ BOTTALLO, Eduardo Domingos. ICMS e serviços de comunicação internacional. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 61. São Paulo: Dialética, 2000, p. 19.

¹⁶⁶ REsp 525788 - DF, Relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, publicado no DJ em 23 de maio de 2005; REsp 596.812 - PR, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, publicado no DJ em 14 de fevereiro de 2005; RMS 11368 - MT, Relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, publicado no DJ em 9 de fevereiro de 2005.

¹⁶⁷ CF, Art. 155, § 3º.

O artigo 2º, §1º, da Lei Complementar n.º 87/96, prescreve que o imposto incide “sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente”.

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO comenta a regra geral do ICMS, descrevendo que essa diretriz fere o art. 155, X, b, CF, considerando que a Lei Maior traz não-incidência do imposto nas operações que destinem petróleo, lubrificantes, combustíveis líquidos e gasoso derivados de petróleo, e energia elétrica a outros Estados.¹⁶⁸ Corroboramos o pensamento do jurista, considerando a expressa vedação da regra constitucional.¹⁶⁹

O imposto estadual e distrital incide ainda sobre as operações relativas a energia elétrica.¹⁷⁰

Por ser a energia elétrica um bem essencial, muitos estudiosos da matéria construíram pensamentos perfeitamente defensáveis quanto à sua desoneração tributária. Os argumentos que sustentam a aplicação da seletividade à energia elétrica serão analisados neste trabalho, tanto pelo critério da necessidade, quanto pelo poder/dever do legislador em aplicar o princípio.

Identificamos na última regra de incidência do ICMS as operações que envolvem extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.¹⁷¹

Na vigência da Constituição de 1967, com as alterações promovidas em 1969, as operações que envolviam extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais estavam

¹⁶⁸ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 7ª ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 91-92.

¹⁶⁹ Em análise sobre as operações de combustíveis e lubrificantes, Roque Carrazza entende pela inconstitucionalidade de lei que dispuser no sentido contrário aos preceitos constitucionais. *ICMS*, p. 196.

¹⁷⁰ CF, Art. 155, § 3º.

¹⁷¹ Ibidem.

sujeitas ao extinto imposto federal sobre minerais, incidindo uma única vez sobre qualquer dessas operações.¹⁷²

Com a Carta da República de 1988, esse tributo passou a sofrer apenas a incidência do ICMS, de competência dos Estados e do Distrito Federal, não havendo mais a unidade ou a escolha da operação que sobre a qual irá incidir. Esses entes poderão gravar todas as operações, desde que seja obedecida a técnica da não-cumulatividade.

O ICMS está sujeito, basicamente, à observância dos mesmos princípios informados no IPI – com destaque para o princípio da não-cumulatividade –, que apontam restrições ao caso de direito de crédito quando o produto estiver sob regime de isenção ou não-incidência.¹⁷³ Isso não acontece no caso do IPI, haja vista a inexistência de restrições no texto constitucional.

Por fim, enfrentamos no presente estudo o problema da concessão de benefícios fiscais por determinados Estados e pelo Distrito Federal, sem observância dos preceitos legais autorizativos, o que provoca resistência de outros entes políticos, que se julgam prejudicados.

A concessão de créditos presumidos, redução de base de cálculo e alíquota, postergação do pagamento de tributos e isenções são instrumentos utilizados por quase todos os Estados da Federação para atrair investimentos e incrementar suas arrecadações. Tal cenário é chamado de “guerra fiscal”.

A introdução de tais benefícios em nosso ordenamento jurídico tem sido feita de modo unilateral, em flagrante desrespeito à legislação vigente.

A Constituição Federal de 1988 dispõe, na alínea *g* do inciso XII do § 2º do artigo 155, que caberá a Lei Complementar “regular a forma como, mediante deliberação dos

¹⁷² CF, Art. 21, IX.

¹⁷³ CF, Art. 155. “(...) II – a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores; (...)”.

Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

A Lei Maior atribuiu competência à Lei Complementar para definir os critérios para concessão dos benefícios fiscais entre todos os Estados, justamente com a finalidade de evitar os efeitos maléficos da “guerra fiscal”.

A Lei Complementar n.º 24, de 7 de janeiro de 1975, recepcionada pela Carta Política de 1988, preencheu a função outorgada pela Constituição Federal, definindo que, mediante deliberação dos Estados, poderão ser concedidos isenções, incentivos ou benefícios fiscais em relação ao ICMS, desde que por meio de convênio, ou seja, com a concordância de todos os Estados membros (por meio do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, formado por secretários da Fazenda dos Estados), para que tenha validade no ordenamento jurídico nacional.

Assim, parece-nos incontestável que os benefícios fiscais não amparados sob o manto de convênio autorizativo, nem de lei complementar, incorrem em flagrante ilegalidade e inconstitucionalidade, por ofensa ao artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea "g"; ao artigo 150, parágrafo 6º, da Constituição Federal e à Lei Complementar n.º 24/75.¹⁷⁴

Outros aspectos relativos aos ICMS merecem ser estudados, mas o escopo de nosso trabalho não é esgotar o assunto quanto a esse importante tributo.

2.6. O subsistema constitucional tributário e o IPTU

A Carta Magna de 1988, em seu artigo 156, inciso I,¹⁷⁵ atribuiu aos municípios competência para instituir o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU).

¹⁷⁴ Tivemos a oportunidade de tratar da questão sobre a chamada “guerra fiscal” em trabalho que analisou também o Comunicado CAT n.º 36/2004, expedido pelo Estado de São Paulo. FUSO, Rafael Correia. Inconstitucionalidade de concessão unilateral de benefícios fiscais por parte dos estados. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. Ano 13 – n. 64 – setembro – outubro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 30-39.

¹⁷⁵ CF, Art. 156: “Compete aos Municípios instituir imposto sobre: I – propriedade predial e territorial urbana. (...).”.

Muitos doutrinadores analisaram os principais aspectos do IPTU, classificando-o como imposto “real”, sob o argumento de que grava o imóvel urbano, tendo como núcleos do aspecto material da regra matriz de incidência a propriedade, o domínio útil e a posse.

Propriedade é o direito que uma pessoa física ou jurídica tem de usar, gozar e dispor de um bem e de reivindicá-lo de quem o detenha injustamente, desde que nos limites da lei.

VALÉRIA FURLAN descreve que “domínio útil traduz-se no direito de usufruir do imóvel da forma mais ampla possível, podendo, inclusive, transmiti-lo a terceiro, a título oneroso ou gratuito.¹⁷⁶

Posse absoluta é a de quem exerce poderes *animu domini*, como se fosse o dono. A posse relativa é de quem não exerce poder *animu domini*. Entendemos que a posse trazida pelo legislador, mesmo considerada a qualquer título, nos termos do artigo 34 do Código Tributário Nacional, restringe-se à posse absoluta (posse *ad usucaptionem*).¹⁷⁷

Não obstante, MISABEL DERZI e SACHA CALMON possuem opiniões distintas, argumentando que o referido imposto considera a capacidade contributiva, sendo, portanto, um imposto pessoal.

ROQUE CARRAZZA entende que, no plano jurídico, todos os impostos são pessoais, na medida em que o contribuinte é sempre uma pessoa física ou jurídica.

Não adotamos a classificação de imposto “real”, haja vista que toda relação jurídica formada no consequente da regra-matriz de incidência tem como integrantes duas ou mais pessoas, não havendo que se falar em relação entre sujeito e objeto. Dessa forma, em todos os casos, os impostos são sempre pessoais.¹⁷⁸

¹⁷⁶ FURLAN, Valéria. *IPTU*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 67.

¹⁷⁷ Nesse sentido é o pensamento de Aires Fernandino Barreto, in Impostos sobre a propriedade imobiliária. *Revista de Direito Tributário* n.º 58. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 228-229.

¹⁷⁸ Vamos de encontro à classificação adotada pelo Supremo Tribunal Federal, que distingue os impostos reais dos pessoais. Vide, nesse sentido, RE n.º 167.654/MG, Segunda Turma, Relator Min. Maurício Corrêa, DJ de 18/4/97, p. 13786; RE n.º 192.731/SP, Segunda Turma, Relator Min. Carlos Velloso, DJ de 30/5/97, p. 23.210; RE n.º 225.362/SP, Primeira Turma, Relator Min. Moreira Alves, DJ de 5/6/98, p. 26; RE n.º 225.679/SP, Primeira Turma, Relator Min. Sydney Sanches, DJ de 5/6/98, p. 27. A classificação adotada pelo STF não é jurídica, mas sim estritamente econômica, trazida pela Ciência das Finanças (economia pública).

A regra-matriz do IPTU traz em seu critério material a descrição do fato de uma pessoa física ou jurídica ser proprietária, ter a posse ou o domínio útil de imóvel (terreno ou prédio) urbano.¹⁷⁹

O critério espacial da regra de incidência do IPTU impõe limite apenas ao perímetro urbano do município, local este “que se presta para definir o local de ocorrência do fato jurídico tributário”.¹⁸⁰

O § 1º do artigo 32 do Código Tributário Nacional considera como zona urbana a definida na lei municipal, observando pelo menos dois requisitos mínimos para configurar efetivamente a atividade do Poder Público. Os requisitos são: “I – meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; II – abastecimento de água; III – sistema de esgotos sanitários; IV – rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar; V – escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado”.

Consideram-se também como urbanas, por equiparação, “as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas no parágrafo anterior”.¹⁸¹

O último critério do antecedente normativo é o temporal. Antes de apontá-los no caso do IPTU, devemos distinguir o tempo *do fato* do tempo *no fato*. O primeiro é o momento de inserção do evento no mundo jurídico pela linguagem competente, tornando-se fato jurídico, e o segundo é o momento em que ocorreu o evento no mundo fenomênico.

PAULO DE BARROS CARVALHO pontifica que “o tempo *do fato* é aquele instante no qual o enunciado denotativo, perfeitamente integrado como expressão dotada de

¹⁷⁹ Veja, nesse sentido, Valéria Furlan. *IPTU*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 80.

¹⁸⁰ Definição dada por Heleno Taveira Tôrres. *Pluratribuição internacional sobre as rendas das empresas*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 92.

¹⁸¹ Vide § 2º do artigo 32 do CTN.

sentido, ingressa no ordenamento do direito posto, não importando se veiculado por sentença, por acórdão, por ato administrativo ou por qualquer outro instrumento introdutório de normas individuais e concretas. (...) Algo diverso, porém, é o tempo *no fato*, isto é, a ocasião a que alude o enunciado factual, dando conta de ocorrência concreta de um evento”.¹⁸²

Para melhor visualizarmos essa distinção, adotamos aquela feita por SÉRGIO IGOR LATTANZI: “(...) se no 1º dia de janeiro determinada pessoa for proprietária de um imóvel urbano edificado ou não, será considerada tal situação como *tempo no fato*. Entretanto, se em março do mesmo ano for realizado o competente lançamento tributário e referido lançamento for notificado ao proprietário do imóvel, estaremos nos referindo ao *tempo do fato*”.¹⁸³

Com isso, o critério temporal poderá ser escolhido pela legislação municipal, e no silêncio a melhor exegese é considerá-lo ocorrido em 1º de janeiro de cada ano.¹⁸⁴ Aquele que encontrar-se como proprietário, titular do domínio útil ou possuidor a qualquer título, será nesse dia considerado contribuinte, consubstanciando o *tempo no fato*.

No consequente normativo, encontramos mais dois critérios: (i) pessoal e (ii) quantitativo.

O critério pessoal tem como sujeito ativo da relação jurídica o Município, e como sujeito passivo o proprietário, o titular de domínio útil ou o possuidor a qualquer título.

Por fim, o critério quantitativo apresenta como base de cálculo o valor venal, que é a importância avaliada do bem, caso fosse submetido a um negócio jurídico, ou seja, refere-se ao valor real da coisa no momento da realização da venda, troca, dação em pagamento etc. A alíquota comporta duas feições: a) valor monetário fixo, ou variável em função das escalas progressivas da base de cálculo; b) uma fração, percentual ou não, da base de cálculo.

¹⁸² *Direito tributário*, p. 122-123.

¹⁸³ LATTANZI, Sérgio Igor. *A regra-matriz de incidência do imposto predial e territorial urbano – IPTU*. Dissertação de mestrado apresentada à banca da PUC/SP. São Paulo: PUC/SP, 2000, p. 99.

¹⁸⁴ Entendimento de Aires F. Barreto, que acolhemos.

No caso do item *b*, a alíquota pode ser *proporcional invariável* (percentual fixo independentemente da base de cálculo), *proporcional progressiva* (aumentando a base de cálculo, aumenta a proporção – fiscal e extrafiscal) ou *proporcional regressiva* (aumentando a base de cálculo, diminui a proporção).¹⁸⁵

Em breve síntese, a regra-matriz do IPTU possui a seguinte estrutura normativa:

I - Hipótese

- a) critério material: ser (verbo pessoal e de predicação incompleta) proprietário (complemento) ou ter (verbo pessoal e de predicação incompleta) domínio útil (complemento) ou ter (verbo pessoal e de predicação incompleta) a posse de imóvel predial ou territorial urbano (complemento);¹⁸⁶
- b) critério espacial: zona urbana do Município e as áreas urbanizáveis (expansão urbana);
- c) critério temporal: 1º de janeiro do ano-calendário (imposto anual);

II – Conseqüência

- d) critério pessoal: o sujeito ativo é o Município¹⁸⁷ e o sujeito passivo é o proprietário, aquele que detém o domínio ou a posse a qualquer título (*ad usucaptionem*) do bem imóvel urbano;
- e) critério quantitativo: a base de cálculo é o valor venal do imóvel e a alíquota poderá ser um valor fixo ou variável em função de escalas progressivas da base de cálculo (ex.: R\$ 3,00 por metro linear até 50 metros; R\$ 6,00 por metro linear de 50 a 150 metros, e assim por diante) ou uma fração, percentual ou não, da base de cálculo (ex.: 1% para imóveis edificados com valor venal entre R\$ 50.000,01 a R\$ 150.000,00; 2% para imóveis edificados com valor entre R\$ 150.000,01 a R\$ 450.000,00, e assim por diante – *proporcional progressiva*).

¹⁸⁵ Nesse sentido é o entendimento de Paulo de Barros Carvalho, in *Curso de direito tributário*, p. 339.

¹⁸⁶ Veja, nesse sentido, o entendimento de Sérgio Igor Lattanzi. *A regra-matriz de Incidência do imposto predial e territorial urbano – IPTU*, p. 99.

¹⁸⁷ Detém também a competência para instituir esse imposto e cobrá-lo a União e o Distrito Federal, nos termos do artigo 147 da Constituição Federal de 1988.

A regra-geral que trata do IPTU dispõe, nos artigos 32,¹⁸⁸ 33,¹⁸⁹ e 34¹⁹⁰ do Código Tributário Nacional, os arquétipos que deverão ser adotados pelas leis criadas pelos Municípios.

A natureza jurídica extrafiscal do IPTU é notória, haja vista que o legislador constituinte trouxe nesse tributo, de forma preponderante, a imputação ao legislador municipal de zelar pela função social da propriedade urbana.

O artigo 182, § 4º, II, da Constituição Federal¹⁹¹ veio contemplar essa extrafiscalidade, trazendo a progressividade de alíquotas para atingir os anseios e as metas estabelecidas pelos municípios quanto a aproveitamento e edificação.

Observe-se que a Lei Maior delegou ao legislador municipal a incumbência de delinear todos os aspectos da hipótese de incidência do IPTU, não apenas com o intuito arrecadatório, mas também extrafiscal.

Evidente, portanto, a obrigação dos municípios de atender aos anseios do legislador constitucional, que conotou a promoção do adequado aproveitamento do solo urbano não edificado.

¹⁸⁸ CTN, Art. 32: “O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município (...”).

¹⁸⁹ CTN, Art. 33: “A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.

Parágrafo único. Na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade”.

¹⁹⁰ CTN, Art. 34: “Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título”.

¹⁹¹ CF, Art. 182: “A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes. (...)

§ 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente de: (...)

II – imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo (...”).

Dessa forma, estamos tratando da *progressividade extrafiscal*¹⁹² do tributo, que encontra limitações nos princípios constitucionais, tanto na função social da propriedade (de cunho extrafiscal¹⁹³), quanto nos princípios da capacidade contributiva, da isonomia, do não-confisco, tendo, portanto, a função extrema de obrigar o proprietário ou possuidor a promover adequado aproveitamento das áreas não utilizadas ou subutilizadas.

O Supremo Tribunal Federal decidiu, em sessão plenária realizada no dia 20 de novembro de 1996, que o IPTU não pode variar na razão da presumível capacidade contributiva do sujeito passivo, vez que a única progressividade admitida pela Constituição Federal de 1988, no que se refere ao imposto, somente poderá ser aplicada para assegurar o cumprimento da função social da progressividade urbana, nos moldes dos artigos 156, § 1º, e 182, § 4º, II, da Constituição Federal.¹⁹⁴

A referida decisão é anterior à Emenda Constitucional n.º 29/00, que traz modificações no § 1º do artigo 156 da CF. A nova redação dada à Carta Magna obriga, pelo critério da seletividade, terem-se alíquotas diferentes em face do valor do imóvel, colocando de lado o entendimento da Corte Maior, que só aplicava a progressividade no caso extrafiscal.

No plano fiscal, a progressividade deve ser aplicada para atender também o princípio da isonomia, da capacidade contributiva e do não-confisco. Com isso, os municípios passam a não mais incentivar ou desestimular certos comportamentos por meio de alíquotas, mas estes objetivam engrossar os cofres públicos.

Analisaremos a questão da extrafiscalidade e da seletividade sobre o IPTU em capítulos próprios.

¹⁹² Sobre a progressividade extrafiscal, veja o estudo de Ricardo Lobo Torres, in Proporcionalidade, progressividade e seletividade no IPTU. *Revista de Direito Tributário* n.º 85. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 343-347.

¹⁹³ Em uma análise mais detida, Valéria Furlan assevera sobre as divergências doutrinárias em relação à progressividade extrafiscal, in *IPTU*, p. 152-180.

¹⁹⁴ Cf. RE 153.771-MG, Rel. Min. Moreira Alves, DJ DATA-5/9/97, p. 41892, Ement. Vol. 01881-03, p. 496, Tribunal Pleno.

Capítulo 3. O princípio da seletividade no subsistema tributário brasileiro

3.1. Considerações sobre a seletividade

Dizer que um imposto é seletivo é o mesmo que afirmar que ele incide de forma diferenciada sobre determinados objetos. A fundamentação para a ocorrência dessa diferenciação tributária é que denominamos de seletividade.

O princípio da seletividade tem como objetivo atingir os consumidores finais, os proprietários, os titulares de domínio útil e os possuidores a qualquer título de imóveis urbanos, pois, de fato, são esses os verdadeiros contribuintes dos impostos analisados.

A seletividade encontra-se tanto na Carta Magna,¹⁹⁵ como no Código Tributário Nacional,¹⁹⁶ tratando-se em ambos os casos de dispositivos “*programáticos*, endereçados ao legislador ordinário, recomendando-lhe que estabeleça alíquotas em razão inversa da impescindibilidade das mercadorias de consumo generalizado”.¹⁹⁷ No caso do IPTU, a seletividade dá-se em face do uso e da localização do imóvel, sujeitando-se a alíquotas menores quando o imóvel é utilizado para fins de moradia – em comparação ao utilizado para fins comerciais e industriais –, e situa-se em áreas economicamente menos valorizadas, com precário desenvolvimento socioeconômico regional.

Entendemos que a seletividade, em um primeiro momento, é dirigida ao legislador ordinário. Entretanto, estão sujeitos ao atendimento do princípio o Poder Judiciário, quando provocado a realizar o controle de legalidade e constitucionalidade, e o Poder Executivo, que, no papel atípico de legislador, está autorizado, pela lei, a estabelecer alíquotas do IPI e do ICMS, este último mediante convênio do CONFAZ.

Há diferenças entre a seletividade do IPI, do ICMS e do IPTU, analisadas nos capítulos seguintes. Entretanto, há semelhanças no modal deôntico aplicado ao IPI, ICMS e

¹⁹⁵ No caso do IPI, a previsão está no artigo 153, § 3º, I; quanto ao ICMS, a previsão está no artigo 155, § 2º, III; e, no caso do IPTU, a previsão está no artigo 156, § 1º, II, todos da CF/88.

¹⁹⁶ O artigo 48 do CTN prescreve: “o imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos”.

¹⁹⁷ BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 347.

IPTU. Em todos os casos, o texto constitucional aponta para uma relação jurídica de obrigatoriedade entre o emissor da norma constitucional e o legislador ordinário.

Portanto, encontramos acepções semânticas distintas, dadas ao princípio quanto aos tributos em análise, que em comum apontam para a necessidade de o legislador ordinário e o aplicador do direito adentrarem no campo da axiologia, a fim de traduzir em enunciados prescritivos as distinções estabelecidas pela seletividade.

3.2. Conceito e função da seletividade

Seletividade é a qualidade de ser seletivo,¹⁹⁸ e seletivo refere-se a triagem, escolha de objetos, ato ou efeito de selecionar.

O imposto seletivo é aquele que onera diferentemente os bens sobre os quais incide,¹⁹⁹ adotando-se determinados critérios para realizar a discriminação.

CECÍLIA MARCONDES ensina-nos que “a seletividade significa a distinção de alíquotas, ou sistema destas diferenciadas em decorrência do tipo de determinados produtos, daí, reflete a incidência de imposto mais oneroso ou mais brando, dependendo da necessidade dos bens ao consumo social”.²⁰⁰

PAULO DE BARROS CARVALHO trata do princípio da seletividade no ICMS e no IPI, considerando que a finalidade desse princípio constitucional é atenuar o impacto tributário que deve ser suportado pelas classes mais desprotegidas, onerando os bens consumidos em padrões sociais mais altos.²⁰¹

MISABEL DERZI, ao comentar a seletividade na obra do mestre ALIOMAR BALEIRO, assevera: “Desde que a lei isente os gêneros de primeira necessidade (pois, com

¹⁹⁸ DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*. Vol. IV. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 990.

¹⁹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. IPTU. Ausência de progressividade. Distinção entre progressividade e seletividade. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 31. São Paulo: Dialética, 1998, p. 83- 84.

²⁰⁰ MARCONDES, Cecília Maria Piedra. *A capacidade contributiva*. Tese de doutorado apresentada à banca examinadora da PUC/SP. São Paulo: PUC/SP, 1986, p. 133.

²⁰¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Introdução do estudo do imposto sobre produtos industrializados. *Revista de Direito Público* n.º 11. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970, p. 77.

relação a eles não há liberdade de escolha), não existe empecilho constitucional em que se eleve substancialmente a carga tributária que caia sobre os produtos e serviços suntuários, de luxo ou supérfluos. Os efeitos são de mera redução de mercado e do campo de abrangência dos consumidores”.²⁰²

Nesse sentido, constata-se que os produtos básicos de alimentação, vestuário e habitação, dentre outros, não podem sofrer a incidência do IPI e do ICMS, pois há um comando constitucional assegurando a seletividade do imposto.

Existem outros produtos que, em nosso entendimento, são considerados também essenciais e devem sujeitar-se à desoneração tributária do IPI e do ICMS, como os remédios, produtos odontológicos, bens de higiene pessoal, energia elétrica, serviços de comunicação etc.

A desoneração da carga fiscal, na medida da necessidade dos produtos, pode ser atendida da seguinte forma:

- a) na tributação direta da renda integral do indivíduo, aplica-se isenção a um limite mínimo indispensável à subsistência; e
- b) na tributação indireta, aplica-se isenção na aquisição de produtos essenciais de consumo, ou pela graduação da alíquota escalonada, considerando-se o grau de utilidade.²⁰³

Veremos neste trabalho que a desoneração do IPI e do ICMS está contemplada no item *b* supracitado.

No caso do IPTU, a acepção semântica da seletividade é diferente da incidente sobre o consumo, embora apresente o mesmo modal deônico obrigatório (O), que impõe aos municípios adotar alíquotas diferenciadas em razão do uso e localização do bem imóvel.

²⁰² BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 390.

²⁰³ TILBERY, Henry. O conceito de essencialidade como critério de tributação. *Direito tributário atual*. Vol. 10. São Paulo: Resenha Tributária, 1990, p. 2.984.

Por fim, afirmar que todo imposto pode, em princípio, ser seletivo,²⁰⁴ é fato indiscutível, desde que haja preceitos legais dispendo sobre características extrafiscais, para não incorrermos na incoerência e no erro do rompimento do sistema jurídico pela falta da tradução em linguagem técnica das questões econômicas e políticas, em detrimento da legalidade.

3.3. As necessidades de bens e serviços da sociedade de consumo

O sistema capitalista, inaugurado com a Revolução Industrial, trouxe importantes mudanças à vida das pessoas. A criação da máquina, a geração de energia, as descobertas em todos os campos da Ciência provocaram não somente a necessidade de as pessoas adaptarem-se a essas inovações, mas também proporcionaram melhores condições de vida a toda população.

Com o tempo, os desejos das pessoas passaram a tornar-se uma necessidade, diante da própria evolução cultural, econômica e social dos povos. As pessoas passaram a alimentar-se melhor, a ter mais longevidade diante do combate a doenças, ter mais conforto, gozar do lazer, comunicar-se com mais eficiência e rapidez etc.

O ser humano, ao deparar-se com a evolução tecnológica, acabou com o tempo, trazendo para sua vida aquilo que lhe era útil. Houve outra mudança de conceito com o critério da utilidade, visto que os produtos considerados úteis na época tornaram-se tão importantes que assumiram outra conotação, passando a ser necessários. Isso ocorreu com o veículo automotor, com o computador, com a energia elétrica, com a telecomunicação etc. Hoje, esses bens são imprescindíveis ao ser humano.

O que se pretende aqui é demonstrar que as alíquotas sujeitas à seletividade, em razão da essencialidade dos produtos e serviços, devam sofrer adaptações e mudanças no

²⁰⁴ MACHADO, Hugo de Brito. IPTU. Ausência de progressividade. Distinção entre progressividade e seletividade. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 31, p. 84.

tempo, a fim de atender às necessidades dos consumidores. Não adianta bens e serviços assumirem o conceito de necessário se a legislação continua tratando-os como supérfluos.

HENRY TILBERY dividiu as necessidades em públicas e individuais, considerando nas públicas, que são financiadas por meio de tributos, as atividades comuns para manter a atividade dos Estados e dos servidores públicos, pressupostos da vida civilizada. Afirmou ainda o jurista que a tributação deve respeitar os limites mínimos das necessidades individuais.²⁰⁵

É claro que para haver harmonia no sistema, o Estado não deve restringir por meio de tributos os direitos individuais dos seus administrados. Não obstante, para haver equilíbrio no sistema jurídico é necessária a obediência aos preceitos firmados nas leis de cada povo, para que, no mínimo, tenha-se segurança jurídica e atendimento aos anseios sociais.

Um desses preceitos existentes na Constituição Federal brasileira é a seletividade do IPI e do ICMS, que traz em sua acepção semântica a determinação de que os produtos necessários à vida da população não devem sofrer tributação que venha a vedar o consumo, nem desrespeitar a capacidade contributiva do consumidor.

Portanto, conclui-se que a faixa da tributação do IPI e do ICMS só pode atingir o excedente dos gastos dos consumidores que ultrapassar as necessidades básicas de alimentação, vestuário, lazer, comunicação, saúde, transporte e trabalho, uma vez que esses são os elementos necessários e mínimos para uma vida digna neste país.

3.4. A manifestação de riqueza e a incidência tributária

A sistemática financeira considera o IPI e o ICMS impostos *indiretos*, sendo embutidos no preço do produto que será pago, em regra, pelo consumidor final. A característica indireta advém do repasse do tributo ao preço do produto. Dessa forma, teremos como contribuinte de direito o industrial, transformador ou comerciante, que destaca na nota

²⁰⁵ O conceito de essencialidade como critério de tributação. *Direito tributário atual*. Vol. 10. São Paulo: Resenha Tributária, 1990, p. 2.981.

fiscal o tributo e o recolhe à União Federal, no caso do IPI, e ao Estado ou Distrito Federal, no caso do ICMS; e como contribuinte de fato o consumidor que adquiriu o produto, pagando sobre o preço o repasse e destaque dos impostos.²⁰⁶

O mestre CLEBER GIARDINO, citado por GERALDO ATALIBA, fez duras críticas à classificação dos impostos em diretos e indiretos, afirmando: “É classificação que nada tem de jurídica; seu critério é puramente econômico. Foi elaborada pela ciência das finanças, a partir da observação do fenômeno econômico da translação ou repercussão dos tributos. É critério de relevância jurídica em certos sistemas estrangeiros. No Brasil, não tem aplicação”.²⁰⁷

ALBERTO PINHEIRO XAVIER, desenhando um quadro comparativo entre o sistema jurídico brasileiro e francês, comenta a referida classificação: “Em França a classificação legal entre impostos directos e indirectos é de suma importância, pois é ela que comete o julgamento contencioso dos primeiros (que pressupõem a elaboração de um *role administratif*) aos tribunais administrativos e dos segundos aos tribunais ordinatórios. Entre nós, contudo, as classificações em directos e indirectos têm alcance mais limitado”.²⁰⁸

Diante disso, a manifestação de riqueza tributada pelo IPI e pelo ICMS é o preço do produto industrializado e comercializado, acrescido do tributo que é repassado no preço ao consumidor.

²⁰⁶ Nesse sentido é o entendimento da jurisprudência: (...) *O IPI é tributo de natureza indireta, uma vez que o contribuinte de fato é o consumidor final da mercadoria objeto da operação, visto que a empresa, que repassa no preço da mercadoria o imposto devido, recolhendo posteriormente aos cofres públicos o imposto já pago pelo consumidor final, e, em consequência, não assume a respectiva carga tributária. Opera-se, assim, no caso do IPI, a substituição legal no cumprimento da obrigação, do contribuinte de fato pelo contribuinte de direito, inadmitindo-se a repetição do indébito e a compensação do referido tributo, sem a exigência da prova da repercussão.* 7. Precedentes desta Corte. 8. Recurso Especial provido. (STJ, RESP 411478/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJU 28/10/02).

²⁰⁷ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 126. Todavia, há juristas que tomam essa classificação como elemento importante para atender-se ao princípio da capacidade contributiva, como G.A. Posadas-Belgrano, in *Derecho tributario*. Motividéu: Medina, 1962, p. 135-136.

²⁰⁸ XAVIER, Alberto Pinheiro. *Manual de direito fiscal*. Lisboa: Almedina, 1974, p.99.

Assim, o valor do IPI e ICMS, suportado pelo consumidor final, deverá assumir o critério da seletividade quanto aos produtos essenciais, sob pena de desrespeitar-se, além desse princípio constitucional, outros direitos individuais do consumidor, como a capacidade contributiva, a progressividade, a razoabilidade, a proporcionalidade, a isonomia etc.

Por fim, a manifestação de riqueza no IPTU está também atrelada à capacidade econômica do contribuinte (proprietário, detentor de domínio útil ou possuidor a qualquer título), que se sujeitará à tributação de acordo com o uso ou a localização do imóvel, presumivelmente maior, caso der destinação econômica ao bem (fins comerciais ou industriais), ou estiver localizado em área ou região economicamente mais valorizada, com infra-estrutura e desenvolvimento regional sustentável.

Capítulo 4. A seletividade e a extrafiscalidade

4.1. O conceito de extrafiscalidade no sistema jurídico tributário

Nas últimas décadas, constatamos uma atuação crescente do Estado na vida econômica e social dos administrados por meio da tributação. Isso se justifica devido às transformações das funções e deveres do Estado, em que passou a intervir em quase todos os setores (civil, social, econômico e político).

O tributo passou também a ser utilizado como instrumento de intervenção e regulamentação de atividades, tornando-se a extrafiscalidade mais uma ferramenta na função pública.

Em regra, os tributos são utilizados como instrumentos ou meios de arrecadação do Estado. No caso do IPI, ICMS e IPTU, encontramos elementos adicionais decorrentes de objetivos não-fiscais ou arrecadatórios, quais sejam, regular a vida econômica e buscar a justiça social.

Extrafiscalidade é elemento típico do Direito Tributário, entendido como “tributação com outros fins que não a obtenção de receita, constituindo um recurso técnico muito usado pelo governo como instrumento de intervenção do Estado no meio social e na economia”.²⁰⁹

Trata-se de instrumento jurídico-tributário de que se vale o Estado para atingir metas que não sejam meramente arrecadatórias, apontando objetivos que buscam outras finalidades, não apenas engrossar os cofres públicos.

Os objetivos extrafiscais traduzidos em regras jurídicas devem prevalecer sobre as finalidades arrecadatórias, diante da sua importância e previsibilidade constitucional.

ALFREDO BECKER fez interessantes observações sobre a existência do finalismo fiscal e extrafiscal dos tributos: “Porém, se na construção de todos e de cada tributo *coexistir sempre o finalismo extrafiscal e o fiscal* (prevalecendo aquele sobre este, ou vice-versa,

²⁰⁹ Conceito dado por Geraldo Ataliba, citado por Maria Helena Diniz. *Dicionário jurídico*. Vol. II, 1998, p. 491-492.

segundo os critérios de racional oportunidade Política), então, a Receita não será um *peso-morto* na balança, mas agirá (ela Receita, por *si mesma*) em harmonia com a ação da Despesa e cada ano reduzir-se-á o desequilíbrio econômico-social, até completar-se o ciclo. Naquela ocasião, ter-se-á alcançado o equilíbrio econômico-social previsto no orçamento cíclico”.²¹⁰

Entende esse renomado autor que os tributos acabaram revolucionando a sociedade no lugar da força das armas, sem deixar de lado a função típica que é financiar essa reconstrução social disciplinada pelos outros ramos do Direito. Observa-se, nas palavras de BECKER, que os tributos contemplam o binômio fiscal e extrafiscal, com fim específico de atender ao financiamento público e ao equilíbrio econômico-social.

Não se pode afirmar que haja entidade tributária que possui apenas a fiscalidade ou a extrafiscalidade. Esses dois adjetivos convivem em harmonia no mesmo instituto, prevalecendo em determinados casos um sobre o outro.

Para ROQUE CARRAZZA, a “extrafiscalidade é o emprego dos meios tributários para fins não-fiscais, mas ordinatórios (isto é, para disciplinar comportamentos de virtuais administrados, induzindo-os a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa)”.²¹¹

CECÍLIA MARCONDES comenta os aspectos arrecadatório e extrafiscal dos tributos: “O poder tributário, por sua vez, visa, em um momento, angariar recursos para fazer frente aos gastos públicos, e em outro, intervir no setor econômico, com o intuito de prestigiar ou desestimular determinada atividade econômica, daí a criação de tributos para pagamento dos gastos públicos, ou para a interferência na atividade de iniciativa privada, podendo até acontecer de um tributo servir para as duas finalidades”.²¹²

PAULO DE BARROS CARVALHO dissertou também sobre a extrafiscalidade:

²¹⁰ Teoria geral do direito tributário. 3^a ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 219-220.

²¹¹ ICMS, p. 314.

²¹² A capacidade contributiva. Tese de doutorado apresentada à banca examinadora da PUC/SP. São Paulo: PUC, 1986, p. 130.

“A experiência jurídica nos mostra, porém, que vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de *extrafiscalidade*”.²¹³

Em breve estudo sobre a extrafiscalidade, LUIZA NAGIB tratou da matéria em complemento ao estudo sobre a competência tributária e a capacidade tributária ativa, considerando que a extrafiscalidade é fruto da atividade legislativa, que poderá, mediante lei, estimular ou desestimular determinado comportamento social, de acordo com seus interesses, dando ênfase a questões sociais, políticas e econômicas consideradas relevantes para o ente político.²¹⁴

Desestimular dado comportamento não implica penalidade ou sanção por ato ilícito, vez que o art. 3º do Código Tributário Nacional²¹⁵ expressa que o tributo não se confunde com multa. Com isso, o comportamento desestimulado não é ilícito, só não atende aos objetivos econômico-sociais do Estado naquele momento.²¹⁶

Daí a classificação criada por YONNE DOLÁCIO DE OLIVEIRA quanto à extrafiscalidade, sendo *favorecedora* quando estimula ou torna mais freqüente certas condutas, e *repressora* quando desestimula algum comportamento.²¹⁷

²¹³ *Curso de direito tributário*, p. 230-231.

²¹⁴ NAGIB, Luiza. *O sistema tributário brasileiro e o imposto sobre a importação*. Dissertação de mestrado apresentada à banca examinadora da PUC/SP. São Paulo: PUC/SP, 1998, p. 112.

²¹⁵ CTN, Art. 3º. “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitui sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

²¹⁶ Veja, nesse sentido, as lições de Denise Fabretti. *Extrafiscalidade favorecedora do imposto predial e territorial urbano e o princípio da função social da propriedade*. Tese de doutorado apresentada à banca examinadora da PUC/SP. São Paulo: PUC/SP, 2003, p. 54.

²¹⁷ OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. *A tipicidade no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980. p. 153-154.

Portanto, as alíquotas dos tributos podem ser criadas tanto para estimular, quanto para desestimular determinados fatos jurídico-tributários.

A majoração da alíquota de tributos incidentes sobre a importação de produtos e serviços, como exemplo, tem cunho protecionista das empresas nacionais.

A redução de alíquotas ou base de cálculo dos tributos também é vista como elemento que não busca a arrecadação, quando a concessão de incentivos fiscais a determinados produtos e serviços, industrializados ou comercializados em determinados locais ou regiões do país (Amazônia, Centro-Oeste, Nordeste do Brasil), fundamenta-se na busca do equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as regiões do país.

Muitos tributos foram criados não só para financiar os cofres públicos, mas para intervir cada vez mais no meio social e na economia privada, muitas vezes objetivando atender aos anseios sociais de consumo, desenvolvimento de determinado setor da economia ou região do país. Esses diferenciais têm amparo na extrafiscalidade.

Não se aplica a extrafiscalidade sem exigir sua previsibilidade em regra jurídica. As regras jurídicas válidas não intervêm diretamente na realidade social; ao contrário, ela prescreve como devem ser as condutas, ficando os comportamentos interpessoais sujeitos ou não ao atendimento do previsto na regra. Há um intervalo entre aquilo que a regra jurídica prescreve e a realidade social.

Nesse sentido, PAULO DE BARROS CARVALHO entende que “a mensagem deôntica, emitida em linguagem prescritiva de condutas, não chega a tocar, diretamente os comportamentos interpessoais, já que partimos da premissa de que não se transita livremente do mundo do *dever-ser* para o *ser*. Interpõe-se entre esses dois universos a vontade livre da pessoa do destinatário, influindo decisivamente na orientação de sua conduta perante a regra do Direito”.²¹⁸

²¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Erro de fato e erro de direito na teoria do lançamento tributário. *Revista de Direito Tributário* n.º 73. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 5.

Com isso, é necessário que as regras de direito, produzidas por pessoa competente e por um procedimento adequado previsto pelo próprio direito, mediante linguagem técnica, contemplem critérios não-jurídicos que aproximem a regra jurídica do sistema econômico ou político, mas guardem formas autônomas. Na hipótese de a autonomia do sistema jurídico vir a ser “corrompida” por elementos econômicos e políticos, pela falta do processo seletivo de filtragem existente no interior do próprio sistema jurídico, haverá a quebra do sistema jurídico pelos outros sistemas.

Daí a necessidade de a extrafiscalidade ter previsibilidade jurídica, possibilitando sua aplicação no sistema jurídico sem o rompimento do equilíbrio entre os sistemas.²¹⁹

4.2. A extrafiscalidade na Constituição Federal de 1988

A extrafiscalidade encontra-se conotada na Constituição Federal em vários enunciados prescritivos.

EDUARDO BOTTALLO distinguiu em dois grupos as modalidades de normas constitucionais extrafiscais: *a) as voltadas à consecução de metas que poderiam ser chamadas de desenvolvimento econômico; b) as que visam à realização de objetivos de justiça social.*²²⁰

Esse renomado jurista inclui, no primeiro grupo, as seguintes previsões:

- (i) a regra que trata da facultatividade do Poder Executivo de alterar as alíquotas do imposto de importação de produtos estrangeiros, exportação para o exterior de produtos nacionais ou nacionalizados, produtos industrializados e operações com crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;²²¹
- (ii) a regra que trata da não-incidência do imposto sobre transmissão de bens imóveis ou direitos a ele relativos, incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica em

²¹⁹ Ver, nesse sentido, as lições de Marcelo Neves, in *A constitucionalização simbólica*, p. 120.

²²⁰ *Fundamentos do IPI*, p. 59-60.

²²¹ CF, artigo 153, § 1º.

realização de capital, quando decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção da pessoa jurídica, salvo se a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;²²²

(iii) as regras que tratam da não-incidência do IPI e do ICMS, decorrentes de operação com produtos industrializados destinados ao exterior, exceto, no caso do ICMS, os semi-elaborados, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;²²³ e

(iv) a regra que trata da incidência apenas do IOF sobre o ouro quando definido como ativo financeiro ou instrumento cambial.²²⁴

No segundo grupo, foram inseridas as regras que contemplam a extrafiscalidade, voltadas à justiça social:

(i) a regra que trata da seletividade obrigatória no IPI, em função da essencialidade dos produtos, e a que faz idêntica atribuição ao ICMS;²²⁵

(ii) a regra que determina sejam as alíquotas do imposto territorial rural fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, além de declarar a não-incidência desse imposto sobre pequenas glebas de terras, quando exploradas por uma família que não possua outro imóvel;²²⁶

(iii) a regra que prevê a obrigatoriedade de o IPTU ser progressivo em razão do valor do imóvel e ter alíquotas diferentes de acordo com o uso e localização do bem;²²⁷

²²² CF, artigo 156, § 2º, I.

²²³ CF, artigos 153, § 3º, III, e 155, § 2º, X, *a* (alterados pela Emenda Constitucional n.º 42, de 19/12/2003).

²²⁴ CF, artigo 153, § 5º.

²²⁵ CF, artigos 153, § 3º, I, e 155, § 2º, III.

²²⁶ CF, artigo 153, § 4º, I e II (Emenda Constitucional n.º 42 de 19/12/2003).

²²⁷ CF, artigo 156, § 1º, I e II (Emenda Constitucional nº 29, de 13/9/2000).

(iv) a regra que dispõe sobre a incidência progressiva no tempo do IPTU como forma de desestimular a manutenção de imóveis urbanos sem aproveitamento adequado do solo;²²⁸

(v) as regras que instituem imunidade a impostos e a contribuição para a seguridade social em favor de instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos;²²⁹

(vi) as regras que estabelecem gratuidade à ação popular, ao *hábeas corpus* e ao *hábeas data*, bem como dos atos necessários ao exercício da cidadania.²³⁰

Apenas a título de complementação, diante da edição de algumas emendas constitucionais mais recentes, incluiremos no primeiro grupo as seguintes previsões:

(i) a regra que permite terem-se alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, nas contribuições sociais do empregador, empresas ou entidade a ela equiparada;²³¹

(ii) a regra que permite tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados, no caso do ICMS e das contribuições sociais do empregador, da empresa ou entidade e ela equiparada;²³²

(iii) a regra que permite estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas com o mesmo objetivo;²³³

²²⁸ CF, artigo 182, § 4º, II.

²²⁹ CF, artigos 150, VI, c, e 195, § 7º.

²³⁰ CF, art. 5º, incisos LXXIII e LXXVI.

²³¹ CF, artigo 195, § 9º (Emenda Constitucional n.º 47, de 5/7/2005).

²³² CF, artigos 146 III, d (Emenda Constitucional n.º 42, de 19/12/2003).

²³³ CF, artigo 146-A (Emenda Constitucional n.º 42, de 19/12/2003).

- (iv) a regra que trata da não-incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as receitas decorrentes de exportação;²³⁴
- (v) as regras que tratam da incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre a importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível, podendo ter alíquotas diferenciadas dependendo do produto ou uso, e ser alteradas pelo Poder Executivo;²³⁵
- (vi) a regra que determina que os recursos arrecadados da contribuição de intervenção de domínio econômico serão destinados ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados de petróleo, e ao financiamento de infra-estrutura de transportes;²³⁶
- (vii) a regra que determina a incidência apenas do ICMS, do imposto de importação e do imposto de exportação sobre as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais;²³⁷
- (viii) a regra que atribui competência aos Municípios e ao Distrito Federal quanto à instituição da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública;²³⁸ e
- (ix) a regra que trata da não-incidência do ICMS nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.²³⁹

No segundo grupo, adicionamos as seguintes previsões:

- (i) a regra que trata da diferenciação de alíquotas em função do tipo e utilização do veículo terrestre, no caso do imposto sobre a propriedade de veículos automotores;²⁴⁰

²³⁴ CF, artigo 149, § 2º, I (Emenda Constitucional n.º 33, de 11/12/2001).

²³⁵ CF, artigos 149, § 2º, II e 177, § 4º, I, a e b (Emenda Constitucional n.º 33, de 11/12/2001).

²³⁶ CF, artigo 177, § 4º, II, a e c (Emenda Constitucional n.º 33, de 11/12/2001).

²³⁷ CF, artigo 155, § 3º (Emenda Constitucional n.º 33, de 11/12/2001).

²³⁸ CF, artigo 149-A (Emenda Constitucional n.º 39, de 19/12/2002).

²³⁹ CF, artigo 155, X, d (Emenda Constitucional n.º 42, de 19/12/2003).

²⁴⁰ CF, artigo 155, § 6º, II (Emenda Constitucional n.º 42, de 19/12/2003).

(ii) a regra que permite a criação de adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do ICMS, sobre os produtos e serviços supérfluos e nas condições definidas na lei complementar, e a criação de adicional de até meio ponto percentual na alíquota do ISS sobre serviços supérfluos, ambas para atender ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza;²⁴¹ e

(iii) a regra que trata da destinação de parcela do produto da arrecadação ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, correspondente a um adicional de cinco pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, incidente sobre produtos supérfluos.²⁴²

Em um terceiro grupo, incluiremos a modalidade de normas constitucionais extrafiscais *voltadas a proteção e restauração do meio ambiente*:

(i) a regra que determina que os recursos arrecadados da contribuição de intervenção de domínio econômico serão destinados ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás.²⁴³

Outras regras do texto constitucional podem ser enquadradas na classificação apontada, não sendo o escopo deste trabalho estudar todas elas, mas apenas identificar algumas que contemplem a extrafiscalidade.

Assim, a extrafiscalidade é um meio lícito, utilizado pelo Estado, para atingir determinados fins, com previsão constitucional.

4.3. A seletividade como critério implementador da extrafiscalidade

A extrafiscalidade manifesta-se no IPI, ICMS e IPTU por meio do princípio da seletividade.

RUY BARBOSA NOGUEIRA assegura que “(...) as exonerações tributárias de cunho extrafiscal por meio de incentivos – sejam elas chamadas isenções, reduções, favores,

²⁴¹ CF, artigo 82, §§ 1º e 2º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (Emendas Constitucionais n.º 31, de 14/12/2000 e 42, de 19/12/2003).

²⁴² CF, artigo 80, II, ADCT (Emenda Constitucional n.º 31, de 14/9/2000).

²⁴³ CF, artigo 177, § 4º, II, b (Emenda Constitucional n.º 33, de 11/12/2003).

estímulos ou devolução do imposto pago – são expedientes que, acompanhados de outras medidas, só se completam quando adotados pelo poder nacional ou estejam dentro do contexto deste”.²⁴⁴

Para implementar a desoneração tributária dos administrados, é necessário construir, juntamente com as regras jurídicas, medidas organizacionais e estudos de impacto econômico-social, para atender aos objetivos extrafiscais, zelando não só pela seletividade, mas também por outros princípios constitucionais balizadores, em um contexto sistemático.

Nesse sentido, o imposto sobre produtos industrializados e o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços vêm sendo utilizados como instrumento arrecadatório e regulamentador do sistema econômico-social no Brasil, tributando, em tese, com alíquotas maiores os produtos e serviços “supérfluos”, e com alíquotas menores ou inexistentes os produtos necessários ao consumidor.

No caso do imposto predial e territorial urbano, o critério implementador da extrafiscalidade está na seletividade (distinção de alíquotas) em razão do uso – se para fins comerciais, industriais ou residenciais – e localização – dependendo se a região é mais ou menos desenvolvida no plano econômico-social – do bem imóvel.

Portanto, afirmar que a seletividade é meio implementador da extrafiscalidade é o mesmo que reconhecer na regra jurídica elemento de distinção fiscal, que possibilita promover o desenvolvimento econômico e buscar a justiça social, tratando os desiguais na medida da sua desigualdade.

Há nesse critério de distinção a busca do equilíbrio econômico-social, tributando-se significativamente aqueles com maior capacidade econômica e, na razão inversa, os mais carentes de recursos financeiros.

²⁴⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário de acordo com a Constituição de 1988*. 11^a ed. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 187.

Com isso, a seletividade é utilizada para identificar a técnica de realização e implementação do princípio da capacidade econômica por meio da diferenciação e progressão de alíquotas de incidência dos tributos.²⁴⁵

4.4. A extrafiscalidade no IPI

Consideramos como metas de desenvolvimento econômico a regra que faculta ao Poder Executivo alterar as alíquotas do IPI por meio de decreto, nos limites da lei, e a regra que trata da não-incidência do imposto nas operações de exportação de produtos industrializados nacionais ou nacionalizados.

A extrafiscalidade encontra-se presente nessas regras na medida em que impõe critérios não-arrecadatórios, atendendo a interesses econômicos do país, sob o fundamento do protecionismo do mercado brasileiro.

Outro fundamento que impõe a extrafiscalidade está no objetivo brasileiro de exportar produtos industrializados, e não tributos, desonerando o imposto das exportações para gerar competitividade dos produtos brasileiros no exterior, trazendo riquezas ao país.

Já a extrafiscalidade implementada pela seletividade no IPI atende a outro objetivo que não econômico, qual seja, a justiça social. Trata-se de expressão que pode apresentar conotações e acepções semânticas diversas. A justiça social a que nos referimos “é aquela em que as partes da sociedade, isto é, governantes e governados, indivíduos e grupos sociais, dão à comunidade o bem que lhe é devido, observando uma igualdade proporcional”.²⁴⁶

Nesse sentido, temos como extrafiscalidade que atende à justiça social a parcela do produto da arrecadação, correspondente a um adicional de cinco pontos percentuais na alíquota do IPI, incidente sobre produtos supérfluos, destinados ao Fundo de Combate e

²⁴⁵ BARRETO, Aires Fernandino. Aplicação do princípio da progressividade. *Justiça tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 40.

²⁴⁶ DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*. Vol. III. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 41.

Erradicação da Pobreza, e a seletividade em razão da essencialidade (necessidade) dos produtos aos consumidores, estudada com profundidade no próximo capítulo.

Descrevemos que o Imposto sobre Produtos Industrializados na importação de produtos industrializados tratava-se de um adicional do Imposto de Importação. Considerando que o artigo 153, § 1º, da Constituição Política de 1988,²⁴⁷ outorgou competência legislativa ao Poder Executivo para alterar alíquotas do IPI, a fixação do critério quantitativo (alíquota) deve atender ao disposto no § único do artigo 4º do mesmo Colex,²⁴⁸ em obediência ao princípio da integração econômica dos povos da América Latina.

As barreiras tarifárias construídas com a fixação de alíquotas significativas visam a criar no país o protecionismo da indústria nacional, o controle da balança comercial, os parâmetros do superávit primário na economia, na política dos juros e na dívida externa brasileira. Tal protecionismo encontra obstáculos na própria busca da integração econômica dos povos latinos.

Dessa forma, podemos afirmar que a política aduaneira adotada no Brasil, com os tratados e acordos internacionais, deverá também considerar limitações impostas pela extrafiscalidade do IPI, tratando as alíquotas em bloco comercial.²⁴⁹

Não estamos afirmando aqui que o país deve desoneras completamente sua tributação nas importações, ao contrário, deve chegar a um ponto de equilíbrio entre a tributação que visa a proteger a indústria nacional e a integração econômica dos povos latino-americanos.

²⁴⁷ CF, Art. 153: “Compete à União instituir impostos sobre: (...)

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V (...”).

²⁴⁸ CF, Art. 4º: “A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios: (...)

Parágrafo único. A República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações”.

²⁴⁹ Entendimento de Silvana Bussad Endres. *Imposto de importação na Constituição Federal de 1988*. Dissertação de mestrado apresentada à banca examinadora da PUC/SP. São Paulo: PUC/SP, 1998, p. 209-212.

Por critério lógico, se o IPI-importação é um imposto adicional da importação, deve ter o tratamento de tributo supranacional, sujeito à política econômica mitigada pelo princípio da integração econômica dos povos da América Latina.

ANTONIO CARLOS RODRIGUES DO AMARAL comenta: “O IVA é considerado o melhor tributo para fins de coordenação tributária relativamente a países integrantes de agrupamentos econômicos regionais”.²⁵⁰

Em uma interpretação extensiva, considerando a incidência do IPI sobre o consumo, deve-se considerar esse imposto formador de um mercado comum entre países, adotando-se compensações tributárias e alíquotas uniformes na busca da integração comercial entre os povos latinos.

4.5. A extrafiscalidade no ICMS

A extrafiscalidade que atenda a metas chamadas de desenvolvimento econômico está insculpida na regra que trata da não-incidência do ICMS nas operações com mercadorias ou serviços destinados ao exterior, exceto os semi-elaborados, nos termos da Lei Complementar n.º 87/96, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores. Objetiva-se, nesses termos, desonerar as exportações de mercadorias e serviços, fazendo com que as empresas exportadoras brasileiras tenham melhores preços no mercado internacional e produzam riquezas para o país.

Outra regra que atende à extrafiscalidade, na medida em que se busca o desenvolvimento econômico de determinada categoria de contribuintes, é a que permite a concessão de regimes especiais ou simplificados, no caso do ICMS, às microempresas e às empresas de pequeno porte. Esses regimes especiais permitem que o pequeno empresário seja tributado de forma diferenciada, beneficiando-se de carga tributária menor, com deveres instrumentais simplificados, permitindo o crescimento econômico dessa categoria.

²⁵⁰ AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *Imposto sobre o valor agregado – IVA – value added tax – VAT – Brasil, Mercosul, União Européia*. São Paulo: Rumo e ABDT, 1995, p. 38.

A limitação tributária sobre as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais visa a atender à extrafiscalidade, uma vez que se impõem restrições à incidência de outros tributos, exceto o ICMS e o imposto de importação, para atender ao protecionismo econômico de setores da economia. O objetivo econômico é identificado no momento em que não se oneram com muitos tributos²⁵¹ bens indispensáveis à indústria, ao comércio e à população.

Por fim, a extrafiscalidade quanto ao desenvolvimento econômico é observada na regra que trata da não-incidência do ICMS nas prestações de serviço de comunicação, modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita. Entendemos que essa regra constitucional não tem necessidade de existir, haja vista que a prestação do serviço de comunicação, tributada pelo ICMS, é apenas a onerosa, como já demonstrado no presente estudo.

No que se refere à extrafiscalidade presentes em regras do ICMS que atendam à justiça social, temos a seletividade, em função da essencialidade dos produtos e serviços, a ser estudada no capítulo seguinte. Têm-se, ainda, as regras que permitem a criação de adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do ICMS, sobre os produtos e serviços supérfluos e nas condições definidas na lei complementar, destinados ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza. Trata-se de aumento de carga tributária para atender às necessidades de 50 milhões de brasileiros que vivem abaixo da linha da pobreza.²⁵²

²⁵¹ Tal afirmação pode tornar-se falsa, pois a quantidade de tributos não significa menor carga tributária. A aplicação de apenas uma alíquota elevada sobre determinado bem implica alta carga tributária, inviabilizando-se, muitas vezes, o consumo desse bem pela população com capacidade econômica menor.

²⁵² O Estado do Rio de Janeiro previu, como fonte de custeio do Fundo Estadual de Combate à Pobreza, adicional de um ponto percentual da alíquota vigente do ICMS, com exceção de alguns casos, e, além dessa incidência, mais quatro pontos percentuais, transitoriamente, até 31 de dezembro de 2006, sobre o ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica e a prestação de serviços de comunicação. A Lei n.º 4.056, de 30/12/2002, com redação dada pela Lei Estadual n.º 4.086/2003, foi regulamentada inicialmente pelo Decreto n.º 32.646, de 8/1/2003 (DOE-RJ de 9/1/2003), e desde 6/5/2003 encontra-se regulamentada pelo Decreto n.º 33.123, de 5/5/2003 (DOE-RJ de 6/5/2003).

Os recursos tributários, nesse caso, serão destinados ao Fundo, “com o objetivo de viabilizar, a todos os brasileiros, acesso a níveis dignos de subsistência, cujos recursos serão aplicados em ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, reforço de renda familiar e outros programas de relevante interesse social voltados para melhoria da qualidade de vida”.²⁵³

A extrafiscalidade assume papel no direito brasileiro de duas maneiras, seja favorecendo operações consideradas como necessárias, úteis ou convenientes à sociedade, seja dificultando, por meio de incidências mais pesadas, a prática de outras operações.²⁵⁴

Com isso, aplicar a extrafiscalidade não é apenas reduzir tributação. Há casos que a operação é inversa, para proteger determinados setores ou desestimular a produção e comercialização de produtos. Além disso, em alguns momentos cria-se ou majora-se carga tributária para atender a questões sociais.

ROQUE CARRAZZA vislumbrou ainda que a outorga de benefícios fiscais pelas pessoas políticas atende à extrafiscalidade:

“Por meio de incentivos fiscais, a pessoa política tributante estimula os contribuintes a fazerem algo que a ordem jurídica considera conveniente, interessante ou oportuno (p. ex., instalar indústrias em região carente do País).

Este objetivo é alcançado por intermédio da diminuição ou, até, da supressão da carga tributária”.²⁵⁵

As concessões de benefícios fiscais são práticas reiteradas dos Estados, promovendo, assim, a chamada guerra fiscal, já analisada neste trabalho.

²⁵³ CF, artigo 79 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (Emenda n.º 31, de 14/12/2000).

²⁵⁴ Veja, nesse sentido, Eduardo Domingos Bottallo, in *Fundamentos do IPI*, p. 62.

²⁵⁵ *Curso de direito constitucional tributário*, p. 729-730.

A pergunta que se faz é se a guerra fiscal mediante outorga de benefícios fiscais atende à extrafiscalidade, ou é critério utilizado para não se perder receita, mantendo empresas e prestadores de serviços instalados no território do Estado.

Conforme demonstrado, a fiscalidade e a extrafiscalidade atuam de forma conjunta em determinadas regras jurídicas. Os benefícios fiscais, isenções e reduções do critério quantidade da regra-matriz de incidência atendem ao objetivo do desenvolvimento econômico-social, e com maior intensidade objetiva-se manter a arrecadação do Estado nas operações realizadas por empresas e prestadores de serviços de comunicação e transporte, estabelecidos nesse Estado, mantendo-os como contribuintes do ICMS.

4.6. A extrafiscalidade no IPTU

A extrafiscalidade também foi contemplada no IPTU, em regras que objetivam a justiça social, na medida em que prevê a possibilidade de estabelecerem-se alíquotas diferentes de acordo com o uso e localização do imóvel, e progressiva para desestimular o aproveitamento inadequado (inutilização ou subutilização) do solo urbano.

ROQUE CARRAZZA comenta a extrafiscalidade do IPTU considerando que a diferenciação de alíquotas em razão do uso e localização do imóvel objetiva estimular o cumprimento da função social da propriedade, revelada no plano diretor do Município.²⁵⁶

Com isso, a Carta Magna, a fim de alcançar a justiça social e atender também ao Princípio da Função Social da Propriedade²⁵⁷, permitiu que os Municípios criassem uma categoria jurídico-positiva de tributo extrafiscal.²⁵⁸

A extrafiscalidade no IPTU atende à justiça social, ao buscar o bem comum, por meio da ocupação ordenada e sustentável do espaço urbano, estimulando, por meio dos

²⁵⁶ Ibidem, p. 98.

²⁵⁷ CF, artigo 5º, inciso XXIII.

²⁵⁸ Entendimento de Denise Fabretti, in *Extrafiscalidade favorecedora do imposto predial e territorial urbano e o princípio da função social da propriedade* , p. 56.

administrados, o desenvolvimento regional de áreas mais carentes em infra-estrutura econômico-social.

Ao estimular os administrados a investirem em certas regiões, o Poder Público acaba somando forças com a população na busca do desenvolvimento urbano, matéria esta de Direito Tributário. Esse tema será estudado no próximo capítulo.

De outra forma, quando o Poder Público estabelece alíquotas mais gravosas àqueles que não edificam, ou edificam, mas subutilizam seus imóveis, objetiva-se compelir o proprietário do solo urbano a edificar ou reaproveitar, quer mediante reforma ou reconstrução, a fim de atender à função social da propriedade, matéria esta de Direito Urbanístico.²⁵⁹ Nesse caso, o imposto poderá ser progressivo no tempo, desde que previsto em lei municipal.

Utilizando-se a classificação de YONNE DOLÁCIO DE OLIVEIRA, seria *repressora* a extrafiscalidade que impõe alíquotas mais gravosas aos proprietários de terrenos urbanos sem construção, desestimulando seu comportamento omissivo por meio da tributação mais onerosa.

A progressividade de alíquotas impositoras da edificação compulsória tem seu fundamento constitucional no artigo 182, §, 4º, inciso II. Essa progressividade não é àquela que se aplica juntamente com o princípio da capacidade contributiva, sendo afastada desse núcleo econômico-fiscal, pois atende apenas à função social da propriedade. Portanto, a progressividade extrafiscal tem identidade própria, não atrelada à progressividade fiscal aplicada em conjunto com o princípio da capacidade contributiva.

Para AIRES F. BARRETO, a progressão de alíquotas não tem como fundamento o princípio da capacidade contributiva, haja vista que a Carta Magna de 1988 versou sobre todos os casos em que se admite a progressão. Portanto, a progressividade foi contemplada na Lei Maior em três caminhos: a) dispôs direta e expressamente sobre a progressão exigindo-a

²⁵⁹ Veja, nesse sentido, o entendimento de Valéria Furlan, in *IPTU*, p. 159-161.

no caso do IR, ITR e IPI, e facultando-a no caso de ICMS e IPTU); b) concedeu ampla liberdade ao legislador infraconstitucional, para instituí-la, de acordo com a natureza do tributo, no caso do II, IE, IGF e IOF; e c) implicitamente, vedou a progressão em todos os demais casos.²⁶⁰

Esse autor identifica com propriedade a diferença da progressividade de alíquotas na fiscalidade e na extrafiscalidade. Assegura que “há progressão quando à elevação da matéria tributável, ou de elemento que a componha, corresponde elevação da alíquota. Há igualmente, progressão quando, à vista de certas finalidades extrafiscais que pretendem ser alcançadas, a lei estatui a progressiva majoração das alíquotas – independentemente da maior ou menor expressão econômica da matéria tributável – na medida em que o comportamento do contribuinte impeça ou retarde o atingimento daquela finalidade”.²⁶¹

Para esse jurista, existe progressividade no caso do IPTU somente quando não for atendida a função social da propriedade, e na forma exposta pelo plano diretor do Município.²⁶² Isso porque, quando o legislador constituinte valeu-se da expressão *poderá* ser progressivo, considerou não ser progressivo sempre, podendo ser progressivo somente quando vise a assegurar o cumprimento da função social da propriedade.

Nesse sentido, coube ao Plano Diretor (legislação municipal) determinar as condições para que a propriedade exerça sua função social, e à progressão de alíquotas o meio (critério econômico) de pressionar o proprietário a utilizar o imóvel urbano, atendendo à justiça social.

Pelo exposto, o texto maior, aparentemente, facultou aos Municípios adotar uma política fiscal repressiva, a fim de assegurar o princípio da função social da propriedade, mediante a progressão de alíquotas, sob o fundamento da extrafiscalidade. Analisaremos a

²⁶⁰ Aplicação do princípio da progressividade, in *Justiça tributária*, p. 39-40.

²⁶¹ Ibidem.

²⁶² O plano diretor é obrigatório apenas para os Municípios com mais de 20 mil habitantes. Para os municípios menores, a lei ordinária fará esse papel.

questão da facultatividade ou da obrigatoriedade da progressividade de alíquotas e da seletividade do IPTU em capítulo próprio.

Capítulo 5. A seletividade em função da essencialidade do produto e do serviço

5.1. O conceito de essencialidade (necessidade) como critério de tributação

HENRY TILBERY baseou-se em dicionário jurídico para conotar o conceito de *essencialidade*, dizendo que é a qualidade ou estado daquilo que é essencial, em três sentidos: a) relativo à *essência*; que constitui a *essência*; b) necessário; indispensável; c) característico; importante.²⁶³

Para MARIA HELENA DINIZ, a palavra *essencial* permite três acepções: a) relativo à *essência*; b) aquilo que constitui a *essência*; c) aquilo que é indispensável, principal ou importante.²⁶⁴

Prevalece no contexto constitucional, no caso do IPI e do ICMS, a significação de essencial como *necessário*, indispensável aos consumidores, pois trata-se de impostos tipicamente sobre o consumo.

ALIOMAR BALEIRO nos dá uma idéia precisa da essencialidade: “A palavra (...) refere-se à adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do país. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo. Geralmente, são os artigos mais raros e, por isso, mais caros. Do ponto de vista econômico, a norma inspira-se na utilidade marginal. Do ponto de vista político, reflete as tendências democráticas e, até mesmo socialistas, do mundo contemporâneo, no qual os países文明izados seguem orientação idêntica”.²⁶⁵

O conceito de *essencialidade* não deve ser interpretado estritamente para apenas cobrir as necessidades biológicas (alimentação, vestuário, moradia e saúde), mas deve

²⁶³ O conceito de essencialidade como critério de tributação. *Direito tributário atual*. Vol. 10. São Paulo: Resenha Tributária, 1990, p. 2972.

²⁶⁴ *Dicionário jurídico*. Vol. II, p. 396.

²⁶⁵ *Direito tributário brasileiro*, p. 347-348.

abranger também outras necessidades que fazem parte de um padrão mínimo de vida, estabelecido pelo conceito dado pelo estudo social.

Consideramos que a conotação dada à essencialidade deve adequar-se às mutações de acordo com a civilização, o momento histórico, ou a sociedade, uma vez que os elementos econômico-sociais são indispensáveis para o intérprete, o legislador e o aplicador do direito formarem suas convicções no momento de interpretar e compreender o princípio da seletividade no IPI e no ICMS.

As inclusões e exclusões de elementos naquilo que entendemos ser necessário ao consumidor (essencial à vida), ao longo dos anos, serve de fundamento histórico para afirmar-se: no momento atual, a acepção semântica dada ao princípio da seletividade em razão da essencialidade do produto é a mesma desde a inclusão do preceito na Carta Magna de 1988, haja vista que o preceito não mudou desde a inserção do princípio no sistema jurídico. Entretanto, os bens e serviços que eram considerados essenciais não são mais os mesmos.

Na segunda parte da década de 80, o computador estava sendo criado, a telefonia celular não existia, alguns medicamentos essenciais à saúde sequer estavam em vias de serem estudados e produzidos.

Dessa forma, não só a aplicação do princípio deve evoluir, mediante a inclusão e a exclusão de produtos e serviços na conotação da *essencialidade* dada ao princípio, mas o legislador, em tempo, deve rever as alíquotas aplicadas a produtos e serviços, a fim de atender efetivamente à seletividade tributária.

5.2. A seletividade e os princípios constitucionais

Alguns princípios do direito constitucional tributário serão analisados neste capítulo, haja vista que servem de balizamento conjunto à aplicação da seletividade como meio implementador da extrafiscalidade.

Como visto, a extrafiscalidade é aplicada em conjunto com a fiscalidade, devendo a regra jurídica ater-se não só aos objetivos econômico-sociais, mas também aos princípios constitucionais tributários, que são os verdadeiros fundamentos dos direitos e garantias do contribuinte. Analisaremos, brevemente, apenas os princípios que consideramos importantes na aplicação conjunta com a seletividade.

5.2.1. A legalidade

De acordo com o princípio da legalidade tributária, somente a lei poderá criar direitos e obrigações aos contribuintes. Conforme previsto no artigo 150, I, da Constituição Federal, estabeleceu-se que é vedado (proibido) exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Portanto, apenas a lei pode majorar, alterar, extinguir ou reduzir tributos.

Identificamos a existência, no texto constitucional, de regra que outorga ao Poder Executivo o poder de alterar as alíquotas do imposto sobre produtos industrializados²⁶⁶ e fixar as alíquotas do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, mediante convênio do Conselho Nacional de Política Fazendária.²⁶⁷

Podemos afirmar que esses dois casos são verdadeiras exceções ao princípio da legalidade tributária, diante da atribuição de competência e liberdade ao Poder Executivo em majorar, alterar, extinguir ou reduzir alíquotas do IPI, nos limites da lei.

Nesse sentido, não poderá o administrador aplicar alíquotas maiores que os limites estabelecidos na lei, sob pena de violar o princípio da legalidade.

No caso do ICMS, não há alteração de alíquota pelo Executivo; o que se estabelece é uma autorização pelo Conselho Nacional de Política Fazendária, permitindo ao Estado adotar ou a alíquota ou base de cálculo recomendada.

²⁶⁶ CF, artigo 153, § 1º.

²⁶⁷ CF, artigo 155, XII, g, e Lei Complementar n.º 24/75.

A autorização concedida pelo CONFAZ é maneira de não se ferir o pacto federativo e a igualdade dos Estados integrantes da República Federativa do Brasil. Tal exigência fortalece a tese de que o ICMS é imposto nacional.

Outra forma de alterar-se a alíquota do IPI e do ICMS é por meio da lei ordinária, atribuição dada ao Poder Legislativo, não se tratando de qualquer exceção ao princípio da legalidade tributária.

5.2.2. A capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, estabelece que os impostos devem ser graduados segundo a manifestação de riqueza do fato jurídico.²⁶⁸

Entendemos que esse princípio deve ser aplicado em todo e qualquer tributo, não só aos impostos, a fim de preservar o princípio da isonomia e impor limites aos tributos com efeitos confiscatórios.

A capacidade contributiva é classificada por alguns doutrinadores como objetiva ou subjetiva. Há tributos em que os fatos-signos presuntivos de riqueza são inerentes à subjetividade, considerando características pessoais (p. ex.: Imposto sobre a Renda). Por outro lado, existem impostos em que, pela própria natureza do fato-signo presuntivo de riqueza, isso não ocorre, pois considera-se o valor do bem, e não critérios subjetivos do contribuinte (p. ex.: IPTU, IPVA, IPI, ICMS etc.).

Observe que, na capacidade contributiva objetiva, pouco importam as características pessoais do contribuinte, mas isso não impede que se meça a capacidade econômica do contribuinte de forma mediata, por meio também dos impostos sobre o consumo (IPI e ICMS).

²⁶⁸ Veja, nesse sentido, o entendimento de Maria Rita Ferragut, in *Presunções no direito tributário*, p. 95.

RICARDO LOBO TORRES descreve que: “O legislador tem ampla possibilidade de procurar a norma justa para fazer atuar o princípio da seletividade segundo a essencialidade. Mas encontra limitações nos direitos fundamentais e no próprio princípio da capacidade contributiva (o jurista se refere a este princípio como parâmetro da seletividade) que governa a incidência tributária sintetizados na igualdade fiscal”.²⁶⁹

Nesse sentido, o princípio da capacidade contributiva impõe limites à extrafiscalidade do IPI e do ICMS, haja vista que a carga fiscal é repassada no preço dos produtos e serviços aos consumidores, respeitando ou não sua capacidade econômica.

A capacidade contributiva objetiva fazer com que o IPI e o ICMS sejam exigidos de acordo com a riqueza manifestada na aquisição de produtos e serviços pelo critério objetivo.

Ocorrendo a aplicação conjunta do princípio da seletividade e da capacidade contributiva, é necessário chegar a um ponto de equilíbrio na aplicação das alíquotas para atender aos dois princípios, na medida em que não invabilize o consumo de produtos ou serviços considerados necessários à população, tributando-se com alíquotas módicas ou inexistentes esses bens, o que já atenderia ao princípio da capacidade contributiva, e com alíquotas maiores, mas não confiscatórias, os bens supérfluos, de maneira a não impedir por completo seu consumo.

Adotando-se as lições de ALFREDO BECKER sobre a capacidade contributiva, note-se que o fato jurídico não permite, por si mesmo, presumir renda ou capital acima do mínimo indispensável. Isso quer dizer que, ao mesmo tempo em que se criam certos tributos, deve o legislador criar *isenções tributárias*. Essa simultaneidade, na visão do mestre, cria o conceito jurídico de mínimo indispensável em relação àquele fato signo presuntivo de uma espécie de renda ou capital.²⁷⁰

²⁶⁹ TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o princípio da seletividade. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 18. São Paulo: Dialética, 1997, p. 98.

²⁷⁰ *Teoria geral do direito tributário*, p. 499.

Portanto, na visão de BECKER, a regra constitucional não impõe ao legislador ordinário apenas o dever de escolher fatos-signos presuntivos de renda ou capital para a composição da hipótese de incidência tributária, mas deve criar isenções que resguardem a não-tributação do mínimo indispensável de capital e renda.

Aplicando-se as mesmas palavras nos tributos em análise, a seletividade tributária traduz justamente esse mínimo de capital ou renda ao consumidor, permitindo o consumo de bens essenciais ao bem-estar social. Esse mínimo não é aquele que atenda apenas à sobrevivência do ser humano, mas que promova saúde, educação, moradia, comunicação, lazer, transporte, alimentação, vestuários etc.

Assim, por mais que seja atribuição arrecadatória do fisco tributar bens considerados supérfluos, não para atender à seletividade como meio implementador da extrafiscalidade, mas sim para encher os cofres públicos, não se pode tolerar que essa tributação seja confiscatória e desrespeite o princípio da capacidade contributiva.

5.2.3. A razoabilidade

O princípio da razoabilidade prescreve que o legislador e o aplicador do direito devem respeitar critérios mínimos e aceitáveis do ponto de vista racional, da perspectiva do senso normal das pessoas em relação ao que acontece (homem médio usado no Direito Civil). Trata-se de ato que deve levar em consideração elementos aptos e racionais para atender a conduta proposta.

CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, ao comentar o princípio da razoabilidade, assevera que “pretende-se colocar em claro que não serão apenas inconvenientes, mas também ilegítimas – e, portanto jurisdicionalmente invalidáveis – as condutas desrazoadas, bizarras, incoerentes ou praticadas com desconsideração às situações

e circunstâncias que seriam atendidas por quem tivesse atributos normais de prudência, sensatez e disposição de acatamento às finalidades da lei atributiva da discreção manejada”.²⁷¹

A razoabilidade impõe uma correspondência entre as situações postas (motivo do ato) e as decisões de cunho administrativo, judicial e particular (próprio ato). Com isso, todas as vezes que o legislador e o aplicador do direito depararem-se com situações em que devam agir com alguma margem de discricionariedade, deverá adotar a conduta mais razoável ao caso concreto.²⁷²

Aplicando-se o princípio da razoabilidade em harmonia com a seletividade do IPI e do ICMS, teremos o desrespeito dos princípios, caso sejam estabelecidas alíquotas visando a aumentar a arrecadação pela pessoa política sobre produtos de primeira necessidade. Não seria razoável, haja vista tratar-se de bens e serviços essenciais.

Da mesma forma, não seria razoável tributar com alíquotas baixas o cigarro, as bebidas alcoólicas, os perfumes etc., considerados supérfluos pela sociedade.

Portanto, a razoabilidade deve ser aplicada em harmonia com a seletividade, possibilitando a edição de alíquotas coerentes, de forma a desonrar os bens essenciais e onerar com mais vigor aqueles considerados supérfluos. A coerência quanto à medida da carga fiscal em atendimento ao princípio é subjetiva e ideológica, limitada aos padrões do homem médio.

5.2.4. A proporcionalidade

O princípio da proporcionalidade determina que as competências administrativas só podem ser validamente exercidas na extensão e intensidade proporcionais ao que seja realmente demandado para cumprimento da finalidade do interesse público a que estejam atreladas.²⁷³

²⁷¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 8^a ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 63.

²⁷² Entendimento de Maria Rita Ferragut, in *Presunções no direito tributário*, p. 97.

²⁷³ Entendimento de Celso Antônio Bandeira de Mello, in *Curso de direito administrativo*, p. 65.

O excesso praticado pelo legislador e pelo aplicador não traz qualquer benefício a ninguém, pois impede, traz barreiras, limita o administrado a adotar a conduta proposta ao atendimento do interesse público.

A incongruência pela desproporcionalidade, além de não se adequar à finalidade legal, implica inadequação à própria lei.²⁷⁴

Dessa forma, ninguém está obrigado a suportar imposições desproporcionais da lei, que firam a liberdade ou a propriedade, que não satisfaçam, de maneira congruente, o interesse público. Caso o legislador ou aplicador adote interesses escusos que não atendam à finalidade do interesse público, haverá desrespeito também ao princípio da proporcionalidade.

Aplicando-se esse princípio em harmonia com a seletividade, teremos, como exemplo, o atendimento à justiça social, caso fossem integralmente desoneradas do IPI e do ICMS as operações com os produtos integrantes da cesta básica. E, ao mesmo tempo, essa desoneração atenderia à proporcionalidade, na medida em que não se tributam produtos essenciais e mínimos à sobrevivência da população, cumprindo a finalidade do interesse público, que é conceder uma vida digna aos seus administrados.

No caso dos produtos úteis e supérfluos, seria proporcional aplicar alíquotas médias aos primeiros e elevadas aos segundos, atendendo, também, à seletividade.

5.2.5. A igualdade

Insculpido no artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal, o princípio da igualdade estabelece que “todos são iguais perante a lei”. Esse princípio também está previsto nos dispositivos reservados ao Direito Tributário no texto constitucional, artigo 150, inciso II.

O princípio da igualdade exige, tanto na edição, quanto na aplicação da lei, que não se discriminem os contribuintes que se encontrem em situação equivalente, discriminando,

²⁷⁴ Idem, ibidem, p. 66.

entretanto, na medida das suas desigualdades, aqueles que não se encontrem em situação de equivalência.²⁷⁵

A legislação, ao tratar os desiguais na medida da sua desigualdade, objetiva justamente diminuir as desigualdades naturais existente entre os indivíduos.

MARIA RITA FERRAGUT descreve, sobre o princípio da isonomia:

“São inconstitucionais todas as discriminações não autorizadas pela Constituição, que podem se dar das seguintes formas:

- outorgando benefício a pessoas ou grupos, discriminando-os favoravelmente em detrimento de outras pessoas ou grupos em igual situação;
- impondo obrigação, dever, sanção ou qualquer, discriminando-as em face de outros na mesma situação que, por isso, permaneçam em condições mais favoráveis; e
- não fazendo que o traço diferencial adotado resida na pessoa, coisa ou situação a ser discriminada, ou seja, elemento algum que não exista nelas mesmas poderá servir de base para sujeitá-las a regimes diferentes”.²⁷⁶

CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, em seu clássico sobre a igualdade, pontifica que esse princípio visa a duplo objetivo, a saber: de um lado, propiciar garantia individual (não é sem razão que se acha previsto artigo subordinado à rubrica constitucional “Dos Direitos e Garantias Fundamentais”) contra qualquer perseguição; e, de outro, tolher favoritismos.²⁷⁷

Desse modo, o princípio da igualdade garante aos indivíduos direitos fundamentais e impõe vedações à lei, que não poderá, sob o pretexto de diminuir as diferenças, dar tratamento

²⁷⁵ Vejam, nesse sentido, as descrições de Roque A. Carrazza, in *Curso de direito constitucional tributário*, p. 76-77.

²⁷⁶ *Presunções no direito tributário*, p. 94.

²⁷⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3^a ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 23.

jurídico distinto a pessoas que estão em situações equivalentes, como forma de favorecer a arrecadação.

Ao dar tratamento tributário módico aos bens essenciais e indispensáveis à população, permite o consumo daqueles com menor capacidade econômica. Nesse caso, não há tratamento desigual, na medida da sua desigualdade, porque as pessoas com maior capacidade econômica também estarão sujeitas à tributação, nos mesmos patamares daqueles que possuem menor capacidade econômica.

A desigualdade está no tratamento tributário maior aos produtos e serviços supérfluos, que são consumidos por camadas da população com maior capacidade econômica. Por meio de uma presunção lógica, entende-se que a camada da população que consome produtos supérfluos deve ser tratada de forma mais onerosa (com alíquotas maiores), já que tiveram condições econômicas para consumir tanto os bens essenciais, como os supérfluos.

Assim, a igualdade é atendida quando se dá o mesmo tratamento tributário àqueles com maior ou menor capacidade econômica, e busca o equilíbrio quando se estabelece tratamento fiscal distinto na medida da desigualdade do consumidor.

5.2.6. A uniformidade

Outro princípio que pode ser aplicado em concomitância com a seletividade é a uniformidade, que veda à União “instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país”.²⁷⁸

Note-se, nos enunciados prescritivos supracitados, uma ressalva ao tratamento fiscal que atende à igualdade dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Admite-se a concessão de

²⁷⁸ CF, Art. 151, inciso I.

incentivos fiscais com o objetivo de promover o desenvolvimento socioeconômico entre as regiões do país.

Nesse sentido, a regra constitucional permite que a União Federal estabeleça, por meio de lei, extrafiscalidade favorecedora, a fim de promover, mediante tratamento desigual, a diminuição das diferenças entre as diversas regiões do país – umas com muito desenvolvimento socioeconômico, e outras com tão pouco.

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, tratando da extrafiscalidade como um problema teleológico, entendeu que esse elemento extrínseco de arrecadação visa a atenuar as desigualdades no plano social e econômico, proporcionando maior isonomia e equilíbrio entre as regiões e os Estados. Parte da premissa da justiça distributiva como solução ao problema: “dar a cada Estado, a cada região, o que é seu”, como forma de assegurar não só a isonomia, mas também a segurança jurídica.²⁷⁹

Aplicando-se a uniformidade em conjunto com a seletividade, entendemos que o legislador ordinário não pode dar tratamento diferenciado de alíquotas a contribuintes que se encontram no mesmo setor econômico, produzindo e comercializando o mesmo produto na mesma região. Se for aplicada alíquota menor a produtos e serviços essenciais na região que necessita de desenvolvimento, estaremos atendendo a ambos os princípios.

Não é apenas o critério da falta de desenvolvimento econômico-social que impõe a distinção tributária para certas regiões do país. Deve-se observar também a igualdade daqueles que estão em situações equivalentes na mesma região. Portanto, a uniformidade está atrelada ao princípio da igualdade.

Assim, não há inconstitucionalidade nas legislações federais que outorgam benefícios fiscais ou desoneram as operações de empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, por exemplo, desde que se demonstre a carência socioeconômica, até mesmo porque

²⁷⁹ BORGES, José Souto Maior. Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista de Direito Tributário* nº 63. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, p. 210.

não será dado tratamento tributário distinto àqueles que se instalaram nessa região, justificando as benesses em atendimento à exceção imposta ao princípio da uniformidade.

5.3. A seletividade no IPI

5.3.1. A seletividade como critério obrigatório no IPI

O artigo 153, § 3º, inciso I, da Constituição Federal de 1988, veio dispor que o imposto sobre produtos industrializados deve ser “seletivo, em função da essencialidade do produto”.

O constituinte outorgou ao legislador ordinário a possibilidade de prescrever, quando da fixação da carga tributária, quais os critérios de utilidade e necessidade do produto a serem adotados, não estipulando elemento determinado a que este último ficasse subordinado.

Para chegar ao critério de fixação das alíquotas do IPI,²⁸⁰ adotando-se a seletividade em função da essencialidade do produto, devemos analisar caso a caso os produtos, do aspecto valorativo presente em cada operação.

PAULO DE BARROS CARVALHO leciona que “o conteúdo semântico desse princípio aponta para um processo e para um valor. Enquanto processo, é forma de eleição, consciente e deliberada, promovida em determinado campo de objetos, e conduzida por alguma diretriz racionalizadora”.²⁸¹

O elemento necessário para direcionar o *processo* da seletividade no IPI encontra-se explícito no texto constitucional, qual seja, a *essencialidade*. Esse critério é utilizado para se chegar, com a junção interpretativa de outros princípios (legalidade, capacidade contributiva, razoabilidade, proporcionalidade, isonomia e uniformidade), ao verdadeiro aspecto de aplicação do que é essencial e seletivo no imposto.

²⁸⁰ A alíquota e a base de cálculo são elementos indispensáveis à regra-matriz de incidência tributária do IPI, tratando de critério quantitativo mensurador do tributo. As alíquotas estão dispostas na Tabela NBM/SH (TIPI/TAB).

²⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. IPI – comentários sobre as regras gerais de interpretação da tabela NBM/SH (TIPI/TAB). *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 12, p. 52.

A grandeza da valoração da *essencialidade* ou *necessidade* em correspondência com a *alíquota* do IPI apresenta-se em proporções antagônicas, vez que quanto maior for o grau de essencialidade do produto, menor deverá ser a alíquota do produto tributado.

RICARDO LOBO TORRES traduziu o antagonismo existente entre a alíquota e a necessidade do produto em consumo: “Seletividade em função da essencialidade é o único critério para a incidência do IPI e significa que o tributo recai sobre os bens na razão inversa de sua necessidade para o consumo popular e na razão direta de sua superfluidade. A essencialidade admite graduação, de modo que a alíquota ou não existirá, quando o produto se tornar absolutamente essencial para atender às necessidades primárias, ou será fixada em escala ascendente na proporção em que menor for a sua utilidade social”.²⁸²

O caráter de utilidade que se atribui aos produtos industrializados é construção da experiência cultural de cada povo, tomado-se como referência um intervalo de tempo considerado. O que é essencial para uma sociedade pode não ser para outra, no mesmo momento ou em momentos distintos.

Portanto, os elementos temporal e espacial devem ser utilizados na interpretação normativa para avaliar-se o que é considerado essencial pelo legislador ordinário (ao expedir a norma geral e abstrata), pelo Estado Juiz (ao expedir a norma individual e concreta ou geral e concreta), ou mesmo pela administração federal (ao expedir a norma geral e abstrata quando altera a alíquota, bem como a norma individual e concreta quando se mantém ou não lançamento fiscal).

Os elementos temporal e espacial são importantes para avaliar-se a concepção semântica da essencialidade. Durante certo período, a população consumidora de determinado país ou local, que está em constante evolução, passa a necessitar de outros bens (produtos e

²⁸² O IPI e o princípio da seletividade. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 18, p. 94.

serviços), anteriormente não tão imprescindíveis. Daí a necessidade de uma análise periódica das alíquotas, no sentido de verificar se ainda atendem ao princípio constitucional.

Nesse sentido, o magistério de RICARDO LOBO TORRES considera que: “Uma penúltima averbação deve ser feita quanto ao princípio constitucional da seletividade em função da essencialidade do produto. É que a noção de produto essencial varia segundo as condições de tempo e lugar. Certos artigos da indústria podem ter conotações de bens de luxo na fase inicial de sua produção; mas, depois de generalizados, passam a ocupar lugar de necessidade no consumo da população em geral, independentemente de a pessoa ser rica ou pobre”.²⁸³

Entretanto, esses elementos extrajurídicos não servirão de critério definidor de alíquotas para atender à seletividade. Eles servirão apenas de auxílio na construção do pensamento do intérprete.

Demais disso, não se pode esquecer que o legislador deverá zelar pelo equilíbrio, ao considerar a essencialidade, para não ferir o princípio da isonomia, chegando a um denominador comum quanto aos produtos a serem desonerados ou onerados significativamente pelo IPI.

Portanto, são importantes, a partir de uma análise axiológica, elementos estranhos ao sistema jurídico, a serem considerados pela ideologia do legislador e do aplicador do direito. Esses elementos não possuem critérios únicos e nem fundamento jurídico, haja vista que não estão traduzidos em linguagem competente pela regra jurídica. Contudo, devem ser utilizados no processo de interpretação e compreensão da regra, para atender-se à finalidade e à evolução do princípio.

Quanto à classificação dos produtos no que se refere à essencialidade, RUBENS GOMES DE SOUSA dividiu-os em quatro grupos: a) artigos de primeira necessidade (roupas,

²⁸³ Ibidem, p. 97.

alimentos, medicamentos etc.); b) artigos de semiluxo (fumo, diversões, automóveis etc.); c) artigos de luxo (jóias, peles, perfumes, bebidas etc.); e d) artigos de consumo prejudicial ou inconveniente (armas, jogos de azar, entorpecentes etc.).²⁸⁴

A classificação dada por PAULO DE BARROS CARVALHO aponta para três categorias: a) os necessários à subsistência; b) os úteis, mas não necessários; e c) os produtos de luxo.²⁸⁵

Adotamos essa última classificação, com a ressalva de que, no item *a*, incluem-se outros bens necessários não só à subsistência, mas também ao lazer, à cultura, à comunicação, à saúde, à educação e ao transporte.

Apesar de o salário mínimo no Brasil ser insignificante, podemos comparar o critério mínimo de atendimento às necessidades básicas, ao estabelecido no texto magno, que considera necessários à população a moradia, a alimentação, a educação, a saúde, o lazer, o vestuário, a higiene, o transporte e a previdência social.²⁸⁶

Assim, de forma completa, haja vista que neste presente trabalho tratamos do assunto em algumas oportunidades de maneira parcial, entendemos que os bens essenciais que devem ser desonerados pelo IPI são aqueles considerados pela própria Lei Maior como indispensáveis ao atendimento das necessidades vitais básicas das famílias brasileiras, quais sejam, os mesmos que em tese seriam atendidos pelo salário mínimo.

5.3.2. A seletividade do IPI e a alíquota zero

A técnica usada pelo legislador para atender ao princípio da seletividade no IPI pode ser de várias maneiras. Podem-se diferenciar alíquotas, variar base de cálculo, conceder isenções, incentivos fiscais etc. Entretanto, a maneira mais comum é a modificação das

²⁸⁴ SOUSA, Rubens Gomes de. Idéias gerais sobre os impostos de consumo. *Estudos de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1950, p. 63.

²⁸⁵ Introdução ao estudo do imposto sobre produtos industrializados. *Revista de Direito Público* n.º 11, p. 77.

²⁸⁶ Ver, nesse sentido, o disposto no artigo 7º, IV, da CF/88.

alíquotas desse tributo, atribuição dada também ao Poder Executivo. Nada impede que o legislador ordinário faça de outra maneira, desde que por meio de lei.

A alíquota zero é uma das formas encontradas para atender à desoneração tributária quanto ao IPI sobre produtos essenciais. Entendemos que não se trata de uma isenção, pois não advém de regra de estrutura que investe contra um ou mais critérios da regra-matriz de incidência tributária, mutilando-o parcialmente.²⁸⁷ Portanto, a alíquota zero não apresenta relação de identidade com a isenção.

No caso da alíquota zero, esta se encontra alojada no critério quantitativo da regra de comportamento, não advém de uma regra de estrutura.

Trata-se, na verdade, de fenômeno jurídico equivalente, que produz o mesmo resultado prático e tem a mesma finalidade, qual seja, a desoneração tributária; contudo, não são a mesma coisa.

Note-se, na acepção que adotamos, a inexistência de mutilação da alíquota no critério quantitativo da regra-matriz de incidência, pois esta se encontra lá, embora tenha um número que não implique quantidade para pagamento.

O zero não é considerado um número natural, entretanto, pertence à matemática; trata-se de número que não implica resultado positivo.²⁸⁸

²⁸⁷ Adotamos o conceito dado à isenção por Paulo de Barros Carvalho, in *Curso de direito tributário*, p. 487-488.

²⁸⁸ Os números naturais tiveram suas origens nas palavras utilizadas para a contagem de objetos, começando com o número um. O primeiro grande avanço na abstração foi o uso de numerais para representar os números. Isso permitiu o desenvolvimento de sistemas para o armazenamento de grandes números. Um avanço muito posterior na abstração foi o desenvolvimento da idéia do zero com um número com seu próprio numeral. Um dígito zero tem sido utilizado como notação de posição desde cerca de 700 a.c. pelos babilônicos, porém ele nunca foi utilizado como elemento final. No século XIX, uma definição do conjunto teórico dos números naturais foi desenvolvida. Com essa definição, era mais conveniente incluir o zero (correspondendo ao conjunto vazio) como um número natural. Essa convenção é seguida pelos teorizadores de conjuntos, logicistas, e cientistas da computação. Outros matemáticos, principalmente os teorizadores dos números, comumente preferem seguir a tradição antiga e excluir o zero dos números naturais. Encyclopédia Wikipédia, Alemanha, 1998 (www.wikipedia.org), consultada em 10/1/06. Para nós, o zero é igual a outro número qualquer, embora possua propriedades especiais.

É claro que na alíquota zero *frusta-se a quantificação aritmética da incidência e nada vem à tona para ser excluído.*²⁸⁹ Isso não quer dizer que a norma não tenha incidência, ao contrário, ela incide sim, só que não há tributo a recolher, haja vista ter em seu critério quantitativo a alíquota zero.

O Ministro Nelson Jobim, do Supremo Tribunal Federal, em decisão sobre a matéria,²⁹⁰ demonstrou não só o histórico da alíquota zero, analisada muitas vezes pela Corte Maior, mas a distinção existente entre a alíquota zero e a isenção, embora possuam a mesma finalidade desonerativa tributária.

Com isso, as alíquotas do IPI poderão variar, tendo como base inicial o zero, em razão da essencialidade dos produtos industrializados.

5.3.3. A variação das alíquotas do IPI conforme a etapa da circulação ou a destinação do produto

Diante do fato de a essencialidade ser o *único critério* para atender a seletividade no IPI, a distinção de alíquotas à etapa da circulação ou destinação do produto implica inconstitucionalidade, pois em nenhum momento a Carta Política de 1988 permitiu ou obrigou tal distinção; muito menos tal fundamento pode ser inserido dentro do princípio da seletividade tributária.

A única destinação do produto, sujeita à desoneração tributada, é a imunidade estabelecida pelo artigo 153, § 3º, III, da CF/88, nas operações de exportação dos produtos nacionais ou nacionalizados.

Portanto, qualquer distinção das alíquotas do IPI, sob o preceito de considerar-se a etapa de industrialização ou a destinação do produto, estará violando o princípio da

²⁸⁹ Acórdão proferido pelo Ministro Paulo Távora do extinto Tribunal Federal de Recursos. Publicado pela Revista Trimestral de Jurisprudência n.º 119. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 1987, p. 857-858.

²⁹⁰ RE n.º 350.446/PR, Tribunal Pleno, julgado em 8/12/02, DJ de 6/6/03.

legalidade, uma vez que não há previsão legal para tanto, e da igualdade, haja vista que se estará dando tratamento diferenciado a contribuintes em situação de equivalência.

5.3.4. A seletividade do IPI e a tutela do meio ambiente

Para encerrar a questão da seletividade em razão da essencialidade do produto, EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO²⁹¹ vem sustentando com prudência a “tributação ecológica”.

Defende o jurista que o meio ambiente ecologicamente equilibrado é direito dos cidadãos e merece atenção também do Direito Tributário. Com isso, entende que tudo quanto, no campo da produção industrial de bens, estiver relacionado com os propósitos de defesa do meio ambiente, haverá de merecer também o beneplácito da regra da seletividade. Produtos afinados com a proteção ao meio ambiente – equipamentos, máquinas, bens de consumo – devem ser tributados minimamente, ou até mesmo não tributados pelo IPI.

Consideramos esse pensamento sustentável, embora não o acolhemos diante da não-inclusão desses produtos dentre aqueles indispensáveis à população. A propriedade de ser essencial ou não é própria do produto, não está voltada ao bem que se quer proteger, como o meio ambiente.

Assim, a proteção que se quer dar ao meio ambiente advém de característica indireta do produto, não atendendo, portanto, ao princípio da seletividade em razão da essencialidade do produto. É elemento de extrafiscalidade, mas que não se enquadra, em nossa concepção, no preceito constitucional em análise.

5.4. A seletividade no ICMS

5.4.1. A seletividade como critério obrigatório no ICMS

Como já expusemos neste trabalho, o princípio constitucional da seletividade (norma jurídica de estrutura), em razão da seletividade da mercadoria e do serviço, está contemplado

²⁹¹ *Fundamentos do IPI*, p. 63.

no artigo 155, § 2º, III, da Lei Maior²⁹², que traz, em princípio, uma faculdade (poderá) ao legislador ordinário quanto à aplicação dos diferenciais de tributação pelo ICMS.

Não obstante, entendemos que esse “poderá” tem sentido de “deverá”, em decorrência do poder/dever que se impõe ao legislador ordinário, bem como de uma interpretação sistemática que se faz do princípio no texto constitucional.

Para suprir a atecnia do legislador constituinte, a solução dada ao exegeta é interpretar a acepção semântica da expressão, tomando-a como o modal deôntico obrigatório (O), em vez de permitido (P).

Assim, resta necessária a obrigatoriedade desse princípio, pois, de fato, quando se oneram em demasia mercadorias e serviços essenciais por meio do ICMS, estar-se-á inviabilizando o acesso desses bens aos consumidores mais carentes.

Não estamos tentando aqui converter a facultatividade em obrigação. Embora exista o equívoco do legislador constituinte, o problema deve ser suprido pela mudança da acepção semântica, dando-se outra significação ao enunciado.

Podemos também justificar a obrigatoriedade dirigida ao legislador por meio da interpretação sistemática. Por esse método, o intérprete procura o sentido da regra jurídica verificando a posição dessa regra no diploma constitucional e suas relações com as demais regras nele contidas.

Confronta-se a regra da seletividade do ICMS com as demais regras que disciplinam a figura do princípio, assim como com as demais regras do direito em que se encarta e, finalmente, com todo o sistema jurídico de que faz parte.²⁹³

Em uma análise contextual, na qual se insere a seletividade do ICMS, a expressão “poderá” apresenta-se sem sentido e função, quando é entendida como uma faculdade dada ao

²⁹² CF, Art. 155. “(...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”.

²⁹³ Ver, nesse sentido, as descrições de Hugo de Brito Machado. *Curso de direito tributário*. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 90.

legislador ordinário. Isso porque, tratando-se de um imposto estadual, que incide sobre operações mercantis e prestação de serviços de transporte e telecomunicação, onerando-se mercadorias e serviços essenciais, a seletividade somente teria existência quando o legislador, em sã consciência e vontade política, aplicasse na edição de regras jurídicas esse princípio.

Nosso histórico legislativo de aplicação do princípio no ICMS demonstra que são raras as vezes em que o legislador usou da sua suposta faculdade legal.

A maioria dos produtos essenciais industrializados faz parte de operações mercantis. Nesse sentido, o princípio da seletividade seria mitigado, ou não seria sequer atendido, se adotássemos a desoneração do IPI e não o fizéssemos também para o ICMS, pois um produto poderia ser desonerado por um imposto e inviabilizado por outro. Basta para isso aplicar a alíquota zero na operação que envolve a fabricação de medicamentos para doenças graves e dezoito por cento na sua comercialização.

Portanto, razão não há para o legislador constituinte vir a dar tratamento de seletividade a um imposto e não o fazer a outro. Corre-se o risco até de inviabilizar a eficácia social do princípio, que objetiva desonrar os bens de primeira necessidade, e onerar aqueles mais raros e mais caros (supérfluos).

Entretanto, a justificativa daqueles que entendem pela facultativa está no fundamento de que a seletividade é relativa e olha para a população em primeiro lugar, bem como poderia criar problemas muito sérios na formação dos custos e dos preços em território nacional, podendo penalizar regiões e setores em detrimento de outros.²⁹⁴

Não concordamos com essa corrente doutrinária. Se realmente a seletividade do ICMS olha para a população em primeiro lugar, deveria o legislador ordinário aplicá-la na regra jurídica também em primeiro lugar, respeitando os limites previstos na Lei Complementar n.º 87/96 e na Lei Maior.

²⁹⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*. 3^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

Desonerar os produtos da cesta básica, medicamentos, energia elétrica, serviço de telecomunicação etc.,²⁹⁵ deveria ser objetivo comum dos Estados, que só se uniformiza e impõe respeito ao princípio quando o tomamos como obrigatório.

ROQUE CARRAZZA assegura que: “No que concerne aos gêneros e serviços de primeira necessidade estamos convencidos de que deveriam ser completamente isentados de ICMS, já que, em relação a eles, o contribuinte não tem liberdade de escolha”.

Seria irresponsabilidade nossa, de forma generalizada, afirmar que alimentos, remédios, produtos de higiene, vestuários, energia elétrica, serviços de telecomunicação, dentre outros, são essenciais à população e devem ter alíquotas mínimas ou ser isentos do ICMS.

É preciso identificar todas as mercadorias e serviços, classificá-los como essenciais, úteis e supérfluos, analisar sua função, fazer estudos sobre sua eficácia, avaliar economicamente e socialmente seu consumo pela população.²⁹⁶

Adotar o critério da generalização traz distorções e não atende ao princípio, haja vista que muitos produtos são dispensáveis, senão supérfluos. Com isso, estaríamos privilegiando a classe econômica mais alta com o tratamento tributário generalizado, promovendo distorções que ferem o princípio da igualdade, na medida em que se dá tratamento igual a pessoas em situações econômicas não-equivalentes.

Portanto, é necessário existir uma lista geral, uniforme e equilibrada, de consenso da Lei (Lei Complementar) ou dos Estados (Convênio CONFAZ), para que tenhamos na regra jurídica a aplicação efetiva da seletividade, em atendimento à justiça social. Para tanto, a única maneira de contemplar-se o princípio nas regras jurídicas é tomá-lo como uma obrigação, dirigida ao legislador e a todos os aplicadores do direito.

²⁹⁵ ICMS, p. 316.

²⁹⁶ Esses argumentos são aplicados da mesma forma ao IPI.

5.4.2. A aplicabilidade do poder-dever no ICMS

Temos na doutrina duas correntes quanto à aplicabilidade da seletividade no ICMS.

A primeira considera facultativa a disposição constitucional que prevê esse princípio. A segunda impõe disposição efetivamente mandamental.

Adotamos a segunda corrente, na medida em o legislador constitucional ao inserir na regra de estrutura a palavra *poderá*, na verdade, almejou impor um *dever* ao legislador ordinário.

RUI BARBOSA entende que em todo o poder encerra-se um dever, não deixando de o exercitar, nas condições que o exijam.²⁹⁷

No mesmo sentido, CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO²⁹⁸ entende que esse dever é inerente à função do administrador em atender aos interesses públicos (coletividade).

Estamos convencidos de que, toda vez que o legislador atribui um poder ao legislador, está-se impondo um dever. As regras jurídicas não estão à disposição daqueles a quem o texto constitucional dirige essas regras. Elas, quando editadas, só o foram porque a sociedade entende ser fundamental, imprescindível e obrigatório seu exercício para atender a relações intersubjetivas.

As regras não podem ser obsoletas, de forma a proporcionar ao legislador seu exercício quando achar conveniente e oportuno.

Diante disso, sempre que a Carta Magna confere a um ente político um “poder”, impõe-lhe, na verdade, um “dever”, fazendo com que tenhamos *poderes- deveres*.

Esse entendimento já é há muito tempo consolidado na melhor doutrina. Porém, pela lógica modal deôntica, de fato, seriam aplicados apenas dois modais deônticos, o *obrigatório*

²⁹⁷ BARBOSA, Rui. *Comentários à Constituição Federal brasileira*. Coligidos por Homero Pires. Vol. I. São Paulo: Saraiva, 1932, p. 151.

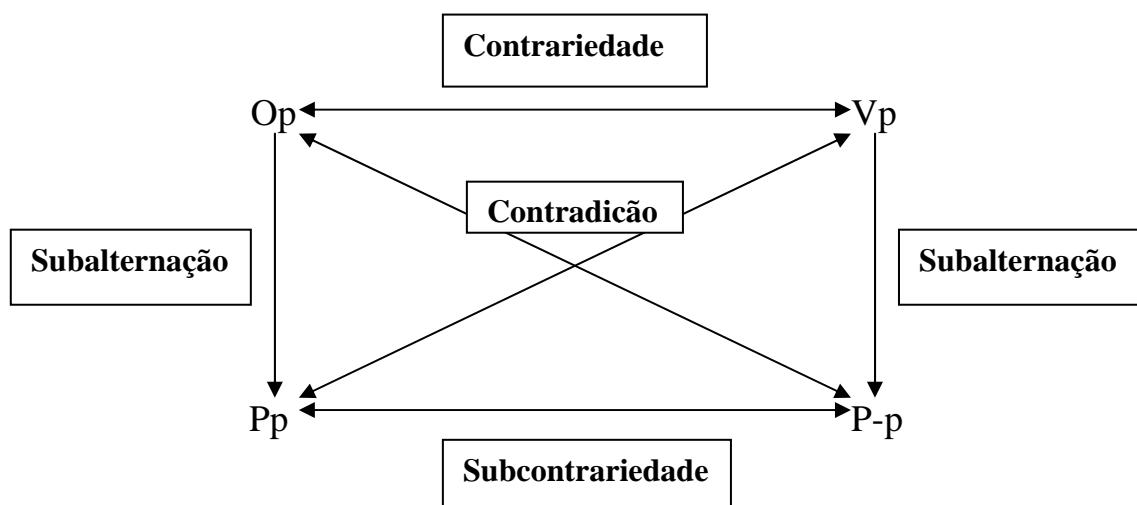
²⁹⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 29.

e o *proibido*, haja vista que o modal *permitido* assumiria a mesma acepção semântica do obrigatório. Isso empobrece um pouco a valoração semântica do exegeta, mas não há supressão da existência autônoma dos modais.

No caso específico do ICMS, justifica-se o *dever* na medida em que se tributam, da mesma forma que o IPI, operações com mercadorias essenciais, como os produtos integrantes da cesta básica, remédios, produtos de higiene pessoal, dentre outros, que necessitam ser individualizados e especificados, para não cometermos o erro da generalização.

Pelo exposto, o *poder* assume a mesma acepção semântica do *dever*, sendo modais que apresentam relação de subalternação, e não de contrariedade ou de contraditoriedade. Não estamos afirmando que um é outro, ou vice-versa, no caso do ICMS. Apontamos apenas uma falha legislativa em que um deve ser semanticamente entendido como se houvesse o outro no lugar. Essa operação não se faz no plano do texto, mas somente na mente do intérprete.

Para vislumbrarmos as relações existentes entre os modais deônticos, segue o quadro abaixo²⁹⁹:



A linha horizontal superior representa a lei da contrariedade, que vincula como contrários a “Op” e a “Vp”. A horizontal inferior simboliza a lei de subcontrariedade (“Pp” e

²⁹⁹ Quadro extraído das lições de Delia Teresa Echave, María Eugenia Urquijo e Ricardo A. Guibourg, in *Lógica, proposición y norma*. 4^a ed. Buenos Aires: Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 1995, p. 127.

“P– p” são subcontrários). Os vértices, as leis de subalternação (onde “Op” é subalternante de “Pp” e “Vp” e de “P-p”) e as diagonais, as de contradição (que estabelecem a incompatibilidade entre “Op” e “P-p” e entre “Vp” e “Pp”, assim como entre suas respectivas negações).

Para nós:

“p” equivale a “aplicar a seletividade tributária”;

“Pp” equivale a “existe uma norma que permite aplicar a seletividade tributária”;

“Vp” equivale a “existe uma norma que proíbe aplicar a seletividade tributária”;

“Op” equivale a “existe uma norma que obriga a aplicar a seletividade tributária”.

Pela lei lógica deôntica da interdefinibilidade:

$$Pp \equiv \neg O-p \equiv \neg Vp$$

$$\neg Pp \equiv O-p \equiv Vp$$

$$P-p \equiv \neg O-p \equiv \neg V-p$$

$$\neg P-p \equiv Op \equiv V-p$$

Então, aplicando-se as leis lógicas deônticas na seletividade disposta na Carta Magna de 1988, chega-se às seguintes conclusões: a) existe uma norma constitucional que obriga a aplicar a seletividade tributária, equivale afirmar que não é permitido não aplicar a seletividade; e b) existe uma norma que permite aplicar a seletividade, equivale afirmar que não é obrigatório não aplicar.

Observe-se que não dá para resolver o assunto em análise só pela Lógica, é imprescindível o plano semântico, para chegar-se a uma conclusão coerente.

A lei da subalternação deôntica que dispõe “o que é obrigatório está permitido” tem coerência lógica. Entretanto, o inverso não é verdadeiro, pois o permitido não contempla o obrigatório.

É claro que não podemos mudar as palavras da regra constitucional, o que é permitido logicamente será tratado como tal no plano sintático. O que se deve, como exegeta,

é também analisar semanticamente os modais deônticos, para atribuirmos significados que estejam sistematicamente em harmonia com as outras regras do direito, suprindo a atecnia do legislador constituinte.

Confirma-se, dessa forma, a expressão usada por BECKER, de que o jurista é o semântico da linguagem do direito, preceito básico deste trabalho.

Não podemos esquecer também da necessidade de avaliar-se a expressão no plano pragmático. Caso o legislador ordinário não entender que lhe foi imposto um dever quanto à aplicação da seletividade nas regras jurídicas, teremos um problema pragmático, sujeito a questionamento por aqueles que se sentirem com seus direitos violados.

Pelo exposto, é perfeitamente coerente e sustentável considerar, por meio de uma interpretação sistemática, que a expressão *poderá* na verdade exprime uma *obrigação* dirigida ao legislador ordinário, especificamente no caso do ICMS.

5.4.3. A seletividade na energia elétrica

As operações relativas à energia elétrica são tributadas pelo ICMS, nos termos do artigo 155, § 3º, da CF/88.

Nas últimas décadas, a energia elétrica tornou-se bem imprescindível a toda população, proporcionando melhor condição de vida. Portanto, consideramos a energia elétrica dentre as mercadorias sujeitas à seletividade, nos termos do artigo 155, § 2º, III, da CF/88.

GEORGINA DE PAULA BRASILEIRO inclui a energia elétrica dentre os bens essenciais, lembrando em duas descrições o caos que surgiu neste país no ano de 2001, quando houve a crise energética, e várias regiões foram obrigadas a um racionamento forçado.³⁰⁰

³⁰⁰ BRASILEIRO, Georgina de Paula. O princípio da seletividade e o ICMS incidente sobre energia elétrica. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* n.º 57. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 130.

Sobre a importância da energia elétrica na sociedade, HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO relatou: “Neste fim de século, mesmo as famílias de baixíssima renda consomem energia elétrica em suas casas. Talvez apenas aqueles mais miseráveis, que nem teto possuem, não sejam seus consumidores. A maioria da população possui geladeira para conservar seus alimentos, um ferro elétrico para passar suas roupas, lâmpadas para iluminar a escuridão; bens sem os quais não se vive com dignidade. Sem energia não há vendas, prestação de serviços ou produção. Não se vive, apenas sobrevive, e mal”.³⁰¹

Estudos demonstram que aproximadamente 10% da população brasileira não têm acesso à energia elétrica. Trata-se de problema grave, decorrente da ausência de investimentos dos governos durante as últimas décadas. Portanto, não são apenas os miseráveis que não têm acesso à energia, muitos que possuem residência própria compartilham dessa carência.

Demais disso, muitos brasileiros, pela falta de condições socioeconômicas, acabam não suportando o valor cobrado pelas concessionárias e permissionárias de serviços públicos, o que promove a supressão do serviço de fornecimento da energia elétrica, ora por causa da tarifa elevada, ora por causa da significativa carga fiscal.³⁰²

Como visto, um dos fatores que agrava a situação e apresenta-se como obstáculo ao acesso à energia elétrica é a carga fiscal do ICMS, que em muitos Estados da Federação chega a 25%, 27% e 30%.

O Estado de São Paulo, por exemplo, aponta tributação sobre o consumo de 25%,³⁰³ mas na prática o impacto financeiro efetivo é de 33,33%, diante do cálculo por dentro, em que se adiciona na base de cálculo do tributo o valor do próprio imposto, para, em momento

³⁰¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 62. São Paulo: Dialética, 2000, p. 73.

³⁰² O Poder Judiciário Estadual vem impedindo, por meio da concessão de medida liminar e decisões de mérito, a supressão do serviço de fornecimento da energia elétrica por falta de pagamento, por considerar um bem essencial à população.

³⁰³ Artigo 34, § 1º, item 4, da Lei n.º 6.374/1989.

posterior, aplicar-se a alíquota.³⁰⁴ No Estado do Paraná, a alíquota chega a 27%,³⁰⁵ com impacto financeiro de 36,98%,³⁰⁶ em decorrência do cálculo por dentro, já declarado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal.³⁰⁷

Por ser um bem sujeito à seletividade, não podemos concordar com a legislação estadual ou distrital que tribute as operações relativas à energia elétrica com alíquotas de 25%, 27%, ou maiores, porque, além de não atender ao princípio da seletividade em razão da seletividade das mercadorias e serviços, fere também a razoabilidade e a proporcionalidade.

Além disso, pelo critério comparativo, tal carga tributária supera até as operações relativas à comercialização de arma de fogo e munições, perfumes, cosméticos, fumo, bebidas alcoólicas, dentre outros, considerados por nós produtos supérfluos.

O legislador ordinário deve estabelecer na regra jurídica um patamar de isenção de ICMS sobre o consumo de energia elétrica, medido em quilowatts, garantindo que aqueles com menor condição econômica, por terem apenas uma geladeira, um televisor, um ferro elétrico, um chuveiro elétrico, iluminação em sua residência, um liquidificador, um aspirador de pó, dentre outros produtos de extrema necessidade, possam ser contemplados pela seletividade tributária.

O máximo regional estabelecido pela ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica (Artigo 1º, § 1º, da Lei n.º 10.438/2002, regulamentado pelas Resoluções n.º 246, 30 de abril de 2002, e n.º 485, de 29 de agosto de 2002), em nossa opinião, atende ao patamar mínimo e razoável de consumo de energia elétrica de uma família de baixa renda, devendo ser aplicado ao ICMS como critério para fins de tributação.

³⁰⁴ $ICMS = 100 \times 25/100-25 = 2.500/75 = 33,33\%$.

³⁰⁵ Artigo 14, VI, a, da Lei n.º 11.580/1996.

³⁰⁶ $ICMS = 100 \times 27/100-27 = 2.700/73 = 36,98\%$.

³⁰⁷ Recurso Extraordinário n.º 212.209/RS, Pleno, Min. Relator Marco Aurélio, DJ de 14/2/03, p. 60.

Acima desse limite, poderá o Poder Público tributar as operações relativas à energia elétrica, com alíquotas proporcionais, mas nunca superiores a 18%, parâmetro-base utilizado na incidência do imposto sobre a maior parte das operações mercantis.

Demais disso, o legislador deve estabelecer, de forma proporcional, alíquotas de 9%, 12%, 17% ou 18%, tributando mais significativamente aqueles que consomem mais, presumivelmente com capacidade econômica maior pelo critério objetivo.

Caso a legislação estadual ou distrital não trate a energia elétrica como mercadoria essencial, como de fato ocorre na quase totalidade dos Estados, o contribuinte deve provocar o Poder Judiciário, a fim de suspender a eficácia das regras jurídicas que passaram ao largo quanto ao princípio, garantindo, dessa forma, a preservação de seus direitos.

O que se pretende com os argumentos apresentados é justamente praticar coerência, proporcionalidade, razoabilidade e seletividade da tributação do ICMS nas operações relativas à energia elétrica, que se trata de um bem indiscutivelmente necessário aos consumidores deste país.

5.4.4. A seletividade no serviço de telecomunicação

Meio necessário e contemporâneo que permite às pessoas se comunicarem, por meio físico, eletrônico ou virtual, a prestação onerosa do serviço de telecomunicação também é tributada pelo ICMS de forma significativa.

Quando da descoberta do telefone, o serviço de telecomunicação era prestado a poucas pessoas, sendo considerado algo luxuoso e supérfluo. Com o tempo, o serviço passou a ser útil à população. Nos últimos anos, é inegável considerá-lo como necessário.

Por esse motivo, o serviço de telecomunicação deve ser tratado de maneira diferenciada pelo ICMS, como um serviço essencial e básico ao consumidor. A forma do tratamento fiscal deve ser a desoneração fiscal da prestação onerosa do serviço sob um

patamar mínimo de consumo, suficiente para permitir que a população de baixa renda tenha também acesso ao serviço.

Em contrapartida, aqueles que consomem mais o serviço de telecomunicação presume-se têm maior capacidade econômica, e devem ser tributados com alíquotas de 9%, 12%, 15% ou 18%, nunca superiores àquelas aplicadas na maioria das operações tributadas pelos Estados.

Nesses termos, a legislação deve estabelecer um patamar mínimo de minutos sujeitos à isenção do ICMS; ultrapassando-se esse limite, a tributação deverá ser feita com alíquotas mais significativas em patamares de consumo.

Garante-se, assim, o acesso ao serviço à camada de baixa renda, que estará sujeita apenas ao pagamento do serviço prestado, e não à tributação de 25%, com impacto financeiro de 33,33%, pelo cálculo por dentro, em sua fatura.

Demais disso, a proporcionalidade das alíquotas com limite mínimo de isenção quanto ao consumo de energia elétrica é imprescindível diante da importância do princípio da seletividade em razão da essencialidade do serviço de telecomunicação.

Outra desoneração necessária que impõe barreiras ao consumo desse serviço é a assinatura básica. As concessionárias e permissionárias de serviço de telecomunicação impõem, como condição de acesso e uso de uma linha telefônica (móvel ou fixa), o pagamento de uma assinatura básica mensal, concedendo ao cliente/consumidor o direito de usar determinada quantidade de pulsos ou minutos. Trata-se de verdadeiro obstáculo ao consumo do serviço, equiparando-se à carga fiscal de 33,33% a título de ICMS.

Diante do exposto, defendemos que o serviço de telecomunicação é bem essencial, que deve ser tributado sob o fundamento da seletividade, sujeito à tributação pelo ICMS a partir de uma quantidade mínima de minutos, a fim de possibilitar o amplo acesso do serviço

às classes econômicas mais baixas. Acima de um limite de isenção, o legislador poderá estabelecer alíquota de 9%, 12%, 15% ou 18%, utilizando-se da proporcionalidade.

O que nos revolta é saber que esse serviço é tributado com alíquota idêntica e apresenta impacto financeiro superior a confetes e serpentinas, a tacos de golfe, a cachimbos e piteiras, a esquis aquáticos etc.

Ora, trata-se de verdadeiro desacerto jurídico, que fere direitos e garantias dos contribuintes, sujeitos ao crivo do Poder Judiciário, para que esse promova o controle de legalidade e constitucionalidade repressivo, não no sentido de isentar a prestação onerosa desse serviço do ICMS, pois não possui competência para tanto, mas para determinar a não-incidência da regra-matriz sobre o fato de consumir o serviço, pelo não-atendimento a princípios constitucionais, dentre eles a seletividade tributária.

Capítulo 6. A seletividade em razão do uso e localização do imóvel

6.1. A seletividade como critério obrigatório no IPTU

Conforme já defendemos neste estudo, toda vez que o legislador constituinte cria um *poder* no texto constitucional, está criando sempre um *dever*, conforme entendimento de RUI BARBOSA, ROQUE CARRAZZA, CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO etc.

É claro que o entendimento empobrece o trabalho semântico do exegeta, pois teremos apenas dois modais deônticos produzindo efeitos jurídicos distintos, quais sejam, o obrigatório e o proibido.

Entretanto, em uma outra visão, que valoriza a exegese, justificando a seletividade no IPTU como um dever, apresentamos outros argumentos que, somados ao poder-dever, solidificam a obrigatoriedade quanto à aplicação da seletividade em razão do uso e localização do imóvel.

Socorremo-nos novamente da interpretação sistemática para tentar justificar a obrigatoriedade da seletividade no caso do IPTU. Conforme se constata no § 1º do artigo 156, da CF/88, a expressão prescrita no texto foi “poderá”, o que, pela interpretação literal, que é o primeiro passo da interpretação, pode-se entender como uma permissão.³⁰⁸

Note-se no texto constitucional que a menção da palavra “poderá” é dirigida à progressividade e à seletividade.

A progressividade em razão do valor do imóvel é meio para atender-se ao princípio da capacidade contributiva. Não há outra justificativa em criarem-se alíquotas progressivas em razão do valor, senão para atender a esse princípio, até mesmo porque a progressividade

³⁰⁸ Art. 156: “(…)

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:

I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e
II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel”.

extrafiscal não apresenta como critério o valor do imóvel, mas a falta de edificação, o uso inadequado do imóvel etc.

Entretanto, se analisarmos literalmente a frase trazida no § 1º do artigo 145 da CF, extrai-se a informação de que não é sempre possível aplicar a capacidade contributiva aos impostos (tributos). Quando for possível, o imposto será (dever) graduado para atender à capacidade econômica do contribuinte.

Considerando o fato de que é possível aplicar o princípio da capacidade contributiva no IPTU, tem-se como consequência o dever de estabelecerem-se alíquotas progressivas em razão do valor do imóvel. Se não fosse possível, então não haveria obrigação de graduar-se segundo a capacidade econômica do contribuinte. Trata-se de uma consequência lógica.

Demais disso, a segunda parte do § 1º do artigo 145 da CF, não reforça a tese da faculdade da lei quanto ao atendimento da capacidade econômica do contribuinte. Permite apenas que o legislador possa atender ao princípio identificando o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. Nesse sentido, o critério de implementação do princípio ora pode ser subjetivo, ora pode ser objetivo.

No caso do IPTU, é perfeitamente possível estabelecerem-se alíquotas progressivas em razão do valor do imóvel, pois além de tratar-se de imposto pessoal, permite atender ao princípio da igualdade e da capacidade contributiva.

Assim, no momento em que o § 1º do artigo 156 enuncia a expressão “poderá”, e no inciso I estabelece “ser progressivo em razão do valor do imóvel” para atender à capacidade contributiva, tal expressão deve ser entendida como uma obrigação.

Sendo obrigatória para a progressividade como meio implementador da capacidade contributiva, também o será para uso e localização do imóvel, de forma a não trazer incompatibilidade de interpretação ao modal deôntico aplicado aos dois princípios sujeitos ao

texto do mesmo parágrafo. Trata-se, novamente, de interpretação sistemática do direito, evitando incompatibilidades normativas.

Observe-se mais uma vez que o legislador cria problemas no texto constitucional com sua atecnia, que deve ser suprida pela interpretação semântica da expressão, usada de forma inadequada.

Com isso, mantém-se a distinção e a função independente dos três modais deônticos já estudados, presentes também nas regras de estruturas, não para regrar comportamentos intersubjetivos, pois estes existem apenas nas regras de comportamentos, mas para permitir, obrigar ou proibir o legislador ordinário de adotar ou não princípios nas regras jurídicas, produto do ato de enunciação do legislador/fonte.

Por todo o exposto, consideramos que o texto constitucional criou uma obrigação para o legislador ordinário quanto à aplicação do princípio da seletividade em razão do uso e localização do imóvel urbano.

6.2. A acepção semântica da seletividade quanto ao uso do imóvel

No IPTU, a acepção semântica atribuída pelo exegeta é outra em relação ao princípio da seletividade. Não se trata de essencialidade (necessidade) do uso e consumo de produtos (IPI), ou de mercadorias e serviços (ICMS).

A expressão *seletividade* não está expressa no artigo 156, §1º, II, da Constituição Federal, mas está conotada no texto constitucional, na medida em que impõe distinção de alíquotas do IPTU de “acordo com o uso e localização do imóvel”.

Na verdade, estamos diante de duas acepções semânticas também distintas no IPTU: ou será em razão do uso, ou em razão da localização, ou em razão de ambas. Para facilitar a exposição, adotaremos a questão no singular, para não criar qualquer confusão jurídica.

Portanto, a acepção semântica que se atribui ao princípio é de ato ou efeito de distinguir a tributação do IPTU em razão da utilização que se dá ao bem imóvel, ou do local

em que o terreno e/ou a construção estão encravados, considerando como critério para a seleção elementos urbanísticos para averiguar-se o desenvolvimento socioeconômico da região.

No caso do uso do imóvel, a distinção deve ater-se ao destino dado ao bem, se para fins industriais, comerciais, residenciais ou especiais.

Uma residência, por exemplo, deveria sofrer tributação proporcionalmente menor do que um imóvel utilizado para fim industrial. Note-se que estamos tratando de contribuintes em situação não-equivalente, de forma a atender também ao princípio da igualdade.

O primeiro não vislumbra qualquer exploração econômica direta ou indireta do bem, já o segundo utiliza o bem como estrutura para implementar sua atividade industrial. Ambos atendem à função social da propriedade.

Nesses termos, a seletividade não se presta a atender ou não à função social da propriedade, como pontificam alguns juristas. A forma correta para tanto é o tratamento fiscal, disposto no artigo 182, § 4º, da CF/88.

Todavia, a função social pode ser estimulada pela seletividade, na medida em que o proprietário use o bem de maneira que promova seu adequado aproveitamento, sob pena de serem impostas contra ele alíquotas progressivas extrafiscais de IPTU. Observe-se que não é a seletividade que impõe penalidade, mas sim o resultado da subutilização do bem.

Quando o legislador estabelece alíquotas distintas de IPTU em razão da edificação ou não do bem imóvel, não se está tributando em razão da seletividade quanto ao uso, mas sim em atendimento à função social da propriedade, com o objetivo de dar aproveitamento adequado ao solo urbano.

Portanto, o uso do bem imóvel, desde que adequado, permite que o contribuinte não sofra a imposição de alíquotas progressivas contra sua pessoa.

6.3. A acepção semântica da seletividade quanto à localização do imóvel

Em relação à localização do imóvel como critério de implementação da seletividade no IPTU, a doutrina nos Estados Unidos, na Argentina e na Espanha há muito tempo defende a idéia de que os tributos patrimoniais podem ser distintos em determinadas regiões como critério de implementação da extrafiscalidade. Alguns países conseguiram até dividir cidades em zonas para que a incidência do imposto acontecesse de maneira distinta.³⁰⁹

A aplicação de alíquotas distintas para determinadas regiões em um mesmo município não afronta o princípio da isonomia, pois nesses casos não há equivalência de contribuintes que justifique o mesmo tratamento fiscal. É necessário dar-se tratamento fiscal desigual para amenizar os problemas socioeconômicos existentes entre regiões no mesmo município, buscando justamente a igualdade dos contribuintes de maneira geral.

A distinção de alíquotas no IPTU não viola o direito de propriedade e de liberdade daqueles que queiram instalar-se em locais cuja tributação é maior em relação à de outras regiões, porque em todos esses casos, além de existir um princípio constitucional impondo tal tratamento ao legislador municipal, o contribuinte tem livre e amplo acesso a adquirir seu imóvel em uma região mais ou menos desenvolvida, com ou sem infra-estrutura, já conhecendo sua incidência fiscal.

Não estamos aqui defendendo que o critério seja arbitrário para o legislador fixar alíquotas em razão da localização do imóvel. São necessários estudos de impacto socioeconômico, análise das carências, critérios objetivos de distinção e classificação de regiões ou áreas municipais.

O legislador, em consonância com a Administração Pública, com base nesses impactos socioeconômicos, elegerá critérios objetivos para estabelecer alíquotas distintas de IPTU aos contribuintes de determinadas regiões.

³⁰⁹ Cf. Ricardo Lobo Torres, in Proporcionalidade, progressividade e seletividade no IPTU. *Revista de Direito Tributário* n.º 87, p. 347.

Certamente, haverá alíquotas bem menores ou mesmo inexistentes para os contribuintes de regiões que não possuem infra-estrutura local, como pavimentação asfáltica, fornecimento de água, coleta de lixo, coleta de esgoto, iluminação pública, ausência de posto de saúde, hospital etc.

Pode servir ainda como elemento de distinção, para a fixação de alíquotas, a não-circulação econômica na região/área, dada a carência de comércio local e prestação de serviços médico-odontológico, de supermercados, feiras, varejões, farmácias, escolas etc.

Por fim, o legislador poderá ainda, objetivando zelar pela recuperação do patrimônio histórico e cultural do município, estabelecer alíquotas menores ou inexistentes aos contribuintes que conservarem ou recuperarem imóveis históricos. Nesses casos, adotam-se critérios inerentes à localização do imóvel.

Em conclusão, os contribuintes estabelecidos em regiões com menor desenvolvimento socioeconômico devem ter uma compensação extrafiscal em contrapartida aos problemas do dia-a-dia, qual seja, serem remunerados com alíquotas menores ou estarem sujeitos à isenção de IPTU, de forma a atender à seletividade, à capacidade contributiva e à igualdade, uma vez que se dá tratamento fiscal a contribuintes não-equivalentes na medida da sua desigualdade socioeconômica.

Uma das soluções para também diminuir os problemas apontados quanto ao IPTU são as parcerias que poderiam ser realizadas com investidores e contribuintes. Poderia estabelecer-se certo benefício fiscal a título do imposto para aqueles que investirem em infra-estrutura, comércio, indústria, prestação de serviço, restauração, preservação ou conservação de imóveis nessas regiões.

Os investimentos seriam condição geral para gozar do benefício fiscal. O Poder Público mantém essa sistemática por razoável período de tempo, a fim trazer certa segurança jurídica, mesmo que temporária, aos investidores/contribuintes.

Veremos, no item 7.4.3., exemplo de legislação que acolhe o princípio da seletividade no IPTU em razão da localização do imóvel.

6.4. A seletividade e os princípios constitucionais no IPTU

6.4.1. A progressividade

Encontramos, na redação do § 1º do artigo 156 da CF, a menção a duas progressividades distintas: a) a progressividade em função do valor venal do imóvel (inciso I); e b) a progressividade temporal (art. 182, § 4º, inciso II, CF).

RICARDO LOBO TORRES traz a seguinte definição sobre a primeira: “progressividade significa que o imposto deve ser cobrado por alíquotas maiores na medida em que se alarga a base de cálculo”.³¹⁰

Da mesma forma, RUBENS GOMES DE SOUSA comenta que: “Progressivos são os impostos cuja alíquota é fixada na lei em porcentagem variável conforme o valor da matéria tributável. O imposto progressivo é na realidade um imposto proporcional, cuja proporção aumenta a medida em que aumenta o valor da matéria tributada”.³¹¹

Na progressividade temporal, segundo VALÉRIA FURLAN, é gradativa a aplicação de alíquota, exercício a exercício, conforme certas condições, visando a minimizar a especulação imobiliária, expulsar indústrias nocivas, desestimular a manutenção ou proliferação de imóveis em situação irregular etc.³¹²

Portanto, a progressividade em função do valor venal do imóvel é fiscal, e a progressividade temporal é extrafiscal. Daremos maior enfoque à progressividade fiscal, haja vista já ter sido investigada a progressividade extrafiscal no item 2.6.

A progressividade dos impostos não se confunde com a simples diferenciação de alíquotas, pois uma coisa é tributar algo com progressividade ao acréscimo de valor que esse

³¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1993, p.79.

³¹¹ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964, p. 136.

³¹² IPTU, p. 155.

bem representa, considerando sua expressão econômica, outra coisa é utilizar-se de alíquotas para se atingir determinados fins extrafiscais.

Sobre esse tema já se posicionou AIRES FERNANDINO BARRETO, pontuando: “Assim, diversamente da progressão – em que: a) há progressiva diferenciação das alíquotas correlativamente ao b) crescimento da grandeza ou da intensidade de um mesmo fator ou de aspecto do fato tributário – a diferenciação é mera diversificação de alíquotas em relação a diferentes espécies do fato tributário, que não se distinguem em razão da sua expressão econômica”.³¹³

A progressividade é uma das formas de graduação do tributo, sendo definida como característica de um sistema jurídico, segundo a qual, à medida que se aumenta a riqueza de cada administrado, de forma proporcional deverá ocorrer o aumento da contribuição tributária.³¹⁴ Portanto, quem possui maior riqueza deve pagar mais tributo de forma proporcional ao montante do seu patrimônio, renda ou receita.³¹⁵

Nas lições de ELIZABETH NAZAR CARRAZZA, a progressividade é a única forma encontrável para que se afastem as injustiças tributárias, vedadas pela Constituição Federal. Sem tributação progressiva, nunca se atinge a igualdade tributária.³¹⁶

Nesse ínterim, a progressividade proporciona atender à igualdade, ao dar o tratamento fiscal adequado àqueles que estão em situação de equivalência econômica.

Antes da Emenda Constitucional n.º 29/2000, a progressividade do IPTU foi objeto de acirrada discussão perante o Judiciário. A matéria chegou ao Supremo Tribunal Federal,

³¹³ Aplicação do princípio da progressividade. *Justiça tributária*, p. 41.

³¹⁴ ÁVILA, Humberto. Proporcionalidade e direito tributário. *Direito tributário*. Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 343.

³¹⁵ Nesse mesmo sentido já se posicionou Hugo de Brito Machado. IPTU. Ausência de progressividade. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 31, p. 84.

³¹⁶ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e progressividade: igualdade e capacidade contributiva*. 1ª ed. São Paulo: Juruá, 1996, p. 56.

tendo como entendimento final à impossibilidade de instituir IPTU progressivo como instrumento de redistribuição de riqueza.³¹⁷

Tal discussão não cabe mais, haja vista que a Emenda Constitucional n.º 29, de 14 de setembro de 2000, veio inserir na Carta Magna de 1988, em seu artigo 156, § 1º, a progressividade em razão do valor do imóvel, para atender ao princípio da capacidade econômica do contribuinte.

A progressividade pode ser entendida como subprincípio da capacidade contributiva, sendo aquele meio de implementação deste.

Entretanto, alguns juristas interpretam que o princípio da capacidade contributiva só permite a utilização da progressividade em impostos pessoais, e não seria o caso para o IPTU, por tratar-se de imposto real, resultando em violação de cláusula pétrea constitucional (o princípio da capacidade contributiva).

Respeitamos tal entendimento, mas não o adotamos, pois a classificação dada pelo Supremo Tribunal Federal, distinção dos impostos em reais e pessoais, não pode ser entendida como jurídica, mesmo enunciada pelo Tribunal Superior.

Novamente refuta-se a tese da Corte Maior, pois para nós não há no ordenamento jurídico imposto real, todos são pessoais, considerando o fato de que a relação jurídica que se forma em torno de um objeto sempre terá, nos seus vértices, sujeitos de obrigações e direitos.

O objeto tributado será apenas um objeto; não se trata de um implicador relacional que possa resultar em uma obrigação tributada a ser suportada pelo proprietário, possuidor ou detentor do domínio útil no caso do IPTU.

Cabe observar que, na regra-matriz de incidência desse imposto, em nenhum momento considera-se apenas o bem para fins de tributação, não existindo relação, mas sim descrição de fato no critério material (ser proprietário de bem imóvel). Também não se

³¹⁷ Nesse sentido é o voto do Min. Moreira Alves. RE n.º 204.827-5/SP, Julgado em 12/12/96, Tribunal Pleno.

considera apenas o bem imóvel urbano no critério quantitativo, haja vista que se toma como base para a tributação o seu valor, algo econômico que se atribui ao objeto.

Por tudo que demonstramos neste trabalho, a única classificação possível é considerar os tributos pessoais sujeitos, quando possível, ao princípio da capacidade contributiva. No caso do IPTU, a aplicação desse princípio é sempre possível, pela progressividade de alíquotas, adotando-se condição objetiva em relação ao valor venal do imóvel.

Retomando o tema da confusão jurídica que se faz quanto à proporcionalidade das alíquotas, inerente à progressividade ou decorrente da seletividade, ressalte-se que nessa última as variações de alíquotas, proporcionais ou não, advêm da própria seletividade, e não da progressividade. São coisas distintas que passamos a demonstrar, tomando como exemplo para a análise o artigo 7º da Lei n.º 8.123, de 29 de dezembro de 1997, do Município de Fortaleza – CE:

“Art. 7º. O imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU) será calculado mediante a aplicação das seguintes alíquotas sobre o valor venal dos imóveis:

I – 0,7% (sete décimos por cento) para os imóveis edificados utilizados para fins residenciais;

II – 2% (dois por cento) para os imóveis edificados utilizados para fins não residenciais;

III – 5% (cinco por cento) para os imóveis não edificados compreendidos nos distritos 01, 02 e 03;

IV – 3% (três por cento) para os imóveis não edificados nos distritos 04, 05, 06, 07, 08, 09, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 26, 27, 38, 39, 40, 41, 43, 45, 46, 47, 48, 51, 56, 57, 60, 61, 62, 76 e 77;

V – 2% (dois por cento) para os imóveis não edificados compreendidos nos distritos 20, 21, 22, 23, 24, 25, 28, 29, 34, 35, 36, 37, 42, 44, 49, 52, 53, 54, 55, 63 e 68;

VI – 1% (um por cento) para os imóveis não edificados compreendidos nos distritos 30, 31, 32, 33, 50, 58, 64, 65, 66, 67, 69, 70, 71, 72, 73, 74 e 75”.

Façamos a seguinte pergunta: as alíquotas atendem à seletividade e/ou à progressividade?

HUGO DE BRITO MACHADO, ao analisar a mesma legislação, considerou que há apenas a aplicação de um princípio, a seletividade, isso porque a diferenciação de alíquotas quanto aos imóveis edificados ou não, somada às distinções em razão da destinação dada ao imóvel e sua localização em distritos acima enumerados são todos critérios da seletividade.³¹⁸

Porém, não entendemos dessa forma. O critério da edificação não pode ser inserido na acepção semântica do uso do imóvel, pois não se trata de destinação do fato de edificar ou não.

Assim, a distinção de alíquotas em decorrência da edificação atende outro princípio constitucional que não a seletividade, qual seja a função social da propriedade conforme defendido no item 6.2.

Façamos outra indagação: a progressividade foi aplicada ao artigo 7º? Entendemos que não, pois em nenhum momento houve crescimento da base de cálculo e crescimento da alíquota em conjunto, analisada sobre um mesmo fato e sobre um mesmo contribuinte.

Isso não implica dizer que a progressividade não seja necessária no caso acima analisado, ao contrário, deve ser sempre aplicada para atender ao princípio da capacidade contributiva e da igualdade.

³¹⁸ Ver, nesse sentido, o parecer de Hugo de Brito Machado, IPTU. Ausência de progressividade. Distinção entre progressividade e seletividade. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 31, p. 82-91.

Poderá haver o atendimento da progressividade e da seletividade se o legislador prescrever alíquotas progressivas ou regressivas à medida que aumente ou diminua a base de cálculo do tributo, juntamente com a distinção quanto ao uso e localização do bem imóvel.

Trata-se de uma forma de atender aos dois princípios sem confrontar o caráter fiscal e extrafiscal do IPTU.

Pelo exposto, a progressividade pode estar presente em qualquer imposto, e no caso do IPTU foi inserida pelo legislador constituinte derivado para atender à capacidade contributiva. Porém, a progressividade não pode ser confundida com a distinção de alíquotas aplicadas em atendimento à seletividade.

6.4.2. A capacidade contributiva

A capacidade contributiva está conotada no inciso I do §1º do art. 156, da CF/88, como resultado da aplicação do princípio da progressividade. O artigo 145, §1º, da CF/88 prescreve que, sempre que possível, os impostos (tributos) terão caráter pessoal e serão (dever) graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Ressalte-se que o direito sempre trabalha no campo do possível, não podendo ser diferente quanto à capacidade contributiva. Assim, para que não seja inócuia a redação do texto constitucional em comento, entendemos que a aplicação da capacidade econômica nos tributos é sempre necessária, zelando-se pela correlação analógica que se faz entre os modais da Lógica Alética e da Lógica Deônica.³¹⁹

Capacidade econômica pode ser entendida como “real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente o contribuinte, sem destruir e sem perder a possibilidade de persistir gerando riqueza como lastro à tributação”.³²⁰

³¹⁹ Nesse sentido, ver as lições de Delia Teresa Echave, María Eugenia Urquijo e Ricardo A. Guibourg, in *Lógica, proposición y norma*. 4ª ed. Buenos Aires: Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 1995, p. 120-121.

³²⁰ ATALIBA, Geraldo. Progressividade e capacidade contributiva. *Separata da Revista de Direito Tributário*. V congresso brasileiro de direito tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 49-50.

No caso do IPTU, a capacidade contributiva é subjetiva, mas seu critério de identificação tem de ser sempre objetivo.³²¹ A manifestação objetiva de riqueza do contribuinte dá-se com a simples propriedade do bem, que terá valoração pela lei municipal (valor venal do imóvel).

Portanto, não existe outro meio de aferir-se a capacidade contributiva, senão pelo valor do bem imóvel de propriedade, posse ou domínio do contribuinte. Não se trata de uma peculiaridade do IPTU, sendo o único critério em muitos outros tributos.

As expressões “sempre que possível” e “serão graduados” implica afirmar que toda vez que for possível (tomado por nós com a mesma acepção semântica de *necessário*) haverá a obrigação de o legislador graduar o tributo segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Apesar de defendemos neste trabalho que todos os impostos são pessoais, diante da relação jurídica que se forma entre pessoas, e não entre pessoas e objetos, subentende-se no texto constitucional que há momentos que não poderão ser medidos segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Não deve ser essa a interpretação a ser feita da frase “sempre que possível”. Para nós, sempre será necessário aplicar o princípio da capacidade contributiva no plano fiscal, mesmo no caso do IPTU, pois os tributos são todos pessoais, conforme assentado no item 2.6.

Demais disso, a incidência de alíquotas distintas quanto ao uso e localização do bem imóvel traz consigo também implicações econômicas ao contribuinte.

Embora não seja o objetivo inicial do Município prover meios financeiros adequados a seu custeio, ao estabelecerem-se alíquotas distintas para atender-se à seletividade, as mesmas deverão ser progressivas, juntamente com a base de cálculo para atender-se à capacidade econômica do contribuinte.

³²¹ Apontamos a distinção entre a capacidade subjetiva e objetiva no item 5.2.2.

No caso do IPTU, a incidência econômica trazida pelo tributo recai sempre sobre o proprietário, possuidor ou detentor do imóvel urbano.

Assim, o proprietário do imóvel estará sujeito à incidência de alíquotas maiores quando encontrar-se em região ou área economicamente mais desenvolvida. Da mesma forma, estará sujeito a alíquotas maiores se a destinação dada ao imóvel for comercial, industrial ou especial, presumindo-se capacidade econômica maior em relação a outros contribuintes que destinaram seu imóvel a moradia.

RICARDO LOBO TORRES, com sua intelectualidade aguçada, demonstra que: “No plano vertical e quantitativo prevalecem as proibições de excesso. A tributação conforme a capacidade contributiva pode gravar a riqueza de cada um, desde que não seja excessiva, isto é, desde que não aniquele a própria fonte de riqueza”.³²²

Com isso, deve haver equilíbrio fiscal e extrafiscal para atender-se à seletividade, à progressividade, à capacidade contributiva e a outros princípios que se aplicam ao imposto em análise.

Não se pode negar, conforme defendemos neste estudo, que as regras podem veicular elementos fiscais e extrafiscais em seu contexto. Por isso, é perfeitamente aceitável que alíquotas progressivas de IPTU possam atender não só à seletividade, como também à capacidade contributiva.

6.4.3. A razoabilidade

O princípio da razoabilidade busca impor limitações à discricionariedade administrativa. Será ilegítima a decisão discricionária do aplicador do direito se for irrazoável, quando:

- a) não dê os fundamentos de fato ou de direito que a sustentam ou;

³²² TORRES, Ricardo Lobo. A legitimização da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte. *Direito tributário*. Vol. I. Coordenação Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 435.

b) não considerem os fatos constantes do expediente ou públicos e notórios; ou
 c) não guarde uma proporção adequada entre os meios que emprega e o fim que a lei deseja alcançar, ou seja, que se trate de medida desproporcionalada, excessiva em relação ao que se deseja alcançar.³²³

LÚCIA VALLE FIGUEIREDO leciona que “discricionariedade é a competência-dever de o administrador, no caso concreto, após a interpretação, valorar, dentro de um critério de razoabilidade, e afastado de seus próprios *standards* ou ideologias, portanto, dentro do critério da razoabilidade geral, qual a melhor maneira de concretizar a utilidade pública postulada pela norma”.³²⁴

Essa discricionariedade é identificada na liberdade que tem o legislador municipal ao editar alíquotas distintas para atender à seletividade e à progressividade no IPTU. Com isso, devem-se estabelecer alíquotas razoáveis para atender ao interesse público extrafiscal e fiscal.

Como se observa, a razoabilidade também é princípio valorativo, que pende da axiologia para que o intérprete identifique em determinada alíquota o atendimento ou não da finalidade pública específica.

Razoável será se as alíquotas contribuírem de forma eficiente para atender-se à seletividade e à capacidade contributiva, não gerando distorções entre o interesse público e aquilo que se propôs tributar de maneira distinta. Trata-se de sensibilidade que deverá ter o legislador para atingir o objetivo da administração pública quanto ao tratamento fiscal e extrafiscal distinto.

Portanto, a razoabilidade também se aplica às distinções de alíquotas de IPTU para atender-se à seletividade tributária e à progressividade em razão do valor do imóvel.

³²³ GORDILLO, Agustín. *Princípios gerais de direito público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977. (Cf. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 80).

³²⁴ FIGUEIREDO, Lúcia Valle. Discricionariedade: poder ou dever? *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, p. 128-129.

6.4.4. A proporcionalidade

A proporcionalidade também faz parte desse pacote de princípios incidentes nas regras jurídicas editadas quanto ao IPTU.

Para aplicar-se o princípio da razoabilidade, será necessária a existência de certa proporcionalidade entre os meios de que se utiliza o Poder Público e os fins que pretendem alcançar. Essa proporcionalidade deve ser medida não por critérios pessoais do administrador, mas segundo padrões comuns na sociedade.³²⁵

Adotando-se intensidade proporcional ao que seja realmente demandado, para cumprir a finalidade do interesse público, a proporcionalidade pode estar presente nas distintas alíquotas do IPTU, em harmonia com a seletividade tributária e com a progressividade em razão do valor do imóvel.

As alíquotas distintas do imposto não podem ter outra característica senão ser estritamente proporcionais, coerentes com aquilo que se pretende distinguir, de forma a não violar a igualdade e não expropriar a propriedade do contribuinte.

Só podemos realmente observar se a alíquota imposta cumpre os anseios quanto à seletividade e/ou à progressividade se ela for proporcional, e essa proporcionalidade somente será medida no caso concreto, até mesmo para apontar ao legislador ou aplicador do direito a melhor solução.

6.4.5. A igualdade

Deverá existir correlação lógica sustentada pela progressividade e pela seletividade entre o fator de discrínmen e a desequiparação de alíquotas. Esses elementos devem guardar entre si relação, na medida em que permitam a diferenciação sem existir quebra da igualdade.

³²⁵ Entendimento de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, in *Direito administrativo*, p. 81.

Primeiro investiga-se aquilo que se elege como critério discriminatório e, de outro lado, se há justificativa racional para, à vista do traço desigualdade adotado, atribuir o específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade afirmada.³²⁶

Aplicando-se essa investigação no IPTU, identifica-se que os critérios discriminatórios eleitos são: a) a seletividade em razão do uso e localização do imóvel; e b) a progressividade em razão do valor do imóvel para atender à capacidade contributiva.

A justificativa racional no caso da seletividade é a diminuição das diferenças socioeconômicas entre contribuintes que se encontram em situação de desigualdade.

A outra justificativa racional é a tributação do contribuinte com alíquotas progressivas em razão do valor do imóvel, com o objetivo de atender a sua capacidade econômica, dando-se tratamento isonômico àqueles que estão em situação econômica idêntica.

Portanto, estão presentes os fundamentos para adotar-se a distinção de alíquotas no imposto predial e territorial urbano, tanto para atender à seletividade quanto à capacidade contributiva por meio da progressividade em razão do valor do imóvel.

Por fim, é necessário atribuir específico tratamento jurídico, construído em função da desigualdade afirmada. Esse tratamento será feito pelo legislador, que não poderá distinguir contribuintes que estejam em situação de equivalência.

As alíquotas devem buscar diminuir as diferenças existentes entre os contribuintes em situações não-equivalentes, na medida da sua desigualdade, de forma a zelar pela isonomia econômica e pela justiça social. Tais desigualdades, na maioria das vezes, são produzidas pelo próprio sistema jurídico.

Sobre as desigualdades econômicas, PONTES DE MIRANDA doutrina: “A desigualdade econômica não é, de modo nenhum, desigualdade de fato, e sim a resultante, em

³²⁶ Nesse sentido são as descrições do mestre Celso Antônio Bandeira de Mello, in *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*, p. 38.

parte, de desigualdades artificiais, ou de desigualdades de fato mais desigualdades econômicas mantidas por leis”.³²⁷

Pelo exposto, é necessária a participação do Estado na correção das distorções econômicas e sociais que ele próprio, através de suas leis, acaba por instaurar ou manter.

6.5. A seletividade como princípio determinante das alíquotas do IPTU

O texto constitucional, ao estabelecer que poderá ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel, interpretado como um dever ao legislador municipal, estabeleceu que o único critério de distinção será a alíquota.

Não se prescreveu hipótese de redução ou majoração da base de cálculo, e essa deverá ser progressiva para atender à capacidade contributiva e não à seletividade.

Nesse sentido, para atender à seletividade, o legislador possui outros meios que não apenas reduzir ou aumentar alíquotas de forma proporcional. É possível estabelecer a alíquota zero, criar isenções, de forma a aplicar também o princípio.

Desde que haja ano mínimo duas ou mais alíquotas distintas, já se estará atendendo ao menos à seletividade, sendo necessárias outras, de forma proporcional, para atender-se à progressividade, à medida que se aumenta o valor do imóvel.

Vimos que as alíquotas são imprescindíveis não só à seletividade, mas também à capacidade econômica do contribuinte. Com base nisso, passamos a identificar em casos concretos a importância desse critério quantitativo na função extrafiscal.

O Município de São Paulo, por exemplo, com fundamento na Emenda Constitucional n.º 29/00, introduziu a progressividade do IPTU distinguindo o prédio residencial do prédio não-residencial. As alíquotas passaram a variar de 0,8% a 1,6% para imóveis residenciais e 1,2% a 1,8% para imóveis não-residenciais, multiplicadas sobre o valor venal do imóvel apontado em Planta Genérica de Valores corrigida monetariamente.

³²⁷ PONTES DE MIRANDA, F. *Comentários à Constituição de 1967*. Vol. 4. 2^a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974, p. 689.

A progressividade de alíquotas prescrita no artigo 1º da Lei n.º 13.250, de 27 de dezembro de 2001, que alterou os artigos 7º³²⁸ e 8º³²⁹, ambos da Lei n.º 6.989, de 29 de dezembro de 1986, do Município de São Paulo, considera o valor venal do imóvel, atendendo pela distinção ao uso e à localização do bem, mas objetiva também graduar a carga fiscal de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte.

Em termos práticos, a diferenciação de tratamento tributário entre contribuintes sob o fundamento do uso e localização do imóvel dá-se com diferenciais de alíquotas. Porém, a aplicação da alíquota zero ou sua mutilação por uma norma de estrutura, criando-se isenção, permite também atender ao disposto no inciso II do § 1º do artigo 156 da CF, desde que se tenha outra(s) alíquota(s) maior(es) aplicável a contribuintes que sejam proprietários de imóveis em regiões mais desenvolvidas economicamente, ou destine seu imóvel a fins comerciais ou industriais.

³²⁸ "Art. 7º - O imposto calcula-se à razão de 1,0% sobre o valor venal do imóvel, para imóveis utilizados exclusiva ou predominantemente como residência".

"Art. 7º-A - Ao valor do imposto, apurado na forma do artigo 7º, adiciona-se o desconto ou o acréscimo, calculados sobre a porção do valor venal do imóvel compreendida em cada uma das faixas de valor venal da tabela a seguir, sendo o total do desconto ou do acréscimo determinado pela soma dos valores apurados na conformidade deste artigo".

Faixas de valor venal	Desconto/Acréscimo
até R\$ 50.000	-0,2%
acima de R\$ 50.000 até R\$ 100.000	0,0%
acima de R\$ 100.000 até R\$ 200.000	+0,2%
acima de R\$ 200.000 até R\$ 400.000	+0,4%
acima de R\$ 400.000	+0,6%

³²⁹ "Art. 8º - O imposto calcula-se à razão de 1,5% sobre o valor venal do imóvel, para imóveis construídos com utilização diversa da referida no artigo 7º".

"Art. 8º-A - Ao valor do imposto, apurado na forma do artigo 8º, adiciona-se o desconto ou o acréscimo, calculados sobre a porção do valor venal do imóvel compreendida em cada uma das faixas de valor venal da tabela a seguir, sendo o total do desconto ou do acréscimo determinado pela soma dos valores apurados na conformidade deste artigo".

Faixas de valor venal	Desconto/Acréscimo
até R\$ 60.000	-0,3%
acima de R\$ 60.000 até R\$ 120.000	-0,1%
acima de R\$ 120.000 até R\$ 240.000	+0,1%
acima de R\$ 240.000	+0,3%

Capítulo 7. Interpretação e aplicação da seletividade

7.1. A interpretação do princípio da seletividade

Interpretar um princípio depende de uma análise sistemática feita sobre as regras jurídicas, como organização sintática e como organização axiológica (hierarquia dos valores).

A interpretação é a busca do verdadeiro sentido da expressão pelo exegeta, que necessita da construção para formar conclusões a respeito de matérias que estão fora e além das expressões contidas no texto e dos fatores nele considerados.

Antes de o exegeta iniciar a interpretação da regra jurídica, é importante analisar a autenticidade e a constitucionalidade do dispositivo que se almeja interpretar, de forma a evitar a perda do trabalho pelo esforço intelectual, sob uma busca manifestamente inconstitucional.³³⁰ Entretanto, esse trabalho inicial já é próprio da interpretação, inerente ao próprio processo.

Outra questão de grande importância é analisar a Carta Magna de maneira destacada no sistema jurídico, à vista do conjunto de peculiaridades que singularizam suas normas. O intérprete deve partir da premissa de que todas as palavras do texto magno têm função e sentido próprios, mesmo que incompatíveis em uma interpretação sistemática. Não há palavras supérfluas na Constituição, todas devem ser analisadas com cuidado, objetivando atender aos anseios do legislador constituinte.

Entretanto, após essa análise isolada das palavras, devemos partir para uma avaliação da regra, do valor e do sistema jurídico como um todo. Esse percurso é essencial ao exegeta.

Buscando vislumbrar o atendimento do princípio na regra jurídica, o intérprete, no processo exegético, deve adotar posição político-ideológica fundada em critérios axiológicos. Trata-se do mesmo processo realizado pelo legislador ao editar as regras jurídicas sujeitas à seletividade.

³³⁰ Entendimento de Carlos Maximiliano (Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 96.).

O exegeta deve criar operação classificatória dos produtos, mercadorias, serviços e imóveis, que atendem ao processo seletivo formal. Já o substrato axiológico que preside a organização, qual seja, o critério da essencialidade como valor, ou como fim, atende ao processo seletivo material.

Ponderando esses dois conceitos, o intérprete deve inserir em sua mente outros elementos que formarão seu posicionamento, como o critério temporal, espacial, econômico, social e político, a fim de atender à seletividade tributária.

Ao deparar-se com o texto constitucional, o legislador recebe uma ordem – tributar pelo IPI e pelo ICMS em razão da essencialidade – e a mesma ordem – tributar pelo IPTU em razão do uso e localização do imóvel. Com base nisso, edita-se a regra jurídica comportamental, estabelecendo-se uma alíquota “X” nas operações que envolvem certo bem ou serviço. Observe-se que o legislador, para fazer esse trabalho, acaba interpretando o princípio da seletividade, adotando critérios ideológicos e axiológicos próprios.

Se o contribuinte realizar a operação descrita no antecedente da regra de comportamento, ocorre a subsunção e nasce o fato jurídico. Portanto, estará sujeito ao pagamento do tributo sobre a alíquota “X”, pois realizou a operação prevista no antecedente da regra-matriz de incidência.

A partir daí, resolve o contribuinte interpretar se a regra-matriz de incidência está tributando ou não a operação nos termos conotados no texto constitucional.

Inicia o processo de leitura da regra, passa-se pela interpretação e chega-se à compreensão do princípio, por meio de uma soma de elementos jurídicos, ideológicos, axiológicos, econômicos, espaciais e temporais. Todos esses elementos unidos serão direcionados para um objetivo: atender à justiça social diante da extrafiscalidade normativa no caso da seletividade.

O contribuinte munido de convicção jurídica de que não foi atendida a seletividade, podendo existir ainda a violação de outros princípios em conjunto, promove o ajuizamento de ação judicial para ver resguardado seu direito, ou poderá ser chamado pelo Executivo ou pelo Judiciário a defender-se mediante cobrança do tributo não recolhido.

Com isso, as partes no litígio também interpretam e registram suas conclusões em petições, defesas e recursos, utilizando-se ainda da doutrina que também interpretou o objeto estudado.

Em decisão, o julgador fará o mesmo processo e poderá ou não adotar os mesmos elementos utilizados pelos exegetas anteriores.

Trata-se de processo dinâmico, haja vista que a interpretação daquele que aplica o direito também é passiva de interpretação por outros intérpretes, tanto no plano da aplicação do princípio por outros julgadores, quanto pelos estudiosos do direito.

Não há respostas e interpretações corretas ou erradas, pois estamos em uma ciência humana, eivada de imperfeições, sujeitas a modificações e interpretações contínuas.

Isso não implica dizer que não existe a Certeza do Direito. Existe sim, mas tal certeza pode ser mutável. Esse argumento é comprovado por meio das mudanças legislativas, das decisões dos nossos Tribunais Superiores, que por alteração da composição de seus membros, por exemplo, revêem posições consolidadas, reformulam súmulas, entendem de maneira distinta daquela pacificada em decisões de plenário. Daí o dinamismo jurídico que permite a evolução e a adaptação temporal do direito aos anseios sociais.

Quando se fala que existe uma única interpretação correta, estamos diante de uma falsidade comprovada pela Ciência Jurídica, pois partindo de um único texto de direito positivo podem-se construir duas ou mais normas.

O texto é uma moldura sujeita a diferentes pontos de vistas e pode ser contrastada com diversas situações fáticas, nem sempre devidamente identificadas nas hipóteses

normativas, mas que necessita da interpretação pelo simples fato da obrigação de se decidir, ou pela necessidade de se responder às questões fáticas e jurídicas.³³¹

Diante disso, a interpretação do princípio da seletividade não deve conduzir necessariamente a uma única solução, mas sim a várias soluções, para que o aplicador tome uma como verdade, passiva sempre de ser contestada, ainda mais quando estamos diante de um princípio eivado de valor.

Em decisão do Executivo ou Judiciário, a norma individual, a ser expedida em uma afirmação ou negação quanto ao atendimento ao princípio da seletividade, poderá ser considerada como uma daquelas possíveis de serem produzidas na moldura da norma geral.³³² Não há métodos que possam ser aqui elaborados ou defendidos que apontem para um único resultado. Alguns deles no máximo poderão ser considerados possíveis ou passivos de rechaço.

A interpretação envolve sempre elementos de interesse próprio do exegeta. O juiz busca a não-reforma de sua decisão, o advogado busca atender ao interesse de seu cliente, que lhe remunera pelo serviço, a Fazenda busca sua arrecadação. Ora, não há uniformidade, ainda mais quando se trata de princípio eivado de elevada carga valorativa, sujeito a critério ideológico do intérprete.

Dado o primeiro passo quanto à interpretação da seletividade, vejamos a seguir a aplicação do princípio por aqueles que possuem competência para tanto.

7.2. A aplicação do princípio da seletividade no direito positivo

A aplicação do princípio da seletividade pode ser entendida de duas formas: a) a primeira é a atividade do legislador; se ele contemplou ou não o princípio na regra jurídica (geral e abstrata); e b) a segunda é a atividade do aplicador do direito na sua acepção estrita; aquele que revela em linguagem técnica e específica que o fato jurídico sofreu a incidência da

³³¹ Nesse sentido, Edmar Oliveira Andrade Filho, in *Interpretação e aplicação de normas tributárias*, p. 77.

³³² Entendimento de Hans Kelsen, in *Teoria pura do direito*, p. 390-391.

regra geral e abstrata, e se essa regra atendeu ou não ao princípio constitucional que lhe serve de base jurídica.

A primeira forma é ato específico do legislador. A segunda trata-se de ato realizado por aquele que expede norma concreta. Nos dois casos, há aplicação do direito, conforme defendemos no item 1.9.

Na primeira forma, o legislador deverá revelar em linguagem técnica possíveis significações, de maneira que permita, por critério de inclusão de classes, a subsunção do conceito fato, existente na linguagem do mundo fenomênico, ao conceito norma, formada com a junção de enunciados prescritos em textos legais.

A construção dessas significações por meio dos enunciados decorre de um trabalho mental, que objetiva não só atender à possível incidência da norma no fato concreto, juridicizando-o, mas que se contemplem expressamente na regra elementos que atendam à seletividade tributária.

A aplicação do princípio da seletividade dá-se no momento de construir-se a regra jurídica, especificamente quando da mensuração do tributo.

No caso da aplicação do direito pelo Executivo ou pelo Judiciário, o ato praticado é típico de construção da norma concreta. O lançamento realizado pela administração é exemplo da aplicação da norma geral e abstrata ao fato concreto. A sentença do Judiciário também é aplicação do direito, na medida em que se edita uma norma para impedir a incidência ou não de outra, via controle difuso.

LOURIVAL VILANOVA explica que a aplicação é espécie de concretização que “importa em substituir o sujeito genérico, o objeto indeterminado, o fato jurídico típico, os poderes e os deveres inespecificados, de um ato ou negócio jurídico típico, por sujeitos individualizados, prestações especificadas, fato jurídico concreto”.³³³

³³³ *Causalidade e relação no direito*. 2^a ed. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 85-86.

Portanto, a aplicação do direito pode ser feita pelo legislador, por aquele que lança o tributo, por aquele que cancela o lançamento tributário diante da existência de algum vício no ato administrativo, por aquele que considera que a norma incidente não contempla em seus enunciados o atendimento a algum princípio constitucional, pelo contribuinte, ao expedir a norma individual na declaração de determinados tributos, pelo fiscal da administração pública, quando responde a uma consulta do contribuinte ou interessado etc.

Todavia, não adianta existirem, no ordenamento jurídico, princípios constitucionais dirigidos ao legislador, de forma obrigatória, se este passa ao largo de incluir conotações dessas regras de estrutura nas alíquotas ou bases de cálculo dos tributos.

PAULO DE BARROS CARVALHO, com sua reconhecida acuidade, leciona que “(...) de nada adiantam direitos e garantias individuais, placidamente inscritos na Lei Magna, se os órgãos a quem compete efetivá-los não o fizerem das maneiras que o bom uso jurídico requer”.³³⁴

Nas lições de CELSO BANDEIRA DE MELLO, “violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas ao específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra”.³³⁵

Assim, o que se pretende analisar nos próximos itens é como vem sendo realizada a atividade do legislador e do aplicador do direito na sua acepção estrita (especificamente o Poder Executivo e o Judiciário) em relação à edição de normas jurídicas que estão sujeitas à seletividade tributária.

³³⁴ O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário* n.º 61, p. 90.

³³⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Elementos de direito administrativo*. 2ª ed. Revista dos Tribunais: São Paulo, 1991, p. 300.

7.3. As regras produzidas pelo Poder Executivo sujeitas à seletividade

O objetivo deste item é demonstrar o que vem entendendo o Executivo quanto à seletividade tributária, tanto em sede de edição de regras jurídicas, quanto nas decisões prolatadas no plano administrativo.

Em nenhum momento temos a intenção de identificar todas as regras jurídicas ou decisões prolatadas pelo Executivo e Judiciário, atinentes ao princípio estudado. Os comentários e descrições a seguir realizados buscam apenas analisar alguns textos legais e decisões, permitindo constatar a forma e o contexto da aplicação do princípio constitucional.

7.3.1. No IPI

O Executivo, mediante expressa previsão constitucional, está autorizado a alterar alíquotas do IPI. Com isso, editou a TIPI – Tabela do IPI, que estabelece as descrições dos produtos e suas alíquotas, tanto nas operações de industrialização interna quanto nas importações de produtos industrializados do exterior.

É fato que o Executivo desonerou muitos produtos essenciais à população, como alguns que compõem a cesta básica (arroz, feijão, óleo vegetal, sal, manteiga, café, macarrão, alguns peixes, carnes da espécie bovina e ovina, leite, ovos, farinha etc.), carnes da espécie suína e caprina, frutas, cereais, produtos de higiene pessoal, material de construção, medicamentos, tecidos para vestuários, calçados, cumprindo o princípio da seletividade tributária.

Entretanto, alguns produtos considerados essenciais permanecem sujeitos a significativa carga fiscal de IPI, como no caso do açúcar, considerado um produto da cesta básica e que apresenta alíquota de 5% de IPI (ex. código NCM 1701.11.00) na atualidade.

O desrespeito à seletividade quanto à incidência do IPI sobre as operações com o açúcar não decorre apenas do fato de ser um produto da cesta básica, trata-se de um produto essencial à população, tão imprescindível que serve para a consecução até do soro caseiro,

dado a crianças e adultos com desidratação. Apenas a título de registro, esse produto chegou a ser tributado com alíquota de 18%, carga fiscal que desrespeitou a seletividade tributária.

No plano das decisões administrativas, diante do fato de os julgadores não possuírem competência para decidir pela constitucionalidade de determinada regra jurídica, estes somente estão autorizados a julgar o mérito quanto ao atendimento ou não de certa regra de estrutura pela regra jurídica, quando o Supremo Tribunal Federal já pacificou o entendimento quanto à matéria.³³⁶

Com isso, as decisões administrativas que envolvem a seletividade não trazem nenhuma análise constitucional da regra jurídica, salvo no caso apontado acima, bem como não tecem qualquer juízo de valor sobre se aquela atende ou não ao princípio constitucional.

7.3.2. No ICMS

Neste país, o maior problema fiscal dos produtos essenciais não está na incidência do IPI, que, regra geral, salvo um ou outro produto, atende ao princípio da seletividade. O problema está na aplicação desse princípio nas regras jurídicas de ICMS.

No momento em que os secretários da Fazenda reúnem-se no CONFAZ, para tratar de isenções fiscais, reduções de bases de cálculo ou alíquotas, ou mesmo da concessão de certos benefícios aos contribuintes, certamente a interpretação que se faz ali do princípio envolve interesses próprios de cada ente da Federação, zelando-se pelo critério econômico em busca do crescimento arrecadatório.

O ato específico de legislar sobre questões que envolvem o ICMS tem como produto os convênios, atos normativos típicos do Poder Executivo, editados para atender ao disposto na Lei Complementar n.º 24/1975, de forma a zelar pela isonomia dos Estados Unidos da República Federativa do Brasil.

³³⁶ Vide artigos 97 e 102, I, "a" e III, "b", da Constituição Federal. No julgamento de recurso voluntário, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação, em virtude de constitucionalidade de lei em vigor (Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, aprovado pela Portaria MF n.º 55/1998, art. 22A, acrescentado pelo art. 5º da Portaria MF n.º 103/2002).

O convênio desempenha o papel de estabelecer norma sobre norma de tributação. Mesmo ao definir alíquotas e bases de cálculo, o convênio simplesmente delimita o âmbito no qual o legislador estadual poderá laborar.

Partindo dessa premissa, percebemos que os convênios não instituem tributos, apenas dizem como, quando e até que ponto os Estados e o Distrito Federal podem fazê-lo por meio de regras jurídicas próprias.

Todavia, Estados e Distrito Federal, diante do convênio celebrado, acabam editando decretos para disciplinar a matéria internamente, sem submeter o assunto ao Legislativo Estadual.

Sobre esse assunto, adverte HUGO DE BRITO MACHADO: "Na prática, o que tem ocorrido é que, celebrado o convênio por intermédio do Secretário de Fazenda ou equivalente, o mesmo é ratificado em decreto do Governador, ficando tudo à margem do Poder Legislativo e, assim, excluído o princípio da legalidade".³³⁷

Tal prática é condenada por alguns juristas. ALIOMAR BALEIRO comenta que: "Embora definido no CTN, ou em norma geral de Direito Financeiro, o tributo há de ser instituído ou decretado por lei ordinária da Pessoa de Direito constitucionalmente competente. Não basta decreto do Executivo dessa Pessoa com apoio na norma geral federal".³³⁸

Portanto, a inconstitucionalidade seria do decreto estadual que, ao arreio da Constituição, instituísse ou majorasse o tributo sem previsão legal. Alguns entendem que não seria necessária a existência da Lei no caso de desonerarem-se tributos, criarem-se isenções, reduzirem-se alíquotas etc., o que em nossa visão seria condenável, diante do princípio da estrita legalidade tributária.

³³⁷ MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS e a Emenda 33. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 80. São Paulo: Dialética, 2002, p. 47.

³³⁸ *Direito tributário brasileiro*, p. 49.

Nesse sentido, aponta-se, a título de exemplo, a legislação editada pelos Estados, que contempla de maneira tímida a seletividade em razão da essencialidade de mercadorias, ainda em patamar mínimo considerável de tributação, embora seja estritamente necessário reduzir esse limite a zero, desonerando por completo os produtos essenciais.

O convênio ICMS n.º 128/94, do CONFAZ, dispõe que “ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a estabelecer carga tributária mínima de 7% (sete por cento) do ICMS nas saídas internas de mercadorias que compõem a cesta básica”.³³⁹

Observe-se que mesmo entendendo ser facultativa a seletividade no ICMS, o CONFAZ demonstra sensibilidade ao princípio, ainda que tímida, o que deveria fazer nas operações com a energia elétrica, com o serviço de telecomunicação, com o material de construção, com os serviços de transporte etc.

7.3.3. No IPTU

Não analisamos as regras jurídicas expedidas pelo Executivo quanto ao IPTU, haja vista que, no plano da legislação, os decretos e outros atos infralegais não possuem capacidade primária de instituir, modificar ou extinguir direito, servindo apenas de meio regulamentador da lei.

A análise das normas primárias neste item teria apenas o intuito de verificar como a lei que trata da seletividade está regulamentada, não dispondo efetivamente de alíquotas, pois essa função é específica da lei ordinária ou complementar. Portanto, não analisamos os atos infralegais que tratam do princípio.

No plano das decisões normativas, enfrentamos o mesmo problema do IPI, hipótese de incompetência dos julgadores no plano administrativo, para tratar de constitucionalidade de regra do direito. Considerando que o princípio da seletividade está insculpido no texto constitucional, impõe-se tal restrição.

³³⁹ Art. 1º, *caput*, do Convênio CONFAZ n.º 128/94.

7.4. As regras produzidas pelo Poder Legislativo sujeitas à seletividade

Objetivamos aqui demonstrar algumas regras jurídicas editadas pelas pessoas políticas, sujeitas à seletividade tributária, quanto ao IPI, ICMS e IPTU.

7.4.1. No IPI

Um dos exemplos de desoneração de bens essenciais ao país pode ser encontrado nos enunciados da Lei n.º 11.196, de 21 de novembro de 2005, que prevê em seu artigo 17 incentivo fiscal relativo a investimento em inovação tecnológica:

“A pessoa jurídica poderá usufruir dos seguintes incentivos fiscais: II - redução de 50% (cinquenta por cento) do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI incidente sobre equipamentos, máquinas, aparelhos e instrumentos, bem como os acessórios sobressalentes e ferramentas que acompanhem esses bens, destinados à pesquisa e ao desenvolvimento tecnológico”.

É fato que o país viveu uma crise de investimentos em seu setor industrial, comercial e de infra-estrutura, agravada pelo câmbio, que se mostrou desfavorável às importações de equipamentos, máquinas, tecnologia, softwares etc. Na atualidade, diante da valorização da moeda brasileira, os investimentos voltaram a serem realizados.

Tentando amenizar a falta de investimento em tecnologia, foi editada a Lei n.º 11.196/2005, a fim de suprir uma carência que implica perda de competitividade dos produtos brasileiros no mercado interno e internacional. Conta-se, para tanto, com a redução do IPI, de forma a estimular o investimento nesse setor, atendendo-se à extrafiscalidade.

Demais disso, como visto, a seletividade em relação à essencialidade do produto não objetiva apenas desonrar produtos necessários, impõe também critérios significativos de tributação para os produtos supérfluos, desestimulando seu consumo, ou atendendo ao princípio da capacidade contributiva quando se estabelecem alíquotas maiores mediante

presunção da capacidade econômica na aquisição de armas, munições, fumo, bebidas alcoólicas etc.

Nesse sentido, foi editado o artigo 1º da Lei n.º 8.387, de 30 de dezembro de 1991, que alterou a redação do artigo 3º do Decreto-Lei n.º 288, de 1º de fevereiro de 1967, objetivando onerar, da mesma forma que em outras regiões do país, produtos supérfluos, não dando o mesmo tratamento fiscal a produtos considerados úteis ou essenciais produzidos na Zona Franca de Manaus.

Assim, mantém-se a tributação significativa quanto ao IPI nas operações de industrialização de *armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas, automóveis de passageiros e produtos de perfumaria ou de toucador, preparados e preparações cosméticas, destinados, exclusivamente, a consumo interno na Zona Franca de Manaus ou quando produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e da flora regionais, em conformidade com processo produtivo básico.*

Outro produto que apresenta alíquota significativa de IPI, considerado como supérfluo pela administração federal, é o desinfetante ou semelhante, com propriedades acessórias odoríferas, ou desodorizantes de ambientes. O artigo 13 da Lei n.º 7.798, de 10 de julho de 1989, fixou a alíquota de trinta por cento. Já o desinfetante sem as propriedades odoríferas apresenta alíquota zero, permitindo seu consumo pela população de baixa renda ou por aqueles que não exigem propriedades acessórias.

Pelo exposto, os exemplos demonstram a outra forma de aplicar o princípio da seletividade tributária, onerando com mais vigor os produtos considerados supérfluos.

7.4.2. No ICMS

Uma das regras expedidas pelo Legislativo, que contempla, embora com patamar modesto de isenção, a seletividade nas operações relativas à energia elétrica, é a Lei n.º 12.185/2006, de 5 de janeiro de 2006, do Estado de São Paulo.

Estabeleceu-se que o consumo residencial de até 90 kWh por mês fica isento da tributação do ICMS.³⁴⁰ Esse foi o patamar que o legislador considerou atender ao mínimo básico de consumo da população de baixa renda. A isenção só foi aplicada aos consumidores residenciais, considerados com capacidade econômica menor que a das pessoas jurídicas.

Com isso, o limite de isenção concedido atende apenas a uma pequena parcela da população de baixa renda, pois se adotou patamar modesto, deixando de fora grande parte daqueles que também compõem essa classe social.

Defendemos um patamar de consumo sujeito à isenção pelo máximo regional estabelecido pela ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica, que fica entre 80 a 220 kWh.

A Resolução n.º 485/2002 estabelece os limites regionais de consumo, que devem ser utilizados para fins de tributação do ICMS, sob a alíquota maior estabelecida às concessionárias e às permissionárias que se encontrarem no mesmo Estado.

No caso do Estado de São Paulo, o patamar de consumo que atenderia à seletividade é de até 220 kWh, e não apenas de 90 kWh, como estabelecido na legislação em análise. Entretanto, para se adotar esse limite de isenção é necessária a edição de Lei Complementar ou Convênio do CONFAZ, contemplando o benefício fiscal, sob pena de ilegalidade e constitucionalidade (item 2.5.).

Esse benefício concedido pelo Estado de São Paulo, que visa a atender à seletividade no ICMS, deverá ser transferido ao consumidor pelas concessionárias e permissionárias de

³⁴⁰ Art. 1º da Lei n.º 12.185/2006.

serviços de fornecimento de energia elétrica, mediante redução do valor da operação no montante correspondente ao valor do imposto.

Em outro exemplo, a Lei n.^o 11.580/1996, do Estado do Paraná, estabelece alíquota de 7% a título de ICMS para as operações com alimentos, quando destinados à merenda escolar, nas vendas internas a órgãos da administração federal, estadual ou municipal.³⁴¹

Trata-se de regra jurídica sem nenhum critério jurídico, pois onera produtos consumidos por crianças carentes, servidos nas escolas públicas, e, pior, impõe-se incidência tributária às próprias instituições vinculadas à administração pública. O tratamento tributário pelo ICMS para esses alimentos deveria ser, no mínimo, a isenção.

Não é caso de imunidade recíproca, pois não se está onerando diretamente patrimônio, renda ou serviço entre entes políticos, até mesmo porque a sistemática do ICMS é indireta, havendo o repasse no preço do produto.

Porém, em uma análise sistemática em que se busca atender à justiça social, não há qualquer fundamento que justifique tributar os produtos que compõem a merenda escolar sob uma alíquota de 7% ante os princípios da seletividade e da razoabilidade. Há um grave desacerto jurídico, que, quando provocado, deve ser corrigido pelo legislador e pelo Judiciário.

7.4.3. No IPTU

Poucas Câmaras Municipais vêm atendendo ao princípio da seletividade no uso e localização do imóvel, ao estabelecer critérios de diferenciação na tributação pelo IPTU.

Em São Paulo, foi criado programa de incentivo seletivo por meio da Lei n.^o 13.496, de 7 de janeiro de 2003, sendo regulamentado pelo Decreto n.^o 44.493, de 15 de março de 2004, e pelo Decreto n.^o 45.983, de 16 de junho de 2005. Tempo depois, foram editadas outras regras jurídicas que contemplam o mesmo programa, como a Lei n.^o 13.833, de 27 de

³⁴¹ Art. 14, inciso III, da Lei n.^o 11.580/1996.

maio de 2004, regulamentada pelo Decreto n.º 45.013, de 15 de julho de 2004, e pelo Decreto n.º 45.983, de 16 de junho de 2005, e a Lei n.º 14.096, de 8 de dezembro de 2005.

Em todas essas legislações foram estabelecidos benefícios fiscais para aqueles que realizarem investimentos em certas regiões do município. Trata-se de uma solução que visa a diminuir certos problemas enfrentados pelos municípios.

A Lei Municipal n.º 13.496, de 7 de janeiro de 2003, criou o programa de incentivo seletivo para a área central do município, correspondente aos distritos da Sé e República. A Lei Municipal n.º 13.833, de 27 de maio de 2004, criou o programa para a região leste do Município, delimitando grande área urbana especificada por meio de nomes de ruas e avenidas. A Lei Municipal n.º 14.096, de 8 de dezembro de 2005, criou o incentivo para a área adjacente à Estação da Luz.

Em todas essas regiões, os incentivos fiscais serão concedidos para aqueles que realizarem investimentos, desde que se comprovem geração e manutenção de empregos, implantação, expansão ou modernização de empresa ou empreendimentos industriais, comerciais e de serviços. No caso do centro velho de São Paulo (área central e área adjacente à Estação da Luz), objetiva-se também construir, restaurar, preservar ou conservar imóveis históricos.

Com isso, aplicou-se efetivamente a seletividade em razão da localização do imóvel, ao conceder-se isenção direta de tributos³⁴² aos investidores que adquirirem terrenos, executarem obras e realizarem melhoramentos em instalações etc.³⁴³ nessas regiões do município de São Paulo.

Todos sabemos que o Poder Público, pela falta de estrutura e investimentos ao longo do tempo, vem delegando determinadas obrigações aos administrados.³⁴⁴ Dentre as

³⁴² Ver artigo 2º, § 1º, da Lei n.º 13.833/2004.

³⁴³ Ver § 2º do art. 2º da Lei n.º 13.833/2004.

³⁴⁴ Como exemplo temos as Parcerias Público-Privadas – PPP, as privatizações de setores da administração pública, como estradas, energia, comunicação, transporte público etc.

delegações estão o desenvolvimento regional e a formação de infra-estrutura local. Em contrapartida, oferecem aos investidores/contribuintes isenções, reduções de alíquotas, reduções da base de cálculo dos tributos etc.

Os benefícios fiscais trazidos àqueles que objetivam investir em determinadas regiões é uma das formas de atender às omissões da administração pública. A seletividade aplicada quanto à localização do imóvel possibilita suprir algumas carências regionais, promovendo, por meio da extrafiscalidade, melhores condições econômicas, estruturais e de vida aos administrados.

Essas benesses, no caso das legislações em comento, não são apenas em relação ao IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano, sendo estendidas ao ITBI – Imposto sobre Transmissão Intervivos de Bens Imóveis e ao ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, todos de competência municipal.

Assim, criou-se programa que deverá ser implementado em outras regiões do Município, para incentivar o desenvolvimento regional e zelar pelo seu patrimônio histórico, cultural e social.

Em outro exemplo, o Município de João Pessoa/PB, ao editar a Lei Complementar n.º 2, de 17 de dezembro de 1991 (Código Tributário Municipal), estabeleceu em seu artigo 104³⁴⁵ todas as alíquotas incidentes sobre as propriedades imobiliárias. O legislador atribuiu alíquotas diferenciadas pelo critério da seletividade em relação ao uso (residencial, industrial, comercial e especial).

³⁴⁵ “Art. 104 – O imposto é calculado sobre o valor do imóvel a alíquota de:

I – 1,5% (um e meio por cento) para os imóveis não edificados;

II – Para os imóveis edificados:

a) 1,0% (um por cento) para os imóveis residenciais;

b) 1,5% (um e meio por cento) indústrias, comércios e serviços;

c) 2,0% (dois por cento) para os imóveis especiais – instituições financeiras, supermercados, concessionárias de veículos e autopeças, comércio de tecidos em geral, casas de ferragens e lojas de departamentos”.

À época da edição da regra, não existia no texto constitucional previsão para distinguirem-se as alíquotas, adotando-se a seletividade tributária no caso do IPTU. Isso só ocorreu com a Emenda Constitucional n.º 29/2000. Nesse sentido, a regra jurídica de João Pessoa/PB, pela ausência de fundamento legal no texto magno no momento da sua inclusão no ordenamento jurídico, está eivada de inconstitucionalidade, em atenção ao princípio da estrita legalidade tributária.

Note-se que a regra jurídica em análise contemplou justamente a seletividade em razão do uso do imóvel. Caso tal regra fosse editada na atualidade, não haveria o vício de inconstitucionalidade por esse critério, pois estaria amparada pelo inciso II do §1º do art. 156 da CF.

7.5. As normas produzidas pelo Poder Judiciário sobre a seletividade

A atividade jurisdicional, que decorre da existência da norma secundária ou processual, tem em sua essência a produção de normas concretas, com a finalidade típica de dirimir conflitos de interesses entre as partes (lides), formando, dessa forma, uma relação jurídica no consequente normativo entre o Estado-Juiz e aquele que violou direitos de outrem, sob o manto da coerção estatal.

Nesse sentido são as lições de TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM sobre a atividade jurisdicional: “Já assentamos que os juízes são órgãos ejetores de normas, pois implicam o direito por meio do expediente da norma secundária. Como toda aplicação do direito é criação do direito e vice-versa, não resta outra saída senão afirmarmos que os juízes criam direito. Ressalte-se que quando falamos que aplicar é criar o direito, estamos referindo-se a atividade-aplicação (enunciação) e não ao produto-aplicação (enunciado)”.³⁴⁶

³⁴⁶ *Fontes do direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 161.

Diante disso, o Poder Judiciário possui competência para resolver questões que tratam de direitos e deveres dos cidadãos, principalmente para dizer o que é direito, mediante a produção de normas jurídicas concretas.

Não temos dúvida de que, no exercício jurisdicional, está inserido o mandamento de aplicação dos princípios constitucionais, como a seletividade, o que confirma nosso entendimento quanto ao dirigismo constitucional ao aplicador do direito nas suas duas formas já estudadas.

Portanto, cumpre também ao Poder Judiciário a difícil tarefa de aplicar ou não a seletividade, tendo de utilizar-se de critérios jurídicos e extrajurídicos para expedir suas decisões, visando sempre a atender ao contexto da regra jurídica numa visão sistemática do direito.

Diante da carência de parâmetros constitucionais para que o legislador ordinário (incluindo-se o Executivo com relação à alíquota) aplique a seletividade, cumpre ao Judiciário decidir se as regras jurídicas traduzem ou não as conotações do princípio. Esse trabalho é feito caso a caso.

CARLOS MAXIMILIANO assevera que, se exumarmos o *pensamento* do legislador, perder-nos-emos em um barato de dúvidas maiores e inextricáveis do que as resultantes do contexto. Os motivos, que induziram e motivaram alguém a propor a lei, podem não ser os mesmos que levaram outros legisladores a aceitá-la. As razões do voto no plenário, a *intenção* predominante, a diretriz real da vontade da maioria poderiam resultar em falsa aparência de concretizar uma frase, emenda ou discurso. A vontade do legislador não será a da maioria dos que tomam parte na votação da regra; porque bem poucos se informam, com antecedência, dos termos do projeto em debate; portanto não podem querer o que não conhecem. Conclui-se, com isso, que a base do trabalho do exegeta seria uma ficção: buscaria uma vontade

possível, agente, ativa no passado e as conclusões logicamente decorrentes de intento primitivo.³⁴⁷

Quando a doutrina se refere ao fato do aplicador atender aos anseios do legislador constituinte ou ordinário, está se referindo ao contexto da regra jurídica, para não se adotar falsas idéias de que aquela regra jurídica representa a vontade efetiva e indireta do povo.

Vejamos algumas decisões judiciais que trataram do princípio, sendo apontadas as que servem de paradigma e outras que passam ao largo do princípio.

7.5.1. No IPI

Transcrevemos alguns trechos de decisões prolatadas pelos Tribunais, objetivando demonstrar o contexto da seletividade nessas normas individuais e concretas:

“(...) II - Nos termos do artigo 153, par. 3º, inciso I, da Constituição Federal, o IPI é imposto seletivo em função da essencialidade do produto, que deve ser suportado economicamente pelo consumidor final, não podendo a Lei n. 8.383/91, legislação infraconstitucional, diferenciar alíquotas para um mesmo produto em consideração unicamente ao local de produção do bem”.³⁴⁸

“(...) I - De acordo com o parágrafo 3º, inciso I, do art. 153, da Constituição Federal, o IPI será seletivo, em função da essencialidade do produto. E esta determinação está contida no Decreto-lei n. 1.199, de 1971, art. 4º. Deste modo, em princípio, os produtos básicos, de maior consumo popular, não

³⁴⁷ *Hermenêutica e aplicação do direito*, p. 19-20.

³⁴⁸ Tribunal Regional Federal da Terceira Região – AG – Agravo de Instrumento n.º 300.045.423, Processo n.º 97.03.013276-6/SP, Quarta Turma, Desembargadora Relatora Lúcia Figueiredo, DJ de 29/9/98, p. 528. No mesmo sentido, Tribunal Regional Federal da Terceira Região – AG – Agravo de Instrumento n.º 300.043.676, Processo n.º 97.03.021173-9/SP, Sexta Turma, Desembargadora Relatora Marli Ferreira, DJ de 20/5/98, p. 466.

devem sofrer incidência nenhuma do IPI. Fundamentação relevante do pedido”.³⁴⁹

A seletividade do IPI não está a serviço dos empresários, de regiões do Brasil, ou mesmo de uma categoria econômica ou social específica, mas, sim, dos consumidores finais, porque são estes que suportam efetivamente a carga tributária.³⁵⁰

O que não pode haver no sistema jurídico brasileiro é desigualdade entre contribuintes que praticam fatos jurídicos tributários de mesma natureza e no mesmo setor econômico³⁵¹, pois estaríamos rompendo com a harmonia entre princípios do sistema jurídico. Não se pode dar tratamento a um princípio em detrimento de outro, ou seja, zelar pela seletividade e pela uniformidade e violar a isonomia, o princípio federativo e a livre concorrência.

SACHA CALMON, em parecer, analisa o papel da seletividade no caso do açúcar:

“A esta altura é de se perguntar se este princípio se presta a equalizar custos de produção (política sucro-alcooleira) em mercado cujo preço do açúcar no varejo é livre, fixado pela lei da oferta e da procura, mas artificialmente unificado na produção, em todo o território nacional. A resposta somente pode ser negativa em face da questão que já foi examinada. A Lei nº 8.393/91 teria autorizado pudesse o açúcar produzido no Norte, Nordeste ficar livre do IPI, o produzido no Rio, Espírito Santo ser tributado com uma alíquota de 9% e o produzido no restante da região Centro-Sul tributado à razão de 18%, política instrumentalizada pelo Decreto nº 420/92, manifestamente constitucional. A resposta é negativa pelas seguintes razões: Primus – O açúcar é produto

³⁴⁹ Tribunal Regional Federal da Primeira Região, AG – Agravo de Instrumento nº 01.000.164.253, Processo nº. 1997.01.00016425-3/MG, Terceira Turma, Desembargador Relator Tourinho Neto, DJ de 12/9/97, p. 627.

³⁵⁰ Nesse mesmo sentido é o pensamento de Eduardo D. Bottallo, in *Fundamentos do IPI*, p. 72.

³⁵¹ DERZI, Mizabel Abreu Machado. Fundamentos da tributação ampla das importações pelo ICMS e pelo IPI. *Revista de Direito Tributário* n.º 67. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 326.

essencial, de consumo maciço, integrante da cesta a teor do Decreto-Lei nº 399, de 30.04.1938. Sendo tal, deveria ser isento e igualmente tratado em todo o País. Bolacha de cachorro tem IPI de 10%. O açúcar no Centro-Sul e em São Paulo, basicamente, sofre uma incidência de 18%. Ferem-se de uma só vez os princípios da tributação federal uniforme (art. 151, I), da seletividade (art. 153, § 3º, I), da igualdade (art. 150, II) e da capacidade contributiva (art. 145, § 1º); Secundus – Perverte-se com essa esdrúxula política o próprio princípio da seletividade pois, em vez de serem beneficiados os contribuintes finais (os consumidores), apenas se aumenta o diferencial custo-lucro dos produtores do Nordeste, em prejuízo dos consumidores nordestinos e do restante do país".³⁵²

Apesar de os Tribunais terem pacificado o assunto de forma desfavorável ao contribuinte, é necessário repensar a tributação sobre o açúcar, na medida em que a condição de produção, a distribuição, a exportação e o consumo sejam uniformes no território nacional, não servindo de critério para atender ao princípio da seletividade e da uniformidade, na medida em que dá tratamento mais oneroso a certas regiões e menos oneroso a outras, pois contribuintes e consumidores estão em situações equivalentes.

Produtores de açúcar, utilizando-se de benefício fiscal quanto ao IPI, acabam estabelecendo-se em certas regiões economicamente mais pobres do país para explorar mão-de-obra local a preços módicos. Após a produção, vendem seus produtos ao mercado externo e aos grandes centros populacionais (Região Sul e Sudeste).

³⁵² Em consonância ao defendido por Sacha Calmon, a jurisprudência já se manifestou pela constitucionalidade da diferenciação regional de alíquotas quanto às operações com o açúcar. Tribunal Regional Federal da Terceira Região – AG – Agravo de Instrumento, Autos n.º 97.03.013276-6/SP, Quarta Turma, Relatora Desembargadora Lúcia Figueiredo, DJ de 29/9/98, p. 528; Tribunal Regional Federal da Terceira Região – AG – Agravo de Instrumento, Autos n.º 97.03.021173-9/SP, Sexta Turma, Relatora Desembargadora Marli Ferreira, DJ 20/5/98, p. 466.

O impacto quanto ao desenvolvimento regional é muito pequeno perto do resultado obtido pelos produtores, que acabam tendo lucros maiores, sob a justificativa do equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico das regiões do país (exceção ao princípio da uniformidade).

Portanto, em nossa concepção, a uniformidade aplicada na variação de alíquotas no IPI não se presta a equalizar custos de produção em mercado, considerando que o preço do açúcar no varejo é livre e sua comercialização é voltada aos grandes centros e à exportação.

Em decisão, o Juiz Wellington M. de Almeida, do E. Tribunal Regional Federal da Quarta Região, ao analisar o princípio da seletividade, acabou enunciando que “só haverá afronta à seletividade e à isonomia se a alíquota for fixada em percentual que transcenda o mínimo ou máximo estabelecido em lei”.³⁵³

As críticas que fazemos aqui são no sentido de que, se a alíquota praticada pelo Executivo for maior ou menor do que a prevista em lei, haverá violação ao princípio da legalidade, previsto no artigo 150, I, da Carta da República, e não ao princípio da seletividade ou da isonomia.

Tal *decisum* contraria tudo aquilo que defendemos sobre a seletividade, princípio autônomo que deve ser atendido por seus critérios e limites próprios.

Vejamos outros julgados que analisam o princípio da seletividade tributária, desonerando produtos considerados essenciais em benefício do consumidor:

“(...) As embalagens destinadas a embalar produtos alimentícios não merecem classificação genérica, pois há posição específica a beneficiar tais embalagens com alíquota zero, sob pena de ser ferido o princípio da seletividade, segundo o qual a alíquota do IPI deve obedecer uma proporcionalidade em função da essencialidade do produto.”³⁵⁴

³⁵³ Apelação em Mandado de Segurança, Autos n.º 2001.70.03006237-3/PR, Primeira Turma, DJU de 19/11/03, p. 693.

³⁵⁴ Tribunal Regional Federal da Quarta Região – AC – Apelação Cível, Autos n.º 400.090.803, Autos n.º 2001.04.01084404-5/SC, Primeira Turma, Relatora Juíza Maria Lúcia Luz Leiria, DJU 22/10/03, p. 393.

Neste imposto dito indireto, portanto, a capacidade contributiva não é encontrada na produção do bem industrial, mas no consumo; ou melhor, na manifestação de riqueza demonstrada com a aquisição do produto. Assim, o meio adequado de alcançar a seletividade, em função da essencialidade do produto, consiste, portanto, na modulação das alíquotas, quando expressivas de uma fração da base de cálculo, na razão inversa da necessidade ou da indispensabilidade do produto. Assim, ao escolher os produtos objeto das operações, a serem atingidas pelo IPI, o legislador deve, obrigatoriamente, levar em conta aqueles que servem para satisfazer às necessidades básicas do trabalhador e de sua família”.³⁵⁵

Note-se que a jurisprudência acabou identificando a manifestação de riqueza no caso do IPI, qual seja, o valor do produto consumido pela população, reconhecendo a presença do princípio da capacidade contributiva, posição defendida no presente trabalho.

Na linguagem de HUMBERTO ÁVILA, as decisões supraretranscritas podem ser consideradas casos paradigmáticos, “cuja solução pode ser havida como exemplar, considerando-se exemplar aquela solução que serve de modelo para solução de outros tantos casos, em virtude da capacidade de generalização do seu conteúdo valorativo”.³⁵⁶

Esse renomado autor traz em suas descrições diretrizes necessárias, a serem adotadas pelo aplicador do direito quando da análise dos princípios. Buscamos identificar, na jurisprudência dos tribunais, casos paradigmáticos, para tomá-los como exemplo de norma individual e concreta para atender à intenção do legislador constituinte (contexto da regra jurídica).

³⁵⁵ Tribunal Regional Federal da Terceira Região, Apelação em Mandado de Segurança, Autos n.º 176.662/SP, 6ª Turma. Relatora Desembargadora Diva Malerbi. DJU 2 de 8/7/98, p. 97.

³⁵⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 73.

Em um segundo passo, eleitos os casos paradigmáticos, devemos analisar a jurisprudência dos tribunais, de modo a refazer a pesquisa de jurisprudência por meio da busca do estado de coisas e comportamentos havidos como necessários à sua realização.

Daí a necessária análise das decisões, permitindo sua reconstrução de acordo com o princípio em exame, de modo a evidenciar ou não sua falta de uso e aplicação.³⁵⁷

7.5.2. No ICMS

Já as decisões abaixo transcritas não podem ser consideradas casos paradigmáticos, haja vista, a ausência de aplicação do princípio na norma individual e concreta expedida pelo Judiciário:

“(...) É o decreto regulamentar competente para definição dos produtos que integram a cesta básica do RS. Os produtos bentamix pão francês, bentamix pão integral e mistura trigo bentamix não integravam aquele rol à época dos fatos e, consequentemente, não dispunham da tributação privilegiada. A semelhança de tais produtos em relação à farinha de trigo não tem o condão de equipará-los, como se iguais fossem, para fins tributários. A seletividade é direcionada ao Executivo e ao Legislativo, não podendo o Judiciário, em regra, imiscuir-se em tal questão. Competência do Executivo outorgada pelo legislador para definição de produtos incluídos na cesta básica do RS. Inteligência do art. 10, § 10 da Lei Estadual 8820/89”.³⁵⁸

Sob o mesmo fundamento, vejamos decisão abaixo transcrita que considera a seletividade no ICMS facultativa, sendo a regra constitucional dirigida apenas ao legislador, e não ao Judiciário:

³⁵⁷ Idem, ibidem, p. 75.

³⁵⁸ Recurso de Apelação, Autos n.º 70.006.967.921, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, Desembargador Relator Carlos Roberto Lofego Canibal, julgado em 22/12/04.

“(...) Interpretando-se gramatical e sistematicamente a Constituição Federal, deduz-se que o princípio da seletividade a que faz referência o seu artigo 155, § 2º, III, que dispõe sobre o ICMS, é de observância facultativa. Uma vez optado pelo legislador a aplicação desse princípio, o critério a ser seguido constitui ato discricionário, a ser exercido em razão de política econômica, cuja eventual interferência do Poder Judiciário constituiria afronta ao princípio da separação dos poderes”.³⁵⁹

Reconstruindo o processo de interpretação trilhado pelos magistrados quando da análise das regras jurídicas, em que se busca vislumbrar o atendimento do princípio da seletividade, constata-se que em ambos os casos a liberdade atribuída ao legislador acaba tornando-se critério inatacável pelas normas individuais e concretas produzidas pelos aplicadores do direito. Isso porque, na visão dos magistrados, se a alíquota do ICMS for de 30% sobre produtos da cesta básica, por exemplo, nada poderá fazer o Judiciário, pois não se trata de ilegalidade ou constitucionalidade sujeita ao rechaço.

Conforme defendemos no presente estudo, os princípios constitucionais são fundamentos a serem adotados pelos legisladores quando da edição das regras jurídicas. Se não acolhem suas conotações no momento de produção dos textos legais, estão sujeitos sim ao controle de constitucionalidade realizado no exercício jurisdicional.

Não se está analisando a discricionariedade do legislador em adotar essa ou aquela alíquota quanto aos produtos essenciais no caso em análise, mas sim os limites objetivos trazidos pelo princípio, sujeitos ao apreço pelo exercício jurisdicional.

Assim, não cabe falar em afronta ao princípio da separação de poderes quando o Judiciário afasta a incidência de uma regra jurídica pela sua constitucionalidade, pois se cumpre função típica de controle de constitucionalidade pela via difusa.

³⁵⁹ Recurso de Apelação, Autos n.º 170.074-3, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do Paraná, Desembargador Relator Ulysses Lopes, julgado em 16/8/05.

Em outra decisão, o Judiciário não declarou sua incompetência na análise da matéria, o que resultou na análise do princípio:

“Considerando que a CF (art-155, § 2º, III) permite a seletividade do ICMS (poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços), e tendo presente que o Estado do Rio Grande do Sul a adotou, como regra, em sua Constituição Estadual, e tendo em vista, ainda, as disposições dos Arts, 30, II, 10, III e § 13, e 12, II, d, subsistem 26 e § 4º, da Lei Estadual 8.820/89, conclui-se ser possível a adoção de alíquota seletiva, maior, para serviços de transporte de pessoas, e, de alíquota menor, para serviços de transporte de passageiros”.³⁶⁰

Assim, aplicou-se acertadamente o princípio declarando que a regra estadual que estabelece alíquota menor de ICMS na prestação de serviço de transporte público atende à seletividade, em comparação o mesmo serviço no âmbito privado.

E qual é a diferença entre as decisões que transcrevemos? Nas duas primeiras, o Judiciário não cumpriu sequer sua função jurisdicional e, na terceira, além de cumprir sua função constitucional, analisou as conotações constitucionais e aplicou efetivamente o princípio.

7.5.3. No IPTU

Por fim, resta-nos transcrever decisões que tratam a seletividade em uma outra acepção semântica, tomando como critério de distinção de alíquotas o uso e a localização do imóvel:

“Veja-se que o inciso II do mencionado artigo, com a redação dada pela EC n.º 29/2000, introduziu o princípio da seletividade no IPTU ao permitir que o imposto municipal tenha “alíquotas diferentes de acordo com a localização e o

³⁶⁰ Embargos Infringentes, Autos n.º 70.005.596.762, Primeiro Grupo de Câmaras Cíveis, Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, Desembargador Relator Marco Aurélio dos Santos Caminha, julgado em 7/3/03.

uso do imóvel". Dessume-se daí que a partir da edição da aludida Emenda Constitucional, o tributo poderá variar de acordo com o bairro em que se situe o bem ou com o seu uso comercial ou residencial. (...) O princípio da seletividade diz respeito a utilização de alíquotas diferentes para o cálculo de imóveis diferentes, por exemplo, imóveis com mesma metragem e utilização, porém em bairros diferentes, e não de alíquotas crescentes para o cálculo do imposto de imóveis situados no mesmo bairro, todavia com metragens diversas, o que importa na alteração da base de cálculo dos imóveis".³⁶¹

Constata-se que a norma individual e concreta expedida pelo Tribunal de Justiça do Estado do Paraná acolhe as intenções do legislador constitucional e permite que o município utilize-se do IPTU com função extrafiscal, a fim de corrigir distorções econômicas entre contribuintes, atendendo a sua capacidade contributiva, utilizando-se, para tanto, do critério de uso do bem imóvel.

No mesmo sentido é o entendimento da decisão prolatada pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul:

"O critério ali adotado é o da seletividade, quer dizer, oneração diferente, variável segundo as características do imóvel, fenômeno distinto da progressividade fiscal, não padecendo de inconstitucionalidade, seja qual for a interpretação que se dê ao princípio da capacidade contributiva, insculpido no art. 145, § 1º, da Carta Magna. O lançamento do tributo com base em alíquota graduada em conformidade com a legislação aplicável não caracteriza nenhum ilícito. A Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000, veio legitimar, expressamente, a progressividade em razão do valor do imóvel e a variação de alíquotas segundo sua localização e uso, expandindo o princípio da

³⁶¹ Recurso de Apelação, Autos n. 258.336.600, Décima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do Paraná, Desembargador Relator Abraham Lincoln Calixto, julgado em 28/6/05.

capacidade contributiva (previsto no § 1º do art. 145, CF), através dos incisos I e II, acrescentados ao § 1º do art. 156, CF”.³⁶²

Diante do exposto, no caso do IPTU, as decisões dos tribunais ainda não enfrentaram a matéria de maneira a possibilitar uma análise profunda da seletividade. Isso porque ainda poucos municípios conseguiram transpassar em suas regras jurídicas o disposto na Emenda Constitucional n.º 29/00, que permite, pelo critério da distinção de alíquotas, promover a justiça social.

7.6. O dever de corrigir distorções no exercício jurisdicional

7.6.1. A função típica do Poder Judiciário

O Preâmbulo da Constituição Federal de 1988 prescreve que a nação brasileira deve constituir um *Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos(...)*. Para cumprir tal desígnio do constituinte, a Carta Constitucional estabelece, em seu artigo 2º, a tripartição dos Poderes, cabendo a cada um deles - Poder Legislativo, Poder Executivo e Poder Judiciário - atuar de forma *independente e harmônica* com os demais.

A divisão dos Poderes, nas lições de JOSÉ AFONSO DA SILVA,³⁶³ aponta para a necessidade de especialização funcional no desempenho das atividades intrínsecas à funcionalidade do Estado.

Assim, preleciona o autor que cabe ao Legislativo a edição de normas gerais e impessoais. Ao Executivo, cabe a prática de atos de chefia de Estado, de governo e de administração, visando, especialmente, à aplicação das leis que compõem o ordenamento jurídico do Estado. E, ao Judiciário, cabe o exercício da função jurisdicional, a composição de

³⁶² Recurso de Apelação, Autos n.º 70.011.623.402, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, Desembargadora Relatora Mara Larsen Chechi, julgado em 18/8/05.

³⁶³ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 110.

conflitos em cada caso concreto por meio da conversão da norma genérica da lei na norma individualizada da sentença.

A função jurisdicional (dever de julgar), em nossa opinião, é típica e exclusiva do Poder Judiciário. Não queremos entrar na velha polêmica daqueles que defendem que o Executivo também exerce tal função, mesmo que de forma atípica, ao julgar processos administrativos. A função jurisdicional é manifesta na norma secundária, e o ato administrativo expedido pelo Executivo é feito mediante norma primária.

Essa posição é defendida por ARRUDA ALVIM, que leciona: “função jurisdicional é aquela realizada pelo Poder Judiciário, tendo em vista aplicar a lei a uma hipótese controvertida mediante processo regular, produzindo, afinal, coisa julgada, com o que substitui, definitivamente, a atividade e vontade das partes. Evidentemente tem-se que distinguir a atividade jurisdicional da administrativa e da legislativa. As duas últimas, especialmente a administrativa, consistem em atuação em conformidade com a lei, mas são nitidamente diversas da atividade jurisdicional, pois esta é atividade secundária ou substitutiva, ao passo que a administrativa é primária”.³⁶⁴

É inegável que os três Poderes possuem funções atípicas, mas que, na sua essência, não interferem na função típica do outro Poder. Essas funções são previstas em regras jurídicas com a finalidade de atender a questões internas de cada Poder.

Atividades como a expedição de regulamentos pelos Poderes Executivo e Judiciário, as investigações feitas pelas Comissões Parlamentares de Inquérito – CPIs, instauradas e conduzidas pelo Legislativo, demonstram que as funções típicas estão sendo exercidas de forma não mais estancada.

O Judiciário possui funções atípicas quando administra ou legisla. Administra, quando concede licença e férias aos seus membros e aos serventuários; legisla, quando edita

³⁶⁴ ALVIM, José Manoel de Arruda. *Curso de direito processual civil*. Vol. I. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1972, p. 149.

normas regimentais.³⁶⁵ Entretanto, não lhe é outorgado pelo sistema jurídico liberdade de criar isenções, reduzir alíquotas, impor benefícios fiscais, pois ainda se mantêm preceitos básicos da separação de poderes, imutáveis por ser esse princípio cláusula pétrea constitucional.

O princípio da separação de poderes, nas lições de J. J. GOMES CANOTILHO, transporta duas dimensões complementares: (1) a separação como divisão, controle e limite do poder – dimensão negativa; (2) a separação como constitucionalização, ordenação e organização do poder do Estado tendente a decisões funcionalmente eficazes e materialmente justas. A idéia expressada no primeiro caso é de divisão de poderes, e no segundo caso de separação de poderes. O princípio da separação assegura justa e adequada ordenação das funções do Estado e, como consequência, intervém como esquema relacional de competências, tarefas, funções e responsabilidades dos órgãos constitucionais.³⁶⁶

Nesses termos, pela separação de poderes, conclui-se que a função jurisdicional é típica e exclusiva do Judiciário, que lhe impõe um dever de aplicar o direito ao caso concreto por meio da expedição de normas jurídicas, de forma a corrigir distorções legais.

7.6.2. A impossibilidade de aplicar alíquotas diferentes pela eqüidade

A eqüidade pode ser tratada como uma interpretação extensiva que faz o exegeta sobre o texto legal.³⁶⁷ Fundada na idéia de justiça, a função da interpretação por eqüidade deve privilegiar a finalidade da lei.

Entretanto, a eqüidade, no campo tributário,³⁶⁸ não permite a dispensa legal de pagamento de tributo devido.³⁶⁹ Isso quer dizer que, ao decidir-se pela eqüidade, não poderá o juiz expedir norma que venha “isentar”³⁷⁰ o contribuinte da obrigação tributária.

³⁶⁵ Entendimento do saudoso Prof. Celso Ribeiro Bastos, in *Curso de direito constitucional*. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 316.

³⁶⁶ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 250.

³⁶⁷ Entendimento de Edmar Oliveira Andrade Filho, in *Interpretação e aplicação de normas tributárias*, p. 208.

³⁶⁸ Vide artigo 108, IV, do CTN.

³⁶⁹ Vide artigo 108, § 2º, do CTN.

³⁷⁰ Usamos a expressão adotada por Rubens Gomes de Souza.

Assim, é vedado ao Judiciário desonerar o sujeito passivo da obrigação tributária quanto ao recolhimento do tributo pela eqüidade. Isso não significa que o magistrado esteja impedido pela própria lei tributária de exercer sua função típica, qual seja, o controle de legalidade e de constitucionalidade, expedindo normas para suspender os vícios formais e matérias existentes em regras do direito.

Temos visto algumas pessoas sustentarem que, por critério de eqüidade, é possível o Poder Judiciário reduzir alíquotas dos tributos ou restabelecer benefícios fiscais. Entendemos que se trata de entendimento equivocado, voltado ao estímulo às violações de princípios integrantes da Carta da República.

Trilharemos o caminho dessa tese, que se baseia em decisões do Supremo Tribunal Federal sobre matéria distinta à analisada, tentando aplicá-las às alíquotas do IPI, do ICMS e do IPTU, sob o fundamento da seletividade.

Vejamos ementa que trata da eqüidade e da possibilidade de o juiz legislar, *in verbis*:

“Multas do INPS – Eqüidade.

I. As contribuições parafiscais são tributárias e, portanto, sujeitas ao art. 108, IV, do Código Tributário Nacional, que admite a eqüidade, segundo a qual, nos termos do art. 114, do Código de Processo Civil de 1939, o juiz aplicará a norma que estabeleceria se fosse legislador.

II. Concilia-se com farta jurisprudência do Supremo Tribunal Federal o Acórdão que reduziu multas, juros etc. pelos quais dívida em mora, sem fraude, ficou elevada a mais de 400%”.³⁷¹

Em breve síntese, o Supremo Tribunal Federal reconheceu ao “juiz poder de reduzir a multa estridentemente iníqua”, conforme assevera o relator do julgado, Ministro Aliomar

³⁷¹ STF, RE n.º 78.291, publicado em 23/10/74 na Seção de Jurisprudência.

Baleiro, fazendo menção em seu voto a várias jurisprudências desse Tribunal.³⁷² Basearam-se os julgadores na eqüidade, aplicável às normas fiscais e às que estipulam penalidades.

No caso em análise, a decisão fundamentou-se no artigo 108, IV, do Código Tributário Nacional³⁷³ c/c o art. 114 do Código de Processo Civil de 1939, vigente ao tempo do acórdão, que habilitava o juiz a julgar como se fosse o legislador.

O fundamento para a redução da multa foi sua natureza confiscatória, reduzindo-a a níveis compatíveis e razoáveis, que possam ser suportados pelos contribuintes. Note-se que é flagrante a violação ao princípio constitucional da indelegabilidade dos poderes, presente não só na Constituição de 1967,³⁷⁴ aplicável às decisões judiciais, mas também na Constituição de 1988.³⁷⁵

Nesse sentido, aplicar a eqüidade prevista no Código Tributário Nacional, legitimando o Judiciário a legislar, fere flagrantemente o princípio constitucional da separação dos poderes, mediante usurpação de competência do Legislativo.³⁷⁶ É claro que o Judiciário legisla, não no sentido estrito da palavra, mas quando expede normas jurídicas individuais e concretas (via controle difuso) ou gerais e concretas (via controle concentrado).

³⁷² STF, RE n.º 55.906, Relator Luiz Gallotti, RTJ 33/647; RE n.º 57.904, B. Lins, id., 37/296; RE n.º 60.413, Min. Adalício; RE n.º 60.976, Min. Lins; RE n.º 60.972, Min. Aliomar Balleiro. Há outros julgados nesse sentido, a saber: RE n.º 61.160; AG n.º 40.139; AG n.º 64.387; RE 82.510/SP, Min. Leitão de Abreu; RE n.º 92.165-6/MG, Min. Décio Miranda. RE n.º 81.550/MG, Min. Xavier de Albuquerque.

³⁷³ CTN, Art. 108: “Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I – a analogia;

II – os princípios gerais de direito tributário;

III – os princípios gerais de direito público;

IV – a eqüidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da eqüidade não poderá resultar na dispensa de pagamento de tributo devido”.

³⁷⁴ CF, Art 6º: “São Poderes da União, independentes e harmônicos, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário. Parágrafo único - Salvo as exceções previstas nesta Constituição, é vedado a qualquer dos Poderes delegar atribuições; o cidadão investido na função de um deles não poderá exercer a de outro”.

³⁷⁵ CF, Art. 2º: “São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”.

³⁷⁶ Nesse sentido é o entendimento da Jurisprudência: “*Não é possível ao Poder Judiciário estender isenção a contribuintes não contemplados pela lei, a título de isonomia*” (STF, RE 159.026/SP, Primeira Turma, Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 12/5/95, p. 12.997).

Todavia, não é a mesma acepção dada pelo texto constitucional quando tratou das funções típicas de cada poder. Daí considerarmos que fere o princípio em questão.

Rechaçamos a hipótese de aplicar o mesmo entendimento das multas às alíquotas, sob o pretexto de atender ao princípio da seletividade tributária. Caso isso seja admitido ou praticado pelo Judiciário, a decisão estará eivada de vício de constitucionalidade, sob o fundamento da usurpação de competência e função típica de outro poder.

Outra questão que merece destaque é o restabelecimento de benefícios fiscais pelo Poder Judiciário.

ROQUE CARRAZZA e EDUARDO BOTTALLO defendem a possibilidade de o Poder Judiciário vir a corrigir distorções restabelecendo benefícios fiscais: “Se o Poder Legislativo der, à operação com produto suntuário, tratamento menos gravoso que a outra, praticada com gênero de primeira necessidade, o interessado pode perfeitamente pleitear a tutela judicial, visando a correção da anomalia”.³⁷⁷

Estamos de acordo com os juristas, haja vista que a função jurisdicional é corrigir distorções e realizar o controle de legalidade e de constitucionalidade dos textos de lei.

Continuam os doutrinadores: “Com efeito, o Poder Judiciário não está menos autorizado do que o Poder Legislativo a investigar qual o alcance da expressão em foco. Não estamos sustentando que o Judiciário vai legislar, no lugar do Legislativo, mas *averiguar* se os critérios adotados por este Poder foram adequados e racionais”. Perfeita novamente a explanação.

Por fim, vejamos as descrições finais sobre o assunto: “Se concluir que a legislação ultrapassou as fronteiras da razoabilidade e bom senso, ao revogar, por exemplo, uma isenção

³⁷⁷ CARRAZZA, Roque Antonio e BOTTALLO, Eduardo Domingos. Alcance das vantagens fiscais concedidas com fundamento no princípio da seletividade do IPI. *Grandes questões atuais do direito tributário*. Vol. 3. São Paulo: Dialética, 1999, p. 274.

sobre a venda de alimentos que integram a chamada *cesta básica*, tornando-a mais tributada que a comercialização de ração animal, poderá perfeitamente restabelecer o benefício fiscal”.

Note-se que o Poder Judiciário, na hipótese defendida, ao restabelecer a isenção sobre a venda de alimentos, acabou afastando a legalidade da regra que revogou a isenção pelo critério da seletividade. Interpretamos dessa forma o texto supracitado.

Cumpre-nos apontar, mediante os preceitos defendidos neste trabalho, breves comentários sobre a última parte trazida no texto dos juristas.

Primeiramente, diante do fato de a regra isentiva ter sido revogada, sendo expedida pelo Poder Legislativo outra regra que impôs alíquota maior a alimentos que integram a cesta básica, em comparação com a ração animal, a primeira norma foi extirpada do ordenamento jurídico, até mesmo em cumprimento ao disposto na Lei Complementar n.º 95/1998, que trata dos veículos introdutores das regras do direito.

Afastando essa regra, por considerá-la constitucional, o Poder Judiciário acaba por decretar verdadeira não-incidência, pois atacou a eficácia técnica da norma jurídica, impossibilitando-a de incidir sobre o fato, via controle difuso.³⁷⁸

A partir daí, a norma é válida, pois continua pertencendo ao sistema jurídico, mas não pode ser aplicada. Nossa conceito de não-incidência é o mesmo de inaplicabilidade da regra ao fato concreto.

Portanto, em nossa concepção, não haveria restabelecimento da regra isentiva, isso porque a mesma deixou de pertencer ao sistema jurídico no momento da sua revogação, produzindo efeitos apenas para os fatos passados, enquanto a regra constitucional continua válida no sistema jurídico.

O que se cria com a norma individual e concreta emitida pelo Poder Judiciário no controle difuso é uma não-incidência da regra que majorou o tributo, resultando, assim, na

³⁷⁸ Sistema de controle repressivo de legalidade e constitucionalidade analisado no último item deste capítulo.

impossibilidade de tributação dos produtos da cesta básica até que outra regra venha a restabelecer a seletividade tributária, revogando aquela eivada de constitucionalidade

Caso a declaração de constitucionalidade tenha sido feita via controle concentrado, o Supremo Tribunal Federal expedirá norma geral e concreta para atacar a validade da regra jurídica. O mesmo já não acontece com o controle difuso, servindo-se o Judiciário de norma individual e concreta apenas para afastar a incidência da norma geral e abstrata.

No controle concentrado, confirma-se aquilo que havíamos dito sobre a presunção da validade da norma jurídica posta no sistema, mesmo que por órgão incompetente, em desacordo com procedimento adequado e contrariando cláusula pétreia ou princípio constitucional. A análise de sua validade é feita em momento posterior à pertinencialidade da regra no sistema.³⁷⁹

Assim, a validade da regra jurídica somente pode ser atacada de duas formas: a) pelo controle concentrado do Supremo Tribunal Federal, via expedição de norma geral e concreta, diante de sua previsão constitucional; e b) via outra norma revogadora de igual ou superior hierarquia, a fim de corrigir vícios normativos.

No caso em análise, se a invalidade da regra que majorou produto da cesta básica deu-se via controle concentrado, essa regra é retirada do sistema jurídico, voltando a valer a alíquota anterior, no caso a isenção. Entretanto, esse papel é restrito ao Supremo Tribunal Federal, e não ao Judiciário de modo geral.

Pelo exposto, reforça-se a tese segundo a qual o Judiciário não retira norma do sistema via controle difuso, muito menos está autorizado a legislar, criando isenções ou aplicando outras alíquotas.

³⁷⁹ Ver, nesse sentido, o entendimento de Robson Maia Lins, in *Controle de constitucionalidade da norma tributária: decadência e prescrição*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 80-81.

7.6.3. A suspensão da eficácia técnica e a invalidade da regra que não atenda à seletividade

Embora haja certa margem de liberdade e discricionariedade ao legislador quanto à seletividade, há um conteúdo mínimo que permite verificar se o princípio da seletividade foi ou não observado.

Como já descrevemos, o princípio da seletividade aponta grande carga valorativa, que será moldada pelo critério da subjetividade. Porém, essa subjetividade encontra limites. No caso do IPI e ICMS, esses limites estão na imposição normativa de que os produtos suntuários devem receber tratamento tributário mais gravoso que os produtos úteis e necessários, e estes últimos menos gravosos que quaisquer outros.

No caso do IPTU, os limites estão na distinção de alíquotas em razão do uso (destinação) do bem imóvel (se residencial, comercial, industrial ou especial), tributando-se, caso sejam aplicadas alíquotas distintas, de maneira mais gravosa os industriais, comerciais e especiais, em relação aos residenciais. Outro elemento objetivo insculpido na distinção de alíquotas desse imposto é a possibilidade de subdividir a área urbana em núcleos centrais, intermediários e periféricos, adotando-se a classificação de AIRES BARRETO.

A tributação de imóveis localizados em regiões ou áreas com maior densidade demográfica, com infra-estrutura de saneamento básico, iluminação pública, transporte coletivo, calçamento, vias pavimentadas, comércio etc., deverá ser mais gravosa em relação aos imóveis localizados em áreas sem esses equipamentos urbanos.

Observe-se que no IPI, ICMS e IPTU, a seletividade será feita sempre pelo critério da comparação. Trata-se de elemento natural do ser humano para identificar, por meio de elementos subjetivos, a distinção de valores atribuída às coisas.

Portanto, pelo critério da comparação, se o legislador não tratar os produtos e serviços e os bens imóveis dessa forma, o interessado dever bater à porta do Judiciário, para

que este investigue o alcance da seletividade tributária e dê o tratamento tributário adequado. Isso não implica dizer que o Judiciário irá legislar no momento em que realiza o controle de legalidade e constitucionalidade da regra jurídica; ao contrário, estará realizando sua função típica constitucional.

Quando intentado pelo interessado, o julgador, ao deparar-se com a seletividade tributária, terá duas opções: a) ou declarará que a regra-matriz expedida pelo legislador atende ao preceito constitucional, portanto não há violação ao princípio constitucional; b) ou terá posição inversa, em que reconhecerá a inconstitucionalidade dessa regra, impedindo que seja aplicada no caso concreto, mediante o afastamento da sua eficácia técnica, via controle difuso, ou declarando sua invalidade (formal e material), excluindo-a do ordenamento jurídico via controle concentrado, atribuição exclusiva do Supremo Tribunal Federal, com a expedição de norma geral e concreta.

A invalidade formal decorre do não cumprimento de regras de estrutura de produção normativa existente no próprio sistema do direito positivo pelo descumprimento de procedimento adequado e/ou pelo fato de ter sido expedida a regra por órgão não competente. Já a invalidade material decorre do conteúdo da regra jurídica, como o fato de não contemplar princípios constitucionais como a seletividade.

Nosso ordenamento jurídico prevê duas formas de controle repressivo de legalidade e constitucionalidade: (i) o controle difuso; e (ii) o controle concentrado.

JOSÉ AFONSO DA SILVA pontifica que o controle difuso, ou jurisdição constitucional difusa, verifica-se quando se reconhece seu exercício a todos os componentes do Poder Judiciário. Já o controle concentrado, ou jurisdição constitucional concentrada, verifica-se nos casos de competência originária da cúpula do Poder Judiciário – o Supremo Tribunal Federal.³⁸⁰

³⁸⁰ *Curso de direito constitucional positivo*, p. 50-52.

Dessa forma, temos o exercício do controle de constitucionalidade pela via da exceção, em que o demandado argui a inconstitucionalidade em um caso concreto, e pela via concentrada, em que será processada e julgada diretamente no Supremo Tribunal Federal, com restrição à legitimidade de propositura da ação outorgada apenas a determinadas pessoas.

O controle concentrado abrange a ação direta de inconstitucionalidade, a ação declaratória de constitucionalidade e a arguição de preceito fundamental, as duas primeiras reguladas pela Lei n.º 9.868/1999, e esta última regulada pela Lei n.º 9.882/1999.

Somente atos normativos gerais (impessoais), abstratos, e autônomos são passíveis de serem questionados pelo controle concentrado de constitucionalidade.

Contudo, a legitimidade jurídica para tal questionamento é restrita àqueles atos previstos no artigo 103 da CF/88, e os efeitos da decisão são estendidos a todos (*erga omnes*), o que confirma sua natureza jurídica de norma geral.

Já no controle difuso, os critérios para questionar-se matéria perante o Judiciário são outros. Somente os atos normativos individuais e concretos podem ser questionados, não havendo possibilidade de atacar-se lei ou ato normativo em tese. Os efeitos da decisão são vinculatórios apenas às partes, haja vista tratar-se de norma individual que cumpre essa função.

Nesse sentido, entendeu a Corte Maior: “O mandado de segurança não é sucedâneo da Ação Direta de Inconstitucionalidade. Essa circunstância, porém, não inibe a parte, com legítimo interesse moral ou econômico, de suscitar o controle incidental ou difuso de constitucionalidade das leis, cuja aplicação - exteriorizada pela prática de atos de efeitos individuais e concretos - seja por ela reputada lesiva ao seu patrimônio jurídico. A impossibilidade jurídico-processual de um simples particular discutir, em abstrato, a

legitimidade constitucional de atos do poder público, não lhe suprime o direito, inquestionável, de postular, pela via formalmente adequada, a sua invalidação judicial”.³⁸¹

Ressalte-se que enquanto não houver a publicidade do trânsito em julgado da decisão que atacar a validade da regra-matriz no controle concentrado, a regra permanecerá válida no sistema jurídico. Já no caso de conceder-se medida liminar via ação cautelar no Supremo Tribunal Federal, o que se suspende não é a validade da regra, mas sim sua eficácia técnica sintática.

Nesse sentido, vejamos o entendimento de ROBSON MAIA LINS: “Hipótese bem mais complexa em termos normativos ocorre quando a cautelar descreve no seu antecedente a inconstitucionalidade e prescreve no consequente a ineficácia técnico-sintática da RMIT”.³⁸² Com efeito, nessa hipótese, a Lei nº 9.868/99 prevê a possibilidade de que a medida cautelar em ADIN e ADC suspenda a aplicação e a eficácia técnico-sintática da RMIT”.³⁸³

Com isso, o Poder Judiciário, pelo controle difuso, expedirá norma individual e concreta que se investe contra a regra-matriz, atacando sua eficácia técnica, de forma a impossibilitar sua aplicação ao fato concreto, sob o fundamento de que o elemento que compõe o critério material (alíquota) da norma de incidência encontra-se eivado de inconstitucionalidade por não atender ao princípio da seletividade.

A norma individual e concreta não ataca a validade da regra-matriz pelo fato da mesma ter natureza de individual. Não teria como retirar a validade para aquele caso e deixar a regra válida para outros casos. Com isso, há uma vedação do próprio sistema do direito positivo quanto à invalidade de regras pelo controle difuso.

³⁸¹ MS-MC AGR 21077/GO – Agravo Regimental na Medida Cautelar no Mandado de Segurança, Tribunal Pleno, Min. Relator Celso de Mello, DJ de 3/8/90, p. 7.235.

³⁸² Regra-matriz de incidência tributária.

³⁸³ *Controle de constitucionalidade da norma tributária: decadência e prescrição*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 162-163.

No controle concentrado o processo é distinto. O Supremo Tribunal Federal expedirá norma geral e concreta para atacar a validade formal ou material da regra-matriz, de forma a extirpá-la do sistema jurídico, pois ou esta não atendeu aos requisitos formais de validade (poder competente e procedimento adequado) para manter sua pertinencialidade no sistema, ou não atendeu ao princípio constitucional da seletividade, por exemplo, estando sujeita ao controle de validade material de constitucionalidade.

ROBSON MAIA LINS entende que a validade da regra-matriz é atacada em duas ocasiões: a) quando a declaração de inconstitucionalidade retira todas as normas individuais e concretas do sistema e proíbe que outras sejam constituídas; e b) quando a declaração de inconstitucionalidade ocorre antes da entrada em vigor da RMTI.³⁸⁴

Quando esse autor fala da retirada de todas as normas individuais e concretas está tratando de um binômio: (i) efeitos produzidos pela regra-matriz durante sua pertinencialidade no sistema jurídico; e (ii) ausência de fundamento de validade da regra geral e abstrata para a produção de normas individuais e concretas.

Na hipótese dos efeitos serem anulados desde a inserção da norma no sistema³⁸⁵ e com a retirada da validade da regra jurídica, o Judiciário e o Estado-Administração estão proibidos de aplicar a regra-matriz de incidência tributária, haja vista ser proibida a aplicação de regra sem validade. Assim, impede-se a produção de normas individuais e concretas.

PAULO DE BARROS CARVALHO entende que, no caso de declaração de inconstitucionalidade de uma regra jurídica pelo Supremo Tribunal Federal, pelo controle difuso, caso o Senado Federal, mediante Resolução,³⁸⁶ suspenda a execução, no todo ou em parte, de regra jurídica declarada inconstitucional, incorrerá em impossibilidade de sua atuação, permanecendo, entretanto, vigente e válida.³⁸⁷

³⁸⁴ Ibidem, p. 83.

³⁸⁵ Art. 27 da Lei nº 9.868/99 e art. 11 da Lei nº 9.882/99.

³⁸⁶ CF, artigo 52, inciso X.

³⁸⁷ *Direito tributário*, p. 56.

Dessa forma, a Resolução, regra inibidora da incidência, suspende a eficácia técnica da regra jurídica, não afetando sua validade, que permanece até que o órgão que promulgou venha expulsá-la do sistema do direito positivo.

Em nosso entendimento, não é apenas a Resolução do Senado Federal que suspende a eficácia técnica da regra jurídica. As decisões prolatadas pelo Judiciário, via controle difuso, e a medida liminar expedida pelo Supremo Tribunal Federal em ação cautelar, via controle concentrado, também têm essa função.

Daí o papel fundamental do Poder Judiciário em zelar pelo cumprimento de princípios constitucionais tributários nas regras jurídicas, seja suspendendo a eficácia técnica da regra de incidência, seja declarando sua invalidade.

Tudo isso para fazer valer direitos e garantias dos contribuintes enquanto os legisladores não atenderem às conotações estabelecidas pelos princípios constitucionais no ato de produção, interpretação e aplicação das regras do direito.

CONCLUSÕES

1. A linguagem é fundamental para o direito. Composto de normas jurídicas, o direito positivo prescreve condutas intersubjetivas, utilizando-se, para tanto, de linguagem técnica e específica. Do outro lado, em uma linguagem descritiva, temos a Ciência do Direito, que toma o direito positivo como objeto de investigação.

2. A Lógica Jurídica é um método de estudo do direito, em que, por meio de isolamento artificial dos componentes que integram a proposição, chamado também de isolamento temático, passa-se a estudar a norma em seu plano sintático.

3. Todavia, para conhecer-se o direito não basta apenas analisá-lo do plano sintático, mas é necessário também investigar os planos semântico e pragmático das regras do direito.

4. A norma jurídica é vista como uma construção mental feita pelo intérprete, sendo a significação organizada em uma estrutura lógica hipotética-condicional completa, dotada de bilateralidade e coercitividade, não podendo ser reduzida diante da sua estrutura mínima deôntica.

5. Toda norma jurídica apresenta a mesma estrutura hipotético-condicional, associando a descrição de um fato de possível ocorrência a um consequente normativo, diante de uma relação implicacional (*relação de causalidade*).

6. O antecedente da norma jurídica possui linguagem descritiva com função prescritiva, sendo qualificadora normativa do fático, faltando-lhe *status* semântico de verdade e falsidade.

7. O consequente da norma jurídica apresenta uma relação jurídica entre o(s) sujeito(s) ativo(s) e o(s) sujeito(s) passivo(s), em torno de uma conduta regulada e traduzida em linguagem modalizada (dever-ser) em proibida, permitida ou obrigatória.

8. Já o processo de subsunção do conceito fato ao conceito norma decorre de relação de processo de inclusão de classes dos elementos do evento natural nos elementos do antecedente normativo, ocorrendo juridicização do fato, que se torna jurídico.

9. A norma completa tem característica de bimembridade, sendo formada pela norma primária e pela norma secundária. A norma primária e a norma secundária apresentam a mesma estrutura sintática, mas composição semântica distinta, vez que o antecedente da norma secundária aponta para um comportamento que viola deveres prescritos no consequente da norma primária, enquanto o consequente da norma secundária prescreve relação jurídica que possui o mesmo sujeito ativo da norma primária, mas possui o Estado-Juiz como sujeito passivo da relação, que pode ser pressuposto de uma coação.

10. As normas jurídicas podem ser classificadas em gerais e abstratas, individuais e concretas. A norma é geral quando o sujeito passivo é indeterminado; na individual, o sujeito passivo ou ativo é determinado. A norma abstrata apresenta apenas conotação do fato jurídico, enquanto na norma concreta já houve o processo de subsunção do conceito fato ao conceito norma, passando a existir o fato jurídico, e não apenas sua conotação normativa.

11. Fato jurídico é fato ou complexo de fatos em que incidiu a regra do direito, constando no antecedente da norma produzida a descrição de um fato traduzido em linguagem competente que ocorreu no mundo social.

12. A relação jurídica que se forma no consequente da norma jurídica confirma que não há relação entre pessoas e objetos; ela se forma apenas entre sujeitos de obrigações e direitos. Trata-se de vínculo que une sujeitos em razão da ocorrência de determinado fato jurídico.

13. As regras do direito podem ser analisadas a partir do critério da validade, vigência e eficácia. Validade é vínculo relacional que se forma entre a proposição e o sistema jurídico, como condição de pertinencialidade, sendo qualidade da norma. Vigência é aptidão

da norma decorrente da sua força de disciplinar as condutas intersubjetivas. Eficácia está relacionada com a aplicação da norma. A possibilidade ou não de a norma atuar ou juridicizar o fato está relacionada com sua ineficácia técnica, sendo sintática se faltarem regras reguladoras de igual ou inferior hierarquia, sendo semântica por ausência de ordem material. A eficácia jurídica é qualidade do fato e não da norma. Trata-se de propriedade do fato de provocar os efeitos que lhe são inerentes. Por fim, a eficácia social é o atendimento do disposto na regra pelas pessoas a quem ela dirigiu suas prescrições.

14. Identificamos dois sistemas jurídicos: o primeiro formado por regras do direito positivo, que apresenta linguagem técnica prescritiva de condutas, e o segundo, o sistema da Ciência do Direito, que descreve as regras do direito, com nível mais complexo de linguagem. O sistema nada mais é que a reunião de elementos que expressam idéias comuns, organizados sob o crivo de racionalidade e objetivismo, unidos por um princípio de unidade.

15. Após construirmos os conceitos que serão aplicados em nosso estudo, passamos à investigação da interpretação e aplicação das normas jurídicas. A interpretação tem como função hermenêutica três subprocessos: a leitura, a interpretação e a compreensão. O primeiro é o início do processo, em que estamos ainda no plano sintático da investigação. Na interpretação passamos a conhecer e averiguar o sentido coerente das palavras, com a finalidade de compreendê-la. É na interpretação que surge o sentido das palavras e frases textuais. Já a compreensão é tomar como referência o conteúdo daquilo que se conheceu e entendeu do texto legal.

16. Em uma visão de unidade do sistema jurídico, a investigação inicia-se pela *literalidade textual*, onde estão as estruturas morfológicas e gramaticais - S1 - subsistema das formulações literais. Na segunda fase, o exegeta parte para as significações enquanto enunciados prescritivos - S2 – subsistema de significações isoladas de enunciados prescritivos. Por fim, o intérprete, após percorrer os dois primeiros subdomínios, ingressa na

contextualização das significações obtidas, com a finalidade da construção da norma jurídica, que são unidades completas de sentido deôntico - S3 – subsistema das normas jurídicas, como unidades de sentido deôntico obtidas com a reunião de significações obtidas de enunciados jurídicos sobre procedimento de implicação jurídica.

17. A aplicação do direito, momento posterior à interpretação, é a revelação em linguagem competente de possíveis significações a partir de um texto normativo com o objetivo de atender ao mundo social.

18. As regras jurídicas podem ser classificadas em regras de estrutura e regras de comportamento. As primeiras estão voltadas para a atividade ou conduta das pessoas, trazendo em seu conseqüente a formação de relação jurídica entre sujeitos de direitos. As regras de estrutura, por sua vez, disciplinam como outras regras são inseridas, modificadas ou retiradas do ordenamento jurídico.

19. As regras de estrutura podem ser classificadas em: (i) normas de produção normativa; e (ii) normas de revisão sistêmica. As de produção normativa disciplinam, de forma imediata, a produção de outras normas; as de revisão sistêmica objetivam a revisão de outras normas já pertencentes ao sistema.

20. As normas de revisão sistêmica devem ser produzidas segundo as prescrições das normas de produção normativa. As normas produzidas pelo Poder Judiciário no controle de constitucionalidade das regras jurídicas são classificadas como de revisão sistêmica, quando, em sede de liminar ou de mérito, objetivarem de forma imediata atacar a eficácia ou a validade da regra-matriz de incidência.

21. Princípio pode ser entendido como regra de estrutura enquanto texto, mas também se emprega para apontar normas (plano da construção mental) que fixam critérios objetivos e valor. Adotando-se a classificação da melhor doutrina, temos quatro usos distintos da acepção semântica *princípio*: a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora

de valor; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estabelece limites objetivos; c) como valor inserto em regras jurídicas de posição privilegiada, independente da estrutura normativa; e d) como limite objetivo estipulado em regras, independentemente da estrutura da norma.

22. Os princípios podem ser implícitos (segurança jurídica, justiça, certeza do direito), em que é necessário para sua percepção um esforço mental e indutivo, e explícitos (legalidade, isonomia, seletividade, capacidade contributiva etc.), em que o legislador logrou enunciá-los nas regras jurídicas.

23. A seletividade é um princípio com significativa carga axiológica. No momento da sua aplicação, é necessário identificar inicialmente os critérios objetivos que permitem a distinção tributária. Em seguida, deve o aplicador acrescentar sua ideologia, se voltar a uma análise dos critérios econômicos, políticos e sociais que o princípio visa a garantir.

24. A seletividade é um princípio vago, traduzindo em poucos enunciados a diferenciação tributária que se impõe ao legislador ordinário, o que resulta em elevada atribuição discricionária.

25. O imposto, ao ser seletivo, onera de maneira diferente bens sobre os quais ele incide. No caso do IPI e do ICMS, a distinção decorre em razão da essencialidade (necessidade) do produto, da mercadoria e do serviço. No IPTU, a acepção semântica é outra, a distinção de alíquotas decorre em razão do uso e localização do imóvel.

26. O princípio da seletividade é direcionado de forma imediata ao legislador ordinário, que deverá contemplá-lo e aplicá-lo nas regras jurídicas. Entretanto, de forma mediata, o princípio também é dirigido ao Judiciário, no momento do exercício jurisdicional, em que se realiza o controle de legalidade e de constitucionalidade das regras do direito.

27. A manifestação de riqueza no caso do IPI e do ICMS é o valor do próprio produto (critério objetivo), mercadoria ou serviço, e esses impostos são repassados ao

consumidor no preço, pela sistemática econômica e indireta de tributação, sendo suportados pelo consumidor final. Daí a necessidade de obedecer também o princípio da capacidade contributiva em conjunto com a seletividade.

28. No caso do IPTU, a manifestação de riqueza está atrelada ao valor do bem imóvel (critério objetivo), de forma a atender à capacidade econômica do contribuinte proprietário, detentor ou possuidor do bem imóvel. Se destinar o imóvel para fins comerciais, industriais ou especiais, presume-se que o sujeito passivo possui capacidade econômica maior, devendo ser tributado com alíquotas maiores, em comparação àqueles que destinaram seu imóvel urbano à moradia

29. Da mesma forma, se o contribuinte possuir imóvel em região sem infra-estrutura urbana, sem desenvolvimento socioeconômico, deverá ser onerado de maneira mínima, ou nem mesmo ser onerado quanto ao IPTU. Já aqueles que estão com seus imóveis em locais com elevada infra-estrutura social e econômica regional, estarão sujeitos à incidência de alíquotas maiores, para atender à extrafiscalidade do princípio da seletividade, que busca atender à justiça social.

30. A extrafiscalidade é elemento típico do Direito Tributário. Presente nas regras jurídicas, decorre de outros fins que não a obtenção de receita pelo fisco. Trata-se de instrumento jurídico usado pelo Estado para atender a metas sociais, econômicas ou políticas.

31. Com isso, o legislador poderá inserir esses critérios nas regras, juntamente com outros voltados à arrecadação, não havendo incompatibilidade de conceitos. O máximo que poderá existir é a prevalência do critério fiscal sobre o extrafiscal, ou vice-versa.

32. Daí ser totalmente coerente o legislador ou o aplicador do direito incluir na regra jurídica elementos para atender à seletividade e à capacidade contributiva ao mesmo tempo, estimulando ou desestimulando certo comportamento socioeconômico na medida da capacidade econômica do contribuinte.

33. A extrafiscalidade na Constituição Federal serve para atender a metas que poderiam ser chamadas de desenvolvimento econômico. Visa à realização de objetivos de justiça social (seletividade) e à proteção e à restauração do meio ambiente.

34. No caso do IPI, ICMS e IPTU, a seletividade é critério implementador da extrafiscalidade, e, em suas acepções semânticas distintas, os elementos de diferenciação objetivam atender à justiça social em todos os casos.

35. A seletividade no IPI traz como critério de distinção a essencialidade do produto industrializado. Classificamos esses produtos em: (i) essenciais (necessários); (ii) úteis; e (iii) supérfluos.

36. Identificamos elementos objetivos no princípio, estabelecendo a incidência de carga fiscal que aumenta na razão inversa da necessidade do consumo do produto. Se considerado essencial, o produto deverá ter peso tributário menor ou inexistente em relação ao útil e ao supérfluo, enquanto o útil deverá ter alíquotas menores em relação ao supérfluo.

37. O conceito de essencialidade não deve ser interpretado estritamente para cobrir apenas as necessidades biológicas da população, como alimentação, moradia, saúde, higiene e vestuário, mas deve abranger também outras necessidades básicas diretas, de forma a estabelecer um padrão mínimo de vida. Esse mínimo, em nossa concepção, está presente no artigo 7º, inciso, IV, da Constituição Federal.

38. A regra constitucional que trata do princípio da seletividade no IPI impõe uma obrigação ao legislador ordinário: *será* (dever) seletivo, em função da essencialidade do produto. Com isso, cabe ao legislador ordinário (inclui aqui o Poder Executivo apenas quanto à fixação de alíquotas, nos limites legais) estabelecer quais critérios de utilidade e necessidade do produto serão adotados.

39. O legislador poderá usar algumas técnicas para atender à seletividade, como variar a alíquota e a base de cálculo, criar isenções etc. A maneira mais comum é distinguir as alíquotas, mas não há impedimento em adotar-se uma das formas mencionadas.

40. A alíquota zero é uma das formas encontradas para atender-se à desoneração tributária quanto aos produtos essenciais. Não se trata de isenção, pois é elemento (unidade) integrante do critério quantitativo da regra-matriz de incidência (regra de comportamento). A alíquota zero, por mais que apresente o mesmo resultado de uma regra isentiva, não possui com esta relação de identidade.

41. A essencialidade do produto é o *único critério* para atender à seletividade com relação ao IPI. A distinção quanto à etapa da circulação ou destinação do produto implica inconstitucionalidade, pois em nenhum momento a Carta Política de 1988 permitiu ou obrigou tal distinção, muito menos tal fundamento pode ser inserido no princípio da seletividade tributária.

42. A seletividade no ICMS também impõe ao legislador ordinário uma obrigação, sob dois fundamentos: (i) toda vez que o texto constitucional impõe um poder ao legislador ordinário, na verdade estabelece um dever; com isso, evitamos ociosidade das regras; (ii) em uma interpretação sistemática do princípio, a seletividade deve ser atendida nas regras jurídicas de incidência do IPI e do ICMS. Caso o legislador estadual viesse impor elevada carga fiscal a um ou outro imposto, inviabilizaria o consumo do bem. Ambos precisam ter o mesmo tratamento fiscal quanto ao princípio, principalmente nas operações em que há incidência conjunta desses tributos, evitando, assim, a supressão da seletividade em razão de dar-se tratamento desonerativo pelo IPI e onerativo pelo ICMS, ou vice-versa.

43. Nas operações com energia elétrica e na prestação de serviço de telecomunicação, o legislador estadual impõe barreiras ao consumo, ferindo inclusive a capacidade econômica do contribuinte, ao aplicar alíquotas de 25% a 30%. Trata-se de

verdadeiro desrespeito à seletividade, na medida em que se estabelece elevada tributação a bens essenciais à população, o que inviabiliza até o consumo do bem e do serviço.

44. A seletividade também impõe ao legislador municipal um dever quanto à distinção de alíquotas em razão do uso (destinação) e localização do bem imóvel urbano. A conclusão decorre novamente do poder-dever, bem como da interpretação sistemática da progressividade e da seletividade, meios implementadores da capacidade contributiva.

45. Essa interpretação parte dos enunciados dispostos no artigo 145, §1º, da Lei Maior: “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Entendemos que é sempre possível atender à capacidade contributiva por meio de critérios subjetivos em alguns tributos, e objetivos em outros. Com isso, o possível disposto no texto deve ser entendido como necessário, para que seja contemplado o princípio nos tributos.

46. A segunda parte do § 1º do artigo 145 da CF não confirma ou afirma a faculdade da lei quanto ao atendimento da capacidade econômica do contribuinte. Ao contrário, permite que o legislador possa atender ao princípio, identificando o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. Com isso, o critério de implementação do princípio ora pode ser subjetivo (ex.: renda auferida como produto do trabalho - IR), ora pode ser objetivo (valor venal do imóvel - IPTU).

47. A consequência da aplicação do princípio da capacidade contributiva impõe à progressividade e à seletividade também uma obrigação, na medida em que estão sujeitas ao mesmo modal deôntico disposto no § 1º do artigo 156 da CF.

48. Considerando a necessidade de utilizar o IPTU para atender à capacidade do contribuinte, feita pelo critério objetivo (valor venal do imóvel), a acepção semântica do modal deôntico do artigo 156, § 1º, da CF, impõe um dever/obrigação ao legislador ordinário

municipal, e não uma faculdade/permissão, tanto em relação à progressividade em razão do valor do imóvel, quanto à seletividade quanto ao uso e localização do bem.

49. A acepção semântica da seletividade quanto ao uso do imóvel tem como critério de sua implementação a distinção de alíquotas quanto à destinação dada ao bem. Se for destinado a fins residenciais, certamente a alíquota do IPTU deverá ser menor comparada àquelas dos bens destinados a fins comerciais, industriais ou especiais.

50. O critério da localização do bem imóvel urbano também impõe ao legislador municipal, como forma de atender à isonomia, a necessidade de tributar com alíquotas maiores os proprietários que possuem imóveis em regiões com maior infra-estrutura urbana e com maior desenvolvimento socioeconômico. Já para aqueles que possuem imóveis em regiões mais carentes, as alíquotas devem ser menores ou inexistentes, como forma de impor equilíbrio entre os contribuintes que estejam em situações não-equivalentes.

51. O texto constitucional não previu outra forma de aplicar a seletividade em razão do uso e localização do imóvel senão pela distinção de alíquotas. Está contemplada nesse gênero a supressão da alíquota por meio de regra isentiva e alíquota zero. Entretanto, não se permitiu atender ao princípio alterando a base de cálculo do imposto.

52. A interpretação do princípio da seletividade tem como objetivo buscar o verdadeiro sentido da expressão. Parte-se de análise da constitucionalidade da regra jurídica, para evitar perda de esforço intelectual.

53. Em um segundo momento, faz-se uma análise destacada do princípio, avaliando-se isoladamente e depois em conjunto todos os enunciados, formando-se proposições. Por fim, analisa-se a seletividade juntamente com o sistema jurídico, a fim de atender à extrafiscalidade e à fiscalidade presentes nas regras do direito.

54. O processo de interpretação é feito pelo legislador, pelo aplicador da regra, pelas partes que sofreram a incidência do tributo, pelos doutrinadores etc. Em todos esses casos,

podemos ter interpretações similares ou muito distintas, haja vista que o processo de interpretação e compreensão do princípio envolve questões ideológicas, axiológicas, jurídicas e extrajurídicas, como forma de atender à justiça social, que é algo ainda mais abstrato e subjetivo.

55. Não existe interpretação certa ou errada; ela pode ser possível ou impossível, coerente ou incoerente. Não buscamos neste trabalho uma única interpretação, sendo impossível tamanha pretensão e o direito sempre trabalha no plano do possível.

56. O que almejamos com o presente estudo é identificar as conotações da seletividade na Constituição Federal, apontar os limites objetivos como fator de discrínimo quanto ao tratamento extrafiscal e aplicar o princípio em harmonia com outros, chamando a atenção do intérprete para as implicações do atendimento e do não-atendimento do princípio.

57. O legislador não deve assumir sozinho todo o peso da aplicação do princípio, embora o texto constitucional lhe imponha prescrição imediata. O Poder Judiciário, de forma mediata, também está sujeito a verificar se as regras jurídicas atendem ou não ao princípio da seletividade. Para tanto, utiliza-se do seu dever jurisdicional, que lhe impõe como função controlar a legalidade e a constitucionalidade das regras do direito, pela via difusa ou concentrada.

58. Tanto no controle difuso, quanto no controle concentrado, não é atribuição do Poder Judiciário reduzir alíquota, criar isenção, desonerar tributo como justificativa do atendimento da seletividade tributária, pois além de estar legislando positivamente, ferindo o princípio da separação de poderes, não lhe são permitidas tais realizações, pela vedação imposta no artigo 108, § 2º, do CTN, qual seja, utilizar a eqüidade para dispensar o pagamento de tributo.

59. No controle difuso, o Poder Judiciário expede norma individual e concreta de revisão sistemática, promovendo verdadeira não-incidência da regra considerada ilegal ou

inconstitucional, atacando a eficácia técnica da regra jurídica. Com isso, a norma de incidência tributária não incorrerá naquele caso e naquelas partes. A regra jurídica permanece válida, vigente e eficaz para as outras pessoas. No caso decidido pelo Judiciário, a regra é válida, é vigente, mas não é eficaz no plano técnico-sintático, o que a impede de produzir efeitos. Somente os atos normativos individuais e concretos podem ser questionados no controle difuso, não havendo possibilidade de atacar-se lei ou ato normativo em tese.

60. No controle concentrado, o Supremo Tribunal Federal tem a incumbência de avaliar a legalidade e a constitucionalidade de atos normativos gerais (impessoais), abstratos, e autônomos, nos termos do artigo 102 da Constituição Federal. Nesse caso, a decisão da Corte Maior, mediante expedição de norma de estrutura de revisão sistemática, ataca a validade da regra jurídica, retirando-a do sistema no momento da publicidade do acórdão transitado em julgado. A retirada da regra jurídica eivada de vício formal ou material dá-se por uma permissão do sistema em relação às características de generalidade, abstração e autonomia da regra geral. Ao se retirar validade da regra-matriz, o Supremo Tribunal Federal acaba impedindo que o Poder Executivo e o Judiciário expeçam norma individual e concreta.

61. Assim, o papel do Poder Judiciário é zelar pelo cumprimento dos princípios constitucionais, seja suspendendo a eficácia técnica da regra de incidência pelo controle difuso, até que outra regra seja expedida pelo órgão competente mediante procedimento adequado, seja declarando sua invalidade (formal ou material) pelo controle concentrado, atribuição exclusiva do Supremo Tribunal Federal.

62. A função jurisdicional é imprescindível para garantirem-se os direitos dos contribuintes, enquanto a seletividade é ignorada, aplicada de maneira equivocada ou nos casos em que sua aplicação não atenda às conotações constitucionais desse importante princípio.

BIBLIOGRAFIA

- ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. 3^a ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.
- ALVIM, José Manoel de Arruda. *Curso de direito processual civil*. Vol. I. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1972.
- AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *Imposto sobre o valor agregado – IVA – value added tax – VAT – Brasil, Mercosul, União Européia*. São Paulo: Rumo e ABDT, 1995, p. 38.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5^a ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- _____. Hipótese de incidência do IPI. *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.
- _____. ICMS. Incorporação ao ativo – empresa que loca, oferece em ‘leasing’ seus produtos – descabimento do ICMS. *Revista de Direito Tributário n.º 52*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 74.
- _____. Progressividade e capacidade contributiva. *Separata da Revista de Direito Tributário*. V congresso brasileiro de direito tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.
- ÁVILA, Humberto. Proporcionalidade e direito tributário. *Direito tributário*. Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 330-347.
- _____. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4^a ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualizado por Mizabel Abreu Machado Derzi. 7^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- _____. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Mizabel Abreu Machado Derzi. 11^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 8^a ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

_____. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3^a ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. *Elementos de direito administrativo*. 2^a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 300.

BARBOSA, Rui. *Comentários à Constituição Federal brasileira*. Coligidos por Homero Pires. Vol. I. São Paulo: Saraiva, 1932.

BARRETO, Aires Fernandino. Aplicação do princípio da progressividade. *Justiça tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 37-50.

_____. Impostos sobre a propriedade imobiliária. *Revista de Direito Tributário n.º 58*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 227-229.

BASTOS, Celso Ribeiro Bastos. *Curso de direito constitucional*. 14^a ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3^a ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Tradução Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Apresentação Alaôr Caffé Alves. Bauru: Edipro, 2001.

_____. *Teoria do ordenamento jurídico*. Tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília/São Paulo: UNB/Polis, 1991.

BORGES, José Souto Maior. Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista de Direito Tributário n.º 63*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 206-216.

_____. *Lei complementar tributária*. Recife: Revista dos Tribunais, 1975.

_____. Direito tributário atual. *Revista de direito administrativo*, Vol. 103. Rio de Janeiro: Renovar, 1971, p. 35.

- BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Fundamentos do IPI (Imposto sobre produtos industrializados)*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.
- _____. ICMS e serviços de comunicação internacional. *Revista Dialética de Direito Tributário n.º 61*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 19.
- BRASILEIRO, Georgina de Paula. O princípio da seletividade e o ICMS incidente sobre energia elétrica. *Revista Tributária e de Finanças Públicas n.º 57*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 130.
- CAMPILONGO, Celso Fernandes. *Direito e democracia*. 2^a ed. São Paulo: Max Limonad, 2000.
- _____. *Política, sistema jurídico e decisão judicial*. São Paulo: Max Limonad, 2002.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7^a ed. Coimbra: Almedina, 2003.
- CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e progressividade: igualdade e capacidade contributiva*. 1^a ed. São Paulo: Juruá, 1996.
- CARRAZZA, Roque ANTONIO. *Curso de direito constitucional tributário*. 17^a ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- _____. *ICMS*. 8^a ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- _____. ICMS – sua não-incidência sobre prestações de serviços de telecomunicação internacional (serviços de longa distância internacional), bem como sobre os serviços que os viabilizam (serviços auxiliares). *Revista Dialética de Direito Tributário n.º 60*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 106-107.
- _____. e BOTTALLO, Eduardo Domingos. Alcance das vantagens fiscais concedidas com fundamento no princípio da seletividade do IPI. *Grandes questões atuais do direito tributário*. Vol. 3. São Paulo: Dialética, 1999, p. 267-283.

- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2^a ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- _____. *Teoria da norma tributária*. 4^a ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.
- _____. Língua e linguagem – signos lingüísticos – funções, formas e tipos de linguagem – hierarquia de linguagens. *Filosofia do direito I – apostila de lógica jurídica*. São Paulo: PUC/SP, 2003.
- _____. *Curso de direito tributário*. 15^a ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- _____. IPI – comentários sobre as regras gerais de interpretação da tabela NBM/SH (TIPI/ TAB). *Revista Dialética de Direito Tributário n.º 12*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 42-60.
- _____. *Regra matriz do ICM*. Tese apresentada à banca examinadora da PUC/SP para a obtenção do título de livre-docente da Faculdade de Direito. São Paulo: PUC/SP, 1981.
- _____. Introdução do estudo do imposto do sobre produtos industrializados. *Revista de Direito Público n.º 11*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970, p. 75-87.
- _____. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário n.º 61*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, p. 74-90.
- _____. Incentivo fiscal: conflito entre estados. *Revista Trimestral de Direito Público n.º 9*. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 131.
- _____. O sobreprincípio da segurança jurídica e a revogação de normas tributárias. *Crédito-prêmio de IPI: estudos e pareceres III*. Barueri, SP: Minha Editora, 2005, p. 1-32.
- _____. Erro de fato e erro de direito na teoria do lançamento tributário. *Revista de Direito Tributário n.º 73*. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 5.
- CARNELUTTI, Francesco. *Teoria geral do direito*. Trad. Rodrigues Queiró e Artur Anselmo de Castro. Coimbra: Armênio Amado, 1942.

- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*. 3^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.
- _____. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- CRUZ, Antônio Maurício da. IPI– limites constitucionais. *Col. textos de direito tributário*. Vol. 5. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Fundamentos da tributação ampla das importações pelo ICMS e pelo IPI. *Revista de Direito Tributário* n.º 67. São Paulo: Malheiros, p. 326-340.
- DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*. Vols. II, III e IV. São Paulo: Saraiva, 1998.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 13^a ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- ECHAVE, Delia Teresa, URQUIJO, Maria Eugenia e GUIBOURG, Ricardo A. *Lógica, proposición y norma*. 4^a ed. Buenos Aires: Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 1995.
- ENDRES, Silvana Bussad. *Imposto de importação na Constituição Federal de 1988*. Dissertação de mestrado apresentada à banca da PUC/SP. São Paulo: PUC/SP, 1998.
- FABRETTI, Denise. *Extrafiscalidade favorecedora do imposto predial e territorial urbano e o princípio da função social da propriedade*. Tese de doutorado apresentada à banca examinadora da PUC/SP. São Paulo: PUC/SP, 2003.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2001.
- FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4^a ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, p. 128-129.
- FILHO, Edmar Oliveira Andrade. *Interpretação e aplicação de normas tributárias*. Tese de doutorado apresentada à banca examinadora da PUC/SP. São Paulo: PUC/SP, 2000.
- FURLAN, Valéria. *IPTU*. 2^a ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

- FUSO, Rafael Correia. Inconstitucionalidade de concessão unilateral de benefícios fiscais por parte dos estados. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. Ano 13, nº. 64. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 30-39.
- GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. Trad. Flávio Paulo Meurer. Petrópolis: Vozes, 1997.
- GUASTINI, Ricardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini. Apresentação: Héleno Taveira Tôrres. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- HART, Hebert. *The concept of law*. Oxford University Press: Ed. Clarendon, 1961, p. 190.
- HUSSERL, Edmund. *Ideas relativas a una fenomenología pura e una filosofía fenomenológica*. Tradução para o espanhol de José Gaos. México: Fondo de Cultura Económica, 1949.
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6ª ed. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- _____. *Teoria geral do direito e do estado*. Trad. Luis Carlos Borges. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.
- LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios constitucionais tributários*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.
- _____. *Richtiges recht*. Beck: München, 1979.
- LATTANZI, Sérgio Igor. *A regra-matriz de incidência do imposto predial e territorial urbano – IPTU*. Dissertação de mestrado apresentada à banca da PUC/SP. São Paulo: PUC/SP, 2000.
- LINS, Robson Maia. *Controle de constitucionalidade da norma tributária: decadência e prescrição*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

- LUHMANN, Niklas. *Sociologia do direito*. Vol. I. Trad. Gustavo Bayer. Biblioteca Tempo Universitário n. 75. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- _____. IPTU. Ausência de progressividade. Distinção entre progressividade e seletividade. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 31. São Paulo: Dialética, 1998, p. 82-91.
- _____. O ICMS e a Emenda 33. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 80. São Paulo: Dialética, 2002, p. 47.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 62. São Paulo: Dialética, 2000, p. 71-77.
- MARCONDES, Cecília Maria Piedra. *A capacidade contributiva*. Tese de doutorado apresentada à banca examinadora da PUC/SP. São Paulo: PUC/SP, 1986.
- MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 19ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.
- _____. *ICMS: teoria e prática*. 7ª ed. São Paulo: Dialética, 2004.
- MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. *Tratado de direito comercial brasileiro*. Vol. V. 4ª ed. Livro III. Parte I. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1946.
- MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- NAGIB, Luiza. *O sistema tributário brasileiro e o imposto sobre a importação*. Dissertação de mestrado apresentada à banca examinadora da PUC/SP. São Paulo: PUC/SP, 1998.
- NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: Editora Acadêmica, 1994.
- _____. *Teoria da inconstitucionalidade das leis*. São Paulo: Saraiva, 1988.

- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário de acordo com a constituição de 1988*. 11^a ed. São Paulo: Saraiva, 1993.
- _____. Princípio da seletividade do tributo em função da essencialidade do produto. *Revista dos Tribunais*. Ano 79. Janeiro de 1990, Vol. 651, p. 7-15.
- OLIVEIRA, Yonne Dolácia de. *A tipicidade no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980.
- POSADAS-BELGRANO, G.A. *Derecho tributario*. Montevidéu: Medina, 1962.
- PONTES DE MIRANDA, F. *Comentários à Constituição de 1967*. Vol. 4. 2^a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974.
- QUEIROZ, Luís César Souza de. *Sujeição passiva tributária*. 1^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 22^a ed. São Paulo: Saraiva, 1995.
- _____. *Filosofia do direito*. 20^a ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- ROBLES, Gregório. *O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito*. Barueri: Manole, 2005.
- ROSS, Alf. *Direito e justiça*. Trad. Edson Bini. Bauru-SP: Edipro, 2003.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 2^a ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- _____. *Decadência e prescrição*. 2^a ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- _____. As classificações no sistema tributário brasileiro. *Justiça tributária: 1º congresso internacional de direito tributário – IBET*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 125-147.
- _____. Análise crítica das definições e classificações jurídicas como instrumento para compreensão do direito. In: SUNDFIELD, Carlos Ari e VIEIRA, Oscar Vilhena (coords.). *Direito global*. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 289-304.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 11^a ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

SOUZA, Rubens Gomes de. Idéias gerais sobre os impostos de consumo. *Estudos de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1950, p. 63.

_____. *Compêndio de legislação tributária*. 4^a ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964.

STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração da construção do direito*. 5^a ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

TILBERY, Henry. O conceito de essencialidade como critério de tributação. *Direito tributário atual*. Vol. 10. São Paulo: Resenha Tributária, 1990, p. 2.969-3.035.

TORRES, Ricardo Lobo. Proporcionalidade, progressividade e seletividade no IPTU. XVI congresso brasileiro de direito tributário. *Revista de Direito Tributário n.^o 85*. São Paulo: Malheiros, p. 342-347.

_____. O IPI e o princípio da seletividade. *Revista Dialética de Direito Tributário n.^o 18*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 94-102.

_____. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1993.

_____. A legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte. *Direito tributário*. Vol. I. Coordenação Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 435.

_____. IVA, ICMS e IPI. *Revista da associação brasileira de direito tributário – RABDT*, Vol. 1, Setembro-Dezembro, 1998, p. 11-29.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas*. 2^a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

_____. *Pressupostos jurídicos do planejamento tributário internacional*. Tese de doutorado apresentada à banca da PUC/SP. São Paulo: PUC/SP, 1999.

- WALD, Arnold e NISHIOKA, Alexandre Naoki. Da definição de serviços de comunicação para efeitos de incidência do ICMS: o caso da habilitação de telefone móvel celular. *Revista Dialética de Direito Tributário n.º 102*. São Paulo: Dialética, 2004, p.22.
- VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Coisa julgada em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- VIEIRA, José Roberto. Imposto sobre produtos industrializados: atualidade, teoria e prática. *Justiça tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 513-557.
- _____. *A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto*. Curitiba: Juruá, 1993.
- VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. Recife, Max Limonad, 1997.
- _____. *Causalidade e relação no direito*. 4^a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.
- XAVIER, Alberto. *Manual de direito fiscal*. Lisboa: Almedina, 1974.