



UNIVERSIDADE
ESTADUAL DE LONDRINA

FELLIPE CIANCA FORTES

**IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS:
ANÁLISE À LUZ DOS PRINCÍPIOS DA LIVRE INICIATIVA E DA
LIVRE CONCORRÊNCIA**

Londrina
2009

FELLIPE CIANCA FORTES

**IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS:
ANÁLISE À LUZ DOS PRINCÍPIOS DA LIVRE INICIATIVA E DA
LIVRE CONCORRÊNCIA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação, em Direito Negocial da Universidade Estadual de Londrina, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito Negocial.

Orientadora: Profa. Dra. Marlene Kempfer Bassoli

Londrina
2009

FELIPE CIANCA FORTES

**IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS:
ANÁLISE À LUZ DOS PRINCÍPIOS DA LIVRE INICIATIVA E DA
LIVRE CONCORRÊNCIA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação, em Direito Negocial da Universidade Estadual de Londrina, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito Negocial.

BANCA EXAMINADORA

Profa. Dra. Martha Asuncion Enriquez
Universidade Estadual de Londrina

Profa. Dra. Carla Bonomo
Universidade Estadual de Londrina

Prof. Dr. Igor Mauler Santiago
Universidade Federal de Minas Gerais

Londrina, 17 de dezembro de 2009.

Aos meus queridos pais, Waldyr e Liceia.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, como penso que não poderia deixar de ser, aos meus pais, quem, além de todo o carinho, força e compreensão, foram os grandes responsáveis pelo meu ingresso e desenvolvimento na minha vida acadêmica.

Aos meus sócios, Vicente de Paula Marques Filho, Marcelo de Lima Castro Diniz, Marcos de Lima Castro Diniz e Edson Alves da Cruz, pela amizade e pelas oportunidades de crescimento, tanto intelectual, quanto profissional.

Aos grandes amigos de escritório, Alexandre Briso Faraco, Marcelo Buratto e Thiago Brunetti Rodrigues, que, nos frequentes momentos de ausência nos últimos dois anos e meio, foram peças fundamentais para manter as obrigações em ordem.

À professora e orientadora Marlene Kempfer Bassoli, com quem, em mais de uma oportunidade, dentre artigos, aulas e conversas, tive o privilégio de trabalhar e muito aprender.

A todos os colegas e professores do curso de mestrado em Direito Negocial da Universidade Estadual de Londrina, pelas intensas, profundas e provocativas discussões que tanto colaboraram para a elaboração deste trabalho.

À Gisely Brajão de Oliveira, por todo o seu inestimável carinho.

A todos aqueles que, de forma ou indireta, colaboraram para o desenvolvimento desta pesquisa.

“O Direito Tributário está em desgraça e a razão deve buscar-se não na superestrutura – mas precisamente naqueles fundamentos que costumam ser aceitos como demasiadamente ‘óbvios’ para merecerem a análise crítica.”

Alfredo Augusto Becker

FORTES, Fellipe Cianca. **Imposto sobre a circulação de mercadorias: análise à luz dos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência.** 2009. 152f. Dissertação (Mestrado em Direito Negocial) – Universidade Estadual de Londrina, Londrina, 2009.

RESUMO

Analisa o imposto sobre a circulação de mercadorias a partir dos Princípios da Livre Iniciativa e da Livre Concorrência. Inicia pela fixação das premissas jurídicas, enfatizando a natureza sistêmica do direito positivo decorrente da constitucionalização dos valores/objetivos da sociedade, tecendo considerações acerca das espécies de normas constitucionais, os conflitos que eventualmente podem surgir entre elas e a necessidade de interpretá-las e aplicá-las de forma una, sistemática e indissociável. Segue para as ordens nacionais tributária e econômica, tecendo considerações sobre a Análise Econômica do Direito Tributário, ramo do conhecimento que visa investigar o fenômeno jurídico a partir de preceitos e institutos econômicos, demonstrando a sua incorporação pelo ordenamento jurídico brasileiro, bem como a forma pela qual coaduna a busca pela justiça econômica e a justiça fiscal. Ingressa, então, na ordem tributária nacional, expondo as classes de tributos, a classificação econômica dos impostos, bem como os princípios que a norteia, em especial os Princípios da Legalidade e da Capacidade Contributiva. A seguir, traça considerações voltadas aos Princípios Econômicos, dando ênfase à Livre Iniciativa e a Livre Concorrência e ressaltando as formas de operacionalização da neutralidade fiscal dos tributos. A seguir, constrói a regra matriz de incidência tributária do imposto sobre a circulação de mercadorias, levantando aspectos gerais acerca da materialidade, substituição tributária, bem como o regime da não cumulatividade dispensado ao imposto. Perfaz a análise econômica do imposto sobre a circulação de mercadorias à luz dos Princípios da Livre Iniciativa e da Livre Concorrência, ressaltando as transgressões que o tributo causa na neutralidade fiscal, com o Estado influenciando diretamente o preço final das mercadorias postas à disposição no mercado. Conclui com anotações pontuais para uma reforma tributária.

Palavras-chave: Direito tributário. ICMS. Análise econômica do direito. Livre concorrência. Livre iniciativa.

FORTES, Fellipe Cianca. **Taxes on Sales and Services**: analysis through the principles of free initiative and free competition. 2009. 152 p. Dissertação (Mestrado em Direito Negocial) – Universidade Estadual de Londrina, Londrina, 2009.

ABSTRACT

It analyses the taxes on sales and services through the Principles of Free Initiative and Free Competition. It begins fixing the juridical premises and emphasizing systemic nature of positive law resulting from the constitutionalization of the society values/objectives, commenting about the species of constitutional rules, the conflicts that may emerge between those rules and the necessity of interpreting them and apply them in a very single way, systematic and indissociable. It follows to the national tributary and economic commanding, commenting about the Law and Economics, a line of knowledge which scope is to investigate the juridical phenomenon through economic principles and institutes, demonstrating that it has been incorporated by the Brazilian juridical order, as well the way that it integrates the search for the economic justice and the taxes justice. After that, though, it comes into the national tributary order, exposing the classes of tributes, the economic classification of the taxes, as well the principles that guides it, specially the principles of the legality and the contributive capacity. In a sequence, this dissertation delineates considerations that are related to the Economic Principles, emphasizing the Free Initiative and Free Competition and sticking out the ways to operationalize the tax neutrality on tributes. Then, it builds the main rule of the tributary incidence of the tax on sales and services, raising general aspects about the materiality, tributary substitution and also the non-cumulative regimen that is attended with that tax. It accomplishes the economic analysis of the tax on sales and services concerning the Principles of Free Initiative and Free Competition, projecting transgressions that are caused by the tribute on tax neutrality, once that the State directly influences the final prices of the goods that are available on the market. It concludes with punctual annotations for a tax reform.

Keywords: Tributary law. Taxes on sales and services (ICMS). Law and economics. Free competition. Free initiative.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Cumulatividade tributária	63
Figura 2 – Não cumulatividade tributária pela sistemática imposto sobre imposto.....	67
Figura 3 – Não cumulatividade do imposto sobre a circulação de mercadorias	92
Figura 4 – Efeito do cálculo por dentro do imposto sobre a circulação de mercadorias na cadeia de produção.....	97
Figura 5 – Cálculo por fora do imposto sobre a circulação de mercadorias	98
Figura 6 – Valor final do produto com IPI e ICM apurados por fora	102

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1 DIREITO, CONSTITUIÇÃO E SISTEMA	16
1.1 PRINCÍPIOS E REGRAS	19
1.1.1 Princípios	21
1.1.1.1 Os conteúdos sintático, semântico e pragmático dos princípios	24
1.1.2 Regras	25
1.1.2.1 Os conteúdos sintático, semântico e pragmático das regras.....	26
1.2 A UNIDADE DA CONSTITUIÇÃO E A INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA: O DIREITO COMO SISTEMA E SEUS SUBSISTEMAS	28
1.2.1 Colisão entre Princípios Constitucionais.....	31
1.2.2 A Construção Escalonada do Ordenamento Jurídico	33
2 AS ORDENS TRIBUTÁRIA E ECONÔMICA NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988	35
2.1 ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO	37
2.1.1 O artigo 146-A, da Constituição Federal de 1988.....	41
2.1.2 Análise Econômica do Direito Tributário e Conflitos Principiológicos.....	44
2.2 ORDEM TRIBUTÁRIA NACIONAL	46
2.2.1 Princípio da Legalidade	48
2.2.2 Princípio da Capacidade Contributiva.....	49
2.2.3 Espécies Tributárias e Classificação Econômica dos Impostos	53
2.3 ORDEM ECONÔMICA NACIONAL	56
2.3.1 Os Princípios da Livre Iniciativa e Livre Concorrência.....	60
2.3.1.1 Neutralidade fiscal.....	62
2.3.1.1.1 Tributação monofásica	65
2.3.1.1.2 Tributação sobre o valor adicionado	65
2.4 REGRAS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E SEU CONTEÚDO SEMÂNTICO ECONÔMICO	69
3 O IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SEU REGIME JURÍDICO CONSTITUCIONAL	72

3.1 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	74
3.1.1 Critério Material	76
3.1.2 Critério Espacial	79
3.1.3 Critério Temporal	80
3.1.3.1 Substituição tributária.....	81
3.1.4 Critério Pessoal: Sujeito Ativo e Sujeito Passivo.....	82
3.1.5 Critério Quantitativo.....	84
3.1.5.1 Base de cálculo	84
3.1.5.1.1 O cálculo por dentro	85
3.1.5.1.2 Base de cálculo na substituição tributária.....	86
3.1.5.2 Alíquota	87
3.1.5.2.1 Princípio da seletividade.....	89
3.2 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	91
3.2.1 A Não Cumulatividade do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias	92
3.2.1.1 Imposto sobre a circulação de mercadorias: crédito físico.....	94
4 ANÁLISE ECONÔMICA DO IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS À LUZ DOS PRINCÍPIOS DA LIVRE INICIATIVA E DA LIVRE CONCORRÊNCIA	95
4.1 CÁLCULO POR DENTRO.....	96
4.1.1 Sobreposição de Bases Tributárias	99
4.1.2 Transparência Fiscal	101
4.2 CRÉDITO FÍSICO	103
4.3 RESTITUIÇÃO E RESSARCIMENTOS DOS CRÉDITOS ACUMULADOS	104
4.3.1 A Compensação de Débitos Tributários com Créditos decorrentes de Precatórios de Terceiros	107
4.4 OPERAÇÕES INTERESTADUAIS: TRIBUTAÇÃO NA ORIGEM E TRIBUTAÇÃO NO DESTINO	108
4.4.1 Deveres Instrumentais	111
4.5 ALÍQUOTAS LEGAIS E PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE	113
4.6 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.....	116
4.7 SUGESTÃO DE REFORMA TRIBUTÁRIA	118
CONCLUSÃO.....	123

REFERÊNCIAS 130

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA 138

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal, em seu artigo 219, determina que “o mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e sócio-econômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal” (BRASIL,1988). Por sua vez, o parágrafo único, do artigo 170, enuncia que “é assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei” (BRASIL,1988). O mercado consiste um sistema social composto por diversos agentes, englobando aqueles que organizam os meios de produção e disponibilizam bens e serviços, a mão de obra disponível, os consumidores e, em determinados casos, o Estado, seja exercendo diretamente ou indiretamente as atividades econômicas, seja intervindo, em qualquer medida, nas relações econômicas. Estes agentes são organizados em uma estrutura composta por regras e princípios próprios, determinados de acordo com o sistema de produção adotado pelo Estado e a racionalidade nele implicada. No caso brasileiro, a Constituição Federal assegurou a todos a liberdade de exercer toda e qualquer atividade econômica lícita, reservando ao Estado mínima participação direta na economia, poucas atividades para seu monopólio ou exercício indireto e garantiu ainda que, caso exerça atividades privadas, o será feito em igualdade de condições com os particulares, como se assim o fosse, permitindo, com isso, a livre concorrência. Toda essa estrutura foi elevada ao patamar constitucional de patrimônio nacional, devendo ser destacado que é dever do Estado incentivá-la objetivando promover o desenvolvimento econômico. Esse patrimônio nacional, entretanto, vem sendo ferido pelo próprio Estado por meio da tributação.

Becker (2007, p. 3) inicia sua obra Teoria Geral do Direito Tributário tecendo uma afirmação preocupante: vive-se atualmente em um verdadeiro manicômio tributário. Isso se dá, segundo o autor, em razão da falta de maior acuro doutrinário acerca do próprio direito tributário, que, por vezes, confunde seu objeto com o objeto do direito das finanças, não compreende amplamente o campo de estudo, ou limita-se a reproduzir os textos legais fiscais sem maiores científicidades. Não obstante, valendo-se da exata mesma expressão do professor, forjada ainda na década de 60, pode-se afirmar que esse manicômio tributário, hoje, estende-se também para o próprio direito positivo, onde o legislador, sem ao menos se ater para a sistematização do ordenamento, edita normas e mais normas impondo obrigações tributárias sem maiores preocupações acerca dos reflexos que esta tributação irá

acarretar nos demais ramos jurídicos. É justamente esse o problema que se vislumbra na atual tributação brasileira que grava o mercado interno nacional, o que repercute, diretamente, na concorrência e, como não poderia deixar de ser, na renda dos cidadãos, os consumidores finais.

No ordenamento jurídico brasileiro vigente, há basicamente três impostos que incidem diretamente sobre as atividades econômicas: o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN), de competência dos municípios, o imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS), de competência dos Estados e do Distrito Federal e, por fim, o imposto sobre produtos industrializados (IPI), de competência da União, cada qual com características próprias e peculiares – às vezes até mesmo, ainda que semelhantes na essência, diferentes na positivação – e todos onerando o consumidor final. Disso, de plano, já se pode afirmar: por se tratar de impostos que visam alcançar a renda consumida do cidadão, a interferência do Estado no preço final dos produtos e/ou serviços deveria ser mínima, a menor possível, ou até mesmo nula, privilegiando, assim, a livre composição do mercado, ressalvados, por óbvio, as hipóteses de intervenção necessárias. Contudo, não é o que se vislumbra em termos pragmáticos, em especial quando se trata do imposto sobre a circulação de mercadorias.

Ao submeter tal imposto aos princípios da ordem econômica, o que se observa é uma profunda influência estatal na conformação dos preços de mercado, ainda que involuntária, decorrente, em muito, à própria distribuição constitucional de competências e à desordem do ordenamento infraconstitucional, o que acaba por repercutir, ao final, de forma indevida, sobre toda a sociedade. Um a um, todos os princípios da ordem econômica insculpidos na Constituição Federal de 1988, em especial a livre iniciativa e a livre concorrência, de alguma forma, sofrem violações, sendo que, casos observados, provocariam, por certo, uma sensível redução à carga tributária, privilegiando e incentivando o mercado interno e a economia nacional, conforme o desejo constitucional.

Com o Estado não cumprindo o seu papel de proteger a economia nacional no que tange à tributação que onera o setor, é importante destacar que, em determinadas situações, o consumidor pode se insurgir contra a excessiva tributação simplesmente negando-se a adquirir os bens ou os serviços, gerando, com isso, uma pressão social pela redução do ônus fiscais, valendo-se do mesmo jogo que racionaliza o mercado: a Lei da Oferta e da Procura. Contudo, há produtos que tal insurgência não se mostra possível ou os efeitos almejados não serão alcançados, seja em razão de questões subjetivas dos próprios consumidores, seja por se tratarem de bens de necessidades básicas, indispensáveis, seja por

próprias razões econômicas. Estes produtos, de consumo inelástico, isto é, invariável ou pouco variável independentemente das modificações dos seus respectivos preços ou das condições de mercado, tendem a causar mais lesões ao consumidor em decorrência dos ônus fiscais; qualquer que seja a carga tributária incidente sobre estes produtos, o consumo, pouco, ou nada, se alterará, sendo que, se a tributação incidente já não se revelava válida à luz da ordem econômica, a injustiça fiscal será ainda maior.

Visando resguardar o domínio econômico dos efeitos negativos da tributação, vem ganhando força pelo mundo uma linha de pensamento denominada Análise Econômica do Direito. Este ramo do conhecimento analisa o direito, tanto internamente (normativo), quanto externamente (descritivo), ou seja, seus efeitos, a partir da ótica econômica: investiga o conteúdo econômico que fundamentam as normas jurídicas, se estas normas estão sendo aplicadas de acordo com as finalidades que devem atingir, quais são os efeitos que estão sendo gerados, se estes efeitos são benéficos ou maléficis, dentre tantas outras possibilidades que se abrem a partir dos referenciais teóricos eleitos.

A presente pesquisa busca, por meio da análise econômica descritiva do direito tributário, identificar, no bojo do imposto incidente sobre circulação de mercadorias, quais transgressões estão sendo cometidas aos Princípios Econômicos da Livre Iniciativa e da Livre Concorrência, com o objetivo final de verificar se as justiças econômica e tributária estão sendo concretizadas.

Com relação ao corte metodológico, pretendendo-se dispensar mais rigorismo à análise e enfrentar melhor as questões postas, decidiu-se, ante a ampla sistemática que circunscreve ambos os impostos que acabam por onerar o consumidor final, analisar tão somente o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, focando, inclusive, exclusivamente a parte referente às mercadorias, uma vez que é o imposto que traz as maiores complexidades ao ordenamento jurídico, além de todo o seu inegável forte impacto econômico. Todavia, muitas das análises e críticas que serão apresentadas são perfeitamente aplicáveis também à parte do imposto referente aos serviços, bem como ao imposto sobre produtos industrializados.

Com isso, Preliminarmente, no Capítulo 1, serão fixadas as premissas jurídico-epistemológicas do estudo, as quais consubstanciam as bases da pesquisas.

O Capítulo 2 tem por objeto as Ordens Econômica e Tributária, destacando as características proeminentes de cada uma delas, dirigindo o estudo, por meio dos Princípios da Legalidade, da Capacidade Contributiva, da Livre Iniciativa e da Livre Concorrência à Análise Econômica do Direito Tributário e ao diálogo obrigatório entre tributação e

economia, demonstrando ainda que os tributos trazem implícitos em si um conteúdo econômico que deve ser buscado e respeitado.

O Capítulo 3 abordará a regra matriz de incidência tributária do imposto sobre a circulação de mercadorias, destacando as suas principais características constitucionais, fixando as bases para que no Capítulo 4 tal imposto seja submetido aos Princípios da Livre Iniciativa e da Livre Concorrência. Aqui, serão buscadas as lesões que o imposto provoca nos referidos princípios da ordem econômica, apontando, por consequência e sempre que possível, as possíveis soluções.

Na Conclusão, buscou-se, de forma sucinta, extrair topicamente os pontos mais relevantes do tema, reafirmando e ressaltando as principais idéias tratadas no decorrer do trabalho.

Metodologicamente, a presente pesquisa pode ser classificada como exploratória, pois o propósito imediato foi obter mais conhecimento sobre o objeto investigado, com vistas a torná-lo mais explícito.

Embora nos estudos exploratórios os métodos de coleta de dados sejam amplos e versáteis, utilizam-se, com maior frequência, de dados secundários, isto é, já disponíveis em unidades de informação especializadas, órgãos governamentais, dentre outros. Uma das formas para proceder a estudos exploratórios é por meio da pesquisa bibliográfica, tal como se procedeu nesta investigação. Buscaram-se na literatura especializada dados significativos acerca do tema proposto.

1 DIREITO, CONSTITUIÇÃO E SISTEMA

O homem é um ser cultural; sua linguagem corporifica sua visão e sua compreensão acerca do mundo físico. Consoante leciona Vilanova (2003, p. 280), a cultura se manifesta com a intersecção de três dimensões: “um domínio da objetividade includente do puramente natural, das formas de interação e das significações que os homens incorporam em suas condutas recíprocas e nas coisas que, por isso mesmo que são mediadoras dos significados, são coisas símbolos”. Em outros termos, a cultura é o conjunto indissociável de objetos físicos, significações e sujeitos, em uma verdadeira relação sujeito-objeto.

Diz-se conjunto indissociável porque, se tomados individualmente cada uma das referidas dimensões, estar-se-ia diante de simples objetos (naturais ou não), ou de meras manifestações subjetivas, desprovidas de maiores significados. “Se suprimem-se as significações, os edifícios, as obras de arte, os livros de filosofia, os templos e os instrumentos nada mais são que agregados de partículas, com propriedades físico-químicas, [de modo que o] que chamamos território do Estado, como âmbito espacial de seu poder de império ou validez, nada mais é do que um objeto da geografia física; o poder mesmo, um puro fato explicável dentro da seqüência de causa-efeito; o templo, sem a dimensão do sagrado, um simples sistema de materiais e forças em equilíbrio” (VILANOVA, 2003, p. 284). Com isso, se nota: cultura é toda interação do homem com a natureza e o mundo físico que o circunscreve, atribuindo-lhe significações e alterando-o, compondo, conforme Spranger, “o conjunto de produtos com sentido que existem em um determinado tempo para um grupo humano” (*apud* ROURA-PARELLA, 1994, p. 92).

Nesse contexto, é válido afirmar que o direito consubstancia verdadeiro objeto cultural; enquanto as relações naturais simplesmente ocorrem, se operam por si só, a exemplo da lei da gravidade, que atrai todo e qualquer objeto ao centro da Terra, da chuva, que se precipita quando a atmosfera satura-se de umidade, ou da morte, quando os seres vivos chegam ao ápice da sua existência, o direito prescreve consequências não naturais a determinados fatos. Por isso, pode-se dizer que a cultura é o marco que separa a relação de causalidade física, ou seja, “a causalidade não-normativa, seja causalidade natural, seja causalidade sociológica, [que compreende] as relações *que efetivamente se dão* na realidade social” (VILANOVA, 2000, p. 61, grifo do autor), da relação de causalidade não natural, jurídica. Ademais, é justamente a segregação entre causalidade natural e causalidade jurídica que permite a teoria kelseniana do ser e do dever-ser:

A distinção entre ser e dever-ser não pode ser mais aprofundada. É um dado imediato da nossa consciência. Ninguém pode negar que o enunciado: tal coisa é – ou seja, o enunciado através do qual descrevemos um ser fático – se distingue essencialmente do enunciado: algo deve ser – com o qual descrevemos uma norma – e que da circunstância de algo ser não se segue que algo deva ser, assim como da circunstância de que algo deve ser se não segue que algo seja (KELSEN, 2003, p. 6).

Consubstanciando o direito um objeto cultural, facilmente é possível abstrair sua relação direta com o meio em que se insere: em cada Estado, o direito terá seus próprios, princípios e regras, de modo que, em cada qual, sua criação e sua aplicação se farão de modo totalmente individualizado e de acordo com o contexto estatal no qual está incluído, em consonância com os objetivos daquela sociedade. O cidadão, por ser o sujeito da cultura e, como tal, altera o meio à sua volta, é o centro do nascimento do Estado, organizando politicamente seus anseios e desejos comuns, tornando a vontade coletiva no objetivo direto do Estado. Cada Estado se desenvolve de acordo com um desejo comum, depositado pelos cidadãos em seus governantes sob a forma de uma Constituição formal ou material, a qual, conforme leciona Hesse (1992, p.7) possui como função precípua justamente buscar a unidade política do Estado:

O que seja ‘Constituição’ no sentido aqui suscitado e delimitado é algo que somente pode ser concebido a partir da atribuição e da função da Constituição na realidade da vida histórica-concreta. Na mesma aparecem como objetivos inescusáveis a unidade política e a ordem jurídica. Objetivo a perseguir é a unidade política do Estado. Estado e poder estatal não podem ser tidos, por óbvio, como algo preexistente. Eles só adquirem realidade à medida em que conseguem reduzir a uma unidade de atuação a multiplicidade de interesses, aspirações e formas de condutas existentes na realidade da vida humana, à medida que se conseguem produzir unidade política. Esta redução da multiplicidade em unidade nunca de conclui, de modo que pode pressupor-se existente, vez que se trata de um processo contínuo, sendo sempre um objetivo. É um objetivo que já vem imposto, no sentido de que a convivência humana somente é possível no Estado e através do Estado (tradução nossa).¹

¹ No original: “Lo que sea ‘Constitución’ en el sentido del interrogante aquí suscitado y delimitado es algo que solo puede ser concebido a partir del cometido y la función de la Constitución en la realidad de la vida histórico-concreta. En la misma aparecen como objetivos inexcusables la unidad política y el orden jurídico. Objetivo a perseguir es la unidad política del Estado. Porque Estado y poder estatal no pueden ser dados por supuesto, como algo preexistente. Ellos sólo adquieren realidad en la medida en que se consigue reducir a una unidad de actuación la multiplicidad de intereses, aspiraciones y formas de conducta existentes en la realidad de la vida humana, en la medida en que se consigue producir unidad política. Esta reducción a la unidad de la multiplicidad nunca queda definitivamente concluida, de tal modo que pueda, sin más, presuponerse existente, sino que se trata de un proceso continuo y por lo mismo planteado siempre como objetivo. Es un objetivo que viene ya impuesto en el sentido de que la convivencia humana solo es posible en el Estado y a través del Estado.”

Nesse sentido, os cidadãos, organizados politicamente sob a forma de sociedade, possuem objetivos comuns, os quais são transferidos ao Ente decorrente da sua união (Estado) e à sua respectiva Constituição, transformando-se nos objetivos da própria sociedade, cuja concretização e efetivação se dão por meio de um contínuo e interminável processo de formação de unidade política, pelo qual os conflitos da convivência humana são paulatinamente suplantados e cedem aos objetivos estatais. Com isso, pode-se ao seguinte conceito de Constituição, dado por Hesse (1992, p.16):

A Constituição é a ordem jurídica fundamental da Comunidade. A Constituição fixa os princípios diretores, a partir dos quais se deve formar a unidade política e devem ser assumidas as tarefas do Estado. Contém os procedimentos para resolver os conflitos no interior da Comunidade. Regulam a organização e o procedimento de formação da unidade política e determina os princípios do ordenamento jurídico em seu conjunto. Em todo ordenamento a Constituição é o plano estrutural básico, orientada a determinados princípios voltados à conformação jurídica de uma Comunidade (tradução nossa).²

Por esta definição, é válido afirmar que a Constituição é o fundamento de todo o ordenamento jurídico de um Estado, é a base da qual toda a decisão política deverá ser tomada, visando à concretização dos objetivos da sociedade. Do texto constitucional, constroem-se, a partir das suas normas, não somente os valores fundamentais da comunidade, vale dizer, os objetivos comuns depositados no órgão estatal e buscados pela coletividade, mas também as regras que servirão de base para todo o ordenamento, tanto enunciando competências, quanto relações intersubjetivas propriamente ditas. A efetividade do Estado e do seu direito se darão à medida que as normas jurídicas constitucionais forem cumpridas e concretizadas.

² No original: “La Constitución es el *orden jurídico fundamental de la Comunidad*. La Constitución fija los principios rectores con arreglo a los cuales se debe formar la unidad política y se deben asumir las tareas del Estado. Contiene los procedimientos para resolver los conflictos em el interior de la Comunidad. Regula la organización y el procedimiento de formación de la unidad política y determina los principios del orden jurídico en su conjunto. Em todo ello es la Constitución el plan estructural básico, orientado a determinados principios de sentido para la conformación jurídica de uma Comunidad” (grifos do autor).

1.1 PRINCÍPIOS E REGRAS

No bojo da Constituição, cada norma tem o seu próprio conteúdo, função e alcance, o que leva à necessidade de classificá-las. Identificar as espécies de normas constitucionais permite que alcancem seus plenos efeitos, bem como definem as maneiras pelas quais se relacionarão umas com as outras.

Classificar, segundo Diniz (1998, p. 597), significa “[...] distribuir conceitos em classes ou grupos, em conformidade com uma técnica, método ou sistema de classificação”. Classe, por sua vez, é definida por Langer (1967, p. 116) como a “[...] coleção de todos aqueles e somente aqueles termos aos quais um certo conceito seja aplicável”. Nesse sentido, Stebbing (1965, 169) leciona:

Duas ou mais propriedades definidoras *diferentes* podem determinar a mesma extensão. Mas duas classes diferentes não podem ter os *mesmos* membros. A classe *homens* está determinada tanto pela propriedade definidora *animal racional* como pela propriedade definidora ser *bípede* e *implume* (grifos do autor).

Embora o ato de classificar seja cognitivo, variável de acordo com os critérios eleitos pelo agente que está criando a classificação, não representa um exercício aberto, estando vinculado às cinco regras fundamentais para a divisão em classes, destacadas por Moussallem (2005, p.611):

As regras fundamentais para a divisão são cinco: (a) deve haver somente um *fundamentum divisionis* em cada operação; (b) as classes coordenadas deve se excluir mutuamente; (c) as classes coordenadas devem esgotar coletivamente a superclasse; (d) as operações sucessivas da divisão devem ser efetuadas por etapas graduais; (e) as diferenças devem resultar da definição do dividido.

Nesse sentido, pode-se afirmar, com mais precisão, que classificar significa agrupar em classes objetos que possuem pontos em comum, separando-os dos demais objetos nos aspectos que os diferenciam. Divide-se o gênero em espécies sendo que cada espécie é identificada por um ponto determinante comum a todos os seus elementos. Tais classes, por sua vez, podem ser divididas em subclasses e assim sucessivamente, até resultar, a critério do

cientista, nas divisões pretendidas ou no elemento mínimo irreduzível, que não mais comporta qualquer segregação.

Tomando-se o ordenamento jurídico como ponto de partida, assim considerado como o conjunto de todas as normas jurídicas vigentes em determinado espaço e tempo (gênero), é possível dividi-lo em duas classes, tomando-se por base o seu veículo introdutor: (a) normas jurídicas constitucionais; (b) normas jurídicas infraconstitucionais. Por sua vez, as normas jurídicas constitucionais, a partir do seu conteúdo³, podem ser segregadas em duas subclasses, (a) os princípios⁴ e (b) as regras, sendo que os primeiros enunciam

³ A eleição do critério “conteúdo das normas jurídicas constitucionais” se justifica a partir das lições de Ávila (2006). Segundo o autor, ao se buscar a doutrina referente aos princípios e às regras, verifica-se a existência de duas grandes teorias, altamente difundidas e aceitas. A primeira delas, que pode ser chamada de Teoria Clássica, defende que princípio é norma de elevado grau de abstração, ou seja, se destina a um número indeterminado de situações, e de elevado grau de generalidade, vale dizer, refere-se a um número indeterminado de pessoas. Com isso, chega-se também à definição de regra, a qual consubstancia norma de baixo grau de abstração e de generalidade. Essa teoria divide as normas constitucionais em duas classes valendo-se exatamente dos mesmos critérios de definição, quais sejam, o grau de abstração e o grau de generalidade, vale dizer, baseia-se em pontos comuns a ambas as espécies, trazendo, com isso, inconsistência classificatória, além de que são pontos cuja característica é a extrema subjetividade: toda norma jurídica decorre de enunciados formulados em linguagem ordinária, a qual, por natureza, é vaga, ambígua e, principalmente, indeterminada, de modo que, perante casos concretos, tanto a aparente determinação de uma regra pode desaparecer, quanto a pressuposta indeterminação dos princípios pode se revelar como uma clareza irreduzível. Por outro lado, ainda segundo o autor, a segunda teoria, ora chamada Teoria Moderna, encabeçada principalmente por Dworkin e Alexy, classifica os princípios e as regras de acordo com sua forma de aplicação: os princípios são aplicados e concretizados mediante ponderação, enquanto as regras, conformadas de acordo com os modais deônticos proibido, permitido e obrigatório, são aplicadas por subsunção, segundo a regra do tudo ou nada, isto é, ou se aplica, ou não se aplica. Nesse contexto, havendo confronto de princípios, a ponderação determinará qual prevalecerá perante o caso concreto, mas sem que isso anule os outros princípios, que poderão prevalecer em outras circunstâncias, o que já não se admite em relação às regras, cujo eventual conflito provoca a anulação de uma ou até mesmo de ambas. Porém, novamente, não obstante a maior consistência desta classificação, ela não está livre de críticas, uma vez que identificar as classes de normas unicamente com base no seu modo de aplicação, se ponderação ou subsunção, também se mostra insuficiente. Uma vez mais, não se pode perder de vista que as normas são postas em linguagem ordinária, a qual, em razão de sua ambiguidade, sempre impescinde de interpretação. Em consequência, não raramente é preciso ponderar, ante as várias interpretações que podem ser atribuídas às regras, qual irá prevalecer, ou, dentre as várias regras que podem incidir em um dado caso concreto, qual será efetivamente aplicada. Estes processos de escolha/decisão, reitera-se, se dão mediante ponderação. Ademais, a idéia de definitividade das normas e de provisoriedade dos princípios pode levar à absurda conclusão de que aquelas podem prevalecer sobre estes, o que certamente não prospera. Com isso, a exemplo da teoria clássica, a teoria moderna também é inconsistente, não se mostrando suficiente e eficaz para distinguir princípios e regras. Assim sendo, conforme observado por Ávila, o que se denota é a incoerência doutrinária no que se refere às normas constitucionais, sem consenso satisfatório quanto às suas espécies, o que repercute, inclusive, na aplicação e, principalmente, na sua efetividade: ao chamar de regra o que não é regra, ou de princípio o que não é princípio, ou não se aplicar determinada regra ou princípio da forma como o deveria ser, faz com que a Constituição perca a sua força e se distancie cada vez mais da realidade social. A Constituição formal – escrita, documento jurídico – será dissonante da Constituição material – as relações, em geral costumeiras, que verdadeiramente regem a sociedade –, e será, conseqüentemente, ineficaz, segregando o jurídico do real. Essa incoerência, no entanto, parece ceder quando se incorpora aos critérios definidores das classes³ acima deduzidos, principalmente aqueles referidos à Teoria Moderna, um terceiro critério, qual seja, o conteúdo das normas constitucionais.

⁴ Não se ignora que parte da doutrina não considera os princípios como normas jurídicas. Carvalho (2008, p. 257) por exemplo, afirma que os princípios são ora valores, ora limites objetivos, que se prestam para fixar as diretrizes de compreensão e aplicação das normas jurídicas. Para ele, princípio não é norma em razão de não se enquadrar na estrutura lógica inerente às normas, as quais imputam conseqüências a determinados fatos sociais. Expõe o autor: “[...] os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores

precipuaente os valores da comunidade, elevados ao nível constitucional, enquanto as segundas enunciam comandos dirigidos à relação intersubjetivas, regulando-as e concretizando os princípios.

1.1.1 Princípios

No decorrer de sua evolução histórica, os princípios ocuparam os mais diversos papéis, desde as concepções da Idade Média, quando se confundiam com o metafísico e prestavam-se a justificar o poder do governante, até atualmente, com a constitucionalização de direitos fundamentais e a formação das bases jurídicas de qualquer Estado. Nesse sentido, Bonavides (1996, p. 232) divide a juridicidade dos princípios em três fases distintas: (a) a jusnaturalista; (b) a positivista; e (c) a pós-positivista. Na fase jusnaturalista, a insuficiência dos princípios do próprio ordenamento jurídico para preencher as lacunas demanda que o intérprete busque solução no Direito Natural, ou seja, nos princípios da moral e da justiça, inerentes à própria condição de ser humano. Na fase positivista, os princípios nada mais eram que normas gerais positivadas que fundam o direito, consubstanciando o imperativo de validade de todas as demais normas que compõem o ordenamento. Aqui, os princípios gerais de direito eram confundidos com os princípios do direito civil. Por fim, na fase pós-positivista, as Constituições “acentuam a hegemonia axiológica dos princípios, convertidos em pedestal normativo sobre o qual assenta todo o edifício jurídico dos novos sistemas constitucionais” (BONAVIDES, 1996, p. 237). A novidade, consoante Barroso (2003, p. 28), não é a existência de princípios e seu eventual reconhecimento pela ordem jurídica – os princípios sempre existiram sob as mais diversas concepções, filosóficas, sociológicas, econômicas, religiosas etc. –, mas o reconhecimento da sua normatividade; os princípios, ao lado das regras, representam verdadeiros comandos prescritivos que compõem o ordenamento jurídico.

A partir do século XV, um fenômeno social permitiu a superação do pensamento jusnaturalista e a superioridade do positivismo jurídico: a transição da Idade

normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença. Algumas vezes constam de preceito expresso, logrando o legislador constitucional enunciarlos com clareza e determinação. Noutras, porém, ficam subjacentes à dicção do produto legislado, suscitando um esforço de feitiço indutivo para percebê-los e isolá-los. São os princípios implícitos” (CARVALHO, 2008, p. 257).

Média para a Idade Moderna com a organização da sociedade sob o revestimento do Estado moderno, titular do poder soberano. Como observa Bobbio (1995, p. 27) “a sociedade medieval era uma sociedade pluralista, posto ser constituída por uma pluralidade de agrupamentos sociais cada um dos quais dispendo de um ordenamento jurídico próprio: o direito aí se apresentava como um fenômeno social, produzido não pelo Estado, mas pela sociedade civil”, de modo que, com a formação do Estado moderno, “a sociedade assume uma estrutura monista, no sentido de que o Estado concentra em si todos os poderes, em primeiro lugar aquele de criar o direito: não se contenta em concorrer para esta criação, mas quer ser o único a estabelecer o direito, ou diretamente através da lei, ou indiretamente através do reconhecimento e controle das normas de formação consuetudinária” (BOBBIO, 1995, p. 27). A degradação, então, das teorias do direito natural, com a organização do Estado e a visão do Direito não como algo metafísico, mas sim humano-racional, deu o impulso necessário à criação de leis para colocar ordem ao caos primitivo dominante até então e fornecer ao Estado um instrumento eficaz para a intervenção na vida social⁵. Estavam postas, assim, as bases para a ascensão do positivismo jurídico, que dominou por todo o século XIX e início do século XX e tinha como característica precípua a estabilidade por meio da lei, em detrimento do pensamento teológico⁶.

Contudo, o juspositivismo, com suas marcantes características de afastamento da axiologia e a exacerbada valorização do legalismo/formalismo, permitiu a ascensão de regimes ditatoriais como o Nazismo e o Fascismo, que acabaram por cometer os maiores atentados contra a vida da pessoa humana, recebendo a alcunha de Crimes Contra a Humanidade. Essas circunstâncias, envoltas de estrita legalidade, levaram, então, ao pensamento de que o Direito não pode ser divorciado de seu conteúdo, de modo que determinados valores inerentes aos seres humanos e à sociedade estão acima de qualquer ordenamento jurídico. O formalismo do positivismo começou a dar lugar à integração dos

⁵ Conforme Barroso (2003, p. 22), o “advento do Estado liberal, a consolidação dos ideais constitucionais em textos escritos e o êxito do movimento de codificação simbolizaram a vitória do direito natural, o seu apogeu. Paradoxalmente, representaram, também, a sua superação histórica. No início do século XIX, os direitos naturais, cultivados e desenvolvidos ao longo de mais de dois milênios, haviam se incorporado de forma generalizada nos ordenamentos positivos. Já não traziam a revolução, mas a conservação. Considerado metafísico e anticientífico, o direito natural é empurrado para a margem da história pela onipotência positivista do século XIX”.

⁶ Nesse sentido, Coelho (2006, p. 90) destaca que “As expressões históricas iniciais do Estado moderno afirmaram-se sob a pressuposição de que o Estado, representado pelo monarca reinante, tinha o monopólio da legislação. Contra a parafernália normativa feudal, onde se constatava a existência de regras e costumes locais em convívio não harmonioso com o direito canônico, o velho *jus mercatorum*, as ordens do soberano etc., contra a insegurança decorrente da existência de jurisdições, a serviço da nobreza aliada ao clero, a primeira afirmação da democracia foi a exigência de regras claras e escritas aplicáveis a todos.”

valores e dos princípios aos sistemas jurídicos⁷, os quais passaram a exercer relevante papel no pensamento jurídico, iniciando a fase chamada pós-positivista.

O período pós-positivista é marcado primordialmente pelo seu conteúdo axiológico: os valores, que até então eram, quando muito, inerentes à sociedade, mas sem maiores juridicidades, passaram a efetivamente compor o ordenamento jurídico como as verdadeiras balizas que regem todo o sistema. No período pós-positivista, as Constituições passaram a absorver, sob a forma de princípios, os valores das respectivas sociedades, em geral voltadas à proteção da dignidade da vida da pessoa humana, como uma forma de resposta, de superação e de resguardo aos acontecimentos que culminaram na 2ª Guerra Mundial. Assim sendo, sob a concepção atual, os princípios são os valores que regem a sociedade, constitucionalmente normatizados implícita ou explicitamente, consubstanciando, ao mesmo tempo, a proteção dos cidadãos contra o Estado e o seu governante e também os objetivos a serem buscados pela própria sociedade.

Como observa Vilanova (2000, p. 248), o Estado se forma a partir do momento em que determinado conjunto de pessoas transfere a um ou mais órgãos o poder político, ou seja, o poder de tomada de decisões. Nesse instante, são transferidos também os valores comuns àquele conjunto de pessoas, que representam seus anseios e seus desejos, tornando-se o conteúdo principiológico do próprio Estado. Em decorrência, o Estado, formado pelo poder investido pela sociedade, passa a ser o correspondente e o concretizador da vontade popular, cuja competência e poder são definidos pelos princípios constitucionais, que consubstanciam, a um só tempo, os limites e os objetivos da sociedade. No caso do Estado brasileiro, por exemplo, pode-se notar que o princípio primordial que rege toda a sociedade é a dignidade da pessoa humana, insculpido no artigo 1º, III, da Constituição Federal⁸, de onde se desdobram inúmeros outros princípios, principalmente descritos no artigo

⁷ Leciona Camargo (2001, p. 142): “O método sistemático, de tendência isolacionista, e que marcou o positivismo filosófico dos séculos anteriores não correspondia mais às perplexidade e inseguranças causadas por um mundo de novos e variados valores, notadamente quando as atrocidades do nazismo, cometidas sob a proteção da lei, mostraram que a lei nem sempre é justa. Daí a atuação do Tribunal de Nuremberg, no imediato pós-guerra, ao decidir conforme os princípios gerais de moral universal”. E complementa, com Perelman, que os “fatos que sucederam na Alemanha, depois de 1933, demonstraram que é impossível identificar o direito com a lei, pois há princípios que, mesmo não sendo objeto de uma legislação expressa, impõem-se a todos aqueles para quem o direito é a expressão não só da vontade do legislador, mas dos valores que este tem por missão promover, dentre os quais figura em primeiro plano a justiça” (*apud* CAMARGO, 2001, p. 143).

⁸ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...] III - a dignidade da pessoa humana; [...] (BRASIL, 1988).

5º, tais como a igualdade, a segurança jurídica, a proteção à vida e à saúde, dentre inúmeros outros. Por sua vez, ainda que a sociedade não seja regida por uma Constituição formal, a exemplo da Inglaterra, se nota que a sociedade é dirigida de acordo com valores a ela própria inerente, o que foi chamado por Hesse (1992) de “Constituição histórica” (ou material), ou seja, mesmo não dispondo de uma Constituição Escrita, os costumes que regem a sociedade são suficientemente fortes para instaurar uma relação Estado/cidadão juridicamente segura, os quais formam a Constituição material, com amplo e evidente conteúdo axiológico.

Os princípios, portanto, são os valores da sociedade constitucionalmente normatizados, e, como tal, fundamentam a criação de todo o restante do ordenamento jurídico.

1.1.1.1 Os conteúdos sintático, semântico e pragmático dos princípios

Na qualidade de normas fundamentais do ordenamento jurídico, importante analisar como os princípios atuam sobre as demais normas, o que pode ser feito a partir das perspectivas sintática, semântica e pragmática, decorrentes da semiótica, ou seja, do estudo da linguagem. Pelo foco sintático, analisam-se as relações entre as normas jurídicas, ou entre as normas e as condutas que pretendem regular, sem levar em conta os conteúdos envolvidos, o que fica a cargo da semântica. Por sua vez, a análise pragmática versa as relações das normas com os agentes que as aplicam.

Na perspectiva sintática, os princípios visam à construção ordenada do direito positivo, estabelecendo diretrizes de hierarquia e solução de conflitos formais (CALIENDO, 2009, p. 114). Como exemplo, pode-se citar o artigo 155, § 2º, da Constituição Federal¹⁰, o qual determina que o imposto sobre a circulação de mercadorias deve ser não cumulativo. Isso significa que, na instituição deste imposto, independentemente do que vem a ser a não cumulatividade, tal estruturação deve, obrigatoriamente, estar presente.

⁹ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] (BRASIL, 1988).

¹⁰ 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; [...] § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores; [...] (BRASIL, 1988).

Por outro lado, na perspectiva semântica, os princípios atuam diretamente no ordenamento jurídico mediante a imposição de conteúdos específicos para as normas jurídicas inferiores, conteúdos estes que, não observados, provocam a invalidade da norma. Como exemplo, pode-se citar novamente o referido Princípio da Não Cumulatividade, pelo qual, no imposto de circulação de mercadorias, a entrada de mercadorias em estabelecimento comercial gera o direito à apropriação de créditos referentes ao imposto pago nas operações anteriores, o qual será compensado com o débito decorrente da incidência tributária quando da ulterior saída das mercadorias, salvo se a operação for isenta ou não tributada, que não gera crédito na entrada e demanda o estorno da apropriação quando atingir a saída.

Por fim, sob a perspectiva pragmática, os princípios estabelecem competências e critérios de decisão. Segundo Caliendo (2009, p. 115), “[...]o princípio determina o *sentido da estrutura* das normas, verificando como esta pode alcançar a sua função ótima na relação entre usuário e sentido da norma” [grifo do autor]. Os Princípios da Ordem Econômica, por exemplo, enunciados no artigo 170, da Constituição Federal, atribuem à União a competência para intervir no domínio econômico caso se faça necessário, visando sanar as distorções de mercado.

Em resumo, os princípios, sob as perspectivas sintática, semântica e pragmática determinam, respectivamente, qual deve ser a estrutura das normas inferiores, qual o seu conteúdo e a forma como devem ser aplicadas.

1.1.2 As Regras

Por sua vez as regras, visando à concretização e à objetivação dos princípios (valores), são as normas que regulam diretamente as relações sociais, o que o faz ao juridicizar as condutas intersubjetivas juridicamente relevantes e imputar-lhes as consequências desejadas. É o exato sentido da contraposição do ser e do dever-ser kelsenianos e da causalidade jurídica de Vilanova (2000), onde o direito, por meio das regras, incide diretamente sobre as realidades sociais, alterando-as e provocando-lhes os efeitos jurídicos pretendidos¹¹.

¹¹ Para Kelsen (2003, p. 6), regra (chamada de “norma” em sua obra) “é o sentido de um ato através do qual uma conduta é prescrita, permitida ou, especialmente, facultada, no sentido de adjudicada à competência de alguém. Neste ponto importa salientar que a norma [regra], como o sentido específico de um ato intencionalmente

Diante disso, as regras são normas jurídicas de conteúdo imediato não valorativo, que consubstanciam prescrições de condutas a serem adotadas nas relações intersubjetivas, ou seja, é a determinação objetiva de um comportamento jurídico a ser adotado. Diz-se comportamento jurídico porque, diferentemente dos comportamentos naturais, os quais se dão por si só, sem qualquer interferência normativa (ser), são determinados pelo ordenamento jurídico (dever-ser), resultando consequências diversas daquelas que naturalmente se instaurariam¹².

Importante acrescentar que ao se afirmar que as regras possuem conteúdo imediato não valorativo, não se pretendeu afastar dessa espécie normativa qualquer carga axiológica. As regras, além de se inserirem em um ordenamento jurídico que repercute os valores de determinado Estado, retiram seu fundamento de validade de princípios, vai dizer, são fundadas em valores. Porém, pela classificação ora adotada, os princípios são valores, enquanto as regras concretizam valores ao regular as condutas sociais. O conteúdo das regras não são os valores, mas sim as decorrências de tais valores, concretizando-os ao regularem as relações sociais.

Portanto, regras são normas que incidem diretamente sobre as condutas intersubjetivas, regulando-as, concretizando os princípios (valores) do ordenamento jurídico.

1.1.2.1 Os conteúdos sintático, semântico e pragmático das regras

Igualmente se dá com os princípios, as regras também podem ser analisadas sob as perspectivas sintática, semântica e pragmática, estabelecendo as relações entre normas e condutas positivadas.

dirigido à conduta de outrem, é qualquer coisa de diferente do ato de vontade cujo sentido ela constitui. Na verdade, a norma [regra] é um dever-ser e o ato de vontade de que ela constitui o sentido é um ser”. E segue afirmando que o “objeto de uma norma [regra] é aquilo o que está prescrito numa norma [regra], fixado como devido, é a conduta de um ser dotado de razão e de vontade – segundo nossa concepção de hoje – é a conduta de uma pessoa. Pois a norma [regra] deve ser cumprida e aplicada. Por isso, ela apenas pode ser posta apropriadamente sob o pressuposto de que ela seja dirigida a um ente que entende este conteúdo de sentido, e pode estar disposto a conduzir-se conforme àquela [...]” (KELSEN, 1986, p. 113).

¹² Ainda segundo Kelsen (2003, p. 6) “a distinção entre ser e dever-ser não pode ser mais aprofundada. É um dado imediato da nossa consciência. Ninguém pode negar que o enunciado: tal coisa é – ou seja, o enunciado através do qual descrevemos um ser fático – se distingue essencialmente do enunciado: algo deve ser – com o qual descrevemos uma norma – e que da circunstância de algo ser não se segue que algo deva ser, assim como da circunstância de que algo deve ser se não segue que algo seja”.

A perspectiva sintática das regras é obtida a partir da referida relação de causalidade e determinação do dever-ser: as regras são construídas sobre uma estrutura lógica hipotética-condicional, onde, verificada a ocorrência do fato empírico tutelado pelo ordenamento (hipótese), deve-ser a consequência jurídica prevista (consequente), a qual pode ser representada pela fórmula “ $f \rightarrow c$ ”, onde “ f ” é um fato, que implicará (“ \rightarrow ”) uma consequência “ c ”. Além disso, é preciso atentar para a circunstância de que a não observância da consequência jurídica (não instauração do comportamento jurídico adequado) acarretará a aplicação da respectiva sanção, linguisticamente formalizada como “ $-c \rightarrow s$ ”. Essas fórmulas, segundo Vilanova (1997), formam a teoria da estrutura dual da regra, a qual é construída de duas partes, denominadas regra primária e regra secundária, sendo que

Naquela, estatuem-se as relações deonticas direitos/deveres, como consequência da verificação de pressupostos, fixados na proposição descritiva de situações fáticas ou situações já juridicamente qualificadas; nesta, preceituam-se as consequências sancionadoras, no pressuposto do não-cumprimento do estatuído na norma [regra] determinante da conduta juridicamente devida (VILANOVA, 1997, p. 112).

Assim sendo, pode-se dizer que as regras são construídas sob a seguinte fórmula¹³: $D[f \rightarrow c].[-c \rightarrow s]$, agindo sintaticamente nas relações intersubjetivas ao imputar consequências a certas condutas pré-estabelecidas.

O conteúdo semântico das regras, à sua vez, diz respeito especificamente à conduta que deve ser tomada nas relações intersubjetivas. Esse conteúdo é delimitado pelo legislador com maior ou menor liberdade cognitiva, dependendo dos princípios que o fundamenta. Valendo-se do exemplo da não cumulatividade usado no tópico 1.1.1.1, ao legislador ordinário é defeso impor qualquer limitação ao direito de crédito que não aquelas previstas no artigo 155, § 2º, da Constituição Federal, quais sejam, as operações isentas ou não tributadas. Por outro lado, o Princípio da Isonomia Tributária é mais amplo, permitindo ao legislador positivá-lo sob as mais diversas circunstâncias.

¹³ Onde:

- i) “ D ” = functor deontico (permitido, proibido, obrigatório), explicitando tratar-se de regra jurídica, e não causalidade natural
- ii) “ f ” = antecedente, representando uma conduta social juridicamente relevante
- iii) “ \rightarrow ” = functor implicativo, determinando a imputação de determinada consequência jurídica ao fato social constante do antecedente;
- iv) “ c ” = consequente, representado pelos efeitos jurídicos imputáveis ao fato social previsto no antecedente
- v) “ $-c$ ” = descumprimento do consequente; e
- vi) “ s ” = sanção aplicável ao agente que descumprir o consequente jurídico, não observando a conduta desejada

Por derradeiro, o conteúdo pragmático das regras versa sua incidência perante o caso concreto, como é entendida e aplicada pelo jurista. Sendo juridicamente eficaz a regra, produzindo todos os seus efeitos pretendidos, seu conteúdo pragmático está devidamente preenchido.

1.2 A UNIDADE DA CONSTITUIÇÃO E A INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA: O DIREITO COMO SISTEMA E SEUS SUBSISTEMAS

A Constituição consubstancia a base do ordenamento jurídico de um determinado Estado, uma vez que comporta os valores da sociedade e tem por função precípua a formação de unidade política, vale dizer, reduzir a multiplicidade de interesses dos cidadãos e organizar a vida em conjunto. Tais pressupostos se remetem à afirmação de Grau (2006, p.166) de que “não se interpreta a Constituição em tiras, aos pedaços”, isto é, a Constituição é una e deve ser interpretada sistematicamente.

Com efeito, a Constituição é um corpo único de princípios e regras que formam um dado Estado e, como tal, deve ser interpretada em sua integralidade, não se permitindo a sua repartição em comportamentos estanques e individuais. Não se segregam os valores; os mesmos devem ser interpretados em conjunto, conforme leciona Freitas (2004, p.182):

Aplicando-se os conceitos formulados à Constituição, esta passa a ser vista como uma rede axiológica de princípios, de regras e de valores de ordem suprema, cuja função precípua é a de, evitando ou superando antinomias axiológicas, dar cumprimento aos objetivos fundamentais do Estado Democrático, entendidos de maneira predominantemente substancial. A sistemática interpretação da Lei Fundamental supõe, assim, uma consideração unitária e aberta que reconheça suas disposições sob o prisma dos nunca inteiramente inócuos princípios superiores. Há, como afirmado, eficácia direta e imediata, no núcleo essencial, de todos os princípios fundamentais.¹⁴

¹⁴ Nesse mesmo sentido, Barroso e Barcellos (2003, p. 362) expõem que “a ordem jurídica é um *sistema*, o que pressupõe unidade, equilíbrio e harmonia. Em um sistema, suas diversas partes devem conviver sem confrontos inarredáveis. Para solucionar eventuais conflitos entre normas jurídicas infraconstitucionais utilizam-se, como já visto, os critérios tradicionais da hierarquia, da norma posterior e o da especialização. Na colisão de normas constitucionais, especialmente de princípios – mas também, eventualmente, entre princípios e regras e entre regras e regras – emprega-se a técnica da ponderação. Por força do princípio da unidade, inexistente hierarquia entre normas da Constituição, cabendo ao intérprete a busca da harmonização possível, *in concreto*, entre comandos que tutelam valores ou interesses que se contraponham” [grifos dos autores].

Entender a Constituição como um instituto uno e indissociável é essencial para a perfeita compreensão e definição do fenômeno jurídico e para que o Estado atinja a sua efetividade. E ainda, a unidade da Constituição traz inerente a si a inexistência de hierarquia entre os seus princípios, de modo que, do plano abstrato, nunca haverá a prevalência de um em relação aos outros: não há na Constituição valores mais importantes que outros valores, encontrando-se encontram no mesmo patamar hierárquico.

Tais considerações ganham extrema relevância quando analisadas no contexto do processo legislativo. Os conteúdos sintático, semântico e pragmático dos princípios demonstraram que a Constituição não institui somente regras de estrutura para a criação de novas normas jurídicas, mas também limita a atividade legislativa por meio dos seus valores, sendo defeso ao legislador a edição de leis que destoam do ordenamento constitucional; normas desvinculadas dos princípios constitucionais padecem de vício de inconstitucionalidade¹⁵. É por isso que o legislador, ao editar, por exemplo, regras tributárias, não pode levar em conta tão somente os princípios tributários ou as limitações ao poder de tributar previstos na Constituição, mas também os fundamentos do Estado – soberania, cidadania, dignidade da pessoa humana e os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, no caso do Estado Brasileiro –, os direitos e garantias fundamentais, a ordem social, a ordem econômica e financeira, dentre todos os demais.

Nesse compasso, insta acrescentar que Freitas (2004) enumera dez preceitos para uma interpretação sistemática da Constituição, quais sejam:

- a) em uma adequada interpretação tópico-sistemática da Constituição os princípios fundamentais são a base e o ápice do sistema;
- b) as melhores interpretações são aquelas que sacrificam o mínimo para preservar o máximo de direitos fundamentais;
- c) toda exegese sistemática constitucional tem o dever de garantir a maior tutela jurisdicional possível;
- d) uma interpretação sistemática constitucional deve buscar a maior otimização possível do discurso normativo;
- e) toda e qualquer exegese sistemática constitucional deve ser articulada a partir de uma fundamentação (hierarquização) racional, objetiva e impessoal das premissas eleitas;

¹⁵ Conforme digressões de Maximiliano (1995, p. 314), “a Constituição é a lei suprema do país; contra a sua letra, ou espírito, não prevalecem resoluções dos poderes federais, constituições, decretos ou sentenças federais, nem tratados, ou quaisquer outros atos diplomáticos”.

- f) uma boa interpretação sistemática constitucional é aquela que se sabe, desde sempre, coerente e aberta;
- g) as melhores interpretações constitucionais sempre procuram zelar pela soberania da vitalidade do sistema, sem desprezar o texto, mas indo além dele, como requer o próprio texto constitucional;
- h) as melhores leituras sistemáticas da Constituição visualizam os direitos fundamentais como totalidade indissociável e, nessa medida, procuram restringir ao máximo as suas eventuais limitações, emprestando-lhes, quanto ao núcleo essencial, tutela reconhecedora da eficácia direta e imediata;
- i) na perspectiva tópico-sistemática, uma lúcida interpretação das normas fundamentais sempre colima promover a preservação dos princípios constitucionais, ainda quando em colisão; e
- j) uma pertinente e adequada interpretação sistemática só declara a inconstitucionalidade quanto afronta ao sistema revelar-se manifesta e insanável.

Expõe o autor que

[...] na seara da interpretação constitucional, [...] a interpretação tópico sistemática sempre opera hierarquizando princípios, regras e valores ('metacritério' hierárquico-axiológico), estabelecendo como prioritários e diretamente eficazes os considerados fundamentais, escalonados topicamente, quando em antinomia ou para evitá-la. A tarefa primeira do intérprete constitucional está em fixar, construir e reconstruir o catálogo dos princípios, aprimorando-o, diligentemente, para cumprir a função sistematizadora inerente ao processo interpretativo, pretendendo realizar tal projeto de modo a, democraticamente, incorporar as mutações avaliativas (FREITAS, 2004, p. 221, grifo do autor).

Portanto, uma boa interpretação da Constituição deve partir do pressuposto da unicidade, iniciando pelos princípios e sempre os considerando em sua integralidade.

1.2.1 Colisão entre Princípios Constitucionais

Ao se analisar o ordenamento jurídico como um todo, aplicando-se as normas em conjunto como um corpo único, inevitavelmente chega-se ao momento em que o jurista se vê diante de um conflito normativo, principalmente no âmbito principiológico. Esse conflito instaura-se na situação de, perante um dado concreto¹⁶, serem plenamente aplicáveis dois ou mais princípios, sendo que cada qual levará a um resultado diverso, podendo tão somente um único prevalecer. Colisões entre princípios são inevitáveis na aplicação do sistema jurídico, e, ao invés do que pode transparecer, somente contribui para o aprimoramento do ordenamento.

Alexy (1993, p. 89) ao tratar do tema, leciona que “quando dois princípios entram em colisão – tal como ocorre quando segundo um princípio algo é proibido e, segundo outro princípio, é permitido – um dos dois princípios tem que ceder ante o outro” (tradução nossa)¹⁷. Para tanto, a ponderação emerge como a viga mestra para a solução do conflito, vale dizer, mediante argumentação, as circunstâncias de um dado caso concreto devem ser sopesadas para se determinar qual princípio prevalecerá.

A ponderação, como elemento de integração do direito mediante a busca de solução adequada para cada caso concreto, não pode ser livre ao arbítrio do jurista; sua atividade deve ser direcionada para que os resultados obtidos sejam coerentes entre si e válidos perante o ordenamento jurídico. Nesse contexto, Ávila (2007, p. 122) elege uma terceira espécie de norma jurídica, o postulado, “[...] normas imediatamente metódicas que instituem critérios de aplicação de outras normas situadas no plano do objeto da aplicação”, cuja função precípua é justamente assegurar a coerência e a unidade do ordenamento. Embora as bases do presente trabalho não permitam a construção desta terceira categoria de normas, visto que, de acordo com os critérios de classificação escolhidos, os postulados podem ora assumir feições de princípios, ora de regras, estes, sem sobra de dúvidas, fornecem importantes elementos para se ponderar acerca da aplicação de princípios concorrentes

¹⁶ A colisão de princípios somente se verifica perante o caso concreto, e nunca no plano abstrato. Por serem os princípios valores, são incomensuráveis, não havendo como se imputar abstratamente a preferencialidade de um em relação ao outro. De igual forma, os princípios se postam em escala hierárquica somente em relação às regras, e um para com o outro, não se vislumbrando qualquer critério que eventualmente pudesse definir qual princípio seria mais forte, que valeria mais. Portanto, por serem valores constitucionalmente positivados, os princípios, em abstrato, são sofrem qualquer colisão.

¹⁷ No original: “Cuando dos principios entran en colisión – tal como es el caso cuando según un principio algo está prohibido y, según otro principio, está permitido – uno de los dos principios tiene que ceder ante el otro.”

perante o caso concreto. Os Postulados não se confundem com os métodos hermenêuticos – teleológico, gramatical, histórico, sociológico etc. –, mas representam parâmetros e diretrizes iniciais e básicas para a atividade do intérprete.

Atenta ao tema, a doutrina, referindo-se a essa ordem de normas, ora definindo-as como critérios, ora como princípios, aponta diversos parâmetros para a interpretação constitucional. Hesse (1992, p. 46), por exemplo, destaca o (a) Princípio da Unidade da Constituição; (b) Princípio da Concordância Prática; (c) Critério da Revisão Funcional; (d) Critério da Eficácia Integradora; e (e) Critério da Força Normativa da Constituição. Barroso e Barcellos (2003), à sua vez, apontam o (a) Princípio da Supremacia da Constituição; (b) Princípio da Presunção de Constitucionalidade das Leis e atos do Poder Público; (c) Princípio da Interpretação Conforme a Constituição; (d) Princípio da Unidade da Constituição; (e) Princípio da Razoabilidade ou da Proporcionalidade; (f) Princípio da Efetividade. Já Ávila (2007), sob outra ótica, segrega os postulados em específicos e inespecíficos, sendo espécies do primeiro a Igualdade, a Razoabilidade e a Proporcionalidade, e do segundo a Ponderação, a Concordância Prática e a Proibição de Excesso. Embora resultados de pontos de vistas diferentes, os postulados apontados demonstram uma característica comum, essencial à interpretação das normas: a supremacia e a coerência da Constituição e a indissociável necessidade de efetivação plena do seu conteúdo, sendo este o ponto de partida.

Consistindo a Constituição a base de todo e qualquer Estado e do seu respectivo ordenamento jurídico, mostra-se imprescindível que seu alcance seja delimitado de forma a abranger, de forma coesa, as mais variadas relações intersubjetivas possíveis, voltando-se à concretização precisa dos valores sociais e, via de consequência, das políticas previstas. Nestes termos, pode-se destacar como postulados o (1) Postulado da Supremacia (Normatividade) da Constituição; o (2) Postulado da Unidade da Constituição; e o (3) Postulado do Modelo de Estado. Esses três postulados podem ser resumidos na seguinte afirmativa: os princípios devem ser interpretados e aplicados de modo a garantir a máxima abrangência possível, de acordo com os valores e os preceitos do Estado, como forma de alcançar a sua efetividade.

Não se pode perder de vista também que, como mencionado, com a superação da 2ª Guerra Mundial foram incorporados valores aos ordenamentos jurídicos, como forma de limitar o poder estatal, reconhecendo-se, assim, a existência de direitos superiores próprios e inerentes à condição de ser humano. Disso, abstraem-se outros dois postulados: o (4) Postulado da Proteção aos Direitos Fundamentais; e o (5) Postulado da

Vedação do Excesso (Abuso) do Poder. Os princípios devem ser aplicados voltados à proteção e em prol da pessoa humana do cidadão, contra o abuso do poder estatal em todas as suas manifestações. Devem ser protegidos e privilegiados, assim, o direito à dignidade, o direito de propriedade, o direito à saúde e à educação etc.

Por fim, pode-se chegar a situações em que os cinco postulados não sejam suficientes para solucionar o caso concreto, de forma que todas as eventuais soluções são igualmente prejudiciais e dissonantes ao ordenamento ou igualmente benéficas, não podendo, contudo, prevalecerem simultaneamente. Mostra-se necessária, então, uma abertura do sistema jurídico à subjetividade e à equidade que formam a pessoa do julgador, que se dá por meio do (6) Postulado da Proporcionalidade e do (7) Postulado da Razoabilidade¹⁸, voltados às circunstâncias específicas que revestem cada caso concreto individualmente considerado.

Por meio da ponderação, portanto, direcionada pelos sete postulados, permite-se ao jurista buscar a solução para o conflito de princípios, identificando qual valor terá mais peso e prevalecerá em detrimento dos demais.

1.2.2 A Construção Escalonada do Sistema

Em fechamento ao capítulo, partindo-se dos conteúdos sintático, semântico e pragmático dos princípios e das regras, bem como da tomada do direito como um sistema, facilmente denota-se que o ordenamento se constrói de forma escalonada, desdobrando-se a partir da norma básica e mais abstrata, no caso brasileiro, a Constituição da República Federativa de 1988, rumo à concretização. A Constituição estabelece princípios e normas e outorga competências, os quais, à sua vez, originarão e darão validade a novas normas

¹⁸ De acordo com Ávila (2007, p. 152), a razoabilidade manifesta-se em três acepções: Primeiro, a razoabilidade é utilizada como diretriz que exige a relação das normas gerais com as individualidades do caso concreto, quer mostrando sob qual perspectiva a norma deve ser aplicada, quer indicando em quais hipóteses o caso individual, em virtude de suas especificidades, deixa de se enquadrar na norma geral. Segundo, a razoabilidade é empregada como diretriz que exige uma vinculação das normas jurídicas com o mundo ao qual elas fazem referência, seja reclamando a existência de um suporte empírico e adequado a qualquer ato jurídico, seja demandando uma relação congruente entre a medida adotada e o fim que ela pretende atingir. Terceiro, a razoabilidade é utilizada como diretriz que exige a relação de equivalência entre duas grandezas. Por sua vez, o Postulado da Proporcionalidade “[...] exige que o Poder Legislativo e o Poder Executivo escolham, para a realização de seus fins, meios adequados, necessários e proporcionais. Um meio é adequado se promove o fim. Um meio é necessário se, dentre todos aqueles meios igualmente adequados para promover o fim, for o menos restritivo relativamente aos direitos fundamentais. E um meio é proporcional, em sentido estrito, se as vantagens que promove superam as desvantagens que provoca. A aplicação da proporcionalidade exige a relação de causalidade entre meio e fim, de tal sorte que, adotando-se o meio, promove-se o fim” (ÁVILA, 2007, p. 158).

visando à regulação específica das condutas intersubjetivas e, assim, sucessivamente, até atingirem a sua concretização máxima com a incidência nos casos específicos.

Dessa construção escalonada, é possível extrair dois conceitos, de norma fundante e de norma fundada, sendo que esta é plenamente fundamentada naquela, conforme lições de Moussallem (2006, p.142):

[...] uma norma N_1 , que regula a produção normativa ao determinar o órgão e o processo de produção de uma norma N_2 , é tida como fundamento imediato de validade desta. A norma N_2 por sua vez será o fundamento de validade de uma norma N_3 , e assim o direito positivo vai efetivando o seu processo de positivação em direção à linguagem da realidade social.

Os conceitos de norma fundante e de norma fundada são relevantes à medida que estabelecem no sistema do direito positivo graduação hierárquica entre as normas, onde as superiores determinam as formalidades e o conteúdo das normas, as quais, por sua vez, estão condicionadas às normas superiores, de onde retiram sua validade, de modo que somente poderão prevalecer os efeitos daquelas normas cuja edição se deu de acordo com os termos pré-estabelecidos pelas suas normas mais elevadas. Nas palavras de Carvalho (2007, p. 216), “sem hierarquia não há sistema de direito, pois ninguém poderia apontar o fundamento de validade das unidades componentes, não se sabendo qual deva prevalecer. Uma regra há de ter, para desfrutar de juridicidade, seu fundamento em outra que lhe seja superior”.

O sistema, portanto, construindo-se de forma escalonada, estabelece parâmetros de hierarquia, a partir dos quais é possível aferir a validade das normas inferiores e sua prevalência no ordenamento.

2 AS ORDENS TRIBUTÁRIA E ECONÔMICA NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988

A Constituição de uma determinada comunidade forma a base do seu ordenamento jurídico, enunciando os princípios e as regras que organizarão a sociedade e ditarão o rumo das decisões políticas. Tais princípios e regras, de acordo com seus conteúdos positivados, podem dar direcionamentos distintos ao sistema jurídico correspondente, assumindo feições diretivas ou estatutárias, as quais repercutem diretamente na aplicação do direito. De acordo com Grau (2006, p. 77), enquanto as Constituições estatutárias são aquelas “[...] que se bastam em definir um estatuto do poder, concebendo-se como mero ‘instrumento de governo’, enunciadoras de competências e reguladoras de processos, [as Constituição dirigentes] enunciam diretrizes, programas e fins a serem pelo Estado e pela sociedade realizados, [...] coerentes com determinados objetivos também por ela enunciados” (grifo do autor). As primeiras, portanto, prestam-se precipuamente para limitar o poder estatal, enquanto as segundas têm por função dirigir o Estado e a sociedade nas decisões políticas.

Voltando-se para a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, é possível denotar tanto o caráter estatutário, representado pela ordem estatal, onde são determinadas a organização do Estado e seus poderes, e pela ordem tributária, quanto o caráter diretivo, consubstanciado na ordem dos direitos e garantias fundamentais, na ordem econômica e financeira e na ordem social. Focando-se nas ordens tributária e econômica, tal característica dual da Constituição Federal de 1988 fica nítida.

No Estado brasileiro atual, o tributo é encarado pela sociedade mais como norma de rejeição do que como instrumento de arrecadação e subsistência do Estado. Isso em muito se deve porque, já na época colonial, a tributação, por meio do extrativismo, era utilizada como meio de enriquecimento da Coroa Portuguesa, sem qualquer preocupação com o desenvolvimento econômico ou social brasileiro, o que se estendeu quando da criação das Capitânicas Hereditárias, do cultivo da cana de açúcar e com a descoberta do ouro, sendo este último o responsável pela criação do Quinto e pela deflagração da Inconfidência Mineira, movimento separatista iniciado contra a Coroa Portuguesa em razão, dentre outros fatores, da instituição da Derrama e da exigência de tributos cada vez maiores, ignorando a circunstância do crescente esgotamento das jazidas de ouro. A tributação se dava de forma extremamente confiscatória. Tais acontecimentos fizeram com que a prática de atos tendentes a sonegar os tributos devidos a Portugal fosse tratada não com repulsa social, mas como socialmente

desejada, levando ao pensamento atual, em muito difundido, de que o tributo é um instrumento de imposição da vontade estatal sobre o cidadão, o qual, a todo custo, deve ser limitado, mesmo que isso signifique agir ilicitamente e ocultar os valores devidos. Esse sentimento social foi paulatinamente transferido ao ordenamento jurídico, sendo que as sucessivas Constituições, iniciando-se em 1824, foram trazendo novas disposições estatutárias visando regular as competências tributárias, limitar o poder do Estado e atribuir garantias aos contribuintes, buscando-se uma tributação mais isonômica e distributiva.

Por outro lado, observando-se a ordem econômica na Constituição Federal de 1988, sobressaem-se as normas dirigentes. O Estado Brasileiro é um Estado Neoliberal e elegeu o capitalismo como modelo de produção, do que decorre que a sua interferência na economia é mínima, limitada a casos específicos e somente para planejar, fiscalizar e incentivar o domínio econômico, relegando aos particulares a livre iniciativa de se organizarem e exercerem suas atividades econômicas. Tal natureza das normas constitucionais econômicas, segundo Grau (2006, p. 173), é inquestionável, sendo que o “[...] conjunto de diretrizes, programas e fins que enuncia, a serem pelo Estado e pela sociedade realizados, e ela confere o caráter de *plano global normativo*, do Estado e da sociedade” [grifo do autor], buscando permitir que as finalidades econômicas de um sistema capitalista neoliberal sejam estimuladas e atingidas, mas que também sejam voltadas ao desenvolvimento social e sustentável¹⁹.

¹⁹ Em julgado de relatoria do Ministro Eros Grau, o Supremo Tribunal Federal corroborou o caráter dirigente da Constituição Federal brasileira no que diz respeito à ordem econômica, conforme se infere da ementa do julgado: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI N. 7.844/92, DO ESTADO DE SÃO PAULO. MEIA ENTRADA ASSEGURADA AOS ESTUDANTES REGULARMENTE MATRICULADOS EM ESTABELECIMENTOS DE ENSINO. INGRESSO EM CASAS DE DIVERSÃO, ESPORTE, CULTURA E LAZER. COMPETÊNCIA CONCORRENTE ENTRE A UNIÃO, ESTADOS-MEMBROS E O DISTRITO FEDERAL PARA LEGISLAR SOBRE DIREITO ECONÔMICO. CONSTITUCIONALIDADE. LIVRE INICIATIVA E ORDEM ECONÔMICA. MERCADO. INTERVENÇÃO DO ESTADO NA ECONOMIA. ARTIGOS 1º, 3º, 170, 205, 208, 215 e 217, § 3º, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. 1. É certo que a ordem econômica na Constituição de 1.988 define opção por um sistema no qual joga um papel primordial a livre iniciativa. Essa circunstância não legitima, no entanto, a assertiva de que o Estado só intervirá na economia em situações excepcionais. 2. Mais do que simples instrumento de governo, a nossa Constituição enuncia diretrizes, programas e fins a serem realizados pelo Estado e pela sociedade. Postula um plano de ação global normativo para o Estado e para a sociedade, informado pelos preceitos veiculados pelos seus artigos 1º, 3º e 170. 3. A livre iniciativa é expressão de liberdade titulada não apenas pela empresa, mas também pelo trabalho. Por isso a Constituição, ao contemplá-la, cogita também da "iniciativa do Estado"; não a priviligia, portanto, como bem pertinente apenas à empresa. 4. Se de um lado a Constituição assegura a livre iniciativa, de outro determina ao Estado a adoção de todas as providências tendentes a garantir o efetivo exercício do direito à educação, à cultura e ao desporto [artigos 23, inciso V, 205, 208, 215 e 217 § 3º, da Constituição]. Na composição entre esses princípios e regras há de ser preservado o interesse da coletividade, interesse público primário. 5. O direito ao acesso à cultura, ao esporte e ao lazer, são meios de complementar a formação dos estudantes. 6. Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente. (ADI 1950, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2005) (BRASIL, 2006a).

Como se revela claro, tanto a ordem tributária, quanto a ordem econômica, possuem suas próprias racionalidades, o que conduz, ao final, a conceitos diversos de justiça. Entretanto, não se pode perder de vista que, apesar das patentes diferenças entre as normas estatutárias tributárias e as normas dirigentes econômicas, tratam-se de normas constitucionais que enunciam valores e regras, e, como tal, sua interpretação e aplicação não podem se dar de forma dissociada umas das outras, devendo ser buscadas soluções no sentido de se coadunar a justiça tributária e a justiça econômica.

2.1 ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

A Análise Econômica do Direito é um ramo do conhecimento que tem por objeto a relação entre a Ciência Jurídica e a Ciência Econômica, “[...] que busca não só aplicar a teoria econômica ao direito, mas também desenvolver ferramentas epistemológicas não originalmente disponíveis na Ciência Jurídica ou na Ciência da Economia, tradicionalmente reducionistas” (CARVALHO, 2006, p. 81). É válido afirmar que este movimento possui origens nas ciências jurídicas norte-americanas, como alternativa às filosofias utilitaristas e realistas propiciadas pelo sistema do *Common Law*; porém, o grande destaque que se pode atribuir à Análise Econômica do Direito é seu caráter reacionário no que diz respeito à visão de que o direito é uma realidade e uma disciplina autônomas (CALIENDO, 2009, p. 13). Justamente por esta razão que se afirma que a Análise Econômica do Direito busca uma aproximação entre direito e economia.

Conforma leciona Caliendo (2009, p. 14), a Análise Econômica do Direito não é propriamente uma escola, mas sim um movimento que abrange diversas escolas, algumas delas com verdadeiras distinções entre si, das quais podem ser destacadas a Escola de Chicago, Escola das Escolhas Públicas e a Escola da Nova Economia Institucionalista. Tanto o é que a Análise Econômica do Direito pode ser vista por perspectivas: descritiva e normativa. A primeira, perspectiva descritiva, examina o direito tomando por base mecanismos próprios da economia, não jurídicos. Com isso, busca entender o direito e as suas instituições analisando muitas vezes os efeitos econômicos que o ordenamento jurídico produz, como, por exemplo, qual será o impacto de determinada decisão judicial aos agentes econômicos a ela submetida, se esta decisão, dentro de determinado contexto econômico, era a mais acertada, se os efeitos pretendidos efetivamente serão alcançados ou até mesmo se

alcançar os objetivos seria a melhor solução para o caso concreto ou para a sociedade como um todo. Por outro lado, a segunda, perspectiva normativa, pretende identificar dentro do próprio direito elementos econômicos, não voltados aos efeitos produzidos em si, mas sim como fundamento de validade e condicionamento de eficácia das normas jurídicas. Sendo assim, a Análise Econômica do Direito Tributário busca tanto enfrentar os efeitos econômicos da tributação (perspectiva descrita), quanto inferir, na estrutura dos tributos, elementos econômicos que os fundamentam e que permeiam a sua estrutura (perspectiva normativa). Em última instância, a Análise Econômica do Direito Tributário busca promover um encontro entre a justiça econômica e a justiça tributária.

A economia, enquanto ramo do conhecimento, parte do princípio de que os bens disponíveis são mais escassos do que as necessidades da sociedade, de modo que devem ser produzidos, alocados e distribuídos com a maior eficiência possível, erigindo, assim, conforme Rosseti (2003, p. 190) as quatro questões chave da economia: a eficiência produtiva, a eficácia alocativa, a justiça distributiva e o ordenamento institucional. Nas palavras do autor, todas as sociedades detêm os mesmos fatores de produção, diferenciando tão somente em relação ao estágio tecnológico em que estes fatores se encontram, e todas possuem a exigência de organizá-los buscando a máxima eficiência. Para tanto, são necessárias, no mínimo, as seguintes condições:

- Utilização de todos os recursos disponíveis, no sentido de que não se observe a indesejável ocorrência de quaisquer formas de subemprego ou de desemprego. Esta condição implica ausência de capacidade ociosa. Usualmente, é conceituada como pleno-emprego.
- Mobilização e combinação dos recursos disponíveis sob padrões ótimos de desempenho e de organização no processo produtivo, no sentido de que não se observe subaproveitamento do potencial máximo disponível (ROSSETI, 2003, p. 191).

Por sua vez, a escassez de bens e o aumento exponencial das necessidades demandam a eficácia alocativa: mesmo a produção sendo eficiente, são necessárias escolhas voltadas a quais bens e serviços, tanto público, quanto particulares, serão produzidos, tomando-se por base as escalas de preferência da sociedade. Aqui, por exemplo, os tributos podem ser utilizados como forma de realocar recursos a bens e serviços socialmente desejáveis, mediante a tributação de determinadas bases e emprego do produto arrecadado naquilo que for socialmente desejável. E esta alocação, quanto mais otimizada, maior será a justiça distributiva por ela trazida, justiça esta alcançada pela observação de dois requisitos: a

equidade na distribuição do produto social e a adoção de princípios e critérios distributivos que não impliquem perdas de estímulos socialmente úteis. Por fim, as formas pelas quais a eficiência produtiva, a eficácia alocativa e a justiça distributiva serão buscadas compõem o ordenamento institucional. A ordem econômica pode privilegiar a liberdade de empreendimentos, onde a produção, a alocação e a distribuição dos bens e serviços serão reguladas pelas forças do mercado, o comando centralizado, onde, pelo contrário, há comandos específicos emanados de órgãos próprios para definir os rumos da economia, ou o sistema misto, onde coexistem tanto as leis de mercado quanto os regulamentos estatais.

Estes quatro elementos chave deixam evidente que, ante a escassez dos bens disponíveis e a crescente demanda da comunidade, a economia tem por finalidade buscar meios para que a produção e a distribuição destes bens sejam maximizadas, alcançando o maior número de pessoas possível, buscando a sua satisfação. Deste modo, é possível afirmar que haverá justiça econômica à medida que a eficiência for concretizada.

Por outro lado, enquanto nas ciências econômicas é possível delimitar um conceito de justiça, o qual sempre acaba voltando-se para a eficiência, no direito a conceituação de justiça se revela muito mais complexa. Para Aristóteles (1992, p. 92), a justiça subordina todas as demais virtudes, consistindo no principal fundamento de ordem no mundo; é o valor mais essencial, adquirido por meio da vida prática, formado basicamente por dois fatores, a obediência às leis da *Polis* e o bom relacionamento com os cidadãos. Tais leis, diga-se de passagem, são feitas como garantias contra injustiças e são obedecidas porque derivam dos costumes, mas não tornam os cidadãos justos. Em sentido diametralmente oposto, Kelsen (2003, p. 1) deixa clara sua intenção de tornar o direito positivo totalmente independente do conceito de justiça, em especial porque este valor é relativo e não se encontra maiores acordos teóricos acerca do tema. Assim, para ele, a validade das normas jurídicas não se relaciona com a concretização da justiça, de modo que podem ser válidas/inválidas e justas/injustas. A justiça, como manifestação da moral, não teria o condão de proibir ou permitir determinadas condutas intersubjetivas se o direito assim não o dispuser, a não ser internamente, para cada pessoa, tampouco de justificar a não observância de uma determinada lei, o que fica relegado ao âmbito da validade. Por sua vez, Ross (2007, p. 326) traz um conceito de justiça que parece se comunicar com ambos os lados opostos: para o autor, a justiça é a aplicação correta da norma, afastando qualquer discricionariedade do aplicador. Ross (2007), na mesma linha de Kelsen (2003), afirma que o fato de determinada norma ser justa ou injusta nada mais é do que a manifestação íntima do indivíduo, demonstrando a sua conformidade ou inconformidade com o ordenamento. Entretanto, tal circunstância não afasta

o direito da justiça, sendo que, por esta, exige-se que toda e qualquer decisão seja fundamentada e uma norma jurídica e que esta decisão aplique corretamente a norma jurídica. A primeira exigência, segundo Ross (2007, p. 327), “[...] é resultado do direito ser uma ordem social e institucional, diferentemente dos fenômenos morais individuais [...]. Sem um mínimo de racionalidade (previsibilidade, regularidade) seria impossível falar de uma ordem jurídica”, sendo que a comunidade deve ser baseada em leis:

Tal valoração, por sua vez, é provavelmente baseada nos efeitos sociais do império do direito. Do ponto de vista dos cidadãos, o império do direito é a condição de segurança e possibilidade de cálculo nos assuntos da vida comunitária. Do ponto de vista das autoridades, é uma condição para o controle do comportamento dos cidadãos a longo prazo – isto é, que ultrapassa o caso específico – inculcando neles padrões fixos de conduta (ROSS, 2007, p. 327).

Já a segunda exigência traz para a pessoa do aplicador do direito a consciência da justiça, a qual estará sendo feita quando o direito é aplicado corretamente; determinada decisão é injusta quando tomada sem a observância das formalidades legais ou quando se verifica o desvio consciente do sentido da lei. E isso se aplica tanto aos casos onde a aplicação da lei é clara, quanto naqueles onde há mais de uma norma aplicável ou mais de uma interpretação possível: sabendo-se que o aplicador do direito agiu de acordo com suas concepções do direito e da moralidade, a sua decisão poderá ser correta ou incorreta, mas não justa ou injusta.

Deste apanhado pode-se afirmar, então, que a justiça tributária busca que a tributação observe as leis tributárias, as quais, por sua vez, buscam uma tributação equitativa. A ordem tributária, como será visto, mais do que simples divisor de competências tributárias, impõem verdadeiros limites ao poder estatal de tributar, os quais se pautam na tributação exclusivamente mediante lei, na segurança e na previsibilidade do direito, na igualdade entre os contribuintes e na observância do mínimo fundamental para a sobrevivência. Estes dois últimos valores são os responsáveis também para promover distribuição de rendas, em razão de a igualdade significar justamente tributar de formas diversas aqueles que se encontram em situações diversas, de modo que a tributação irá onerar aquele que possui mais capacidade para tanto e o produto arrecadado será direcionado para a aplicação naqueles bens sociais politicamente individualizados. Haverá justiça tributária, sendo assim, quando a tributação for pautada na legalidade, na segurança, na igualdade e na distributividade.

Nesse contexto, fica claro que, conforme afirmado anteriormente, quando se apela a uma análise econômica do direito tributário, está-se, em realidade, buscando sintonizar a justiça econômica à justiça tributária. Não há prevalência de uma em relação à outra, tampouco grau de subordinação, mas sim relação de complementaridade. Os meios de produção somente poderão alcançar a maximização, bem como a alocação de bens e serviços somente será eficaz, se a tributação não opuser óbices a ponto de influenciar as decisões econômicas, no sentido de desestimular determinadas atividades econômicas em razão dos grandes encargos que as revestem. Por outro lado, a economia traz informações que, abarcadas pela tributação, demonstram em que sentido ou aspecto a distribuição de rendas pode ser incrementada, ou ainda quais características dos tributos que, de uma forma ou de outra, estão colaborando negativamente para as atividades econômicas e de que forma este impacto negativo pode ser sanado. A Análise Econômica do Direito, portanto, consubstancia verdadeiro e eficiente instrumento de comunicação entre a economia e o direito tributário.

2.1.1 O artigo 146-A, da Constituição Federal de 1988

A Análise Econômica do Direito Tributário, mais do que uma simples área do conhecimento, em certa medida vem sendo positivada pelo direito. Maior exemplo disso é o artigo 146-A, incluído na Carta pela Emenda Constitucional nº 42/2003 (BRASIL, 2009c), determinando que “a Lei Complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo” (BRASIL, 1988). Este dispositivo explicita claramente a comunicação entre economia e direito tributário.

O impacto negativo dos tributos na economia se dá por diversas formas, as quais podem ser agrupadas entre hipóteses normativas e fáticas. As hipóteses normativas dizem respeito às próprias características do tributo, isto é, como o tributo, da forma como criado e instituído pelo ordenamento jurídico, influencia a economia e, via de consequência, as decisões econômicas. Enquadram-se aqui questões polêmicas como a compensação de débitos próprios com créditos de terceiros adquiridos com grandes deságios, planejamento tributário e elisão/evasão fiscal, guerra fiscal e a não abrangência de determinadas atividades pelas bases impositivas. Tais hipóteses, como fica claro, se referem ao campo da Análise Econômica Normativa do Direito Tributário. Por sua vez, as hipóteses fáticas vão além do

campo sintático do tributo, abrangendo questões como o inadimplemento e a sonegação, mais afeitos à Análise Econômica Descritiva do Direito Tributário. De acordo com Derzi (2004, p. 346) o artigo 146-A estabelece como diretriz que “[...] não devem ser tolerados os desequilíbrios da concorrência provocados pelos tributos”, de modo que a sua função é justamente inibir tais impactos, permitindo que a concorrência flua livremente.

Acerca do artigo 146-A, dois pontos merecem destaque. O primeiro ponto versa a reserva da lei complementar. Segundo o dispositivo legal, cabe à União, por meio da lei complementar, enunciar normas estabelecendo critérios especiais de tributação visando prevenir desequilíbrios na concorrência, podendo ainda, por via da lei ordinária, criar normas no mesmo sentido. Essa lei complementar assume natureza de lei nacional, vinculando todos os Entes da Federação no que diz respeito ao tributo que está sendo objeto de regime especial. Sendo assim, a União, enquanto Federação, para regular a concorrência entre empresas que atuam no âmbito estatal ou no âmbito municipal, pode, por meio de lei complementar, editar normas voltadas à concretização da livre concorrência no que se refere ao imposto sobre a circulação de mercadorias ou ao imposto sobre serviços de qualquer natureza. Com relação à lei ordinária a que se refere o artigo, é válido afirmar que diz respeito exclusivamente à expressão “prevenir desequilíbrios de concorrência”, uma vez que, por ser de competência da União enquanto Ente Federado, é vedada a intervenção direta nos Estados, Municípios e Distrito Federal. O artigo 146-A pretendeu, em realidade, afirmar que, além da competência de a União regular, incentivar e fiscalizar as atividades econômicas com o fim de prevenir desequilíbrios de concorrência, consoante autoriza o artigo 174, pode ainda, por meio de lei complementar, fazer o mesmo em relação aos tributos, de modo a excluir a interferência de todos os Entes da Federação no jogo de mercado.

O segundo ponto versa o conteúdo semântico da expressão “critérios especiais de tributação”. Como será visto adiante, no tópico 2.3.1.1, em razão do princípio da livre concorrência, a tributação deve ser neutra, ou seja, não impactar o preço final dos bens e serviços, ou, fazendo-o, que seja reduzido o bastante para não influenciar as decisões dos agentes econômicos. Os critérios especiais de tributação, portanto, visam à neutralidade dos tributos que atingem diretamente as atividades econômicas, em especial os tributos incidentes sobre as operações de produção e de circulação de bens e serviços. Não se trata de concessão de incentivos ou benefícios fiscais, tampouco de subsídios ou outra forma de subvenções governamentais, mas sim de medidas que visam excluir o Estado, no que se refere ao Estado, na dinâmica do mercado. Essas medidas podem se dar mediante a imposição de limites à concessão de incentivos fiscais quando estes podem acarretar guerra fiscal, tributar de forma

mais onerosa as atividades que tendem a gerar monopólios ou oligopólios, instituir hipóteses próprias e céleres de ressarcimento de créditos acumulados e não compensados quando estes forem da natureza do tributo, combater frontalmente o inadimplemento ou a sonegação comuns em determinados setores, unificação das obrigações instrumentais comuns aos tributos estaduais e municipais, dentre outras que, direta ou indiretamente, podem acarretar alterações no preço final dos produtos disponibilizados no mercado.

Acerca do exposto, o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento da Medida Cautelar em Ação Cautelar nº 1657/RJ (BRASIL, 2007a), de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, teve a oportunidade de analisar o direito tributário a partir da livre concorrência, suscitando, inclusive, a aplicação do artigo 146-A. No caso, empresa tabagista, diante de procedimento fiscal encabeçado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil voltado à verificação das condições para a manutenção do registro especial previsto no Decreto-lei nº 1.593/77, essencial para este ramo de atividades, ajuizou medida cautelar para assegurar seu direito ao livre exercício de atividade econômica lícita, aduzindo que ao Estado é vedado adotar medidas que impliquem o embaraço ou a vedação do exercício profissional como forma de coagir o sujeito passivo a cumprir as obrigações tributárias. Proposta a medida cautelar visando atribuir efeito suspensivo ao recurso extraordinário interposto pela empresa, o Ministro Cezar Peluso expõe:

Ao investigar a *ratio iuris* da necessidade de registro especial para a atividade de produção de cigarros, vê-se, logo, que provém de norma inspirada não só por objetivos arrecadatórios, senão também por outras finalidades que fundamentam a exigência jurídica dos requisitos previstos para a manutenção do registro especial, entre os quais se inclui o da regularidade fiscal.

Esta finalidade extrafiscal que, diversa da indução do pagamento de tributo, legitima os procedimentos do Decreto-lei nº 1.593/77, é a defesa da livre concorrência. Toda a atividade da indústria de tabaco é cercada de cuidados especiais em razão das características desse mercado, e, por isso, empresas em débito com tributos administrados pela SRF podem ver cancelado o registro especial – que é verdadeira autorização para produzir –, bem como interditados os estabelecimentos.

Não há impedimento a que a norma tributária, posta regularmente, hospede funções voltadas para o campo da defesa da liberdade de competição no mercado, sobretudo após a previsão textual do art. 146-A da Constituição da República (BRASIL, 2007a).

O artigo 146-A, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), portanto, deixa claro que a economia e o direito tributário são indissociáveis, devendo ser interpretados e aplicados conjuntamente, corroborando todo o dissertado acerca da visão sistemática das

normas constitucionais. Sua inserção no ordenamento pátrio – apesar de dispensável, uma vez que o entendimento da Constituição enquanto sistema e a interpretação conjunta dos seus preceitos levariam às conclusões ali enunciadas – deixa claro que análise econômica do direito tributário deixou de ser mero ramo científico de conhecimento para se tornar fundamento de validade das normas jurídicas, levando à conclusão que a tributação, para ser válida, não deve interferir na livre concorrência.

2.1.2 Análise Econômica do Direito Tributário e Conflitos Principiológicos

Determinado tributo, sob a ótica estritamente tributária, pode transparecer contornos de constitucionalidade, os quais desaparecem perante os princípios econômicos, demonstrando o conflito existente entre os princípios das duas ordens. Nesse contexto, a Análise Econômica do Direito Tributário fornece importantes elementos para se ponderar e alcançar a solução destes conflitos, coadunando ambas as ordens.

A Análise Econômica do Direito Tributário, consoante observado no tópico 2.1, pode se dar por uma ótica descritiva, ou por uma ótica normativa, sendo que, pela primeira, o jurista vale-se de preceitos e institutos próprios da economia para avaliar o direito positivo, enquanto, pela segunda, buscam-se no próprio ordenamento positivado elementos econômicos para fundamentar e sistematizar as normas jurídicas. Ambas as formas, como se pode notar, permitem ponderar acerca do conflito principiológico e alcançar soluções para os casos concretos; entretanto, a análise normativa parece melhor coadunar-se ao sistema jurídico.

Isso porque tal análise busca soluções dentro do próprio sistema do direito, mediante interpretações sistemáticas e construção de normas fundantes econômicas específicas conjuntamente às normas fundantes dos demais ramos do direito. Trata-se do próprio ordenamento jurídico trazendo a solução para o conflito. Já a análise normativa demanda uma abertura do sistema para outras áreas do conhecimento, sendo que, sob tal forma, a solução, embora possa trazer bases para sanar o conflito principiológico, pode ensejar novo conflito, dessa vez com o próprio ordenamento jurídico, demandando nova solução. Não se nega que o jurista, ao ponderar, pode se valer de elementos extrajurídicos, tais como econômicos, sociológicos, filosóficos, psicológicos, dentre inúmeros outros; entretanto, tais soluções, por serem encontradas fora do direito positivo, não raras as vezes são com este

conflitantes, o que não é desejável. O direito positivo, como se sabe, busca regulamentar as relações intersubjetivas de acordo com os interesses estatais tomados em determinado espaço e em determinado tempo, sendo que estas regulamentações não seguem, necessariamente, as regulamentações que a economia, ou a sociologia, ou a filosofia dariam.

Um exemplo será esclarecedor. O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 560.626-1 (BRASIL, 2008) e editar a Súmula Vinculante nº 8, assentou as lides acerca da inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, e modulou os efeitos da sua decisão no seguinte sentido: decidiu-se que os prazos decadencial e prescricional das contribuições previdenciárias são de cinco anos, sendo inconstitucional a constituição e a cobrança, pelo Fisco, de créditos que ultrapassem este lapso temporal; entretanto, os contribuintes que pagaram tais créditos, superiores à cinco anos, só fariam jus à restituição caso o tivessem pleiteado administrativa ou judicialmente até então, isto é, os pagamentos realizados e não contestados são válidos, irrestituíveis. O Ministro Gilmar Mendes fundamentou esta modulação na grande repercussão que o assunto envolve, o que poderia trazer insegurança jurídica. Tal repercussão, embora a decisão não a expresse textualmente, certamente se refere ao impacto econômico que a decisão do Supremo Tribunal Federal poderia provocar, isto é, permitir a restituição a todos os contribuintes que pagaram contribuições indevidamente causaria grande choque aos cofres públicos, razão pela qual tal direito foi limitado.

Sob a perspectiva descritiva da análise econômica, a modulação dos efeitos da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal se justifica plenamente: os recursos públicos devem ser alocados de forma eficiente, de modo que os valores que deveriam ser restituídos, com a limitação deste direito, podem ser empregados em outros setores vitais ao Estado e à sociedade. Porém, sob o ponto de vista jurídico, esta modulação não encontra amparo, uma vez a inconstitucionalidade decorre do pagamento efetuado com base na lei afastada pelo Supremo Tribunal Federal, não havendo como se segregar a invalidade de determinado tributo em razão do tempo do seu pagamento, ou, ainda, da existência ou inexistência de demanda administrativa ou judicial discutindo a sua validade, bem demonstrando os problemas que a abertura do sistema jurídico a outros ramos do conhecimento mediante a análise econômica descritiva pode causar.

Portanto, a análise econômica normativa do direito tributário traz melhores condições para a ponderação e a solução de conflitos principiológicos.

2.2 ORDEM TRIBUTÁRIA NACIONAL

A Ordem Tributária Nacional insculpida na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 tem como principal função regular o poder estatal de tributar, o que o faz mediante repartição de competências, garantias ao contribuinte e imposição de limites ao Ente Tributante. Sob a alcunha “Sistema Tributário Nacional”, a Constituição inicia a ordem tributária com a enunciação, em seus artigos 145, 147, 148 e 149, das espécies tributárias e a respectiva repartição de competências entre os Entes da Federação, atribuindo à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal o poder para instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria, sendo possível ainda à União, regra geral, a criação de empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

Ainda dentro da divisão de competências, a Constituição Federal reparte entre as Pessoas Políticas os impostos passíveis de instituição: coube à União a tributação da renda, da propriedade rural, das grandes fortunas e das operações de importação, de exportação, com produtos industrializados e de créditos, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários, além das competências residual e extraordinária, sendo a primeira exercida via lei complementar, permitindo-se a instituição de outros impostos que não aqueles de titularidade dos demais Entes Federativos e desde que sejam não cumulativos e a segunda em caso de guerra externa ou de sua iminência (artigo 153); aos Estados e ao Distrito Federal a tributação da transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos, da propriedade de veículos automotores, das operações de circulação de mercadorias e das prestações de serviço de comunicação e de transporte intermunicipal e interestadual (artigo 155); e aos Municípios a tributação da propriedade predial e territorial urbana, das transmissões *inter vivos* de bens imóveis ou de seus respectivos direitos reais e das prestações de serviço de qualquer natureza (artigo 156). Esta divisão rígida de competências permite afirmar que o constituinte buscou assegurar, afora a segurança jurídica e a previsibilidade do direito, o Pacto Federativo, assegurando a independência financeira entre os Entes da Federação, reforçada pela repartição das receitas tributárias (artigos 157, 158 e 159), e resguardando à União os impostos que trazem consigo um interesse nacional, aos Estados e ao Distrito Federal, os de interesse regional e, por fim, aos Municípios aqueles de interesse estritamente local.

Dentre as limitações impostas pela Constituição Federal (BRASIL, 1988), vale destacar o artigo 146²⁰, o qual institui a reserva legal de lei complementar. Segundo tal dispositivo, cabe à lei complementar regular as limitações ao poder de tributar, dispor sobre conflitos de competência, normas gerais de direito tributário e definir tratamento diferenciado e favorecido para as micro e pequenas empresas. Esse dispositivo deixa clara a construção escalonada no ordenamento jurídico, principalmente no que se referem às normas tributárias: a Constituição cria os tributos passíveis de instituição e divide as respectivas competências entre os Entes da Federação. A competência dos Entes, todavia, não é ampla e restrita, devendo guardar obediência aos ditames da lei complementar, a qual assume caráter nacional, isto é, constitui fundamento de validade para todos os tributos e para toda a respectiva legislação, independentemente da correspondente titularidade. Tal lei complementar, como se evidencia, tem por função principal criar a base da legislação tributária e certificar a segurança jurídica, o que o faz mediante a outorga de tratamento sistêmico à legislação inferior, visando evitar invasões de competência e tratamento dispare de matérias semelhantes por todo o território nacional, como bem expõe Carvalho (2008, p. 365):

A lei complementar, com sua natureza singular, matéria especialmente prevista na Constituição e quorum qualificado a que alude o artigo 69 deste Diploma – maioria absoluta nas duas Casas do Congresso – cumpre hoje a função institucional da mais elevada importância para a estruturação da ordem jurídica brasileira. Aparece como significativo instrumento de articulação das normas do sistema, recebendo numerosos cometimentos nas mais diferentes matérias de que se ocupou o legislador constituinte. Viu afirmada sua posição intercalar, submetida aos ditames da Lei Maior e, ao mesmo tempo, subordinando os demais diplomas legais. Não há como negar-lhe, agora, supremacia hierárquica como relação às outras leis que, por sua disposição expressa no parágrafo único do art. 59, nela terão que buscar o fundamento formal de suas validades (grifos do autor).

A função da lei complementar será tratada novamente adiante, especificamente em relação ao imposto sobre a circulação de mercadorias.

²⁰ Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239 (BRASIL, 1988).

Por fim, neste panorama geral da Ordem Tributária, vale destacar que a Constituição Federal enuncia ainda os princípios da ordem tributária, que se prestam como verdadeiros limites objetivos ao poder de limitar. São estes princípios: (a) Princípio da Legalidade; (b) Princípio da Tipicidade; (c) Princípio da Anterioridade; (d) Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária; (e) Princípio da Vedação da Utilização de Tributos com Efeitos de Confisco; e (f) Princípio da Capacidade Contributiva, sendo que o primeiro e o último merecem destaque.

2.2.1 Princípio da Legalidade

Nos termos do artigo 150, I, da Constituição Federal²¹, é vedada a instituição ou a majoração de tributos sem lei que o estabeleça. Nas palavras de Carvalho (2008, p. 282), tal princípio

[...] se presta, ao mesmo tempo, para oferecer segurança jurídica aos cidadãos, na certeza de que não serão compelidos a praticar ações diversas daquelas prescritas por representantes legislativos, e para assegurar observância ao primado constitucional da tripartição dos poderes.

A partir das competências outorgadas, permite-se à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal a instituição dos tributos necessários à sua manutenção e ao desenvolvimento. Por se tratarem de regras, as normas de competência tributária devem observar os conteúdos sintático, semântico e pragmático dos princípios que as fundamentam, os quais, por certo, não se limitam somente àqueles expressos ou implícitos no capítulo constitucional “Sistema Tributário Nacional”; consubstanciando o ordenamento jurídico um sistema, os princípios fundantes são encontrados por todo o corpo da Carta Magna.

Tal assertiva se releva importante à medida que, como se verá em 2.3, as normas de competência tributária, fundando-se em princípios, possuem também, além do conteúdo próprio voltado à estruturação sintática do tributo, variados conteúdos semânticos, dentre eles e econômico, que devem ser transmitidos à tributação para se evitar colisões de princípios e perfectilizar a positivação das normas. Conforme expõe Meyer-Pflug (2008, p.

²¹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...] (BRASIL, 1988).

129), “o princípio da legalidade acaba por gerar um direito público subjetivo ao cidadão de exigir que a criação ou o aumento de qualquer tributo só possa ocorrer por intermédio da lei aprovada pelos representantes do povo eleitos por voto direto, secreto e universal”, e desde que a sua instituição ou majoração tenham obedecido todas as limitações constitucionais, específicas tributárias ou não.

2.2.2 Princípio da Capacidade Contributiva

O Princípio da Capacidade Contributiva, por sua vez, vem enunciado no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal²², o qual determina que os impostos deverão observar a capacidade econômica do contribuinte. O ordenamento jurídico, ao outorgar competências tributárias, elege determinados signos presuntivos de riqueza para formar as materialidades dos tributos, principalmente os impostos. Assim o fazendo, o sistema jurídico remete-se diretamente às relações econômicas, as quais passam a ser o objeto da tributação e clamam por uma proteção constitucional para que seja garantido ao cidadão contribuir de acordo com as suas possibilidades, afastando os abusos estatais. Segundo Amaro (2005, p. 138) o “[...] princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água”. E continua:

Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta na caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade contributiva (AMARO, 2005, p. 138).

²² Art. 145. [...] § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (BRASIL, 1988).

O Princípio da Capacidade Contributiva pode ser visto sob duas perspectivas: subjetiva ou objetiva, sendo esta segunda a adotada pelo Estado brasileiro²³. Pela capacidade contributiva subjetiva, a tributação deve levar em conta todas as características pessoais do contribuinte, analisando seu patrimônio, seus negócios, seus dependentes, dentre outros fatores subjetivos, como um todo, permitindo-se chegar, enfim, à sua verdadeira disponibilidade econômica. Tal mecanismo, como se pode notar, encontra uma série de obstáculos, podendo se destacar a ampla repartição brasileira de competências tributárias – e, conseqüentemente, os mais variáveis signos econômicos alcançados –, e as próprias dificuldades de fiscalização, que deveria levar em consideração uma ampla gama de fatores para segregar os contribuintes de acordo com as suas subjetividades. Por outro lado, pela capacidade contributiva objetiva, a tributação não alcança a riqueza do contribuinte em si, mas as riquezas que ele externaliza. Deste modo, a tributação do seu patrimônio, por exemplo, não levará em conta se o contribuinte efetivamente dispõe de capacidade econômica para possuí-lo, mas sim o valor objetivo dos seus bens. De igual modo, os tributos incidentes sobre operações de circulação levarão em conta tão somente as negociações realizadas pela empresa, e não se, ao final do exercício, haverá disponibilidade de lucro ou percepção de prejuízo. Mesmo impostos estritamente pessoais, como o imposto de renda, a capacidade contributiva é delimitada de acordo com as definições que lhe próprias, sem levar em conta os demais sinais de riqueza externados.

É importante acrescentar que o Princípio da Capacidade Contributiva, ainda que aplicável sob a visão objetiva, impõe forte e insuperável limitação ao poder de tributar. Isso porque, apesar de os tributos formarem os instrumentos não somente de abastecimento de cofres públicos, mas também de repartição de rendas mediante a alocação dos recursos arrecadados de acordo com as políticas públicas e sociais, não deixam de ser uma invasão no patrimônio do contribuinte, e, como tal, mormente em um Estado neoliberal capitalista, não podem impor ônus desproporcionais e injustificados aos contribuintes. Por isso, pode-se desdobrar o Princípio da Capacidade Contributiva nas quatro máximas da tributação ideal, suscitadas por Smith (1999, p. 485). Pela primeira, a equidade da tributação, o Estado somente pode exigir do contribuinte tributos proporcionais à suas capacidades. Pela segunda, a certeza da tributação, todos os elementos do tributo devem ser certos e conhecidos, onde se incluem a data, a forma e o valor de recolhimento, não cabendo qualquer discricionariedade

²³ Nesse sentido, são claras as lições de Carvalho (2007, p. 307): “consoante ousamos supor, no Brasil, o sistema do direito positivo exhibe, em todas as figuras tributárias conhecidas, a observância do princípio da *capacidade contributiva absoluta*, uma vez que os fatos escolhidos são aqueles que denotam signos de riqueza” (grifo do autor).

para o Estado. Pela terceira, a conveniência do pagamento, os tributos devem ser instituídos e recolhidos da forma e no momento que for mais conveniente para os contribuintes em geral, corroborando o exposto de que o Estado forma-se pelos objetivos da comunidade, exercendo suas políticas em prol de tais objetivos. Pela quarta, a economia no recolhimento, o tributo deve ser estruturado pragmaticamente de forma a impactar economicamente o contribuinte o mínimo possível, além, claro, do próprio dispêndio com o seu recolhimento²⁴. A inobservância desta última máxima, aliás, pode trazer as seguintes consequências, as quais impactam negativamente o contribuinte e acabam por inviabilizar a própria tributação:

Um imposto pode tirar ou afastar do bolso das pessoas muito mais do que arrecada para o tesouro público das quatro maneiras seguintes. Em primeiro lugar, o seu lançamento poderá requerer um grande número de oficiais cujos ordenados podem consumir a maior parte do produto do imposto e cujos emolumentos podem impor outra taxa adicional sobre o povo. Em segundo lugar, pode obstruir a iniciativa das pessoas e desencorajá-las de se aplicarem em certos ramos de negócio que poderiam garantir sustento e emprego a grande número de pessoas. Enquanto obriga as pessoas a pagar, pode deste modo diminuir ou talvez destruir alguns dos fundos que poderiam proporcionar-lhes a fazer tal (SMITH, 1999, p. 487).

E continua:

Em terceiro lugar, pela confiscação e outras sanções em que incorrem esses infelizes, tentando, sem êxito, evadir-se dos impostos, pode muitas vezes levá-los à ruína, e desse modo acabar com o benefício que a

²⁴ Dada a importância, vale transcrever as palavras de Smith (1999, p. 485): “O rédito privado dos indivíduos, mostrou-se no primeiro livro deste Inquérito, resulta em última análise de três fontes diferentes: Renda, Lucro e Salários. Todos os impostos devem finalmente ser pagos de uma ou outra dessas três diferentes espécies de rédito, ou de todas indiferentemente. [...] Antes de entrar na análise de impostos especiais, torna-se necessário referir quatro máximas seguintes no que toca aos impostos em geral. I. Os súbditos de todos os Estados devem contribuir para a manutenção do governo, tanto quanto possível, em proporção das respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rédito que respectivamente usufruem sob a proteção do Estado. A despesa do governo para os indivíduos de uma grande nação é semelhante à despesa de administração para os co-arrendatários de uma grande herdade, obrigados a contribuir na proporção dos seus respectivos lucros na herdade. Na observância ou não dessa máxima consiste o que se chama a igualdade ou desigualdade de tributação. Todo o imposto, deve-se observar de uma vez por todas, que recai finalmente sobre apenas uma das três espécies de rédito acima mencionadas, é necessariamente desigual à medida que não afecta as outras duas. [...] II. O imposto que todo o indivíduo é obrigado a pagar deve ser certo e não arbitrário. O tempo de pagamento, o modo de pagamento, o quantitativo a ser pago, tudo deve ser claro e simples para o contribuinte e para todas as outras pessoas. Caso contrário, todas as pessoas sujeitas ao imposto são colocadas, mais ou menos, sob a alçada do cobrador de impostos, que pode agravar o imposto a um contribuinte desagradável, ou extorquir, pelo terror de tal agravamento, algum presente ou gratificação. A incerteza da tributação estimula a insolvência e favorece a corrupção de uma classe de homens naturalmente impopulares, mesmo que não sejam nem insolventes, nem corruptos. [...] III. Todo o imposto deve ser lançado no tempo ou modo mais provável de ser conveniente para o contribuinte o pagar. [...] IV. Todo o imposto deve ser architectado tão bem que tire o mínimo possível do bolso das pessoas para além do que traz para o erário público.”

comunidade poderia ter recebido do investimento dos seus capitais. Um imposto pouco judicioso oferece uma grande tentação para a fraude. [...] Em quarto lugar, ao sujeitar o povo a frequentes inspeções e ao exame odioso dos cobradores de impostos, pode expô-lo a desnecessárias dificuldades, vexames e opressões (SMITH, 1999, p. 487).

É correto afirmar, portanto, que o Princípio da Capacidade Contributiva, quando não observado, fere não somente a própria tributação, podendo atingir também a livre iniciativa: a capacidade contributiva é satisfeita quando o tributo, além de proporcional e equitativo, não afeta a chamada neutralidade tributária, isso é, quando não causa impacto tamanho a ponto de influenciar as decisões econômicas dos administrados. Sendo assim, em razão de tal princípio, a ordem econômica está diretamente relacionada com a ordem tributária.

2.2.3 Espécies Tributárias e Classificação Econômica dos Impostos

A partir da Constituição Federal, é possível inferir a existência de cinco espécies tributárias²⁵⁻²⁶, divididas, conforme já dito, entre competência privativa da União e competência conjunta da União, Estados, Distrito Federal e Municípios: (a) imposto; (b) taxa; (c) contribuição de melhoria; (d) contribuições especiais; e (e) empréstimo compulsório. Nos termos do artigo 16, do Código Tributário Nacional, imposto é “[...] o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (BRASIL, 2009e). Representam o instrumento típico de abastecimento dos cofres públicos, fazendo frente às despesas gerais do Estado. Por sua vez, a taxa, ao contrário do imposto, é tributo cuja materialidade é obrigatoriamente vinculada a atividades estatais constitucionalmente definidas, quais sejam, a prestação de serviço público específico e divisível e o efetivo exercício de poder de polícia (artigo 145, II²⁷), sendo, assim, um tributo vinculado, retributivo e contraprestacional, inerente às atividades estatais diretamente referidas ao contribuinte, específicas e individualizáveis (ROSA JR., 2002, p.

²⁵ A doutrina brasileira clássica, a exemplo de Ataliba (2001, p. 132) e Carvalho (2008, p. 378), valendo-se da sistemática do Código Tributário Nacional, principalmente dos artigos 4º e 5º, classifica os tributos em três espécies, quais sejam, imposto, taxa e contribuição de melhoria, afirmando que as contribuições especiais e o empréstimo compulsório ora assumem feições de taxa, ora de imposto, de acordo com a sua materialidade. Tal classificação, contudo, ao que parece, não se revela suficiente, principalmente em razão das especificidades destes dois últimos tributos, quais sejam, sua destinação específica e a necessidade de restituição, de modo que a classificação em cinco espécies tributárias transparece melhor abranger a individualidade de cada espécie tributária. É interessante notar ainda que há autores que afirmam ser quatro as espécies tributárias, a exemplo de Amaro (2005, p. 81), para quem os tributos são os impostos, as taxas, as contribuições e os empréstimos compulsórios, ou até mesmo seis espécies tributárias, quais sejam, os impostos, as taxas, as contribuições de melhorias, as contribuições especiais, o empréstimo compulsório e o pedágio.

²⁶ A aceitação da existência de cinco espécies tributárias, ao invés de três, depende da superação do artigo 4º, do Código Tributário Nacional, pelo qual “A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação [...]”. Conforme Marques (2000, p. 218) expõe, “a consideração de apenas um elemento distintivo (uma variável: a vinculação – ou não – do aspecto material do antecedente normativo a uma atividade estatal referida ao contribuinte) não é suficiente ao intérprete para discernir os diferentes tributos autorizados pelo texto constitucional”. Com isso, o autor afirma que “há tributos em relação aos quais a Constituição já preestabeleceu a vinculação da materialidade do antecedente normativo ao exercício de uma atividade estatal referida ao contribuinte, e, outros, em que esta vinculação absolutamente não existe, [que] há tributos autorizados pela Constituição, cuja validade está condicionada à previsão de destinação específica do produto da arrecadação ao custeio de despesas determinadas do Estado” (MARQUES, 2000, p. 222) e ainda que há “[...] uma terceira variável [...], consistente na exigência de previsão legal de restituição ao contribuinte do montante arrecadado, ao cabo de determinado período” (MARQUES, 2000, p. 223), propondo, assim três critérios para a definição das espécies tributárias, quais sejam, a vinculação da materialidade a uma atividade estatal específica, a destinação legal do produto da arrecadação e a previsão legal de restituição, a partir dos quais se é possível chegar às cinco espécies tributárias afirmadas.

²⁷ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; (BRASIL, 1988).

374). Por terceiro, tem-se a contribuição de melhoria, a qual, nos termos do artigo 145, III²⁸, é permitida a sua instituição em decorrência de valorização imobiliária em razão da realizada de obras públicas. Ingressando no âmbito dos tributos caracterizados pela sua obrigatória ligação a uma destinação legal específica, destaca-se, em primeiro lugar, o empréstimo compulsório. Tributo tipicamente causal, de competência exclusiva da União, sua instituição é permitida somente nos casos expressamente previstos na Constituição Federal, quais sejam, para atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou de sua iminência, e para fazer frente a investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (artigo 148²⁹), de modo que, por ser um empréstimo, a lei que o institui deve prever a sua devolução, em espécie, a cabo de certo tempo. Por derradeiro, têm-se as contribuições especiais, previstas no artigo 149³⁰ e 149-A³¹, cuja finalidade é instrumentalizar a atuação do Estado nas áreas social, econômica e corporativa (categorias profissionais e econômicas), sendo quatro as subespécies: (a) contribuição social; (b) contribuição corporativa, em prol do interesse das categorias profissionais e econômicas; (c) contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE); e (d) contribuição para custeio do serviço de iluminação pública (COSIP).

Partindo da classificação constitucional, interessa mais à pesquisa uma das subclassificações que versa exclusivamente os impostos, a que se vale de um critério econômico, consistente na repercussão do tributo perante determinado terceiro: se o custo econômico do tributo é arcado pelo próprio contribuinte, este tributo será direto; por outro lado, caso o custo econômico do tributo seja repassado a um terceiro, o tributo será indireto.

Esse critério de classificação, não se pode deixar de anotar, é amplamente criticado pela doutrina. Becker (2007, p. 568), por exemplo, afirma basicamente que o critério econômico não possui fundamento científico e que todos os tributos repercutem, de modo que tal classificação seria falsa e impraticável. Entretanto, não se pode perder de vista que as classificações não são corretas ou incorretas, mas sim úteis ou inúteis, de forma que, para

²⁸ Art. 145. [...] III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. (BRASIL, 1988).

²⁹ Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b". Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição (BRASIL, 1988).

³⁰ Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo (BRASIL, 1988).

³¹ Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III (BRASIL, 1988).

cada fim proposto, urgirá a cientificidade dos critérios classificatórios eleitos. Mais do que isso, em se tratando do direito posto, oferecendo o sistema elementos suficientes para amparar a classificação pretendida, não se vislumbra qualquer óbice para segregar os impostos em diretos ou indiretos.

Em primeiro lugar, conforme visto em 2.1.2, o Princípio da Capacidade Contributiva traz inerente a si um conteúdo semântico que forma um elo entre o direito e a economia, qual seja, o impacto que o tributo pode gerar na livre iniciativa caso determinados limites não sejam respeitados. Desta ligação já começa a transparecer que o direito tributário não é independente, em absoluto, dos preceitos econômicos, de modo que ambos devem ser interpretados e aplicados conjuntamente. Por outro lado, em segundo lugar, quando se fala em repercussão econômica como critério de classificação dos impostos, não se pode perder de vista que o objeto da classificação é o direito positivo, e, como tal, esta repercussão econômica deve advir do ordenamento jurídico. Com isso, embora, de fato, todo e qualquer imposto possa repercutir economicamente, não são todos cuja repercussão econômica se dê por iniciativa jurídica, o que autoriza a separação das espécies ora pretendida.

No tópico 2.2, abordou-se os impostos criados pela Constituição Federal e a respectiva repartição de competências. As materialidades dos impostos eleitas pela Constituição, decompostas em sua essência, ou seja, identificando a verdadeira substância econômica atingida, podem ser resumidas sempre à tributação da renda do contribuinte em uma das suas formas, as quais podem ser sistematizadas em cinco categorias distintas: (a) renda acumulada, consubstanciada no patrimônio do contribuinte, onde se enquadram o imposto sobre propriedade territorial rural, o imposto sobre grandes fortunas, o imposto sobre propriedade de veículos automotores e o imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU); (b) renda consumida, despendida para a aquisição de produtos finais, enquadrando o imposto sobre produtos industrializados, o imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços e o imposto sobre serviços de qualquer natureza; (c) renda transferida, quando se transmite a sua titularidade; (d) renda nova, ingressando no patrimônio do contribuinte, que abrange o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação e o imposto sobre transmissão *inter vivos* de bens imóveis; e (e) renda transacionada, verificando-se a sua troca por produtos outros que não destinados ao consumo final, onde se aplicam o imposto de importação, o imposto de exportação e o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro. Por sua natureza jurídica, a repercussão jurídica-econômica é verificada nos impostos que alcançam a renda consumida.

Nos impostos cuja tributação recai sobre a renda consumida³², conforme será abordado mais adiante, a principal característica é a tributação de toda a cadeia de produção e circulação de bens ou serviços, sendo que, contudo, o ônus econômico será arcado somente pelo consumidor final, e não pelos agentes produtores da cadeia. Para tanto, o ordenamento jurídico cria mecanismos pelos quais aquele que provoca a operação de produção ou circulação de bens ou serviços, embora seja eleito como o contribuinte do imposto, irá repassar no seu bem ou serviço o respectivo custo tributário, de modo que, economicamente, não sofrerá qualquer dispêndio, o que se sucede até a venda ao consumidor final.

2.3 ORDEM ECONÔMICA NACIONAL

Quando se fala em ordem econômica, pode-se estar a se referir a três conotações distintas, conforme expõe Grau (2006, p. 66), sendo um primeiro sentido representativo das regras empíricas – sociais – que regem uma dada economia, um segundo sentido exprimindo a totalidade de normas, jurídicas ou não, que regem os comportamentos econômicos e um terceiro sentido referindo-se estritamente às normas jurídicas, versando o regime jurídico que regula a economia. Por se tratar de regramento constitucional, entende-se por ordem econômica a terceira acepção do autor, ou seja, o conjunto de normas jurídicas cujo objeto é o domínio econômico, representativo da totalidade das atividades econômicas.

Como visto, a ordem tributária nacional possui um caráter estatutário, isto é, cria os institutos necessários à tributação e impõe limitações ao poder estatal de tributar. Diferentemente, por sua vez, a ordem econômica nacional comporta verdadeiras normas dirigentes, enunciando objetivos que devem ser seguidos pelos particulares quando do exercício das atividades econômicas, sob, quando se relevar necessário, a orientação e a regulação do Estado.

³² É importante observar que a incidência da tributação sobre o consumo não se dá diretamente sobre o consumo propriamente dito, mas sim sobre as operações (relações jurídicas) que levam o produto ao consumidor final, de modo o consumidor não é o sujeito passivo da obrigação tributária, na acepção legal do termo. Em realidade, o efetivo sujeito passivo da tributação sobre o consumo é aquele que promove a produção e/ou a circulação de produtos em direção ao consumidor final, o qual, por meio de mecanismos jurídicos, acaba por suportar o encargo econômico da tributação. Por isso que se fala em tributação sobre o consumo: embora, a rigor do termo, não haja a incidência tributária sobre o efetivo consumo, todo o encargo econômico acaba por ser repassado ao consumidor, de forma que é a sua renda consumida que acaba por arcar economicamente com o ônus tributário.

De fato, no Estado brasileiro, a ordem econômica foi constitucionalizada por meio da Constituição de 1934 (BRASIL, 1934) a qual, em seu artigo 115³³, assegurava a liberdade econômica, desde que esta fosse organizada de acordo com os princípios da Justiça e das necessidades da vida nacional, visando a uma existência digna. Como é possível observar, levando-se em conta que os conceitos de justiça, necessidade da vida nacional e dignidade são demasiadamente amplos, permitia-se, em termos práticos, as mais diversas intervenções da União nas atividades econômicas privadas, mormente em razão do artigo 116³⁴ autorizar a criação de monopólios estatais quando estes forem necessários ao interesse público. Embora aparentemente liberal, a ordem econômica de 1934 era voltada ao interesse do Estado. Por outro lado, com a Constituição de 1937 (BRASIL, 1937) decorrente do golpe do Estado ocorrido no mesmo ano, buscou-se limitar o poder intervencionista estatal, condicionando-o à necessidade de “suprir as deficiências da iniciativa individual e coordenar os fatores da produção”, o que poderia se dar de forma imediata ou mediata, por meio de controle, estímulo ou gestão direta³⁵. Apesar da aparência liberal, o que pretendeu o constituinte de 1937 foi autorizar a ampla intervenção da União no domínio econômico, uma vez que a indústria nacional não dispunha de tecnologia e técnicas suficientes para superar a crise que se instaurava à época. Getúlio Vargas acreditava que o Estado demandava modernização, tanto política, quanto economicamente. Com o final da 2ª Guerra Mundial em meados de 1945, entretanto, o modelo do Estado Novo não mais se sustentava, de modo que a sociedadeurgia cada vez mais pelos princípios da democracia. Tal anseio repercutiu na Constituição de 1946 (BRASIL, 1946), a qual garantiu, pela primeira vez, o pleno direito à liberdade de iniciativa – a qual deveria ser organizada de acordo com a justiça social e conciliada com a valorização do trabalho humano³⁶ – e a repressão ao abuso do poder

³³ Art. 115. A ordem econômica deve ser organizada conforme os princípios da Justiça e as necessidades da vida nacional, de modo que possibilite a todos existência digna. Dentro desses limites, é garantida a liberdade econômica (BRASIL, 1934).

³⁴ Art. 116. Por motivo de interesse público e autorizada em lei especial, a União poderá monopolizar determinada indústria ou atividade econômica, asseguradas as indenizações, devidas, conforme o art. 112, nº 17, e ressalvados os serviços municipalizados ou de competência dos Poderes locais (BRASIL, 1934).

³⁵ Art. 135. Na iniciativa individual, no poder de criação, de organização e de invenção do indivíduo, exercido nos limites do bem público, funda-se a riqueza e a prosperidade nacional. A intervenção do Estado no domínio econômico só se legitima para suprir as deficiências da iniciativa individual e coordenar os fatores da produção, de maneira a evitar ou resolver os seus conflitos e introduzir no jogo das competições individuais o pensamento dos interesses da Nação, representados pelo Estado. A intervenção no domínio econômico poderá ser mediata e imediata, revestindo a forma do controle, do estímulo ou da gestão direta (BRASIL, 1937).

³⁶ Art. 145. A ordem econômica deve ser organizada conforme os princípios da justiça social, conciliando a liberdade de iniciativa com a valorização do trabalho humano (BRASIL, 1946).

econômico, o que possibilitaria a intervenção do Estado³⁷. Tais garantias foram, posteriormente, com as Constituições de 1967 e 1969, enunciadas como princípios, ou seja, passaram a representar valores da sociedade, com a diferença que, sob a égide da primeira Constituição, os inúmeros Atos Institucionais que sobrevieram e as práticas das mais diversas formas de abuso simplesmente não davam margem à sua concretização. Como observa Silva (2003, p. 41), a Constituição de 1969, a exemplo da Constituição de 1946, “[...] dá real importância a livre empresa e a limitada intervenção do Estado na economia privada, bem como declara que a ordem econômica deve ter por finalidade fundamental a realização do desenvolvimento nacional e a justiça social”.

Por fim, a Constituição de 1988 (BRASIL, 1988) consagra definitivamente o dirigismo da ordem econômica nacional. Nas palavras de Silva (2001, p. 769), a ordem econômica “[...] consubstancia-se na parte da Constituição Federal que contém os direitos que legitimam a atuação dos sujeitos econômicos, o conteúdo e limites desses direitos e a responsabilidade que comporta o exercício da atividade econômica”. Ao atribuir a legitimidade das atividades econômicas aos particulares, impondo os limites e responsabilidades a esse direito, a Constituição deixa nítida a adoção do modelo capitalista de produção, do neoliberalismo voltado à concretização/manutenção do bem estar social³⁸ e da intervenção mínima do Estado³⁹, relegada somente aos casos de evidente necessidade, quando os princípios da ordem econômica restarem feridos, e tão somente para incentivar, planejar e fiscalizar as atividades econômicas, em contraponto ao Estado Social de Direito. Conforme expõe Silva (2001, p. 769)

Não se trata de conceber a constituição econômica formal como simples disciplina jurídica fundamental da intervenção do Estado no domínio econômico, que seria concepção considerada, com razão, muito estreita e insuficiente. Procura-se fixar a idéia de que a constituição econômica formal, como objeto do Direito Constitucional positivo, consiste, não num conceito

³⁷ Art. 148. A lei reprimirá toda e qualquer forma de abuso do poder econômico, inclusive as uniões ou agrupamentos de empresas individuais ou sociais, seja qual for a sua natureza, que tenham por fim dominar os mercados nacionais, eliminar a concorrência e aumentar arbitrariamente os lucros (BRASIL, 1946).

³⁸ Expõe Grau (2006, p. 313): “a ordem econômica (mundo do dever ser) produzida pela Constituição de 1988 consubstancia um meio para a construção do *Estado Democrático de Direito*, que, segundo o art. 1º do texto, o Brasil constitui. Não o afirmar como *Estado de Direito Social* – é certo – mas a consagração dos *princípios da participação* e da *soberania popular*, associada ao quanto se depreende da interpretação, no *contexto funcional*, da totalidade dos princípios que a conformam (a ordem econômica), aponta no sentido dele. A inexistência de contradição entre tais princípios, a textura das regras constitucionais consideradas e, ainda, a atribuição, à sociedade, de legitimidade para reivindicar a realização de políticas públicas podem fazer do Estado efetivo agente – por ela responsável – da promoção do bem-estar. [...] A ordem econômica da Constituição de 1988 – digo-o – postula um modelo de *bem-estar*” [grifos do autor].

³⁹ Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei (BRASIL, 1988).

autônomo de constituição ao lado da constituição política, mas, sim, no conjunto de normas desta que, ‘garantindo os elementos definidores de um determinado sistema econômico’, estabelece os princípios fundamentais de ‘determinada forma de organização e funcionamento da economia’ e constitui, ‘por isso mesmo, uma determinada ordem econômica’ (grifos do autor).

De acordo com o artigo 170⁴⁰, a Constituição Federal de 1988 enuncia como Princípios da Ordem Econômica (a) a soberania nacional, (b) a propriedade privada, (c) a função social da propriedade, (d) a livre concorrência, (e) a defesa do consumidor, (f) a defesa do meio ambiente, (g) a redução das desigualdades regionais e sociais, (h) a busca do pleno emprego, e (i) o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País, todos fundados na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, com o objetivo principal de assegurar a todos uma existência digna⁴¹. Estes princípios são essenciais ao dirigismo econômico constitucional, à medida que, conforme aponta Rosseti (2003, p. 314), a economia de mercado possui vários vícios e imperfeições, a exemplo de estruturas de mercado afastadas do protótipo da concorrência perfeita, geração de externalidades negativas, incapacidade para avaliação do mérito de bens e serviços, instabilidade conjectural, ineficiências distributivas, incapacidade para produzir bens públicos e semipúblicos de alto interesse social e ineficácia alocativa, os quais devem ser controlados por meio do direito positivo.

⁴⁰ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País (BRASIL, 1988).

⁴¹ Leciona Schoueri (2007, p. 244): “ao apontar como *fundamento* da Ordem Econômica a livre iniciativa e como *princípio* a livre concorrência, o constituinte deixa claro, por um lado, que nem um nem outro são a finalidade daquela. A primeira é um pressuposto, *i.e.*, a Ordem Econômica preconizada pelo constituinte baseia-se, ao lado do trabalho humano, na livre iniciativa. Trata-se do oposto de uma ordem fundada na propriedade coletiva dos meios de produção. Esta Ordem Econômica, por sua vez, não existe para assegurar a livre iniciativa nem a livre concorrência. Ela existe para assegurar a todos a existência digna. Esta é a razão de ser da Ordem Econômica fundada na livre iniciativa. Uma ordem econômica que esteja baseada na livre iniciativa mas que não tenha por finalidade assegurar a existência digna a todos não é aquela preconizada pelo constituinte. Não merece proteção constitucional uma tal ordem. Por sua vez, se a finalidade buscada for a dignidade da existência de todos, então a livre iniciativa terá proteção constitucional, mas mesmo nesse caso, não será toda atuação da livre iniciativa que será prestigiada pelo ordenamento brasileiro. Mesmo que se trate de uma atuação da livre iniciativa voltada à existência digna de todos, haverá balizas, impostas pelo próprio constituinte, àquela atuação. Assim, não pode, por exemplo, a livre iniciativa, em nome da existência digna de todos, atuar de modo contrário ao meio ambiente. Cada um dos princípios arrolados pelo art. 170 da Constituição Federal aparece como critério a direcionar a atuação da livre iniciativa e do trabalho humano, na busca da existência digna de todos”.

2.3.1 Os Princípios da Livre Iniciativa e da Livre Concorrência

O Princípio da Livre Iniciativa consubstancia a base da ordem econômica nacional, o qual, ao lado da valorização do trabalho humano, prima pelo desenvolvimento de uma economia voltada à existência digna de todos. Isso quer dizer que, independentemente da atividade econômica que está sendo desenvolvida, a livre iniciativa deve ser privilegiada e amparada pelo Estado, cuja função, nesta ordem, é evitar qualquer desvirtuamento que implique a supressão ou limitação deste valor. Em outras palavras, a atividade econômica somente será legítima se o fizer de acordo com a livre iniciativa e exercida em prol da justiça social.

O artigo 170, parágrafo único, da Constituição Federal, determina que é “[...] assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei” (BRASIL, 1988), casos estes, acrescentam-se, que devem ser limitados àqueles imperativos à segurança nacional. Partindo deste dispositivo, nas palavras de Silva (2003, p. 65) a liberdade de iniciativa

[...] seria a iniciativa de escolher seus próprios caminhos profissionais ou suas próprias atividades econômicas, com ausência de coação ou interferência do Estado; seria a possibilidade de iniciativa individual, sem interferência do Estado no jogo do mercado, como meio de atingir o máximo de eficiência na produção e de justiça na repartição do produto. (2003, p. 65)

De certo que, perante a Constituição Federal de 1988, principalmente após as reformas de 1995, a ausência de interferência do Estado não é tão ampla quanto à época do liberalismo; contudo, se mantém o espírito da influência mínima e necessária para resguardar os princípios da ordem econômica e para garantir a dignidade humana por meio da livre iniciativa. Disso se infere que o papel do Estado na ordem econômica, atualmente, é o mais neutro possível, limitando-se a “[...] agente normativo e regulador da atividade econômica, esclarecendo que essas funções se corporificam na fiscalização, no incentivo e no planejamento, [garantindo-se ao particular a] [...] liberdade de acesso ao mercado” (SILVA, 2003, p. 71).

O Princípio da Livre Iniciativa, apesar de concretizado pelos demais valores dispostos no artigo 170, possui um desdobramento direto, estando a ele intimamente ligado. Conforme expõe Silva (2001, p. 773), “[...] o desenvolvimento do poder econômico privado, fundado especialmente na concentração de empresas, é fator de limitação à própria iniciativa privada, na medida em que a concentração capitalista impede ou estorva a expansão das pequenas iniciativas econômicas”. Essa afirmação bem ilustra que o sistema capitalista, por si só, embora defendido pela Constituição Federal, induz a práticas que acabam por provocar a concentração de mercado, indo de encontro à própria livre iniciativa. Em razão disso, não basta somente assegurar a liberdade de acesso ao mercado, devendo também ser preservada a liberdade de permanência, isto é, a “[...] liberdade de exercer a luta econômica sem a interferência do Estado, bem como sem outros obstáculos impostos pelos demais agentes econômicos privados” (SILVA, 2003, p. 74), o que se faz por meio do Princípio da Livre Concorrência.

Rosseti (2003, p. 485), ao analisar o ideal da concorrência perfeita sob a ótica das ciências econômicas, afirma que as condições necessárias “[...] são tão rigorosas que, dificilmente, se encontrarão na realidade exemplos que as preencham satisfatoriamente”. São condições: (a) o número de compradores e de vendedores devem ser grandes o suficiente para que nenhum tenha expressão suficiente para alterar a situação de equilíbrio prevalente; (b) os produtos transacionados devem ser homogêneos; (c) o mercado deve ser totalmente permeável, sem barreiras de entrada ou de saída; (d) não deve haver quaisquer formas de coalizões entre produtores ou compradores, que agem de forma independente; (e) o preço deve ser estabelecido pelo próprio mercado, sendo resultado de transações transparentes e voluntárias; e (f) tanto os vendedores quanto os compradores devem se submeter aos preços definidos pelo mercado. Nesse mesmo sentido, Ferraz Jr. (*apud* GRAU, 2006, p. 210) afirma que a livre concorrência pressupõe competitividade, a qual, por sua vez, demanda a “[...] descentralização de coordenação como base da formação dos preços, o que supõe livre iniciativa e apropriação privada dos bens de produção”.

Pelo exposto, enquanto o princípio da livre iniciativa assegura a todos o exercício de toda e qualquer atividade econômica, excepcionado apenas pelas atividades que a Constituição Federal delimita como monopólio estatal e condicionado pelo dever de observância aos princípios da ordem econômica, o princípio da livre concorrência busca formar um mercado com base na igualdade de condições, com os fatores de produção e os preços dos bens e serviços se regulando de acordo com as forças de mercado, independente de qualquer influência externa, principalmente estatal, cuja interferência fica relegada tão

somente para fiscalizar, incentivar ou planejar quando assim se fizer necessário. E, quando se fala em afastamento do Estado na conformação final dos preços dos bens e serviços disponibilizados, na linha do que foi dito acerca do artigo 146-A, da Constituição Federal, deve-se afastar qualquer impacto que a tributação possa causar na racionalidade do mercado, ou buscar reduzi-lo ao máximo, buscando, com isso, a neutralidade fiscal.

2.3.1.1 Neutralidade fiscal

O cerne da análise econômica do direito tributário é a neutralidade da tributação. Isso equivale a dizer que o preço final do produto não deve sofrer influência nenhuma da respectiva tributação, ou, se isto não for possível, sofrer influência mínima, repassando ao consumidor final toda a carga tributária que onera a cadeia de produção, conforme leciona Bastos (*apud* TEIXEIRA, 2002, p. 68):

Numa formulação genérica (porventura só plenamente acessível aos iniciados...) por neutralidade entende-se a característica de um tributo que se analisa em não alterar os preços relativos das alternativas sobre as quais recaem as escolhas dos agentes econômicos, não originando assim ‘distorções’ dos seus comportamentos. Numa outra formulação, igualmente técnica, e ainda mais hermética para os leigos, dir-se-á que imposto neutro será o que, provocando – como qualquer imposto não pode deixar de provocar – efeitos de rendimento, é isento porém dos efeitos da substituição [...] (grifo do autor).

Bastos (*apud* TEIXEIRA, 2002, p. 68) continua sua idéia afirmando que um

[...] imposto de transações é neutro nos seus efeitos sobre a produção se não leva os produtores a modificar os seus métodos de produção, isto é, a forma como organizam os seus negócios, e diz-se neutro nos seus efeitos sobre o consumo se não conduz os consumidores a modificar as suas escolhas entre os diferentes bens que procuram.

Conforme exposto no tópico 2.2.3, em termos econômicos, todo e qualquer tributo repercute no preço final do bem ou do serviço. Tal fenômeno é natural e inerente da racionalidade econômica, uma vez que os tributos acabam se revestindo como custo do processo de produção e, sendo assim, gravam o valor final daquilo que é posto no mercado.

Ocorre, entretanto, que há uma classe de tributos, os chamados tributos indiretos, que, ao invés de onerar diretamente determinadas grandezas econômicas, tais como renda, patrimônio, operações de crédito, dentre outros, incide sobre toda uma cadeia de produção de bens e serviços, sendo que estes, ao contrário daqueles, podem causar graves distorções no mercado por meio da cumulatividade, isto é, a incidência em cascata sobre os vários elos dos fatores de produção, atingindo os valores que já foram tributados anteriormente. A Figura 1, valendo-se de uma alíquota hipotética de 10% e agregando R\$ 100,00 em cada operação, demonstra os efeitos da cumulatividade tributária o seu impacto no preço final do produto:

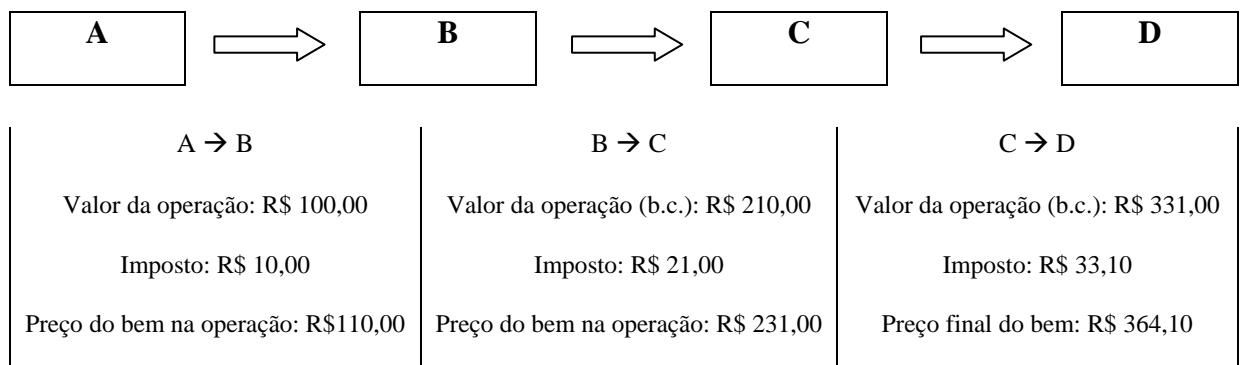


Figura 1 – Cumulatividade tributária

Nota-se que, em termos básicos e simples, embora o custo da produção tenha sido R\$ 300,00, a tributação, ao final, atingiu o montante de R\$ 64,10, elevando em aproximadamente 21,36% o preço final do bem em questão. No exemplo fica clara a cumulatividade deste tributo, atingindo tanto na segunda, quanto na terceira operações, o valor do imposto que foi repassado ao preço do bem para a operação seguinte. A cumulatividade tributária, como facilmente se percebe, provoca graves danos à livre concorrência:

São conhecidos os efeitos dos tributos cumulativos, já longamente expostos por economistas e juristas. Gómez Sabaini sintetiza os efeitos danosos dos tributos cumulativos [...], apoiado em John Due [...], ou seja, distorção da alocação dos recursos econômicos; distorção na formação dos preços segundo a maior ou menor possibilidade de integração vertical do setor; estímulo à importação e não à exportação, já que não se pode devolver o imposto contido nos insumos e bens de capital incorporados ao valor do bem exportado; efetivos negativos nos preços finais dos produtos; e administração cara e menos eficiente pela inexistência de vinculação entre os contribuintes, como ocorre no sistema da não-cumulatividade em que o débito de um é o crédito de outro contribuinte (DERZI, 2004, p. 340).

Infere-se que a cumulatividade tributária provoca uma artificialidade nos preços do mercado, desvinculando-os da realidade empírica, o que “[...] oneraria o custo de vida da população, e encareceria o processo produtivo e comercial, reduzindo os investimentos empresariais, em face do aumento de custos ocasionados por esse artificialismo tributário [...]” (MELO *apud* TEIXEIRA, 2002, p. 71). Além disso, a cumulatividade tributária, indiretamente, representa uma interferência do Estado nas atividades econômicas.

Para evitar o efeito cumulativo do imposto e buscar a neutralidade, a não cumulatividade tributária surge como um dos instrumentos mais eficazes de se alcançar a desoneração, permitindo, em decorrência, que a tributação alcance tão somente o consumidor final do bem ou do serviço, desonerando a cadeia de produção e permitindo a livre conformação dos preços. Quando se fala em não cumulatividade tributária, está-se a referir à desoneração da cadeia de produção, dirigindo ao consumidor final os efeitos econômicos da tributação. Com isso, busca-se a neutralidade do tributo e a preservação das condições econômicas naturais, alheias à atuação estatal. Nas palavras de Derzi (2004, p. 343):

[...] o princípio da *não-cumulatividade* destina-se a conferir neutralidade aos tributos, que não devem ferir as leis da livre concorrência e da competitividade, norteadoras dos mercados. Em resumo, em economias de mercado, como nos modelos europeus ou latino-americanos, o imposto é considerado ideal para o mercado se:

- é *neutro*, devendo ser indiferente tanto na competitividade e concorrência, quanto na formação de preços;
- *onera o consumo* e nunca a produção ou o comércio, adaptando-se às necessidades de mercado;
- *oferece maiores vantagens ao Fisco*, pois sendo plurifásico, permite *antecipar* o imposto que seria devido apenas no consumo (vantagens financeiras), e coloca ademais todos os agentes econômicos das diversificadas etapas de industrialização e circulação como *responsáveis* pela arrecadação (vantagens contra o risco da insolvência) (grifos da autora).

A não cumulatividade tributária pode se apresentar de duas formas: tributação monofásica; e tributação sobre o valor agregado, sendo esta última a mais difundida e aceita mundialmente.

2.3.1.1.1 Tributação monofásica

Entende-se por tributação monofásica, como o próprio nome está a sugerir, a modalidade de tributação que incide em somente uma única operação. Para que não haja a oneração da cadeia de produção e circulação de produtos, a tributação deve incidir tão somente na última operação, não havendo qualquer incidência nas operações anteriores. Com isso, repassa-se o tributo no preço do produto e/ou serviço, restando devidamente alcançada a renda do consumidor e desonerados os agentes econômicos, alcançando-se a almejada não cumulatividade e, via de consequência, neutralidade. Não obstante a aparente simplicidade da tributação monofásica, esta modalidade fiscal, em geral, não é utilizada, podendo-se destacar as seguintes razões: (a) alto índice de sonegação, uma vez que se tributa quase que exclusivamente as vendas no varejo, implicando grande pulverização dos consumidores finais; (b) fiscalização dificultosa, pela mesma razão anterior; (c) demora do Estado angariar os recursos da tributação referente às operações de produção e circulação de produtos, visto que, em geral, somente o último elo da cadeia produtiva sofre a incidência tributária; (d) estímulo à intermediação, vez que, não havendo tributação, novos elos surgem na cadeia de produção e circulação, provocando, ao final, a majoração do preço dos bens e dos serviços; e (e) oneração de produtores e comerciantes que adquirem produtos de uso e consumo, em razão de, por se encontrarem na condição de consumidores finais, os tributos pagos acabarão por se incorporar ao preço da mercadoria ou serviço final.

2.3.1.1.2 Tributação sobre o valor adicionado

Em contrapartida à tributação monofásica, há a tributação sobre valor adicionado, ou valor agregado. Mundialmente utilizada, a tributação pelo valor adicionado, de incidência plurifásica, supre todas as fraquezas da tributação monofásica, possibilitando uma ampla gama de oportunidades para se chegar à tributação neutra, inclusive no que se refere ao mercado externo, possibilitando a desoneração do produto internamente e a incidência fiscal somente em seu destino estrangeiro.

Com efeito, a tributação pelo valor adicionado possui como pressuposto tratar-se de uma tributação plurifásica, incidindo sobre cada elo que compõe a cadeia de

produção e circulação. Com isso, permite-se ao Estado recolher antecipadamente, em cada operação realizada, os tributos incidentes sobre o consumo, não sendo necessário aguardar até que o consumidor final seja atingindo. Porém, para que não haja a cumulatividade dos tributos, permite-se ao contribuinte abater dos tributos por ele devidos os tributos incidentes nas operações anteriores, de modo que somente a sua própria operação, vale dizer, somente a parcela que ele adicionou ao produto, sofrerá a incidência fiscal. Ao final, todo o tributo incidente na cadeia produtiva será repassado ao consumidor final, uma vez que este não disporá de instrumentos para abater ou reaver aquilo que foi pago no decorrer das operações anteriores. Costa (1978, p. 34) ao tratar sobre o antigo ICM, assim discorre sobre a tributação sobre o valor adicionado, inerente a este imposto:

Este tributo é um imposto sobre a despesa de consumo necessária à aquisição de bens e serviços, proporcional ao preço de tais bens e serviços, o imposto é arrecadado de cada vendedor de bens e serviços, de acordo com o método de pagamentos fracionados, pelo qual o imposto é devido sobre a parcela do preço pelo qual o bem é vendido ou o serviço prestado e que representa o valor acrescido ao bem ou serviço pela atividade de quem recolhe o imposto. Cada pagamento fracionado computa-se através de um mecanismo segundo o qual, do montante calculado pela aplicação da alíquota do imposto ao preço do bem ou serviço, é deduzido o imposto que afetou o custo dos vários elementos componentes do preço da venda. Se ao fim de um certo período – normalmente um mês – o total dos créditos excede o imposto devido pelo mesmo contribuinte, a diferença é-lhe reembolsada pelo Tesouro ou transportada para o período seguinte.

Na tributação sobre o valor adicionado, a incidência exclusiva no montante que foi incorporado naquele elo de produção ou de circulação, pode se dar por dois métodos: (a) o método base sobre base, onde, na operação de produção ou de circulação do bem ou do serviço, subtrai-se do valor do produto o valor do seu respectivo custo, sendo esta diferença o montante agregado pelo contribuinte na etapa e que sofrerá a tributação; e (b) o método imposto sobre imposto, onde a incidência do tributo se dá sobre o valor total da operação, permitindo-se ao contribuinte, contudo, creditar-se dos tributos incidentes nas operações anteriores e abatê-los dos tributos devidos em sua operação⁴².

⁴² O método imposto sobre imposto, conforme expõe Derzi (2004, p.340) é, em todo mundo, preferido em relação ao método base sobre base: A França foi o primeiro país industrializado a se aperceber das desvantagens de um imposto cumulativo, incidente em todas as fases de circulação. Se já em 1936, se fazem as primeiras tentativas de mudança, apenas no ano de 1954 se criou a *Taxe sur la valeur ajoutée*, tributo retocado, posteriormente, mas ainda hoje vigente na França [...]. A rica experiência francesa difundiu-se velozmente a partir da década de sessenta. O Brasil introduziu o princípio da não-cumulatividade na Constituição, com a Reforma Constitucional nº 18, de 1965. A Comunidade Econômica Européia adota o IVA, imposto sobre o valor

Pelo método imposto sobre imposto, permite-se ao contribuinte apropriar-se de créditos equivalentes ao tributo incidente na operação anterior, créditos estes que serão compensados com os débitos decorrentes da operação subsequente. Com tal sistemática de créditos e débitos, o produtor não arca com qualquer tributo, uma vez que o seu ônus fiscal é repassado no preço do seu produto, além de que o tributo por ele pago é aproveitado pelo elo seguinte da cadeia de produção para fins de dedução do seu próprio tributo devido, até, enfim, a venda ao consumidor final, que suportará com toda a respectiva carga tributária.

O exemplo seguinte, constante da Figura 2, demonstra a tributação do valor agregado pela sistemática de créditos e débitos, onde A, B, C e D representam a cadeia de produção e/ou circulação do produto, “b.c.” é a base de cálculo do tributo, equivalente ao valor da operação, débito é o tributo devido pelo contribuinte na respectiva operação e crédito é o valor apropriado, correspondente ao tributo incidente na operação anterior, valendo-se sempre de uma alíquota de 10%:

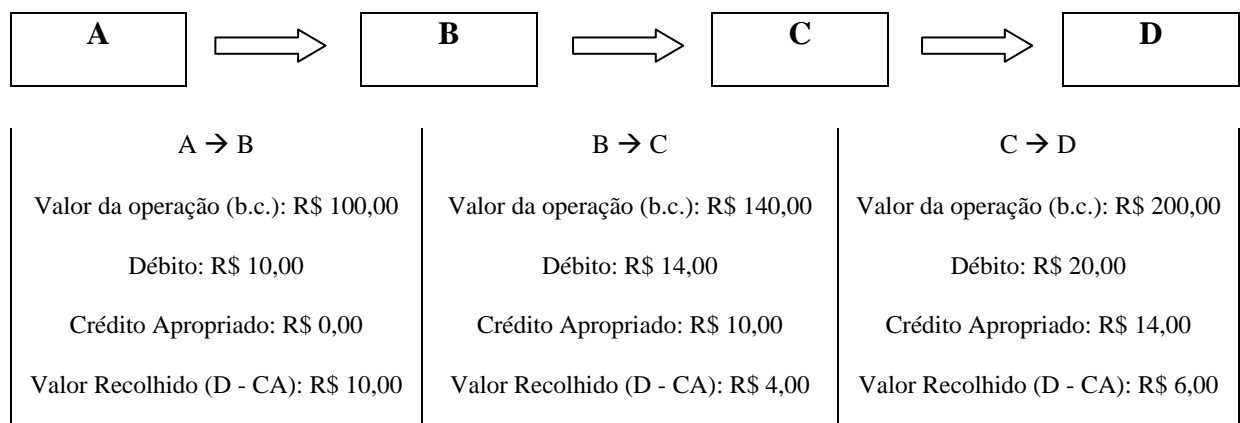


Figura 2 – Não cumulatividade tributária pela sistemática imposto sobre imposto

Neste método, o crédito apropriado pelo contribuinte pode se apresentar de duas formas, aferíveis a partir da respectiva legislação do tributo e variáveis de acordo com a sua amplitude: crédito financeiro; e crédito físico. Machado (2007, p. 218) expõe:

adicionado, desde o projeto de sua primeira diretriz, finalmente aprovada pelo Conselho de 1967. Ao final dos anos sessenta, também esse tipo de tributo sobre vendas líquidas difunde-se por toda a América Latina (Bolívia, Uruguai, Peru, Equador, Argentina) sendo introduzido na Paraguai, em 1992, para futura harmonização no Mercosul [...]. Finalmente, hoje é adotado em mais de cento e trinta países, inclusive China e Japão. Quebrando a regra, entre os países importantes do ponto de vista econômico, estão apenas os EEUU (exceto no caso de dois de seus Estados-Membros) e a Índia, que estudam a conveniência de sua adoção.

Entende-se como regime do crédito financeiro aquele no qual deve ser considerado o tributo que tenha onerado qualquer dos custos do objeto tributado e assim todos os custos da atividade que vierem onerados pelo imposto ensejam o crédito respectivo. [...] Entende-se por crédito físico aquele no qual somente os custos consubstanciados em elementos corpóreos ou físicos, como as próprias mercadorias a serem revendidas, na atividade comercial, ou as matérias-primas e outros insumos corpóreos, na atividade industrial, que vierem onerados pelo imposto, ensejam o crédito respectivo.

No exato mesmo sentido são as digressões de Coelho (2007, p. 582), para quem o crédito financeiro “[...] abrange o imposto pago relativo a qualquer bem que tenha entrado no estabelecimento, essencial e imprescindível à atividade”, enquanto o crédito físico “[...] restringe o direito à compensação ao imposto pago na aquisição de bens que fisicamente se incorporam ao produto final ou que se consomem no curso do processo de produção, dele se excluindo as máquinas, ferramentas e outros integrantes do ativo fixo” (COELHO, 2007, p. 582). Tal diferenciação, como se nota, se mostra relevante à medida que, de acordo com os créditos reconhecidos pela legislação – em especial ao tratamento dado aos bens adquiridos e destinados ao ativo fixo –, a tributação sobre o consumo assume feições diferentes, podendo até mesmo descaracterizar o regime da não-cumulatividade e, em decorrência, não atingir a neutralidade almejada. De acordo com Teixeira (2002, p. 76), “no que tange à dedução dos bens do ativo fixo, três alternativas afiguram-se possíveis: a dedução integral dos bens que compõem o ativo fixo, a dedução relativa às despesas de depreciação desses bens, ou nenhum desses procedimentos”. No primeiro caso, tem-se um imposto sobre o valor adicionado tipo consumo, uma vez que, ao final, a tributação acaba recaindo efetivamente somente sobre o bem produzido, não havendo qualquer resquício da tributação da cadeia de produção, especialmente no que se refere à tributação dos bens do ativo fixo. Já no segundo caso, o imposto sobre valor adicionado tipo renda, a garantia do direito ao crédito decorrente da deterioração dos bens do ativo fixo acarretam a incidência tributária somente sobre a riqueza nova, excluindo-se os bens do ativo fixo à medida que forem sendo utilizados; há ainda, entretanto, o repasse do encargo tributário decorrente da sua aquisição no preço final do bem ou serviço. Por fim, no terceiro caso, tem-se o imposto sobre valor adicionado tipo receita bruta, incidindo sobre o valor total da venda e, conseqüentemente, sobre o total do ativo fixo que é repassado no preço do bem ou do serviço. A cumulatividade reflexa é maior quando não há o direito ao crédito do imposto quando da aquisição de bens destinados ao ativo fixo, de modo que se pode afirmar que a tributação verdadeiramente será neutra somente na primeira hipótese.

2.4 REGRAS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E SEU CONTEÚDO SEMÂNTICO ECONÔMICO

Até o momento, foi exposto que o ordenamento jurídico, por ser uno e indissociável, demanda uma interpretação sistemática das normas, de modo que os vários subsistemas do direito positivo se comunicam a todo o momento, exercendo influência uns nos outros. Foi visto também que o ramo do conhecimento denominado análise econômica do direito tributário traz instrumentos para se analisar de que forma os tributos interferem na economia, sendo que a Constituição Federal, inclusive, por meio do artigo 146-A, deixa evidente que a livre concorrência deve se instaurar sem a repercussão dos tributos, consubstanciando verdadeiro fundamento de validade destes. Mais do que isso, verifica-se também que o Princípio da Capacidade Contributiva, enquanto garantia do contribuinte e limitação ao poder de tributar, consiste outro elo de ligação entre o direito tributário e a economia, em razão de que os tributos, além de dever guardar correlação direta com a capacidade econômica do sujeito passivo, não podem ser estruturados de forma a demandar altos custos em relação aos seus deveres instrumentais, os quais acabam por onerar as atividades econômicas em razão da estrutura que exigem tanto quanto o próprio tributo. E ainda, foi explicitado também que, enquanto o Princípio da Livre Iniciativa garante o livre acesso de todos os cidadãos ao mercado, na qualidade de agentes econômicos, o Princípio da Livre Concorrência, desdobramento do primeiro, assegura a permanência e a competição destes, imputando igualdade de condições e livre conformação de preços de acordo com o jogo de mercado, livre de interferências externas, principalmente estatais. Tudo isso demonstra que direito tributário e economia estão fortemente ligados, de modo que a justiça tributária e a justiça econômica são alcançadas conjuntamente, em relação de complementaridade: a eficiência econômica será atingida à medida que os fatores de produção sejam maximizados e a alocação de bens e serviços sejam eficazes, o que demanda, dentre outros fatores, a observância das normas tributárias e a necessidade de exclusão do Estado dos respectivos preços finais postos ao consumidor. Todos estes aspectos levantados das relações entre direito tributário e economia levam à seguinte conclusão: as normas de competência tributária possuem, além dos critérios delineadores dos tributos, conteúdo semântico econômico, de forma que a validade dos tributos a este está condicionada.

As regras jurídicas podem ser agrupadas em duas classes. De acordo com Bobbio (1999), ao mesmo tempo em que o ordenamento jurídico regula o comportamento de

peçoas, regula sua própria criação, ou seja, determina o modo como os enunciados prescritivos serão produzidos, de modo que

Existem normas de comportamento ao lado de normas de estrutura. As normas de estrutura podem também ser consideradas como as normas para a produção jurídica. Elas não regulam o comportamento, mas o modo de regular um comportamento, ou, mais exatamente, o comportamento que elas regulam é o de produzir regras (BOBBIO, 1999, p. 45)

As regras de estrutura, portanto, são regras que definem o modo de criação de outras regras, enunciando o processo de enunciação, a estrutura jurídica que deve ser utilizada e o conteúdo mínimo que esta deve conter. Em outros termos, conforme expõe Moussallem (2006, p. 87), a norma sobre a produção jurídica, ou norma de estrutura

[...] tem no seu antecedente a previsão de exercício de uma competência e a previsão de exercício do procedimento normativo (se for agente competente e observar o procedimento estabelecido em lei) e no seu conseqüente a relação jurídica de observância da norma posta (deve-ser a obrigação de todos respeitarem as disposições veiculadas pela norma produzida).

Nesta classe, enquadram-se as regras de competência tributária. A Constituição Federal, como visto, outorga competências para os Entes da Federal. Estas competências versam quais tributos podem ser instituídos, a materialidade de cada um deles, o diploma legislativo a ser utilizado, além de impor limitações materiais e temporais para a exigência da respectiva obrigação. Por se tratarem de regras, ao determinar o processo de criação do direito positivo, o faz com vistas aos valores constitucionalmente eleitos como objetivos sociais, determinados pelos conteúdos semânticos dos princípios, os quais acabam por permear as regras de competência e são repassadas a todas as demais normas do sistema, concretizando os anseios da comunidade, devendo ser ressaltado que, independentemente do ramo do direito positivo que a norma se refere, todos os princípios do ordenamento são aplicáveis, não prosperando qualquer desqualificação, mas, no máximo, a prevalência de uns em detrimento de outros perante cada caso concreto, identificáveis pela ponderação.

Disso tudo se infere que os tributos, quando instituídos, trazem implícitos em si conteúdo econômico, decorrente das regras de competência, o qual se presta para realizar o controle da produção da norma tributária, isto é, efetivar os Princípios da Livre

Iniciativa, da Concorrência e da Capacidade Contributiva. Todo e qualquer tributo, portanto, guarda obediência aos Princípios da Ordem Econômica⁴³.

⁴³ O Supremo Tribunal Federal, além do julgamento apontado no tópico 2.1.1, em outras oportunidades pôde analisar a submissão dos tributos aos Princípios da Ordem Econômica. Eis as ementas dos julgados:

1. Esta Corte orientou-se no sentido de que o regime especial do ICMS, mesmo quando autorizado em lei, impõe limitações à atividade comercial do contribuinte, com violação aos princípios da liberdade de trabalho e de comércio e ao da livre concorrência, constituindo-se forma oblíqua de cobrança do tributo e, por conseguinte, execução política, repelida pela jurisprudência sumulada deste Supremo Tribunal (Súmulas STF n^{os} 70, 323 e 547). 2. Agravo regimental improvido. (AI 529106 AgR, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 29/11/2005) (BRASIL, 2006b).

TRIBUTO - REGIME ESPECIAL - PRAZO DE RECOLHIMENTO - TRATAMENTO DIFERENCIADO - GLOSA - IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. Conflita com a Constituição Federal, em face da liberdade de comércio, da livre concorrência e do princípio da não-cumulatividade, a imposição de regime de recolhimento de tributo que implique obrigação de satisfazer diariamente o valor correspondente ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Precedente: ERE n^o 115.452, relatado pelo Ministro Carlos Velloso perante o Pleno, com acórdão publicado no Diário da Justiça de 16 de novembro de 1990. (RE 195621, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Segunda Turma, julgado em 07/11/2000) (BRASIL, 2000).

Há, também, no mesmo sentido, precedente do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. ICMS. REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO E CONTROLE. ILEGALIDADE. VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA LIVRE CONCORRÊNCIA E DO LIVRE COMÉRCIO. PRECEDENTES DO COLENO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. I - Afigura-se ilegal o Regime Especial de Fiscalização e Controle instituído pelo Estado de Minas Gerais, uma vez que o regime diferenciado impõe modo diverso de tributação a impedir o exercício da livre atividade comercial, configurando verdadeira coação ilegítima ao recolhimento de tributos, sendo certo que a Fazenda Pública dispõe de instrumentos suficientes para providenciar o seu pagamento. II - Precedentes: ROMS n^o 15.674/MG, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 22/04/2003; RE n^o 231.543/MG, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 28/05/99 e RE 195.621/GO, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 10/08/2001. III - Recurso ordinário provido. (RMS 17.134/MG, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/10/2004) (BRASIL, 2004).

3 O IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E O SEU REGIME JURÍDICO CONSTITUCIONAL

O atual imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS) possui origens que remontam a 1922, ao imposto sobre vendas mercantis, imposto de competência da União, instituído pela Lei nº 4.625 (BRASIL, 2009d), incidente sobre as operações de renda à alíquota de 0,3%. Posteriormente, com a promulgação da Constituição de 1934 (BRASIL, 1934), o imposto foi ampliado para imposto sobre vendas e consignações, cumulativo, que passou a abranger as operações constantes da sua denominação, à exceção da primeira operação do produtor rural, a qual era isenta de tributação⁴⁴. A Emenda Constitucional nº 18/1965 (BRASIL, 2009b) transformou o tributo no imposto sobre circulação de mercadorias (ICM), instituindo ainda o instituto da não cumulatividade.

Paralelamente, o atual ICMS possui origens também na Constituição Federal de 1946 (BRASIL, 1946), a qual, em seu artigo 15, III, outorgou competência à União para instituir imposto sobre a “[...] produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que for aplicável, aos minerais do País e à energia elétrica”. O imposto sobre operações relativas a combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais do país possuía incidência monofásica, determinando o artigo 74, § 2º, do Código Tributário Nacional, que “o imposto incide, uma só vez sobre uma das operações previstas em cada inciso deste artigo, como dispuser a lei, e exclui quaisquer outros tributos, sejam quais forem sua natureza ou competência, incidentes sobre aquelas operações” (BRASIL, 2009e), em cumprimento ao inicialmente previsto no artigo 16, parágrafo único, da Emenda Constitucional nº 18/1965 (BRASIL, 2009b), e, após, pelo artigo 22, § 5º, da Constituição Federal de 1967 (BRASIL, 1967). Tais diplomas legais vedavam, inclusive, a incidência de qualquer outro imposto sobre tais operações, o que se encontra mantido até os dias de hoje pela Constituição Federal de 1988. Por fim, tem-se ainda o imposto sobre

⁴⁴ Deodato (*apud* TEIXEIRA, 2002, p. 26), assim descreve este imposto: “III – O imposto de vendas e consignações é um tributo sobre a circulação de riquezas. O seu fato gerador é a venda, a consignação, e outros fatos que se lhe assemelham, do bem móvel. É indireto, pela sua intensa repercussão, embora, no sentido técnico, alguns estados, para certas vendas, adotem o lançamento. Não se confunde o fato gerador com o do imposto do consumo que taxa uma só vez a mercadoria, na produção, na transformação, pelo fato único de ser introduzida na circulação. Transmitida ou não transmitida a mercadoria, o imposto é devido. Não se confunde com o imposto de transmissão *inter vivos*, porque o fato deste imposto é sobre a transmissão de imóvel. IV – O imposto é sobre venda. Venda comercial, e não civil, embora a Constituição se refira simplesmente à venda. Mas a origem e a evolução mostram que a venda é a comercial. Veio das faturas do Código Comercial de 1850”.

serviços de transporte e comunicações, criado pela Constituição Federal de 1969 (BRASIL, 1969). Via de regra, perante o ordenamento jurídico de 1969, os serviços eram tributados por meio do imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência dos municípios, à exceção dos serviços de transporte e de comunicações, cuja competência tributária foi outorgada à União, salvo se tais serviços fossem prestados estritamente no âmbito dos municípios⁴⁵.

Estes impostos, a partir do artigo 155, II⁴⁶, da Constituição Federal de 1988, foram reservados à competência do Estado, agregando-se ao hoje denominado imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS). É importante destacar, entretanto, que, apesar do tratamento dispensado pelos Estados em tratá-lo como um único imposto, tem-se, em realidade, a manutenção de três impostos distintos, à semelhança dos seus antecessores históricos. Isso se dá porque o imposto dispensa regimes jurídicos diversos a cada uma das três materialidades, dispondo de forma específica para cada uma dessas. A incidência sobre as operações com combustíveis, por exemplo, continua sendo monofásica, enquanto as demais são plurifásicas e obedecem à não cumulatividade. Por sua vez, há a incidência do imposto tanto sobre operações com mercadorias em geral, sem qualquer limitação a princípio, quanto, em regime de exceção, sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, o que são atividades econômicas distintas e que não se confundem. Em outras palavras, o ICMS, da forma como disposto na Constituição Federal, possui três regras matrizes de incidência tributária diversas, o que representa a existência de três impostos ao invés de somente um.

⁴⁵ Teixeira (2002, p. 31) expõe: “o fato gerador genérico do imposto em questão era a prestação de serviços de transporte, sem exceção, a não ser a relativa aos serviços realizados no âmbito dos municípios. Assim, qualquer meio de transporte, e de qualquer gênero, era passível de ser tributado pelo imposto em questão. O mesmo fenômeno pode ser observado no tocante às comunicações. Qualquer relação que importasse em transmitir ou receber mensagens por qualquer processo técnico de emissão de sons, imagens ou sinal, papéis, entre outras, estava sob o alcance do imposto federal, desde que constituísse prestação remunerada de serviços”.

⁴⁶ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal: [...] 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; [...] (BRASIL, 1988).

3.1 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

A partir da estrutura lógico-formal das regras, abordada no primeiro capítulo da pesquisa, o professor Paulo de Barros Carvalho desenvolveu a teoria da regra matriz de incidência tributária. Leciona o autor:

‘Norma jurídica’⁴⁷ é a expressão mínima e irreduzível (com o perdão do pleonasma) de manifestação do deôntico, com o sentido completo. Dá-se porque os comandos jurídicos, para serem compreendidos no contexto de uma comunicação bem-sucedida, devem revestir um *quantum* de estrutura formal. Certamente ninguém entenderia uma ordem, em todo seu alcance, apenas com a indicação, por exemplo, da conduta desejada: ‘pague a quantia de x reais’. Adviriam desde logo algumas perguntas e, no segmento das respectivas respostas, chegaríamos à fórmula que tem o condão de oferecer o sentido completo da mensagem, isto é, a identificação da pessoa titular do direito, do sujeito obrigado, e, ainda, como, quando, onde e por que deve fazê-lo. Somente então estaríamos diante daquela unidade de sentido que as prescrições jurídicas necessitam para serem adequadamente cumpridas. Em simbolismo lógico represento assim: $D[F \rightarrow (S'RS'')]$, que interpreto *deve ser que, dado o fato F, então se instale a relação jurídica R, entre os sujeitos S' e S''* (CARVALHO, 2008, p. 531, grifo do autor).

Nesse contexto, a regra matriz de incidência tributária é a regra jurídica tributária em sentido estrito, que comporta todo o arquétipo fático que enseja a incidência do tributo, vale dizer, as coordenadas de ações, espaço e tempo, e relação jurídica dela decorrente, consistente no dever de o sujeito passivo recolher aos cofres do sujeito ativo determinada quantia de dinheiro, assim representada logicamente por Carvalho (2007, p. 533):

$$D\{[Cm(v.c.).Ce.Ct] \rightarrow [Cp(Sa.Sp).Cq[bc.al)]\}$$

Elucida o autor:

Explicando os símbolos dessa linguagem formal, teremos: ‘D’ é o dever-ser neutro, interproposicional, que outorga validade à norma jurídica, incidindo sobre o conectivo implicacional para juridicizar o vínculo entre a hipótese e a consequência. ‘[Cm(v.c.).Ce.Ct]’ é a hipótese normativa, em que ‘Cm’ é o critério material da hipótese, núcleo da descrição fática; ‘v’ é o verbo,

⁴⁷ É de se reiterar que o autor vale-se da expressão “norma jurídica” para denominar o que nesta pesquisa se convencionou chamar de “regra jurídica”.

sempre pessoal e de predicação incompleta; 'c' é o complemento do verbo; 'Ce' é o critério espacial; 'Ct' o critério temporal; '.' é o conectivo conjuntor; '→' é o símbolo do conectivo condicional, interproposicional; e '[Cp(Sa.Sp).Cq[bc.al)]' é o conseqüente normativo, em que 'Cp' é o critério pessoal; 'Sa' é o sujeito ativo da obrigação; 'Sp' é o sujeito passivo; 'bc' é a base de cálculo; e 'al' é a alíquota (CARVALHO, 2008, p. 533).

Como toda regra jurídica, a regra matriz de incidência tributária é fruto de interpretação do direito positivo, sendo de grande valia para sistematizar a legislação dos tributos, não raras às vezes esparsa, vaga e não técnica, permitindo-se, com isso, a perfeita delimitação do fenômeno tributário e da relação jurídica decorrente. Sendo assim, identifica-se, por meio da regra matriz de incidência tributária, o fato social que enseja a tributação (critério material), o local (critério espacial) e o tempo (critério temporal) e que tal fato deva ocorrer, bem como a relação jurídica decorrente, pela qual o sujeito passivo deve pagar ao sujeito ativo (critério pessoal) o tributo devido, apurado a partir da aplicação da alíquota à base de cálculo correspondente (critério quantitativo).

Feitas tais considerações, pode-se construir a regra matriz do imposto sobre a circulação de mercadorias da seguinte forma. No antecedente, têm-se, no critério material, realizar operações de circulação de mercadoria, no critério espacial, qualquer lugar do território nacional, e, no critério temporal, o momento da realização da operação de circulação de mercadoria. Por sua vez, no conseqüente, no critério pessoal sujeito ativo, o Estado onde se deu a operação de circulação de mercadoria, no critério pessoal sujeito passivo, o vendedor da mercadoria, no critério quantitativo base de cálculo, o valor da operação e no critério quantitativo alíquota, os percentuais previstos em lei.

Como se pode notar, a regra matriz de incidência tributária busca reduzir a complexidade inerente a cada tributo, facilitando os trabalhos hermenêuticos e a aplicação em cada caso concreto. Entretanto, a estrutura sintática não exclui as peculiaridades inerentes de cada um dos critérios apresentados, especialmente no caso do imposto de circulação de mercadorias, ao qual a Constituição Federal depreendeu tratamento mais extenso e diversificado, e será apresentado a seguir.

3.1.1 Critério Material

A partir das lições de Carvalho (2007, p. 267), no critério material da regra matriz de incidência tributária '[...] há referências a um comportamento de pessoas físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e de tempo'. Justamente por conter indicativos de uma determinada ação, é formado por um verbo pessoal no indicativo e de predicação incompleta, mais o complemento.

De acordo com a competência constitucional outorgada aos Estados e ao Distrito Federal, o imposto em questão tem como critério material a realização de operações de circulação de mercadorias. Para a exata delimitação desta materialidade, faz-se necessário, como se pode adiantar, a análise dos três elementos que o compõem, quais sejam: operação, circulação e mercadoria.

Operação versa um negócio jurídico, vale dizer, para que haja a incidência do imposto sobre a circulação de mercadorias, um dos elementos essenciais é a existência de um efetivo negócio jurídico. Conforme Baleeiro (1995, p.199),

O Estado-membro está investido da competência para decretar ICMS, é claro, não sobre bens ou coisas, mas, específica e unicamente, sobre 'operações', isto é, negócios jurídicos que ponham em circulação 'mercadorias', transferindo-as de produtores ou revendedores [...], em sucessivas etapas, até o consumidor final ou usuário final. Não lhe é lícito querer ICM da deslocação física sem relevância jurídica, nem conteúdo negocial da mercadoria (grifos do autor).

O conceito de operação traz inerente a si o conceito de negócio jurídico, que, '[...] consiste na manifestação de vontade que procura produzir determinado efeito jurídico [...]. Trata-se de declaração de vontade que não apenas constitui um ato livre, mas pela qual o declarante procura uma relação jurídica entre as várias possibilidades que oferece o universo jurídico' (VENOSA, 2003, p. 369). Nestes termos, em suma, negócio jurídico, e, em consequência, operação, é a manifestação de vontade intentada entre dois ou mais agentes, por meio de relação contratual, que irá perpetrar uma relação jurídica acarretando a circulação da mercadoria.

Circulação, por sua vez, corresponde ao impulsionamento do bem para nova etapa em direção ao consumo, promovendo precipuamente a transferência da propriedade dos bens, ou seja, a mudança de sua titularidade. De acordo com Carvalho (*apud* MELO, J.;

LIPPO, 2004, p. 36), circulação é a ‘[...] passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico, equivale a declarar, à sombra de um ato ou de um contrato, nominado ou inominado. Movimentação, com mudança de patrimônio [...].’⁴⁸. Assim, para que o bem seja objeto de circulação, nos termos da materialidade do imposto sobre a circulação de mercadorias, é imprescindível que implique transferência da sua propriedade em direção ao consumo final, ressaltando que a circulação deve agregar a operação, isto é, a circulação – mudança de titularidade do bem – deve advir de um negócio jurídico próprio para tanto.

Por fim, entende-se por mercadoria o bem produzido com o intuito de ser consumido, alienado, de acordo com Carrazza (2007, p.43):

É [...] o objeto da atividade mercantil, que obedece, por isso mesmo, ao *regime jurídico comercial*. Não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas tão-só aquele que se submete à mercancia. [...] toda mercadoria é bem móvel, mas nem todo bem móvel é mercadoria. Só o bem móvel que se destina à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria. Para que um bem móvel seja havido por mercadoria, é mister que ele tenha por finalidade a venda ou revenda (grifo do autor).

A materialidade do imposto de circulação de mercadorias, é evidente, portanto, somente se verificará quando a operação de circulação tiver por objeto bens destinados ao comércio, em caráter habitual, com determinado valor econômico. Nestes termos, o critério material do imposto, realizar operação de circulação de mercadoria, significa o negócio jurídico que tem por objeto a transferência da titularidade de bem destinado ao comércio, rumo ao consumidor final.

Acerca do critério material do imposto sobre a circulação de mercadorias, cinco pontos devem ser destacados. Em primeiro lugar, de acordo com o artigo 155, II, e § 2º, X, *a*, da Constituição Federal⁴⁹, haverá a incidência do imposto ainda que a operação se inicie

⁴⁸ Vale trazer, aqui, o que expõe Ribeiro (1989, p. 11): “embora o assunto seja tormentoso, existem diversos julgados judiciais decidindo que não há incidência do ICM nas transferências de mercadoria entre estabelecimentos de uma mesma empresa, visto que antes da transferência elas pertenciam, e depois da transferência continuam a pertencer, ao mesmo proprietário. Não ocorre aqui a mudança de propriedade necessária à incidência do ICMS. Entendem esses julgadores que nem a autonomia dos estabelecimentos tem força para elidir a necessária mudança de propriedade do bem transferido”.

⁴⁹ 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; [...] § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] X - não incidirá: a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; [...] (BRASIL, 1988).

no exterior; entretanto, em sentido contrário, caso a mercadoria seja vendida ou o serviço seja prestado no exterior, não haverá a incidência, podendo o exportador, inclusive, manter e aproveitar os créditos apropriados e não utilizados. Em segundo lugar, apesar de a doutrina ter consolidado o entendimento de que o termo mercadoria exige a habitualidade do agente que promove a sua circulação, o artigo 155, § 2º, IX, *a*, da Constituição Federal⁵⁰, permite a incidência do imposto sobre a aquisição de bens importados mesmo que seja importador eventual – importador consumidor final – atribuindo a sujeição ativa ao Estado onde este se estabelece⁵¹. Em terceiro lugar, nos termos do artigo 155, § 2º, IX, *b*, da Constituição Federal⁵², quando a circulação de mercadorias envolver a prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios, a incidência se dará sobre a operação como um todo. Em quarto lugar, o imposto não pode incidir sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, tampouco sobre operações praticadas por templos de qualquer culto, partidos políticos, entidades sindicais, instituições de educação e de assistência social, quando o respectivo valor for voltado inteiramente às suas atividades, em respeito às imunidades outorgadas pela Constituição Federal. Em quinto lugar, a Constituição Federal, em seu artigo 155, § 3º⁵³, reserva exclusivamente ao ICMS – com exceção apenas aos impostos de importação e de exportação – a incidência sobre às operações com energia elétrica, serviços de telecomunicação e derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País (BRASIL, 1988), mantendo-se, assim, a tradição histórica.

⁵⁰ Art. 155. [...] § 2º [...] IX - incidirá também: a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço; [...] (BRASIL, 1988).

⁵¹ O Supremo Tribunal Federal já decidiu pela constitucionalidade da incidência do imposto sobre a circulação de mercadorias sobre importações realizadas por pessoas físicas sem habitualidade comercial após a Emenda Constitucional nº 33/2001. Eis a ementa de recente julgado:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS - ICMS. INCIDÊNCIA. OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO ANTERIOR À VIGÊNCIA DA EMENDA CONSTITUCIONAL 33/2001. PESSOA FÍSICA. A teor da Súmula 660/STF, "não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto". Agravo regimental ao qual se nega provimento. (RE 173873 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 08/09/2009) (BRASIL, 2009i)

⁵² Art. 155. [...] § 2º [...] IX [...] b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; [...] (BRASIL, 1988).

⁵³ Art. 155. [...] § 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País (BRASIL, 1988).

3.1.2 Critério Espacial

O critério espacial, de acordo com as palavras de Carvalho (2007, p. 270) é o local onde a lei considera que deve ocorrer o fato descrito no critério material, objetivando provocar os efeitos previstos no consequente da regra matriz de incidência tributária. Este critério pode ser manifestado na forma de um local específico, a exemplo da repartição aduaneira para os impostos aduaneiros, de uma área específica, tal como área urbana ou área rural para fins do imposto territorial e predial urbano e do imposto territorial rural, ou, por derradeiro, sem local específico, quando a espacialidade do tributo se confundirá com o âmbito de vigência da respectiva lei instituidora, isto é, o fato típico pode se dar em qualquer local sob a égide da lei. Esta última hipótese corresponde, dentre outros, ao imposto de circulação de mercadorias.

Com efeito, ao se compulsar a Constituição Federal, denota-se que, em momento algum, há qualquer referência sobre o local específico onde se considera ocorrida a materialidade do tributo, o que significa afirmar que o legislador infraconstitucional é livre para eleger o critério espacial do imposto, sendo que, regra geral, toda e qualquer operação de circulação de mercadoria ocorrida dentro do território do Estado ou do Distrito Federal é apta a ensejar a incidência do imposto.

É importante destacar que a grande maioria dos Estados, em suas respectivas leis, determina que o imposto sobre a circulação de mercadorias é devido no momento da saída da mercadoria do respectivo estabelecimento comercial. Isso não significa afirmar, entretanto, que o estabelecimento comercial consubstancia o critério espacial do imposto nas legislações específicas. Pelo contrário, ao que transparece, a lei, ao assim determinar, o faz mais voltado à fixação do tempo do que ao local da incidência. Tanto assim o é que, quando no caso de mercadorias importadas do exterior, se o importador não for comerciante habitual, não há que se falar em estabelecimento comercial – o critério, no caso, se consubstancia na repartição aduaneira –, de modo que a regra matriz perderia o seu critério espacial e a incidência não seria possível ante a inexistência de um dos seus elementos sintáticos. Nada obstaria, no entanto, que a legislação elegeesse o estabelecimento comercial como critério espacial do imposto, devendo ser ressaltado que, nesta hipótese, somente as operações tidas nestes estabelecimentos estariam aptas a ensejar a incidência do imposto, excluindo-se as demais.

Feitas tais considerações, fica claro, portanto, que o critério espacial do imposto sobre a circulação de mercadorias se confunde com o âmbito de vigência da respectiva lei instituidora.

3.1.3 Critério Temporal

Novamente se valendo dos ensinamentos de Carvalho (2007, p. 274), o critério temporal corresponde ao '[...] grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito [...]'. Em síntese, é o momento em que se considera ocorrida a materialidade do imposto.

A exemplo do que ocorre com o critério espacial, a Constituição Federal (BRASIL, 1988) não delimitou o critério temporal do imposto sobre a circulação de mercadorias. Isso permite que o legislador infraconstitucional, a princípio, adote o momento que considerar mais próprio para tanto. Porém, alguns pontos devem ser observados. Primeiramente, é sabido que o direito, embora não altere a realidade social, incide sobre estas e cria as suas próprias realidades, fazendo-o a partir dos fatos sociais que ingressam no seu âmbito sistêmico. Em segundo lugar, o Princípio da Legalidade induz à circunstância de que a incidência do tributo somente ocorrer quando, no plano empírico, ocorrer perfeitamente a hipótese – o fato – descrita na lei, sem a qual a tributação será ilícita. Sem a ocorrência da materialidade, não há tributação. Isso tudo quer dizer que, não obstante a Constituição Federal silenciar acerca do critério temporal do imposto sobre circulação de mercadorias, o legislador, por dedução lógica, não pode desvincular o tempo da materialidade do fato, de modo que aquele, de alguma forma, deverá sempre estar atrelado aos indicativos da ocorrência deste. Sendo assim, se a materialidade do fato é realizar operação de circulação de mercadoria, o tempo deve se relacionar a essa venda, tal como o momento da emissão da respectiva nota fiscal, do pagamento, da entrega da mercadoria ou, como preferiu o legislador, o momento da saída da mercadoria do estabelecimento comercial ou o momento do desembaraço aduaneiro, em caso de mercadoria oriunda do exterior.

3.1.3.1 Substituição Tributária

A Constituição Federal (BRASIL, 1988), em seu artigo 155, § 2º, XII, *b*, enuncia que cabe à lei complementar dispor acerca da substituição tributária do imposto⁵⁴. Embora matéria também afeita ao critério pessoal sujeito passivo, sua abordagem neste momento se dá em razão de que a substituição tributária pode provocar tanto a antecipação, quanto a prorrogação da incidência do tributo, justificando sua análise conjuntamente ao critério temporal.

O artigo 121, do Código Tributário Nacional, determina que são sujeitos da relação jurídica tributária (a) o contribuinte, consubstanciado naquele que ‘[...] tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador’, e o (b) responsável tributário, ‘[...] quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei’ (BRASIL, 2009e). A substituição tributária se enquadra neste último caso, conforme digressões de Carrazza (2007, p.293):

[...] uma das modalidades da responsabilidade tributária é a *substituição*. Neste fenômeno, o substituto, embora não tenha realizado o *fato imponible*, é posto pela lei na posição de verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, respondendo integralmente não só pelo adimplemento do débito tributário como também pelo cumprimento das obrigações acessórias (*deveres instrumentais tributários*) do contribuinte. Também o substituto deve, no entanto, estar de algum modo vinculado ao *fato imponible* (fato que realizou o *tipo* do tributo) (grifos do autor).

Cardoso (2004, p.13), à sua vez, afirma que a ‘[...] substituição atua com base na tutela do interesse público, com o ato de lançamento e a arrecadação no momento mais conveniente e mais fácil para o fisco’, o que se observa facilmente do cotidiano tributário: a grande maioria das mercadorias atualmente submetidas ao regime da substituição tributária são aquelas cujas vendas no varejo de revelam por demais pulverizadas, dificultando a fiscalização e fomentando-se, via de consequência, a sonegação fiscal. Por outra perspectiva, a substituição tributária também se revela um bom instrumento de política fiscal quando o interesse é incentivar a cadeia de produção mediante a desoneração do imposto, sem, contudo, que o Estado perca a arrecadação, fazendo com que a tributação, ao invés de plurifásica, seja monofásica, incidindo, em geral, quando da venda da mercadoria ao

⁵⁴ Art. 155. [...] § 2º [...] XII – cabe à lei complementar: [...] b) dispor sobre substituição tributária; [...] (BRASIL, 1988).

consumidor final ou à contribuinte residente em outro Estado da Federação. Deste contexto, pode-se extrair a existência de duas modalidades de substituição tributária, quais sejam, (a) a substituição tributária para trás e (b) a substituição tributária para frente: verifica-se a substituição tributária para trás – também chamada diferimento – quando se atribui a determinando contribuinte componente de uma cadeia de circulação a obrigação de recolher todo o imposto incidente nas operações anteriores, e a substituição tributária para frente quando se atribui a determinando contribuinte componente de uma cadeia de circulação a obrigação de recolher o imposto que irá incidir nas operações futuras, cujos fatos geradores ainda não restaram concretizados.

A rigor, a substituição tributária não provoca alterações no critério temporal do imposto sobre a circulação de mercadorias, uma vez que não se confunde critério temporal com prazo ou momento de recolhimento do imposto: entende-se pelo primeiro o momento em que se concretiza o fato tributário imponible, enquanto, pelo segundo, quando deve se dar o recolhimento do imposto respectivo. Na substituição tributária, o critério temporal do imposto continua exatamente o mesmo, qual seja, o momento da saída da mercadoria do estabelecimento, restando alterado exclusivamente o instante do recolhimento dos valores devidos, adiantando-o no passado no caso na substituição para frente e postergando-o para o futuro no caso do diferimento. O tema da substituição tributária será abordado duas vezes mais nos tópicos seguintes.

3.1.4 Critério Pessoal: Sujeito Ativo e Sujeito Passivo

Ingressando no bojo do conseqüente da regra matriz de incidência tributária, tem-se que a ocorrência do fato descrito no antecessor desencadeia a relação jurídica contida do prescritor, mais especificamente a obrigação tributária. Como toda relação jurídica, a obrigação tributária é o vínculo que une o sujeito ativo ao sujeito passivo, tendo por objeto o pagamento do tributo. No caso, o sujeito ativo da obrigação é aquele que detém a competência tributária e, via de consequência, o poder de instituir o tributo, enquanto o sujeito passivo é aquele que desencadeia o fato imponible, sendo tomado pela obrigação de recolher o tributo. Nas palavras de Carvalho (2007, p. 311), sujeito ativo é o ‘[...] titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, [e o sujeito passivo] [...] é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação’. No caso do

imposto sobre a circulação de mercadorias, a Constituição Federal atribuiu a sujeição ativa aos Estados e ao Distrito Federal, e a sujeição passiva àquele que promover a saída de mercadorias do respectivo estabelecimento comercial.

Apesar da delimitação constitucional dos sujeitos ativo e passivo dos tributos, é possível ocorrer hipóteses em que a instituição do tributo se dê por determinado Ente da Federação e a arrecadação e utilização do produto arrecadado se dê por determinado órgão ou autarquia, a exemplo das contribuições devidas à Seguridade Social. Por outro lado, é possível também que a lei atribua o dever de recolher o tributo por pessoa diversa daquela que concretizou o fato imponible. Tais extensões dos sujeitos, no primeiro caso, denomina-se parafiscalidade – a qual não se verifica no caso do imposto de circulação de mercadorias –, e, no segundo caso, responsabilidade tributária, consoante já adiantado no tópico 3.1.3.1. É importante considerar, entretanto, que, nem a parafiscalidade, nem a responsabilidade tributária, provocam alterações na regra matriz de incidência tributária, e, via de consequência, na sujeição passiva tributária; em realidade, tratam-se de regras independentes, cujo fato social previsto em seus antecedentes é a aplicação da regra matriz de incidência tributária perante dado caso concreto e que prevê a parafiscalidade – instauração da obrigação tributária perante pessoa jurídica diversa daquela que instituiu o tributo –, ou a responsabilidade tributária – instauração da obrigação tributária em face de pessoa diversa daquela que concretizou o fato imponible – em seu consequente. Isso se dá justamente pela circunstância de a regra matriz de incidência tributária tratar do tributo em sua essência, dos elementos mínimos e necessários para que seja possível identificar a hipótese de incidência e a correspondente obrigação tributária, de modo que todas as complementações necessárias à implementação pragmática do tributo se darão por meio de regras paralelas, incidindo concomitante ou em razão da aplicação da regra matriz. Por esta razão, é válido afirmar que o artigo 121, do Código Tributário Nacional (BRASIL, 2009e) ao se referir ao sujeito passivo da obrigação tributária, atribui à expressão conteúdo semântico diverso daquele despendido à regra matriz: enquanto nesta entende-se por sujeito passivo o agente que desencadeou a hipótese da regra, naquele o sujeito passivo é o agente contra que a obrigação tributária será efetivamente constituída, independentemente da circunstância de ter sido o responsável pela concretização do fato imponible.

Sendo assim, tem-se como sujeito ativo do imposto incidente sobre a circulação de mercadorias os Estados ou o Distrito Federal, e como sujeito passivo aquele que promover a circulação, ainda que seja em caráter não eventual quando se tratar de operações

de importação, podendo, no entanto, a responsabilidade ser atribuída a terceiros que possuam relações com a hipótese de incidência do tributo.

3.1.5 Critério Quantitativo

Por derradeiro, o critério quantitativo estabelece os elementos para a apuração do valor do tributo devido, ou, em outras palavras, para a definição do objeto da obrigação tributária. De acordo com Carvalho (2007, p. 338), o critério quantitativo é o '[...] grupo de notícias informativas que o intérprete obtém da leitura atenta dos textos legais, e que lhe faz possível precisar, com segurança, a exata quantia devida a título de tributo'. O critério quantitativo é composto por dois elementos: base de cálculo e alíquota, as quais serão tratadas individualmente.

3.1.5.1 Base de cálculo

A base de cálculo de determinado tributo representa e tradução, em valores econômicos, da materialidade do tributo, indicada no antecedente da regra matriz de incidência. Por esta razão, Carvalho (2007, p. 342) afirma que a base de cálculo possui três funções distintas: (a) medir as proporções reais do fato; (b) compor a específica determinação da dívida; e (c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida do antecedente da norma. Destas funções, fica evidente que a correlação lógica que deve ser observada na eleição da base de cálculo do tributo: esta deve guardar estrita ligação com a materialidade, representando grandeza econômica condizente e expressamente relacionada com o fato imponible, sob pena de estar-se tributando matéria diversa àquela contida do antecedente da regra matriz, ou ainda ferindo os Princípios da Capacidade Contributiva ou da Vedação de Utilização dos Tributos com Efeitos Confiscatórios, eivando o tributo, assim, de inconstitucionalidade.

No caso do imposto em apreço, incidindo sobre as operações de circulação de mercadorias, sua base de cálculo deve corresponder ao valor de tal operação, devendo ser destacado que quando uma mesma operação consubstanciar a hipótese de incidência do

imposto sobre a circulação de mercadorias e do imposto sobre produtos industrializados, o montante referente ao segundo não será incorporado à base de cálculo do primeiro (artigo 155, § 2º, XI⁵⁵), em manifesta tentativa de se afastar a sobreposição de bases e a tributação cumulativa. Porém, não se vislumbra do texto constitucional qualquer disposição do sentido contrário, determinando a exclusão do primeiro da base de cálculo do segundo – o que seria ainda mais justificável, uma vez que o imposto sobre a circulação de mercadorias é tributo indireto calculado ‘por dentro’ da sua própria base de cálculo –, no que não andou bem o texto constitucional.

3.1.5.1.1 O cálculo por dentro

A Constituição Federal, em seu artigo 155, § 2º, XII, *i*, determina que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do imposto sobre a circulação de mercadorias, ‘[...] de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço’ (BRASIL, 1988).

Tanto o imposto sobre serviços de qualquer natureza, quanto o imposto sobre produtos industrializados, os quais também atingem a renda consumida, são impostos cujo cálculo se dá de forma direta, vale dizer, por fora, aplicando-se a alíquota sobre a base de cálculo correspondente, obtendo – e se identificando facilmente –, com isso, o tributo devido. Toma-se o seguinte exemplo hipotético, onde ‘V_{op}’ é o valor da operação e a alíquota aplicável é de 10%:

$$\begin{aligned} \mathbf{IPI} &= \mathbf{V_{op} \times Alíquota} \\ \mathbf{IPI} &= \mathbf{R\$ 1.000,00 \times 10\%} \\ \mathbf{IPI} &= \mathbf{R\$ 100,00} \end{aligned}$$

Neste exemplo, o valor final do produto corresponderá a R\$ 1.100,00, isto é, o valor do produto acrescido da carga tributária a ele inerente. No imposto sobre a circulação de mercadorias, porém, o cálculo se dá de forma diversa, devendo o imposto ser incorporado

⁵⁵ Art. 155. [...] § 2º [...] XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos; [...] (BRASIL, 1988).

à sua própria base de cálculo, a partir da seguinte fórmula matemática: $B.C.ICM = V_M / (1 - \text{Alíquota})$, onde “B.C.ICM” é a base de cálculo do imposto e “ V_M ” é o valor das mercadorias. Tomando-se novamente o exemplo hipotético, teria:

$$\begin{aligned} \mathbf{B.C.ICM} &= \mathbf{V_M / (1 - Alíquota)} \\ \mathbf{B.C.ICM} &= \mathbf{R\$ 1.000,00 / (1 - 10\%)} \\ \mathbf{B.C.ICM} &= \mathbf{R\$ 1.000,00 / 0,9} \\ \mathbf{B.C.ICM} &= \mathbf{R\$ 1.111,12} \end{aligned}$$

Aplicando-se a alíquota de 10% sobre tal base, teria:

$$\begin{aligned} \mathbf{ICM} &= \mathbf{B.C.ICM \times Alíquota} \\ \mathbf{ICM} &= \mathbf{R\$ 1.111,12 \times 10\%} \\ \mathbf{ICM} &= \mathbf{R\$ 111,12} \end{aligned}$$

Nota-se que, em razão de se ter embutido o imposto sobre a circulação de mercadorias em sua base de cálculo, o tributo, ao final, sofreu um acréscimo de R\$ 11,12 em relação ao cálculo por fora, totalizando R\$ 111,12. A mercadoria, que seria comercializada a R\$ 1.100,00 se a tributação fosse direta, é comercializada a R\$ 1.111,12, sendo 11,11% a alíquota efetiva.

3.1.5.1.2 Base de cálculo na substituição tributária

A exemplo do que se demonstrou a respeito dos critérios temporal e pessoal, a substituição tributária também provoca efeitos no critério para a apuração do imposto devido. Vale a ressalva, novamente, que, ao se falar em substituição tributária, não mais se está no âmbito da regra matriz de incidência tributária, mas sim da regra específica que imputa a responsabilidade tributária; entretanto, o assunto não pode deixar de ser abordado.

A substituição tributária, conforme também já exposto, pode se dar tanto para trás, quanto para frente. No primeiro caso, denominado diferimento, a apuração da base de cálculo do imposto não traz maiores dificuldades: como as operações anteriores são não tributadas, não há, em consequência, o aproveitamento e a transferência de créditos, o imposto

sobre a circulação de mercadorias incide somente e integralmente na operação do substituto, alcançando todas as operações anteriores. Em termos pragmáticos, no diferimento, a base de cálculo do imposto acaba por ser o somatório dos valores das operações praticadas por todos os contribuintes substituídos.

A dificuldade, porém surge com a substituição tributária para frente: neste caso, ainda não houve a concretização do fato tributário, tratando-se, pode-se dizer, de tributação de fatos presumidos, que ainda estão por acontecer, de forma que devem ser fixados critérios objetivos para a aferição da base de cálculo presumida e futura, tais como: (a) elaboração de Pauta Fiscal, onde se estabelece uma margem de valor agregado, inclusive lucro, em geral baseado no preço médio da mercadoria no mercado; (b) a utilização do valor de venda a consumidor final, caso este seja fixado por órgão público competente; e (c) a utilização do valor de venda a consumidor final quando este é dado pelo fabricante da mercadoria, o que se verifica, por exemplo, com sorvetes e cigarros⁵⁶. Não obstante, por se tratar de fatos geradores presumidos, alheios à realidade social empírica, é imprescindível que se garanta ao contribuinte a restituição dos valores pagos caso a hipótese de incidência não se concretize, ou se concretize em montante menor ao que foi anteriormente presumida.

3.1.5.2 Alíquota

Por fim, a alíquota, agregada à base de cálculo, corresponde ao montante da riqueza externalizada pelo contribuinte que será repassada aos Cofres Públicos, podendo ser apresentada tanto sob a forma de percentual, quanto de valores fixos, sendo a primeira hipótese a mais comum e a mais adaptável às variações inerentes aos contextos econômicos e financeiros. No caso do imposto sobre a circulação de mercadorias, o artigo 155, § 2º, V, *a* e *b*, da Constituição Federal⁵⁷, faculta ao Senado Federal estabelecer as alíquotas mínimas para as operações internas e as alíquotas máximas quando a operação envolver conflitos entre Estados, o que ficou à cargo da Resolução nº 22/89 (BRASIL, 2009g), que dispõe:

⁵⁶ Estes critérios objetivos foram auferidos a partir da legislação dos Estados-membros, os quais, sistematicamente, de forma pouco variável, praticam a substituição tributária de acordo com estas hipóteses.

⁵⁷ Art. 155. [...] § 2º [...] V - é facultado ao Senado Federal: a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros; [...] (BRASIL, 1988).

Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento.

Parágrafo único. Nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão:

I - em 1989, oito por cento;

II - a partir de 1990, sete por cento.

Art. 2º A alíquota do imposto de que trata o art. 1º, nas operações de exportação para o exterior, será de treze por cento.

Três pontos devem ser considerados acerca de tal resolução. Em primeiro lugar, o artigo 2º hoje se encontra tacitamente revogado pelo artigo 155, § 2º, X, *a*, o qual foi acrescido à Constituição Federal pela Emenda Constitucional nº 42/2003, instituindo imunidade das operações de exportação ao imposto sobre a circulação de mercadorias.

Em segundo lugar, a Resolução traz uma nítida distinção entre Estados produtores (Regiões Sul e Sudeste) e Estados consumidores (Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Estado do Espírito Santo), aferível a partir das diferenças entre alíquotas aplicáveis às operações. Nos termos do artigo 155, § 2º, VII e VIII, da Constituição Federal⁵⁸, tratando-se de operações interestaduais, o imposto sobre a circulação de mercadorias devido na operação é rateado entre os dois Estados envolvidos, sendo que cabe ao Estado remetente o imposto referente à sua alíquota interestadual e ao Estado destinatário o imposto referente à diferença entre a sua alíquota interna e a alíquota interestadual, permitindo-se ainda ao contribuinte do destino a apropriação total do imposto. Com isso, quanto menor a alíquota interestadual, maior será o imposto repassado ao Estado destinatário, compensando-se, assim, por se tratar de Estado consumidor, a sua falta de produção interna e a elevada remessa de dívidas aos outros Estados⁵⁹. Toma-se o seguinte exemplo: contribuinte residente no Estado

⁵⁸ Art. 155. [...] § 2º [...] VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á: a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto; b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele; VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual; [...] (BRASIL, 1988).

⁵⁹ Sobre o tema, vale destacar as palavras de Derzi e Santiago (2007, p. 548), para quem a histórica competência outorgada aos Estados para tributar as operações interestaduais em destaque é a maior dificuldade que perturba a harmonia do sistema brasileiro: "A solução brasileira para a repartição das receitas entre os Estados envolvidos na operação ou prestação interestadual não foi a criação de um Fundo de Compensação, mas a atribuição ao Senado Federal de competência para fixar alíquotas aplicáveis às operações interestaduais. Como se sabe, a Resolução Senatorial nº 22/89 estabelece que, estando o Estado de origem localizado nas Regiões Sul e Sudeste do país (exceto Espírito Santo), mais desenvolvidas, as remessas de suas mercadorias e serviços de transporte e comunicação para as outras Regiões acarretam a imposição de uma alíquota de 7% (em vez da alíquota interestadual de padrão, que é de 12%) para que o Estado do destino se aproprie de uma diferença maior em relação às alíquotas incidentes sobre as operações internas (18% - 7% = 11%). Mas essa diferença de tratamento,

de São Paulo vende R\$ 100.000,00 em mercadorias a contribuinte residente no Estado do Espírito Santo, sendo 18% as alíquotas internas para tais mercadorias. Nesta operação, caberia ao Estado de São Paulo R\$ 7.000,00 a título do imposto sobre a circulação de mercadorias e R\$ 11.000,00 ao Estado do Espírito Santo. Se a operação fosse inversa, destinando as mercadorias ao Estado de São Paulo, caberia R\$ 6.000,00 a este Estado e R\$ 12.000,00 ao Estado do Espírito Santo, bem demonstrando a compensação que a Constituição Federal visa dar aos Estados consumidores.

Por fim, em terceiro lugar, a Resolução do Senado Federal deixa claro que o modelo constitucional adotado para as operações interestaduais é um modelo de tributação misto entre a tributação na origem e a tributação no destino, mais voltado para o primeiro. No Brasil, em se tratando de operações interestaduais, a tributação se dá principalmente no Estado de origem da mercadoria, cabendo ao Estado de destino o diferencial de alíquotas. A contraposição seria a tributação no destino, onde todo o imposto caberia ao Estado destinatário, modelo este adotado pela União Européia em relação ao seu imposto sobre valor acrescido (IVA), mas também não salvo de ferrenhas críticas.

3.1.5.2.1 Princípio da Seletividade

Ponto essencial e inerente à definição das alíquotas do imposto sobre a circulação de mercadorias vem enunciado no artigo 155, § 2º, III, da Constituição Federal, o qual determina que o imposto ‘[...] poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços’ (BRASIL, 1988). De acordo com Machado (2001, p.111),

Seletivo é o mesmo que selecionador, aquilo que seleciona. Imposto seletivo é aquele que seleciona, ou discrimina, onerando diferentemente os objetos sobre os quais incide. Seleciona os bens tributáveis em razão de certos critérios. Dizer que um imposto é seletivo é apenas dizer que ele incide de forma diferente sobre os objetos tributados. A razão dessa incidência diferenciada é o que denominados critérios da seletividade.

conforme a destinação, não é ofensiva à isonomia ou à integração do mercado interno brasileiro. Pelo contrário, ela pretende uma verdadeira integração, com neutralidade de resultados entre Estados produtores líquidos e Estados consumidores líquidos”.

Pelo Princípio da Seletividade, portanto, a tributação deve ser inversamente proporcional à essencialidade da mercadoria, de modo que a tributação será tão menor quanto maior for a necessidade voltada ao produto.

A Constituição Federal (BRASIL, 1988) ao enunciar o Princípio da Seletividade, valeu-se da expressão ‘poderá ser seletivo’. Embora não haja explicitamente qual o critério direcionador da seletividade do imposto, bem como, aparentemente, trata-se de facultatividade outorgada aos Estados e ao Distrito Federal, não se pode aplicar o artigo 155, § 2º, III, em compartimento estanque, alheio aos demais princípios que regem a ordem tributária nacional. Com isso, o Princípio da Capacidade Contributiva traz importantes elementos para a definição do conteúdo semântico do Princípio da Seletividade. Conforme já abordado, a Constituição Federal (BRASIL, 1988), em seu artigo 145, § 1º, determina que os impostos, preferencialmente e sempre que possível, devem seguir a capacidade econômica do contribuinte. No caso do imposto sobre a circulação de mercadorias, a pessoalidade do imposto se revela na tributação majorada daqueles produtos considerados mais supérfluos, disponível, via de consequência, para a parcela da população com maior disponibilidade econômica, e, por outro lado, na tributação minorada daqueles produtos considerados essenciais, necessários para todas as camadas da população. A essencialidade, portanto, está condicionada ao acesso econômico dos contribuintes à mercadoria, o que é corroborado por Carrazza (2007, p. 401):

Não é por outra razão que quem, adquirindo bem ou serviço luxuoso, revela possuir grande capacidade econômica deve ser proporcionalmente mais tributado por meio deste imposto do que quem compra um bem imprescindível à sua vida ou frui de um serviço essencial. É que, neste último caso, não há, em rigor, liberdade de consumo, mas, apenas, necessidade, já que ninguém pode prescindir de pão, de transporte coletivo, de energia elétrica (apenas para citarmos alguns exemplos). Daí ser imperioso que sobre estes bens e serviços se faça sentir um tratamento fiscal mais brando.

Ainda em linha de pensamento similar, porém, sem abordar o princípio da capacidade contributiva, tratando acerca das alíquotas do IPI – o que se aplica também ao imposto sobre a circulação de mercadorias, expõe Vieira (1993, p. 126):

[...] o Princípio da Seletividade realiza-se pelo estabelecimento das alíquotas na razão inversa da necessidade dos produtos. Quanto mais imprescindíveis os produtos para satisfazer as necessidades básicas da população, e portanto quanto mais essenciais, tanto menores deverão ser suas alíquotas do IPI, assegurando-lhes um tratamento brando e suave; e quanto menos indispensáveis os produtos, raiando pela esfera da superfluidade, e portanto quanto menos essenciais, tanto maiores deverão ser suas alíquotas do IPI.

É justamente por esta razão, também, que a facultatividade da essencialidade não prospera: o Princípio da Capacidade Contribuinte é valor fundante do sistema tributário nacional, a qual não pode ser relegado às segundas instâncias. Por consequência, a essencialidade não é um poder da Administração Pública, mas sim verdadeiro dever, a qual, inclusive, pode ser controlada pelo Poder Judiciário em caso de omissão ou infração das autoridades competentes.

3.2 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Ocorrida a hipótese tributária, descrita no antecedente da regra matriz, nasce o direito subjetivo do Estado de cobrar o respectivo tributo. Entretanto, a realização do fato impositivo no plano empírico não é suficiente para desencadear o nascimento da obrigação tributária e, conseqüentemente, a exigência dos valores devidos, sendo imprescindível a concretização do fato e a constituição do crédito tributário pela Administração Pública, o que se dá por meio do lançamento tributário.

Nos termos do artigo 142, do Código Tributário Nacional (BRASIL, 2009e)⁶⁰, lançamento tributário é o procedimento administrativo que identifica os sujeitos, verifica a ocorrência do fato impositivo da obrigação tributária, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido, e propõe, se for o caso, a aplicação das penalidades cabíveis. O procedimento do lançamento tributário, ao final, insere no ordenamento jurídico norma individual e concreta, cujo antecedente descreve, com exatidão, o fato social tributário ocorrido (evento, local e momento), traduzido, aqui, em linguagem jurídica competente, e o conseqüente prescreve a obrigação tributária formalizada, especificando qual o sujeito ativo que tem o direito de exigir de qual sujeito passivo o respectivo tributo, no valor devidamente apurado, instaurando, a partir de então, o elo jurídico entre o Fisco e o contribuinte, sendo que aquele tem o direito subjetivo sobre o tributo, enquanto este tem o dever jurídico de recolhê-lo aos Cofres Públicos.

No caso do imposto sobre a circulação de mercadorias, o procedimento do lançamento tributário, como não poderia deixar de ser, se dá sob a forma acima descrita, não

⁶⁰ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível (BRASIL, 2009b).

obstante as legislações atribuam a iniciativa diretamente aos contribuintes, no chamado lançamento por homologação. Entretanto, a constituição dos créditos do imposto vai além da simples aplicação da alíquota corresponde sobre a respectiva base de cálculo, devendo ser levada em consideração a sistemática da apuração dos créditos e os débitos do contribuinte, instaurando, com isso, a não cumulatividade do imposto, conforme será visto a seguir.

3.2.1 A Não Cumulatividade do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias

Como visto no tópico 2.3.1.1, a não cumulatividade tributária pode se dar de duas formas: pelo sistema monofásico ou pelo sistema de compensação. Neste último, é possível que a incidência do tributo se dê apenas sobre o valor que foi agregado ao produto na operação, sendo este o método de base sobre base, ou se dê sobre o valor total da operação, de modo que, entretanto, o imposto incidente na aquisição da mercadoria gera crédito, o qual será compensado com a saída da mercadoria, consubstanciando o método do imposto sobre imposto. Esta última sistemática foi a adotada pelo ordenamento jurídico brasileiro, conforme se infere do artigo 155, § 2º, I e II, da Constituição Federal⁶¹. Recapitulando, o método de imposto sobre imposto se instaura na forma da Figura 3⁶²:

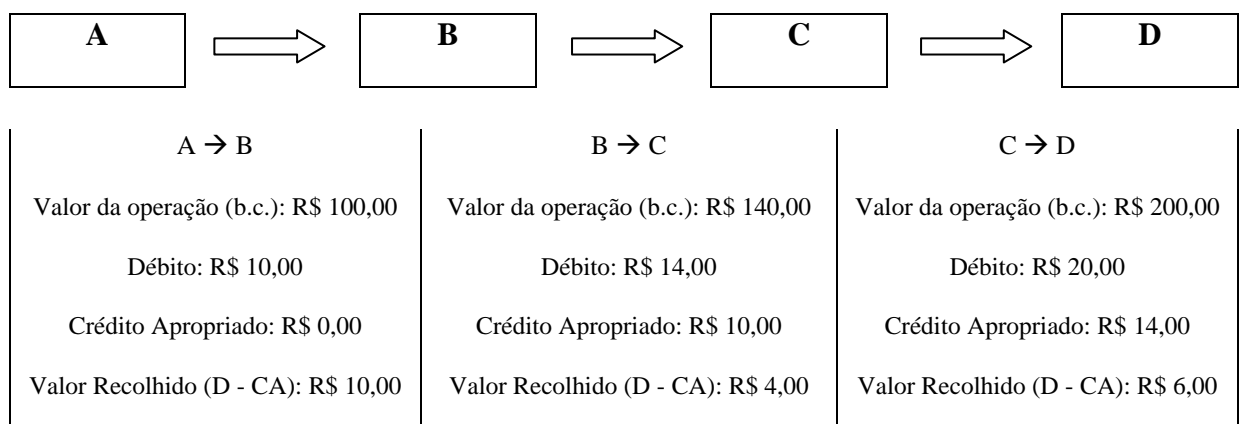


Figura 3 – Não cumulatividade do imposto sobre a circulação de mercadorias

⁶¹ Art. 155. [...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores; [...] (BRASIL, 1988).

⁶² Nesta figura, não foi levado em consideração o cálculo por dentro do imposto sobre a circulação de mercadorias, pretendendo-se ilustrar tão somente o método pelo qual se dá a não cumulatividade.

A aquisição, por *B*, de mercadorias tributadas vendidas por *A*, gerou o direito à apropriação dos créditos referentes ao imposto incidente na operação de circulação 1, o qual será compensado com o débito decorrente da venda das mercadorias de *B* para *C*, na operação de circulação 2, e, assim, sucessivamente, até atingir o consumidor final *D*, o qual, ante a inexistência de direito à crédito ou à restituição, arcará com todo o ônus econômico da cadeia, o que representa, no caso, R\$ 20,00. Não fosse assim, subtraindo-se o direito ao crédito, a carga tributária final seria R\$ 44,00, em incidência cumulativa, atingindo parcelas já devidamente tributadas anteriormente.

Regra geral, toda e qualquer operação com mercadorias tributadas geram o direito ao crédito do imposto, com duas exceções trazidas pela Constituição Federal, relativas às operações de entrada de mercadorias isentas e não tributadas. Além disso, caso a operação de saída da mercadoria ou de prestação de serviços for isenta ou não tributada, os créditos apropriados referentes às operações anteriores deverão ser estornados, com o fito último de buscar a neutralidade da cadeia em relação ao imposto sobre a circulação de mercadorias: não havendo a tributação na saída, não se justifica a manutenção do crédito na entrada. A Constituição Federal, entretanto, em seu inciso II, do § 2º, do artigo 155 (BRASIL, 1988), autoriza que os Estados ou o Distrito Federal disponham de forma diversa, assegurando o direito ao crédito nas situações acima descritas.

Vale chamar a atenção também à imprecisão técnica incorrida pelo artigo 152, § 2º, I. O dispositivo refere-se a ‘montante cobrado’ do imposto, quando, em realidade, a melhor redação seria ‘imposto incidente’, resultando que ‘o imposto previsto no inciso II [...] será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o imposto incidente nas anteriores pelo mesmo Estado ou pelo Distrito Federal’ (BRASIL, 1988). Carece de qualquer lógica admitir que o contribuinte somente poderá se creditar caso o imposto tenha sido cobrado, ou, pior, pago pelo vendedor da mercadoria na operação anterior. Esses entendimentos implicariam que, em caso de omissão do Fisco, ou de inadimplemento do contribuinte-vendedor, o elo subsequente da cadeia produtiva estaria impedido de se apropriar do crédito do imposto de circulação de mercadorias, o que acarretaria profunda violação à não cumulatividade tributária e provocaria a elevação do preço do produto final, em total dissonância ao ordenamento jurídico. O que o dispositivo constitucional quis, em realidade, foi enfatizar que todo o imposto incidente na operação anterior é aproveitado na operação subsequente, o que se dá independentemente da efetiva cobrança ou recolhimento do que é devido.

3.2.1.1 Imposto sobre a circulação de mercadorias: crédito físico

O artigo 155, § 2º, em comento revela que o crédito do imposto sobre a circulação de mercadorias é físico, e não financeiro, o que fica ainda mais evidente a partir da Lei Complementar nº 87/1996 (BRASIL, 2009f), que, com base no permissivo constante do artigo 155, § 2º, XII, c, da Constituição Federal⁶³, determina:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação. [...]

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

Ante a limitação trazida pelo artigo 20, da Lei Complementar nº 87/1996 (BRASIL, 2009f) o crédito do imposto sobre a circulação de mercadorias é do tipo físico renda, permitindo-se ao contribuinte somente o abatimento proporcional do imposto incidente sobre a aquisição de bens destinados ao ativo fixo da empresa. Essa limitação, relevante acrescentar, não obstante tratar-se de passo importante à neutralidade do imposto, nem ao menos se encontra em vigência, uma vez que, desde a edição da lei complementar, a sua data de implementação vem sendo sucessivamente postergada dias antes da sua instauração, encontrando-se fixada atualmente para 1º de janeiro de 2011. Até lá, os contribuintes não podem se apropriar dos créditos do imposto referentes ao ativo fixo, tornando o crédito do imposto, assim, tipo físico faturamento, afastando a sua neutralidade e permitindo-se indagar, inclusive, se o tributo em questão é efetivamente um imposto sobre o valor agregado, ao que a resposta parece ser negativa.

⁶³ Art. 155. [...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] XII - cabe à lei complementar: [...] c) disciplinar o regime de compensação do imposto; [...] (BRASIL, 1988).

4 ANÁLISE ECONÔMICA DO IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS À LUZ DOS PRINCÍPIOS DA LIVRE INICIATIVA E DA LIVRE CONCORRÊNCIA

Conforme tratado no tópico 1.2.2, o ordenamento jurídico é construído de forma escalonada, iniciando das normas mais abstratas, previstas na Constituição Federal, se encaminhando para as normas mais concretas, resultado da regulação das condutas intersubjetivas. Nesse interstício, verificam-se leis complementares, instituindo normas gerais de direito tributário e dirimindo conflitos de competência, leis ordinárias instituindo e alterando tributos, decretos regulamentares, instituindo normas voltadas à Administração Pública próprias para a fiscalização e arrecadação dos tributos, instruções normativas, resoluções, dentre inúmeras outras, as quais formam o chamado ciclo de positivação do crédito tributário, ou seja, a vida do crédito tributário desde a sua abstração máxima, enquanto mera competência outorgada aos Entes da Federação, até as normas que enunciam a sua extinção por qualquer uma das modalidades.

No caso do imposto sobre a circulação de mercadorias, a sua construção escalonada não poderia ser mais aparente. A Constituição Federal (BRASIL, 1988), em seu artigo 155, II, outorga competência ao Estado e ao Distrito Federal para a sua instituição; adiante, no inciso XII, do § 2º, determina que a lei complementar deverá definir seus contribuintes, dispor sobre a substituição tributária, disciplinar o regime de compensação do imposto, fixar o local das operações, excluir da incidência do imposto as operações de exportação, inclusive no que se refere à manutenção dos créditos apropriados, regular as formas pelas quais as isenções e os incentivos fiscais poderão ser concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, definir quais combustíveis e lubrificantes sofrerão incidência monofásica e, por fim, fixar a base de cálculo do imposto. A partir desta lei complementar, os Estados e o Distrito Federal poderão instituir, dentro dos seus territórios, o imposto sobre a circulação de mercadorias, sobreindo as respectivas regulamentações e atos administrativos complementares. E, é justamente nesse momento, da edição da lei complementar até a regulamentação por cada Ente da Federação, que se verificam as violações aos Princípios da Livre Iniciativa e da Liberdade de Concorrência.

Os princípios, como visto no tópico 1.1.1.1, possuem um conteúdo semântico que, obrigatoriamente, são repassados às regras e perfazem também o conteúdo semântico destas, paralelamente às demais matérias que podem conter. Diante disso, e, face a

organização sistêmica do ordenamento do direito positivo, todas as regras jurídicas são permeadas, em maior ou menor grau, pelo sentido de todos os princípios jurídicos, devendo obediência a estes, razão pela qual foi afirmado que as regras de competência tributária possuem também conteúdo semântico econômico, sendo deste indissociável. Sendo assim, todo e qualquer tributo, em especial os impostos, deve guardar obediência aos Princípios da Livre Iniciativa e da Livre Concorrência. Isso significa afirmar, na senda do que foi defendido até o momento, que nenhum tributo pode impor óbices para o ingresso no mercado – salvo se este óbice se justificar justamente em prol da liberdade de iniciativa, conforme o caso da empresa fabricante de cigarros, tratado acima –, bem como deve garantir condições para que a concorrência se regule de acordo com as suas próprias regras, de modo a não limitar o número de compradores ou de produtos postos à disposição, assegurar igualdade de condições ao maior número de produtos congêneres possível e, principalmente, os preços devem ser ditados pelo próprio mercado, de forma transparente, sem interferência tributária do Estado ou interferência mínima, reduzindo os impactos dos tributos quando estes se fizerem necessários.

A seguir, serão tratadas as violações que o imposto sobre a circulação de mercadorias causa nos Princípios da Livre Iniciativa e da Livre Concorrência, em razão de influenciarem direta e indiretamente o preço final do produto e, via de consequência, as decisões dos agentes econômicos e o jogo de mercado. À medida do possível, serão oferecidas também alternativas visando à redução do impacto do imposto na liberdade de concorrência.

4.1 CÁLCULO POR DENTRO

A previsão da inclusão do imposto sobre a circulação de mercadorias em sua própria base de cálculo encontra-se encartada no artigo 155, § 2º, XII, *i*, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), o que o torna um imposto calculado por dentro, contrariamente, por exemplo, ao imposto sobre produtos industrializados e ao imposto sobre serviços de qualquer natureza, que são calculados por fora. Isso quer dizer que a alíquota efetiva do imposto será sempre maior que a sua alíquota nominal ante a majoração da base de cálculo, devendo ser ressaltado que, em consequência, o imposto destacado em nota fiscal e recolhido aos cofres públicos também será maior.

No exemplo a seguir, tem-se a apuração por dentro do imposto sobre a circulação de mercadorias, sendo R\$ 1.000,00 o valor da operação:

$$\mathbf{B.C.ICM = V_M / (1 - Alíquota)}$$

$$\mathbf{B.C.ICM = R\$ 1.000,00 / (1 - 18\%)}$$

$$\mathbf{B.C.ICM = R\$ 1.000,00 / 0,82}$$

$$\mathbf{B.C.ICM = R\$ 1.219,51}$$

$$\mathbf{ICM = B.C.ICM \times Alíquota}$$

$$\mathbf{ICM = R\$ 1.219,51 \times 18\%}$$

$$\mathbf{ICM = R\$ 219,51}$$

Neste exemplo, a alíquota nominal de 18% cede à alíquota efetiva de 21,951%. No bojo de uma cadeia produtiva, agregando ao produto R\$ 1.000,00 em cada operação, o efeito do cálculo por dentro do imposto sobre a circulação de mercadorias se dá conforme apresentado na Figura 4.

A	B	C	D
A → B	B → C	C → D	
Valor da mercadoria: R\$ 1.000,00	Valor da mercadoria: R\$ 2.219,51	Valor da mercadoria: R\$ 3.706,71	
B.C.ICM: R\$ 1.219,51	B.C.ICM: R\$ 2.706,71	B.C.ICM: R\$ 4.520,37	
Débito: R\$ 219,51	Débito: R\$ 487,20	Débito: R\$ 813,66	
Crédito Apropriado: R\$ 0,00	Crédito Apropriado: R\$ 219,51	Crédito Apropriado: R\$ 487,20	
Valor Recolhido (D - CA):	Valor Recolhido (D - CA):	Valor Recolhido (D - CA):	
R\$ 219,51	R\$ 267,69	R\$ 326,46	

Figura 4 – Efeito do cálculo por dentro do imposto sobre a circulação de mercadorias na cadeia de produção

O cálculo por dentro do imposto sobre a circulação de mercadorias traz uma cumulatividade residual: o ônus da carga tributária do imposto está embutida no valor da mercadoria, sobre a qual, na etapa seguinte, incidirá, uma vez mais, o imposto, o que não é compensado pelo crédito apropriado. O resultado é a incidência de imposto sobre imposto,

acarretando, no exemplo acima, um acréscimo de R\$ 706,71 no valor final da mercadoria, sendo que, destes, R\$ 166,71 correspondem à cumulatividade residual.

Note-se que caso o imposto fosse apurado por fora, o resultado seria de acordo com o apresentado na Figura 5.

A	→	B	→	C	→	D
A → B		B → C		C → D		
Valor da mercadoria: R\$ 1.000,00		Valor da mercadoria: R\$ 2.000,00		Valor da mercadoria: R\$ 3.000,00		
Débito: R\$ 180,00		Débito: R\$ 360,00		Débito: R\$ 540,00		
Crédito Apropriado: R\$ 0,00		Crédito Apropriado: R\$ 180,00		Crédito Apropriado: R\$ 360,00		
Valor Recolhido (D - CA):		Valor Recolhido (D - CA):		Valor Recolhido (D - CA):		
R\$ 180,00		R\$ 180,00		R\$ 180,00		

Figura 5 – Cálculo por fora do imposto sobre a circulação de mercadorias

Nesta hipótese, o imposto acrescentaria apenas R\$ 540,00 no valor final da mercadoria, além de que a alíquota incidente efetivamente seria 18%, evidenciando que o cálculo por dentro do imposto sobre a circulação de mercadorias exerce influência direta na formação do preço das mercadorias disponibilizadas no mercado: o imposto, ao invés de consubstanciar mero acréscimo no valor final representando o montante da carga tributária incidente na cadeia de circulação, podendo ser facilmente destacado, é incorporado ao preço da mercadoria em cada uma das operações, causando desvios no respectivo valor e atingindo o consumidor final de forma majorada, distorcendo o jogo de mercado por ter que se adaptar e assentar a concorrência não somente de acordo com a demanda e a disponibilidade de arcar com o custo do bem, mas também com toda a carga tributária cumulada que compõe o seu teor, prejudicando a livre concorrência⁶⁴.

⁶⁴ O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 212.209, decidiu pela constitucionalidade do cálculo por dentro do imposto sobre a circulação de mercadorias a partir de voto proferido pelo Ministro Nelson Jobim, pelo qual o imposto sobre a circulação de mercadorias, desde a sua instituição em 1966, somente segue as práticas de mercado, que, por si só, embutem o imposto no preço dos bens postos em circulação. Tal premissa, entretanto, revela-se equivocada, uma vez que, conforme demonstrado, a base de cálculo “por dentro” não é mero repasse de imposto, mas sim incorporação do imposto à sua própria base de cálculo, acarretando majoração do valor a ser recolhido ao final. Esse entendimento foi defendido também pelo Ministro Marco Aurélio em voto favorável aos contribuintes, porém vencido. Eis a ementa do julgado: “Constitucional. Tributário. Base de cálculo do ICMS: inclusão no valor da operação ou da prestação de serviço somado ao próprio tributo. Constitucionalidade. Recurso desprovido. (RE 212209, Relator(a): Min.

4.1.1 Sobreposição de Bases Tributárias

O cálculo por dentro do imposto sobre a circulação de mercadorias, além de interferir diretamente no preço final do produto e, por consequência, na livre concorrência, vai de encontro também à livre iniciativa, uma vez que provoca a sobreposição de bases tributárias e afeta a decisão dos agentes econômicos, tornando as atividades econômicas horizontais – pluralidade de empresas com as mais diversas atividades – ao invés de verticais – uma única empresa exercendo todas as atividades necessárias, ou grande parte, para a produção e circulação do seu produto.

O artigo 155, § 2º, XI, da Constituição Federal, determina que a base de cálculo do imposto sobre a circulação de mercadorias não compreenderá o montante referente ao imposto sobre produtos industrializados quando a operação perfizer o fato gerador de ambos os impostos (BRASIL, 1988). Porém, não se vislumbra da Constituição qualquer norma em sentido inverso: o imposto sobre a circulação de mercadorias, por ser imposto calculado por dentro, incorpora-se em sua própria base de cálculo, conformando o preço final do produto, o qual, justamente, servirá de base impositiva para o imposto sobre produtos industrializados, acarretando, assim, a sobreposição de bases.

Tome-se o seguinte exemplo hipotético, onde o valor da operação, que perfaz a hipótese de incidência de ambos os impostos, é R\$ 1.000,00, 10% a alíquota do imposto sobre produtos industrializados e 18% a alíquota do imposto sobre a circulação de mercadorias. Caso a tributação de ambos fosse por fora, o ônus fiscal seria o seguinte:

$$\text{IPI} = V_{op} \times \text{Alíquota}$$

$$\text{IPI} = \text{R\$ } 1.000,00 \times 10\%$$

$$\text{IPI} = \text{R\$ } 100,00$$

$$\text{ICM} = V_{op} \times \text{Alíquota}$$

$$\text{ICM} = \text{R\$ } 1.000,00 \times 18\%$$

$$\text{ICM} = \text{R\$ } 180,00$$

Valor do Produto: R\$ 1.000,00

Carga Fiscal: R\$ 280,00

Preço Final do Produto: R\$ 1.280,00

Porém, com o cálculo por dentro do imposto sobre a circulação de mercadorias, a situação se altera:

$$\mathbf{B.C.ICM (V_{op}) = V_M / (1 - Alíquota)}$$

$$\mathbf{B.C.ICM = R\$ 1.000,00 / (1 - 18\%)}$$

$$\mathbf{B.C.ICM = R\$ 1.000,00 / 0,82}$$

$$\mathbf{B.C.ICM = R\$ 1.219,51}$$

Aplicando-se as mencionadas alíquotas, teria:

$$\mathbf{IPI = V_{op} \times Alíquota}$$

$$\mathbf{IPI = R\$ 1.219,51 \times 10\%}$$

$$\mathbf{IPI = R\$ 121,95}$$

$$\mathbf{ICM = V_{op} \times Alíquota}$$

$$\mathbf{ICM = R\$ 1.219,51 \times 18\%}$$

$$\mathbf{ICM = R\$ 219,51}$$

Valor do Produto: R\$ 1.000,00

Carga Fiscal: R\$ 341,46

Preço Final do Produto: R\$ 1.341,46

Em razão da ingerência do Estado na conformação das bases impositivas, que acabaram sobrepostas, o preço final do produto sofreu um acréscimo de R\$ 61,46, vale dizer, aproximadamente 6% do valor originário⁶⁵. O mesmo se dá também em relação ao imposto sobre serviços de qualquer natureza, uma vez que o § 2º, do artigo 1º, da Lei Complementar nº 116/03, determina que o imposto incidirá também sobre mercadorias, quando estas forem estiverem envolvidas na prestação de serviços, além, também, de outros tributos que incidem sobre as atividades empresariais, principalmente sobre o faturamento da

⁶⁵ Apesar da clara demonstração, há precedentes jurisprudenciais que entendem devida tal inclusão, conforme se depreende do voto da Juíza Relatora Vivian Josete Pantaleão Caminha, do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, proferido nos autos de apelação cível nº 2003.70.01.014168-9, de onde se extrai: “Transparece, à clarividência, que o ICMS inclui a base de cálculo do próprio imposto, o que autoriza a inferência segundo a qual o ICMS também incorpora o valor da operação. E, se isso é verdade para efeitos de apuração do tributo estadual, nada prejudica a extensão do raciocínio quanto ao IPI, eis ser idêntica a base de cálculo de ambos os impostos (v. LC 87/96, art. 13, inciso I, para o ICMS, e CTN, art. 47, inciso II, ‘a’, para o IPI). Resta, ainda, analisar se as leis, na espécie, o CTN e a Lei Complementar 87/96, estão em harmonia com a Constituição no que percuta à eleição da mesma base de cálculo para ambos os tributos. As únicas vedações quanto à escolha de mesma base de cálculo previstas na Constituição estão, respectivamente, nos artigos 145, § 2.o, 154, inciso I, e 195, § 4.o. [...] Dessarte, não há afronta aos artigos apontados. Quanto ao art. 154, I, é lúcido ao proibir a União de criar outros impostos, ou seja, trata do exercício da competência residual, do que se deduz que o ICMS e o IPI, porque contemplados pelo constituinte originário, podem possuir a mesma base impositiva, à luz da Constituição. O valor da operação de saída, para efeitos de tributação do IPI, portanto, compreende, da dicção do art. 13 da LC 87/96 extensiva ao imposto federal, os valores relativos ao ICMS, desfalecendo a pretensão ora vertida” (BRASIL, 2007c).

empresa, tais como as contribuições ao Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Com isso, empresas cuja atividade consiste na industrialização do produto e na comercialização do mesmo, muitas vezes optam ou por segregar tais atividades mediante terceirização ou mediante a constituição de pessoas jurídicas diversas e específicas, de forma que a tributação incidirá somente sobre a produção, sobre a circulação, ou ainda sobre os serviços prestados e não sobre um montante único, com bases sobrepostas. A horizontalização das atividades econômicas, embora, à primeira vista, possa provocar uma economia tributária, traz consigo efeitos negativos, tais como a alta dependência de terceiros, a perda de vínculo entre empresa e empregados, menor controle da tecnologia e, a longo prazo, diminuição dos lucros ante a impossibilidade de se controlar o preço dos respectivos custos.

4.1.2 Transparência Fiscal

Uma das condições básicas e essenciais para se garantir a liberdade de concorrência, é a transparência das informações que determinam o preço do produto. A transparência permite que o jogo do mercado flua livremente, de modo a permitir que as empresas, constantemente, busquem adequação tanto no que tange à qualidade dos seus produtos, quanto no preço que praticam, de modo a se manter constantemente na competição. O direito à informação, inclusive, é um direito do consumidor constitucionalmente protegido, dispendo o artigo 150, § 5º, que ‘a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços’ (BRASIL, 1988), uma vez que é o consumidor que, ao final, acaba por deter grande parcela do poder econômico, em razão do seu poder de escolha. Pode-se afirmar que a própria Constituição Federal reconheceu a evidente interferência do Estado, por meio da tributação, nas atividades econômicas, provocando distorções no preço final dos produtos, garantindo condições para que a transparência seja efetivada.

Apesar disso, o cálculo por dentro do imposto sobre a circulação de mercadorias tem por efeito, também, mascarar o efetivo valor do bem posto à disposição, uma vez que seu preço não é composto tão somente em razão dos elementos que o formam, mas também pela carga tributária que vem implícita em si a cada operação praticada. O valor da operação nunca será representado pelo preço do produto acrescido do tributo sobre ele

cobrado, mas sim pelo preço do produto com o valor do tributo embutido em si, o qual provoca cumulatividade residual e majoração do preço final praticado, o qual, acrescenta-se, é de difícil identificação e individualização.

Note-se como o cálculo por fora traz consigo inúmeras vantagens, em completo detrimento do cálculo por dentro. No exemplo hipotético trazido pela Figura 6, a operação é tributada tanto pelo IPI (alíquota de 10%), quanto pelo ICMS (alíquota de 18%), com a apuração de ambos sendo realizada por fora, sem sobreposição de bases e agregando-se R\$ 1.000,00 em cada operação:

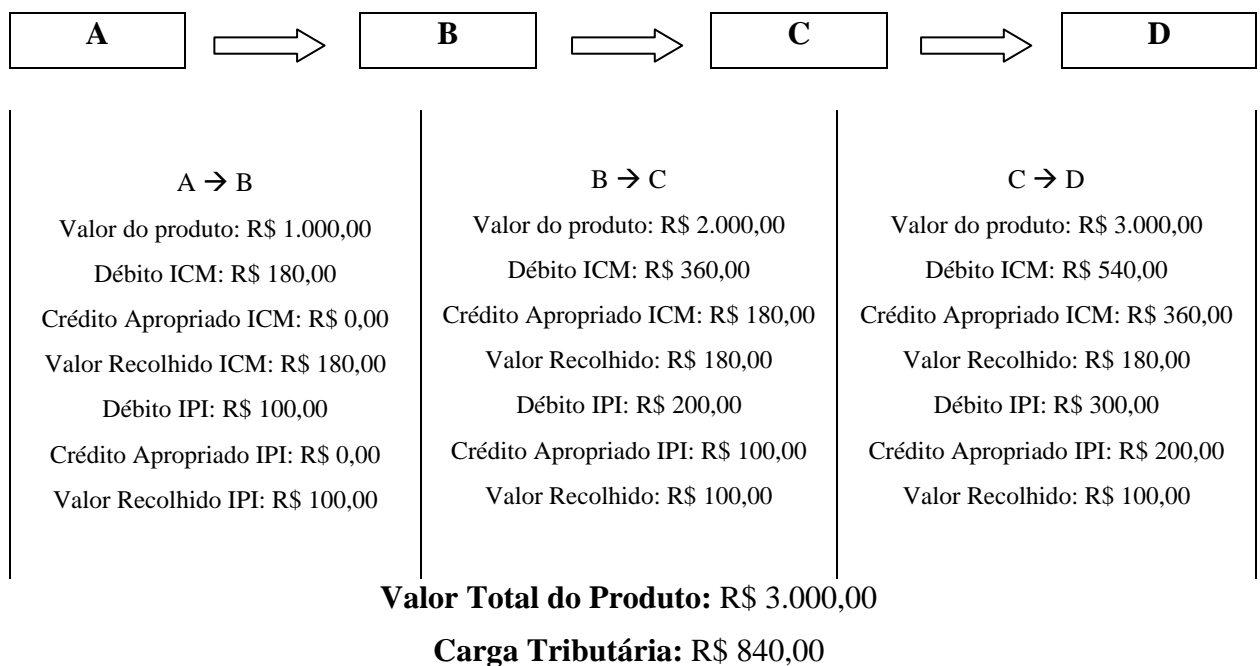


Figura 6 – Valor final do produto com IPI e ICM apurados por fora

Sob tal sistemática, a respectiva nota fiscal, tal como a atual nota fiscal do IPI, traria o valor total do produto (R\$ 3.000,00), com a carga fiscal destacada (R\$ 840,00), de fácil visualização aos concorrentes e ao consumidor, o que não se dá com o cálculo por dentro.

4.2 CRÉDITO FÍSICO

A Constituição Federal, ao enunciar a não cumulatividade do imposto sobre a circulação de mercadorias, determina que as entradas isentas e não tributadas não darão direito ao crédito, enquanto as saídas isentas e não tributadas provocarão a anulação dos créditos apropriados. Não há qualquer outra limitação expressa quanto ao direito de crédito. O artigo 20, da Lei Complementar nº 87/1996 (BRASIL, 2009f)⁶⁶, no exercício do determinado pelo artigo 155, § 2º, XII, c, da Constituição Federal (BRASIL 1988)⁶⁷, à sua vez, garante ao contribuinte o direito à apropriação dos créditos do imposto relativos à aquisição de bens de uso ou consumo e de bens do ativo permanente, sendo que, neste último caso, a apropriação se dará à razão de um quarenta e oito avos por mês, a partir da entrada do bem no estabelecimento. De plano, nota-se que o crédito do imposto sobre a circulação de mercadorias é do tipo físico renda, uma vez que limita o direito relacionados aos bens destinados ao ativo fixo.

Esse direito ao crédito, relevante acrescentar, hoje não se encontra em vigência, uma vez que, desde a edição da lei complementar, a sua data de implementação vem sendo sucessivamente postergada dias antes da sua instauração, encontrando-se fixada atualmente para 1º de janeiro de 2011. Até lá, os contribuintes não podem se apropriar dos créditos do imposto sobre a circulação de mercadorias referentes ao ativo fixo, tornando o crédito do imposto, assim, tipo físico faturamento, afastando a sua neutralidade e impactando a livre iniciativa e a livre concorrência.

Toda e qualquer empresa, para ingressar e permanecer no mercado demanda altos investimentos em tecnologia, sendo que o custo dos bens do ativo fixo são naturalmente repassados no preço final do bem posto à disposição e raramente causam a sua majoração, uma vez que o aumento do custo é compensado pelo aumento da produção. Entretanto, além do custo do maquinário, há também o custo da tributação incidente sobre este, o qual não gera

⁶⁶ Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação. [...] § 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado: I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento; [...] (BRASIL, 2009c).

⁶⁷ Art. 155. [...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] XII - cabe à lei complementar: [...] c) disciplinar o regime de compensação do imposto; [...] (BRASIL, 1988).

direito ao crédito e é inteiramente repassado no valor final do bem produzido, verificando-se, uma vez mais, sobreposição de bases e elevação dos custos de produção, fazendo com que o imposto não incida efetivamente sobre o consumo, mas sim sobre o faturamento ou a renda da empresa, uma vez que no preço do produto há também o custo tributário do seu ativo permanente⁶⁸.

4.3 RESTITUIÇÃO E RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS ACUMULADOS

Os Princípios da Livre Iniciativa e da Livre Concorrência, além de garantir o pleno acesso ao mercado e a conformação dos preços de acordo com condições paritárias, tem como um dos seus objetivos a proteção do mercado interno, o qual consubstancia parte do patrimônio nacional, conforme determina a Constituição. Como tal, os produtos nacionais devem ser aptos a concorrer com os produtos internacionais, tanto interna, quanto externamente, de modo que, em se tratando de bens para exportação, a neutralidade tributária deve ser buscada ainda mais à risca.

A conquista do mercado internacional depende principalmente da conjugação de dois fatores: qualidade e preço dos produtos exportados. O primeiro é atingido mediante investimentos no setor produtivo – em especial tecnologia –, enquanto o segundo pode se dar, além do barateamento dos processos de produção, em muito decorrentes de investimentos próprios para tanto, por uma série de incentivos estatais, que vão de subsídios a

⁶⁸ Apesar disso, os Tribunais Pátrios, há muito, sedimentaram entendimento de que a aquisição de bens de consumo ou destinados ao ativo fixo não geram direito ao crédito do imposto sobre a circulação de mercadorias. Nesse sentido, tem-se a seguinte decisão do Supremo Tribunal Federal:

TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. ICMS. BENS DESTINADOS AO CONSUMO OU ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO. AUSÊNCIA DE CRÉDITO. AGRAVO IMPROVIDO. I - A jurisprudência desta Corte é no sentido de que a entrada de bens destinados ao consumo ou à integração no ativo fixo do estabelecimento não implica crédito para compensação com o montante do imposto devido nas operações ou prestações seguintes. Precedentes. II - Agravo regimental improvido. (AI 630738 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 15/09/2009) (BRASIL, 2009h).

Já o Superior Tribunal de Justiça possui entendimento no sentido de que são válidas as limitações temporais trazidas pela Lei Complementar nº 87/1996, corroborando a licitude da vedação ao direito ao crédito:

TRIBUTÁRIO – ICMS – AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO – CREDITAMENTO - LIMITAÇÕES IMPOSTAS POR LEIS COMPLEMENTARES. 1. Embora possível o creditamento de ICMS na aquisição de bens destinados ao ativo fixo após a vigência da Lei Complementar 87/96, são válidas as restrições qualitativas e temporais ao creditamento estabelecidas por Leis Complementares posteriores. Precedentes do STJ e do STF. 2. Não há óbice em escalonar o legislador ordinário a outorga de um crédito concedido sob a rubrica da isenção. 3. Recurso especial não provido. (REsp 1105151/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009) (BRASIL, 2009j)

benefícios fiscais. Não obstante, no âmbito da tributação, tais fatores podem ser concretizados por meio da desoneração do processo produtivo nacional, o que parece ter sido incorporado pela Constituição Federal, embora não de forma integral.

De fato, nos termos do artigo 155, § 2º, X, *a*, a Constituição Federal (BRASIL, 1988) desonera as operações que destinem produtos ao exterior do imposto sobre a circulação de mercadorias, sendo que, inclusive, é permitido ao contribuinte manter os créditos apropriados quando da aquisição dos bens/serviços tributados. Isso permite que os produtos nacionais compitam no mercado internacional de acordo com os seus respectivos preços reais, sem a interferência sofrida pela carga fiscal interna. Porém, apesar do esforço constitucional, a desoneração dos produtos destinados à exportação sofrem limitações de ordem prática, decorrentes da utilização destes créditos apropriados e não compensados.

Conforme prescreve a Lei Complementar nº 87/96 (BRASIL, 2009f), em seu artigo 25⁶⁹, os créditos apropriados em razão das saídas desoneradas podem ser utilizados de três formas: (a) a compensação com os débitos do imposto do mesmo contribuinte; (b) a transferência, pelo contribuinte, a outro estabelecimento seu, localizado dentro do mesmo Estado; ou (c) a transferência, pelo contribuinte, a estabelecimento de outro contribuinte, localizado dentro do mesmo Estado. Tal disposição, porém, implica uma limitação ao contribuinte e ao objetivo de desonerar a exportação de mercadorias e serviços, uma vez que o contribuinte que não se enquadrar em nenhuma das três hipóteses ficará com um crédito impassível de ser utilizado, transformando-se em um verdadeiro passivo para a empresa. A Constituição Federal, com isso, vira letra morta.

Imagine-se a seguinte hipótese. Uma determinada empresa, eminentemente exportadora e que possui um único estabelecimento empresarial, terá, em razão das suas operações, um acúmulo dos créditos do imposto sobre a circulação de mercadorias – possuindo suas exportações volume maior que as operações internas, seu débito será inferior ao seu crédito –, cuja única alternativa será a transferência a terceiros. Caso esta empresa não consiga concretizar tal transferência, passará a embutir no preço da sua mercadoria e/ou serviço o valor correspondente a todo o imposto, uma vez que este passará a constituir custo

⁶⁹ Art. 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado. § 1º Saldos credores acumulados a partir da data de publicação desta Lei Complementar por estabelecimentos que realizem operações e prestações de que tratam o inciso II do art. 3º e seu parágrafo único podem ser, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento: I - imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado; II - havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito (BRASIL, 2009c).

para as suas operações, influenciando diretamente, assim, a competição no mercado internacional.

A título exemplificativo, ao imposto sobre produtos industrializados, a legislação federal dispôs solução diversa. De acordo com seu Regulamento (artigo 195, § 2º⁷⁰, c/c artigos 207⁷¹ e 208⁷²), permite-se ao contribuinte que apurar saldo credor do imposto em cada trimestre-calendário, além de compensá-lo com os demais tributos por ele devidos e administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, requerer a sua restituição em dinheiro. A União, portanto, permite ao contribuinte uma esfera maior de possibilidades quanto à utilização do saldo credor do imposto sobre produtos industrializados, vedando somente, porém, a transferência dos mesmos a terceiros. Permitiu-se, com isso, maior gama de compensação, vedando, entretanto a transferência, a qual, perante casos práticos, também pode provocar o repasse do imposto ao produto a ser exportado, a exemplo do que se demonstrou com o imposto sobre a circulação de mercadorias.

Ao que transparece, a alternativa mais viável seria permitir a ampla utilização dos créditos apropriados acumulados, mais especificamente (a) a permissão de compensação com todos os tributos devidos pela empresa e administrados pelo mesmo Ente Tributante, (b) a permissão de transferência para terceiros e (c) a permissão de pleitear a restituição dos mesmos, fixando-se, inclusive, prazo razoável e célere para tanto⁷³. Possibilitar ao contribuinte requerer a pronta restituição de todo o tributo incidente sobre o produto ou o serviço até aquele momento transparece como a melhor alternativa em razão de permitir uma

⁷⁰ Art. 195. Os créditos do imposto escriturados pelos estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial, serão utilizados mediante dedução do imposto devido pelas saídas de produtos dos mesmos estabelecimentos. [...] § 2º O saldo credor de que trata o § 1º, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de MP, PI e ME, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero ou imunes, que o contribuinte não puder deduzir do imposto devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 207 a 209, observadas as normas expedidas pela SRF (BRASIL, 2009a).

⁷¹ Art. 207. Nos casos de pagamento indevido ou a maior do imposto, inclusive quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o valor correspondente poderá ser utilizado, mediante compensação, para pagamentos de débitos do imposto do próprio sujeito passivo, correspondentes a períodos subsequentes, independentemente de requerimento (Lei nº 5.172, de 1966, art. 165, Lei nº 8.383, de 1991, art. 66, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 73). § 1º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição (Lei nº 8.383, de 1991, art. 66, § 2º). § 2º Parte legítima para efetuar a compensação ou pleitear a restituição é o sujeito passivo que comprove haver efetuado o pagamento indevido, ou a maior (BRASIL, 2009a)

⁷² Art. 208. O sujeito passivo que apurar crédito do imposto, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF (BRASIL, 2009a).

⁷³ Esta última alternativa foi contemplada pela União Européia, conforme expõe Tôrres (2007, p. 76): “Segundo o regime tributário vigente na União Européia, as operações típicas de exportação de bens conferem aos sujeitos produtores dos bens ou responsáveis pela exportação dois direitos subjetivos bem marcados: (i) não incidência tributária e, ao mesmo tempo, (ii) reconhecimento do direito de devolução dos tributos incidentes nas distintas operações de aquisições de bens ou tomadas de serviços para obter o produto a ser exportado como resultado. Assim, os países exportadores não aplicam nenhum imposto e, ao mesmo tempo, devolvem todo o volume de IVA que tenha sido assumido pelo sujeito passivo, em reconhecimento ao princípio de destino, como critério para aplicação de tributos no comércio internacional.”

rápida e eficaz desoneração do bem importado, melhor, até mesmo, do que a possibilidade de se permitir a compensação com outros tributos. Neste último caso, não sendo exata a repercussão econômica dos custos das empresas – principalmente custos tributários – no preço final do bem exportado, não há garantias que a utilização dos créditos do imposto sobre a circulação de mercadorias efetivamente repercutiria no cenário internacional.

Já com relação à desoneração ao processo produtivo, a solução seria garantir ao contribuinte, ao invés do crédito físico, o crédito financeiro, permitindo a ampla apropriação quando da aquisição de bens destinados ao ativo fixo, o que implica o não repasse do respectivo imposto no bem destinado ao mercado internacional, conforme já destacado no tópico 4.2.

4.3.1 A Compensação de Débitos Tributários com Créditos decorrentes de Precatórios de Terceiros

Na senda do tema das compensações tributárias, atualmente, tornaram-se corriqueiras perante os Tribunais Pátrios ações pleiteando o reconhecimento do direito do contribuinte à utilização de créditos – em geral de terceiros – decorrentes de precatórios para a quitação de tributos estaduais, especificamente o imposto sobre a circulação de mercadorias. Em suas alegações, aduzem os contribuintes, basicamente, que o artigo 78, dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias, garante poder liberatório aos precatórios vencidos e não pagos, os quais podem ser transferidos a terceiros e utilizados para a compensação com tributos do mesmo Ente Federativo. Como a aquisição destes precatórios se dá com grande deságio – em geral em torno de 70% –, a empresa teria uma grande economia. Todavia, analisada tal questão sob a ótica concorrencial, tal pleito implica severas distorções no mercado.

Isso se dá em razão de as empresas deverem colocar no mercado produtos cuja variação de preços decorra de elementos como qualidade, custos de produção e procura, excluindo-se, aí, o impacto tributário, intervenções governamentais ou práticas anticoncorrenciais, a exemplo de *dumping*, formação de cartéis, monopólios etc. Porém, permitir a utilização de precatórios para a compensação do imposto sobre a circulação de mercadorias traz uma verdadeira vantagem ilícita para a empresa, obtida por meio da tributação; o núcleo do imposto sobre a circulação de mercadorias é a não cumulatividade

com vistas à neutralidade tributária. Isso significa afirmar que o produtor não sofre o ônus tributário do imposto, o qual é repassado integralmente ao consumidor final. Nesse contexto, permitir que o comerciante utilize créditos inscritos em precatórios, adquiridos por valores 70% inferiores, para realizar o pagamento do imposto sobre a circulação de mercadorias devido nas operações, é trazer uma vantagem concorrencial, pois, além de já não arcar com a carga tributária e recebê-la de volta do elo seguinte da cadeia de circulação, ainda terá um desconto ao recolhê-la aos cofres públicos, abrindo a possibilidade de colocar no mercado produtos com preços em muito inferiores. A situação se agrava ainda mais quando se leva em consideração tratar-se de direito controverso, o qual deve ser buscado perante o Poder Judiciário, resultando que somente parte das empresas consegue provimento jurisdicional favorável, permitindo, a estas, a legalidade da prática de preços inferiores e comprometendo as demais, que se encontram em situação normal.

Sob o prisma da concorrência, e, em decorrência da não cumulatividade tributária, salvo se sobrevier uma efetiva regulação da matéria, de forma que a tal modalidade de compensação se torne inerente à atividade empresarial e disponível a todos, conformando os custos de produção e o preço final do produto de forma equitativa, deve ser coibido aos contribuintes efetuarem a compensação do imposto sobre a circulação de mercadorias com créditos inscritos em precatórios.

4.4 OPERAÇÕES INTERESTADUAIS: TRIBUTAÇÃO NA ORIGEM E TRIBUTAÇÃO NO DESTINO

Conforme esboçado no tópico 3.1.5.2, a Constituição Federal outorgou competência ao Senado Federal para fixar as alíquotas mínimas, relativamente ao imposto sobre a circulação de mercadorias, no que se refere às operações internas e interestaduais, o que se concretizou pela Resolução nº 22/89 (BRASIL, 2009g). Nos termos da resolução, a alíquota do imposto para as operações interestaduais é de 12%, salvo se o produto for destinado à Região Norte, Nordeste, Centro-Oeste ou ao Estado do Espírito Santo, hipótese na qual a operação será tributada em 7%. De acordo com Carrazza (2007, p.428),

Isto favoreceu a relação comercial entre os Estados, uma vez que aqueles onde estão localizados os produtores de mercadorias ou os prestadores de serviços passaram a arrecadar sob uma alíquota menor, e, por via de consequência, aqueles outros onde se situam os adquirentes ou os fruidores passaram a ter contra si um crédito de menor valor, a ser deduzido, por força do *princípio da não-cumulatividade*, de suas arrecadações (grifo do autor).

A segregação promovida pela Resolução nº 22/89, do Senado Federal (BRASIL, 1989), além, certamente, de reconhecer a existência de desigualdades regionais e sociais e promover maior equilíbrio econômico entre os Estados consumidores e os Estados produtores, é combater a sonegação fiscal e manter a concorrência. Isso decorre da circunstância de que, repartindo-se a competência de arrecadação, o interesse de fiscalizar surge nas duas pontas da etapa de circulação, isto é, no Estado vendedor e no Estado comprador da mercadoria, a quem compete, respectivamente, a alíquota interestadual, não menor que 7%, e o diferencial de alíquotas. A opção entre a tributação na origem e a tributação no destino está mais voltada para questões econômicas do que para questões tributárias. A Constituição Federal, ao delimitar a sujeição ativa do imposto sobre a circulação de mercadorias, determina somente que este cabe ao Estado onde se der a operação de circulação de mercadoria, deixando de especificar, entretanto, os parâmetros para identificar tal operação, relegando-os à lei complementar. Isso significa afirmar que, sob o ponto de vista estritamente tributário, tanto a tributação na origem, quanto à tributação no destino, estão corretas, de modo que são os aspectos econômicos envolvidos que irão determinar qual sistemática é a que melhor se adéqua à Federação⁷⁴. Não obstante, tanto a tributação exclusiva no destino, quanto a tributação exclusiva na origem, trazem consigo problemas de ordem prática.

No caso da tributação no destino, em primeiro lugar, em razão do Pacto Federativo, como a operação se inicia em determinado Estado, em geral onde o comerciante se estabelece, e se encerra em Estado diverso, a fiscalização e a autuação destas empresas dependeriam da assinatura de convênios e de acordos de assistência mútua entre eles, o que não seria efetivo tanto em razão de que os Estados da origem, por não obterem qualquer contrapartida, não iriam efetuar quaisquer dispêndios com o aparato administrativo necessário ao auxílio, quanto em virtude de situações em que o contribuinte, embora inadimplente perante os demais Estados, gera grandes receitas tributárias naquele onde se estabelece, que não iria sacrificar a sua receita tributária. Dessa circunstância resulta que as mercadorias decorrentes de operações interestaduais poderiam ser postas no mercado com preço inferior às demais, em razão da carga tributária que não foi arrecadada e que o Fisco competente não dispõe de meios materiais para tanto. Em segundo lugar, atribuindo-se a tributação exclusivamente ao destino, aqueles Estados ditos produtores perderiam sensivelmente parte da

⁷⁴ Em sentido oposto, Derzi (1998, p. 124) afirma que o sistema da tributação na origem é a única que condiz com a estrutura federativa brasileira, além de que a sua contraparte, a tributação no destino, é um verdadeiro retrocesso que vem sendo amplamente afastado nos mercados integrados.

sua arrecadação, a qual seria diretamente direcionada aos Estados consumidores. Em consequência, os primeiros teriam que, de alguma forma, compensar tais perdas, o que se daria principalmente em razão da elevação da produção e da carga tributária incidente sobre os produtos de consumo interno, aliado ainda a concessões de benefícios e incentivos fiscais, campo este obscuro quando se trata do imposto sobre a circulação de mercadorias.

Em defesa da tributação no destino poder-se-ia argumentar a sua adequação ao ordenamento jurídico, uma vez que o imposto sobre a circulação alcança o consumo final e não a produção, ou ainda que a eliminação das alíquotas interestaduais acabaria com a guerra fiscal entre os Estados. Todavia, não se pode perder de vista que a Constituição Federal não impôs qualquer limitação quanto ao local onde se consideram ocorridas as operações, além de que, embora economicamente o imposto alcance o consumo, sua incidência efetiva alcança a circulação, a qual, vale acrescentar, não se confunde com produção. Além disso, não é válido afirmar que a guerra fiscal decorre em razão do diferencial de alíquotas, uma vez que a própria Constituição Federal impõe limites à concessão de incentivos e benefícios fiscais, em especial a necessidade de aprovação pelos Estados envolvidos quando a desoneração abranger produtos cuja circulação atinja operações interestaduais. A guerra fiscal advém do descumprimento, por parte dos Estados, dos preceitos constitucionais e legais.

Por outro lado, a tributação na origem, pela qual toda a arrecadação é atribuída ao Estado vendedor, embora afaste os problemas de fiscalização, uma vez que caberá exclusivamente ao Estado onde se estabelecer a empresa a arrecadação, continuam com as questões que envolvem guerra fiscal, além daqueles que dizem respeito às desigualdades regionais. Sobre a guerra fiscal, mesmo tributando-se exclusivamente na origem, em razão da não cumulatividade do imposto, há a transferência dos créditos para as empresas situadas em outros Estados e que adquirem mercadorias mediante operações interestaduais, os quais não poderiam ser negados sob pena de se tributar em duplicidade a mesma mercadoria, resultando que os incentivos e benefícios fiscais concedidos em desacordo com a lei são passíveis de não reconhecimento pelos outros Estados. Por sua vez, a já destacada divisão dos Estados entre produtores e consumidores revela que os segundos seriam paulatinamente privados de recursos tributários, os quais se acumulariam cada vez mais nos primeiros.

Como se pode notar, tanto a tributação exclusiva na origem, quanto no destino, em razão do contexto social e jurídico brasileiro, embora possam solucionar alguns dos problemas levantados, trazem implícito em si outras questões. Com isso, a Constituição Federal, em prol da livre iniciativa, acabou por privilegiar a busca pela igualdade e

desenvolvimento regionais, instituindo o sistema misto de tributação, onde parte do imposto sobre a circulação de mercadorias é atribuída ao Estado vendedor e parte ao Estado adquirente, havendo divisão dos recursos tributários.

4.4.1 Deveres Instrumentais

A adoção, pela Constituição Federal, do modelo misto de tributação, atribuindo parte do tributo incidente na operação à origem e parte ao destino, repercute também de outra forma na concorrência, em razão dos deveres instrumentais envolvidos. Como visto, o imposto se constrói de forma escalonada, iniciando sua positividade pela Constituição Federal, seguindo pela lei complementar até culminar na sua instituição por cada um dos Estados e pelo Distrito Federal, cada qual com sua regulamentação própria e voltada para os seus interesses e peculiaridades.

Toda operação econômica traz implícita a si os custos de transação, ou seja, os custos que envolvem o negócio pretendido. Tais custos, identificados pelo professor americano Ronald Coase, têm por finalidade internalizar no negócio as externalidades que ele provoca, como, por exemplo, os custos da reparação nas atividades poluidoras ou os custos da saúde pública em produtos como o cigarro ou as bebidas alcoólicas. Acerca dos custos de transação, expõe Carvalho (2006, p. 83):

A solução de Coase para resolver os problemas das externalidades foi focar a solução não nelas propriamente, no sentido de eliminá-las através de incentivos produzidos pela tributação, solução até então proposta por Bigou. O foco foi nos chamados Custos de Transação. Estes referem-se não ao custo das mercadorias, bens e serviços em si mesmos, mas sim aos custos da própria transação. Por exemplo, um produto qualquer como um livro raro, pode ter um preço X. Mas, se para adquiri-lo eu tiver que dar a volta ao mundo ou passar dias convencendo o seu proprietário a vendê-lo, é evidente que o preço real do livro será $X + Y$, sendo Y o custo de toda a transação necessária para a compra.

Os custos de transação, como se observa, se incorporam ao preço final do produto posto à disposição no mercado. Entretanto, ainda segundo o autor, os custos de transação podem ser anulados, situação esta em que a eficiência econômica é atingida. Para tanto, é necessário que, de alguma forma, haja compensação com vantagens mútuas a ambos

os envolvidos, o que somente se faz possível quando há direitos de propriedade objetivos e bem definidos. Assim, por exemplo, os custos inerentes à poluição causada por certa atividade podem ser relevados caso a sociedade admita o recebimento de determinadas contraprestações, de modo que a externalidade deixa de ser causada somente por um agente e passa a ser provocada de comum acordo, nos limites previamente estabelecidos. Desse contexto, observa-se que os custos de transação podem provocar efeitos na livre iniciativa e na livre concorrência, caso não sejam compensados e anulados.

Todo e qualquer tributo traz inerente a si uma carga de deveres instrumentais, essenciais à arrecadação e à fiscalização. Tais deveres instrumentais, à sua vez, demandam a construção de todo um aparato empresarial cuja complexidade é variável de acordo com a atividade econômica exercida, seu tamanho e o estágio em que ela se encontra, o regime de tributação adotado, dentre outros, aparato este cujo respectivo custo será repassado ao preço final do produto posto à circulação, consubstanciando, assim, custo de transação. Deste modo, quanto maiores forem os deveres instrumentais a que as empresas estiverem submetidas, maiores serão os custos de transação e, em consequência, maior será o preço do produto no mercado.

No caso específico do imposto sobre a circulação de mercadorias, em razão do modelo brasileiro de tributação das operações interestaduais, a pluralidade de legislações eleva de sobremaneira os custos de transação. Isso porque as empresas comerciantes, ordinariamente, devem manter a escrituração de Livro Diário, Livro Razão, Livro de Estoque, Livro de Entrada de Mercadorias, Livro de Saída de Mercadorias, Livro de Apuração do ICMS, além de emitir notas fiscais de venda de mercadorias, aquisição de bens destinados ao ativo fixo, transferência de bens entre estabelecimentos próprios, remessa para industrialização, dentre inúmeras outras operações possíveis dentro do âmbito deste imposto. Porém, toda essa documentação, apesar de manter certo padrão entre os Estados e o Distrito Federal, são passíveis de peculiaridades em cada um destes, em especial quando as operações envolvem substituição tributária, o que obriga as empresas comerciantes a se emparelharem para arcar com todos esses deveres instrumentais, aumentando, assim, os custos de transação. Tal condição se agrava ainda se a empresa, além de comerciante, for industrial, uma vez que, além de cumprir os deveres instrumentais referentes aos tributos de competência da União que atingem toda e qualquer atividade econômica, tais como o imposto sobre a renda, a contribuição ao Programa de Integração Social e à contribuição à Seguridade Social, deverá também cumprir os deveres instrumentais do imposto sobre produtos industrializados, que também demanda a escrituração das entradas, das saídas, do imposto apurado, dentre

inúmeras outras, mas desta vez de acordo com as determinações daquele Ente Federativo, diversas das determinações dos Estados ou do Distrito Federal. São, portanto, inúmeros os deveres instrumentais a que as empresas brasileiras estão submetidas⁷⁵.

Deste modo, não só o imposto em si causa fortes impactos na livre concorrência em razão de provocar alterações no preço das mercadorias além do próprio jogo de mercado, mas também todo o elevado custo decorrente do cumprimento dos deveres instrumentais – agravado pelas operações interestaduais, diante da pluralidade de legislações –, em razão de consubstanciarem custos de transação e de não existir qualquer modalidade de compensação, acarretando o seu repasse no preço das mercadorias postas em circulação, afastando a neutralidade tributária.

4.5 ALÍQUOTAS LEGAIS E O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE

Na introdução ao trabalho foi destacado que as mercadorias podem ter consumo elástico ou inelástico, ou seja, podem variar ou não de acordo com as alterações de preço apresentadas. As mercadorias de consumo básico, por exemplo, tendem a apresentar conteúdo inelástico, pouco variável, contrariamente àquelas de consumo supérfluo, sendo justamente as que causam maiores problemas concorrenciais, uma vez que não há grandes opções além de consumir o produto.

No tópico 3.1.5.2.1 foi demonstrado que o imposto sobre a circulação de mercadorias está submetido ao Princípio da Seletividade, pelo qual quanto maior a necessidade da mercadoria, menor deve ser a tributação, e vice versa, evidenciando, inclusive, tratar-se de um poder, e não de uma facultatividade do Poder Público. Tal seletividade, todavia, corriqueiramente é desrespeitada pelos Estados. Tome-se o exemplo da mercadoria energia elétrica: nos Estados do Paraná e de São Paulo, a alíquota do imposto sobre a circulação de mercadorias é 29% e 25%, respectivamente, a mesma dispensada a cigarros, bebidas e telecomunicações. Certamente, a energia elétrica é uma das mais importantes e

⁷⁵ Conforme apontado por Carvalho (2006, p. 85), o relatório *Doing Business 2006*, do Banco Mundial, as empresas brasileiras gastam em média 2.600 horas anuais para o cumprimento dos deveres instrumentais referentes aos tributos nacional, figurando como o país mais burocrático do mundo nesse sentido. Esse montante foi mantido em 2009, consoante se infere do novo relatório, disponível em <http://www.doingbusiness.org/ExploreEconomies/?economyid=28#PayingTaxes>. Vale destacar ainda que, à época, o Brasil era também terceiro país com maior carga tributária incidente sobre a receita, perdendo somente para Burundi e Sierra Leoa.

principais mercadorias da sociedade atual, utilizada em todos os âmbitos, desde as menores casas até os enormes complexos industriais, escritórios prestadores de serviços, clínicas, hospitais e escolas; todavia, não é considerada essencial pelos Estados, o que se demonstra pelas elevadas alíquotas aplicadas. Tal discrepância das alíquotas praticadas foi levada ao Poder Judiciário, resultando em decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado do Paraná no sentido de que a individualização das alíquotas do imposto enquadra-se na discricionariedade dos Estados, de modo que ao Poder Judiciário é defeso intervir nesse campo em prol do Princípio da Divisão dos Poderes⁷⁶. De acordo com a interpretação formada pelo órgão competente, portanto, o Princípio da Seletividade é satisfeito de acordo com a discricionariedade do Poder Público, isto é, é essencial, e atrai alíquotas menores, o que o Poder Administrativo assim determinar, sem possibilidade, inclusive, de intervenção pelo Judiciário.

Tal interpretação, entretanto, não sobrevive a uma análise sistemática da Constituição Federal. Primeiro porque ainda que o ato administrativo seja discricionário, não é totalmente desvinculado da lei, a quem compete resguardar os limites do exercício do poder público, de modo que efetivamente cabe ao Poder Judiciário efetuar o controle da legalidade de tal ordem de atos. Como bem se pode notar, não obstante o Princípio da Seletividade ser matéria de extrema subjetividade e complexidade social, variando de acordo com a

⁷⁶ Segue a ementa do julgado:

INCIDENTE DE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. PLEITO DE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE ARTIGOS DE LEI ESTADUAL E DECRETO QUE DISCIPLINAM A ONERAÇÃO DO ICMS INCIDENTE SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA NA ORDEM DE 27%. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE EM RAZÃO DA ESSENCIALIDADE DO PRODUTO. CRITÉRIO QUE CABE À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA AFERIR, SOB A ÓTICA DA DISCRICIONARIEDADE. PODER JUDICIÁRIO INCOMPETENTE PARA AFERIR TAL SITUAÇÃO, SOB PENA DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA SEPARAÇÃO DOS PODERES. INSTITUIÇÃO DE ALÍQUOTA NA ORDEM DE 27% QUE NÃO AFRONTA DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL. INCIDENTE DE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE JULGADO IMPROCEDENTE, PARA O FIM DE DECLARAR A CONSTITUCIONALIDADE DOS ARTIGOS 14 DA LEI ESTADUAL Nº 11.580/1996 E 15, DO REGULAMENTO DO ICMS NO ESTADO DO PARANÁ, APROVADO PELO DECRETO Nº 5.141/2001. A Constituição Federal faculta o critério da seletividade do ICMS, entretanto, se adotado deverá ocorrer de acordo com a essencialidade das mercadorias e serviços, e não de acordo com critérios outros. Levando-se em conta a essencialidade do produto ou serviço, a seletividade do tributo deve ser observada sob a ótica da discricionariedade dos Poderes Executivo e Legislativo, não cabendo ao Poder Judiciário intervir em tal questão. Franquear ao Poder Judiciário a aferição do grau de essencialidade da energia elétrica para a aplicação do princípio da seletividade, ou seja, interferir sobre o critério de fixação da alíquota da energia elétrica atentaria obliquamente contra o princípio da separação dos poderes. Optando o legislador pela adoção do princípio da seletividade em função da essencialidade do tributo no Estado do Paraná, a fixação de alíquota incidente sobre a energia elétrica em 27%, a fim de promover o equilíbrio econômica-social-político governamental, não há falar em violação a Carta Magna, ainda mais quando esta autoriza que se adote tal posição, ou seja, de tratamento desigual entre partes desiguais, sendo, portanto, constitucionais os artigos 14 da Lei Estadual nº 11.580/1996 e 15, do Regulamento do ICMS no Estado do Paraná, aprovado pelo Decreto nº 5.141/2001. (TJPR - Órgão Especial - IDI 0174723-7/01 - Foro Central da Região Metropolitana de Curitiba - Rel.: Des. Luiz Mateus de Lima - Unânime - J. 17.11.2006) (PARANÁ, 2006).

localização territorial, situação financeira e econômica, dentre inúmeros outros fatores, não se pode olvidar que a própria Constituição Federal enuncia preceitos que são indisponíveis ao Poder Público, os quais se prestam nitidamente como limites à discricionariedade do Poder Público. Observa-se que a Constituição Federal, em seu artigo 6º⁷⁷, eleva à alçada de direitos sociais fundamentais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância e a assistência aos desamparados, direitos sociais estes que visam justamente preservar um dos fundamentos básicos da República Federativa do Brasil, qual seja, a dignidade da pessoa humana⁷⁸. Este, pois, deve ser o conteúdo mínimo do vocábulo essencial, previsto pelo artigo 155, § 2º, III, da Constituição Federal: '[...] serão essenciais todas as mercadorias destinadas à educação, à saúde, ao trabalho, à moradia, ao lazer, à segurança, à previdência social, à proteção à maternidade, à infância e à assistência aos desamparados, respeitando-se, desta forma, os direitos sociais dos cidadãos' BRASIL, 1988).

É válido acrescentar ainda que o *caput* do art. 37, da Constituição Federal (BRASIL, 1988)⁷⁹, enuncia que o Poder Público está diretamente ligado ao Princípio da Moralidade, de modo que seus atos não podem ferir a moral pública, sendo que, razoavelmente, devem estar de acordo com as convenções sociais tidas como corretas ou melhores para a comunidade. O Poder Público está inserido em uma sociedade, a qual constitui um corpo personificado de princípios e anseios que devem ser perseguidos e concretizados, na medida do possível e do desejável, pelo Poder Público. É exatamente por esta razão que Oliveira (2005, p. 276) afirma que a essencialidade constitucional do imposto

[...] possui um mínimo de conteúdo que obriga o legislador e o intérprete a buscarem a tributação menos onerosa para os bens mais essenciais, pois o ICMS possui um arcabouço de alíquotas que permite ao legislador aplicar este princípio e, ao menos para casos evidentes, este estaria obrigado a implementar uma carga tributária menor em harmonia com o quadro de alíquotas dos demais produtos e serviços.

⁷⁷ Art. 6º. São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição (BRASIL, 1988).

⁷⁸ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I - a soberania; II - a cidadania; III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V - o pluralismo político (BRASIL, 1988).

⁷⁹ Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, e, também, ao seguinte: [...] (BRASIL, 1988).

Diante disso, tem-se que a essencialidade das mercadorias está intrinsecamente ligada à manutenção da dignidade humana, devendo este critério ser levado em conta pelo legislador ordinário quando da fixação das alíquotas do imposto sobre a circulação de mercadorias. E, deve ser ressaltado que tal limitação é importante sob o ponto de vista concorrencial à medida que impede que os produtos de menor elasticidade sofram sobreoneração tributária indevida, a exemplo do que se dá com a energia elétrica. Para as mercadorias inelásticas, ainda que seu consumo seja pouco variável, o jogo de mercado, por meio da Lei da Oferta e da Procura, tende a regular os respectivos preços, excluindo aquelas de igual qualidade, porém de preço superior. Entretanto, com o acréscimo tributário indevido, o mercado perde certos parâmetros de conformação de preços, os quais estarão mascarados pelo imposto incidente, que passará a compor grande parte do valor da mercadoria. Além disso, a desobediência à seletividade pode, em última instância, levar à sonegação fiscal. Isso porque, coadunando o Princípio da Seletividade da mercadoria aos bens de necessidades básicas, com menor elasticidade, o aumento indevido da tributação onde esta deveria ser desonerada levará a um determinado momento em que a aquisição simplesmente estará fora do poder aquisitivo dos cidadãos, os quais passarão a buscar alternativas e forçarão as empresas a reduzirem seus preços, de modo que o primeiro corte será os tributos. A história brasileira de inflação e a elevada carga tributária atual bem demonstram isso, deixando claro que a concorrência deve se instaurar entre os agentes do mercado, e não entre estes e os Estados.

4.6 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Nos termos apresentados no tópico 3.1.3.1, a substituição tributária em sentido amplo pode se apresentar de duas formas: a substituição tributária para frente, ou diferimento, e a substituição tributária para trás, ou simplesmente substituição tributária em sentido estrito. No primeiro caso, toda a cadeia de circulação de mercadorias é desonerada do imposto, o qual incide, de forma monofásica, quando da venda a consumidor final ou da remessa da mercadoria para outros Estados; não havendo qualquer tributação durante as etapas anteriores, não há direito de crédito, de modo que, ao final, o imposto incidente sobre a mercadoria como um todo, realizando a incidência sobre os fatos imponíveis concretizados até então. No segundo caso, entretanto, a incidência tributária se dá sobre fatos imponíveis

presumidos, os quais ainda não aconteceram, podendo gerar, com isso, distorções nos preços das mercadorias.

Isso porque, para se apurar a base de cálculo que presumidamente virá a ser praticada, é possível a utilização de três métodos: (a) a utilização do preço final dado pelo Poder Administrativo, quando se tratar de produto objeto de regulamentação governamental; (b) a utilização do preço final dado pelos fabricantes ou distribuidores do produto, a exemplo de cigarros; ou (c) a elaboração de Pautas Fiscais, onde a lei fixa margens de lucro presumidas, definindo, por estimativa, o preço final que será praticado. Nas duas primeiras hipóteses, em razão de o preço final da mercadoria ser conhecido antecipadamente, não há maiores distorções concorrenciais, o que não se vislumbra na terceira hipótese.

De fato, incidindo a substituição tributária sobre fatos imponíveis futuros, a mercadoria será posta no mercado com preço irreal, caso a margem de lucro efetiva seja inferior àquela legalmente determinada, de modo que, sem mecanismos de restituição das eventuais diferenças⁸⁰, o mercado competirá em razão do tributo, e não da mercadoria. Além disso, deve ser destacado novamente que cada Estado possui competência para regular o imposto sobre a circulação de mercadorias dentro dos seus territórios da maneira que melhor corresponder às suas políticas internas, respeitadas as diretrizes constitucionais e complementares. Isso significa afirmar que determinada mercadoria pode estar sujeita à substituição tributária em determinados Estados e ao regime ordinário em outros, de modo que, ao competirem no mercado, a disparidade será evidente, com vantagem àquelas que ainda não sofreram a tributação⁸¹.

⁸⁰ Atualmente estão sob julgamento perante o Supremo Tribunal Federal as Ações Diretas de Inconstitucionalidade n^{os} 2.675 e 2.777, onde os governadores dos Estados de Pernambuco e São Paulo, respectivamente, questionam a constitucionalidade das suas legislações que vedam a restituição do imposto sobre a circulação de mercadorias quando o fato imponível presumido não se concretizar ou se concretizar a menor. As ações estão empatadas com cinco votos tanto pela constitucionalidade, quanto pela inconstitucionalidade, aguardando tão somente o voto final do Ministro Carlos Ayres Britto.

⁸¹ Ferraz (2007, p. 375) traz um ótimo exemplo que demonstra claramente os problemas decorrentes da substituição tributária para frente. Em decorrência da grande sonegação no setor de bebidas, aliado à dificuldade de fiscalização, foram instalados medidores de vazão nas fábricas de cerveja e, posteriormente, também nas fábricas de refrigerante. A função é simples: como a tributação neste ramo incide sobre o volume comercializado, o controlador, aliado à sistemática de substituição tributária (pauta fiscal), permitiria à Administração Pública recolher todo o tributo incidente na cadeia produtiva logo na fonte distribuidora, não mais precisando alcançar as dificuldades do varejo. Tal sistemática, contudo, trouxe a seguinte consequência: a pauta fiscal para a substituição tributária é construída a partir de preços médios no mercado, o que faz com que os produtos de melhor qualidade, e, em decorrência, mais caros, sejam tributados a menor, enquanto os produtos mais baratos, em geral de pequenos produtores, sofrem uma elevação na tributação e, como não poderia deixar de ser, no seu preço final, repercutindo diretamente na livre concorrência. A discussão travada perante os Tribunais deixa bem nítida a colisão de princípios neste caso, sendo que as grandes produtoras defendem que as pequenas produtoras teriam vantagens comerciais sem o controle de vazão, enquanto, em sentido

A substituição tributária, como se pode notar, embora consista efetivo controle de política fiscal, mediante a tributação da mercadoria no atacado, onde esta se encontra concentrada e facilmente fiscalizável, em detrimento do varejo, onde há a pulverização, pode trazer vários problemas concorrenciais, os quais ultrapassam o argumento de que a tributação anterior previne a sonegação posterior. Isso, de fato, ocorre; entretanto, os produtos são alocados no mercado com preços viciados, com carga tributária que, não raras as vezes, nem ao menos corresponde com os preços efetivamente praticados, afastando a almejada neutralidade estatal.

4.7 ANOTAÇÕES PARA UMA REFORMA TRIBUTÁRIA

O direito positivo é um sistema, vale dizer, um conjunto organizado de normas e princípios que se interrelacionam a todo o momento, constituindo um todo uno e indissociável. Disso se extrai que a interpretação e aplicação das normas jurídicas deve sempre levar em consideração o conjunto normativo e não proposições tomadas isoladamente. E não o poderia ser diferente: construindo-se o ordenamento jurídico de forma escalonada a partir da Constituição Federal, a qual guarda os valores e objetivos comuns da sociedade, uma aplicação desagregada do todo será juridicamente falha, destoante do conjunto. Uma aplicação do direito como tal poderá, a princípio, transparecer elementos de validade; porém, submetendo-a a uma análise mais rigorosa, sistemática, denotar-se-á vários vícios que afastam

contrário, as pequenas defendem que sua submissão ao regime tributário das grandes não permite a sua sobrevivência. No julgamento do caso, o Tribunal Regional Federal da 1ª Região (BRASIL, 2007b) ao deferir a medida liminar no agravo de instrumento nº 2007.01.00.016002-5, de relatoria da Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso, interposto pela Associação dos Fabricantes de Refrigerantes do Brasil – AFREBRAS em face da União (Fazenda Nacional), expõe: “O intuito maior da instalação dos medidores de vazão está no controle da sonegação fiscal, que, inicialmente, ocorreu em relação às fabricantes de cervejas, e, agora, terá aplicação às fabricantes de refrigerantes e água. No entanto, não se pode negar que, ao tempo em que se institui modelo de controle, cujo ônus de instalação pode acarretar prejuízos de grande monta para as fabricantes de médio e pequeno porte, a manutenção e o fortalecimento das empresas de grande porte é evidente. Enquanto isso, inegável que a sonegação fiscal tem suporte em todas as categorias de empresas, sejam as de pequeno e médio, como as de grande porte. Ressalto a necessidade, a importância e dever de fiscalização desses serviços, especialmente para o fim de evitar a evasão fiscal, contudo, questiono as consequências desse modelo de controle, relativamente à formação de monopólio e concorrência desleal. Tais constatações iniciais me levam a enfrentar a questão sob o aspecto da possível violação aos princípios da igualdade, proporcionalidade, razoabilidade, da isonomia e da livre iniciativa”. Sob este fundamento, as pequenas e médias indústrias de bebidas foram dispensadas da instalação do controlador de vazão, visando, com isso, à proteção da concorrência e da livre iniciativa.

sua aparente constitucionalidade. É justamente isso que se revela quando se opõe, no ordenamento brasileiro, os Princípios da Livre Iniciativa e da Livre Concorrência, insculpidos no artigo 170, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), ao imposto sobre a circulação de mercadorias.

O estudo de tal imposto à luz dos Princípios da Ordem Econômica pode ser justificado por duas perspectivas. Primeiro lugar, acima descrito, em razão da unicidade do direito, determinando que, ao se criar ou regular tributos, não somente os princípios tributários devem ser observados, mas sim toda a Constituição Federal. Já em segundo lugar, a tributação sobre o consumo incide, em última instância, sobre atividades econômicas, quais sejam, a produção e a circulação de bens e serviços, e, como tal, deve sofrer o amparo estatal para a observância das garantias mínimas e a viabilidade do jogo econômico, amparo que, se necessário, deve impor limites à atuação do próprio Estado. Impactar o imposto de circulação pela ótica concorrência e da livre iniciativa, portanto, presta-se para aprimorar a tributação, melhor adequando-a aos preceitos constitucionais, inclusive no que se refere aos direitos dos agentes econômicos.

No presente estudo foram identificados vários problemas do imposto sobre a circulação de mercadorias relacionados à livre iniciativa e a liberdade de concorrência, quais sejam: (a) o cálculo por dentro; (b) a sobreposição de bases imponíveis; (c) a falta de sistematização e as dificuldades no que tange às hipóteses de utilização de créditos apropriados e acumulados; (d) alta complexidade da sistemática brasileira atual da tributação, o que repercute, também, no elevado número de deveres instrumentais; (e) a adoção do crédito físico em detrimento do crédito financeiro; (f) a falta de informações, no que diz respeito à carga fiscal, dirigida ao contribuinte consumidor, agravada, em decorrência, pela própria sistemática tributária vigente; e (g) a metodologia da tributação das operações interestaduais, sendo grandes as críticas dirigidas tanto ao sistema da tributação na origem, quanto ao sistema da tributação no destino. Pela perspectiva dos Princípios da Livre Iniciativa e da Livre Concorrência, tais problemas causam sérios impactos no jogo de mercado, uma vez que exercem influência direta e indireta no preço dos produtos colocados à disposição, o que vai de encontro à própria característica neoliberal da Constituição Federal de 1988.

Hoje, a interferência do Estado no domínio econômico está limitado a planejar, fiscalizar e incentivar as atividades econômicas, e somente para manter a segurança nacional ou for de relevante interesse público, em razão de violação aos princípios do artigo 170. Afora tais hipóteses, o Estado deve ser neutro na livre iniciativa, deixando que o mercado flua livremente. Aliás, o imposto sobre a circulação de mercadorias, por sua própria

natureza, deveria ser neutro, com toda a carga tributária repassada ao consumidor, desonerando a cadeia comercial.

A solução para os problemas apontados se resume a basicamente duas medidas, podendo a primeira ser chamada de intrínseca, abrangendo tão somente o imposto sobre a circulação de mercadorias, e a segunda extrínseca, envolvendo toda uma reestruturação do sistema tributário a partir da repartição de competência. No primeiro caso, seria necessário (a) simplificar o sistema do imposto, mediante a criação de uma legislação nacional geral, onde se estabeleceriam, ao menos, unidade de deveres instrumentais, de modo a permitir às empresas reduzir o seu aparato administrativo essencial para cumprir todas essas obrigações, em especial nas operações interestaduais; e (b) tornar a tributação por fora, isto é, não mais se permitir que o imposto se incorpore à própria base de cálculo, o que provoca, além de simplificação, transparência fiscal e economia tributária, permitindo, em consequência, o livre desenvolvimento das atividades econômicas sem ingerências estatais.

A possibilidade seguinte seria uma total revisitação do sistema. Em praticamente todos os países economicamente relevantes do mundo, as operações de produção e circulação de mercadorias e serviços são tributados por um único imposto, incidente sobre o valor agregado, ou, no máximo, por dois, sendo um destinado às operações interestaduais. No Brasil, porém, essa forma de tributação foi dividida em três impostos diversos, destinando cada um a um dos Entes da Federação, o que causa muitos dos problemas apontados. A revisitação do sistema brasileiro atual pretenderia colocar a sistemática brasileira em consonância à sistemática mundial, o que facilitaria, inclusive, os processos de integração, além de trazer uma tributação mais justa, transparente, eficaz e sistemática.

Isso se faria, de início, mediante a extinção dos três impostos existentes atualmente, ditos incidentes sobre o consumo, quais seja, o imposto sobre serviços de qualquer natureza, o imposto sobre produtos industrializados e o imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços. No lugar, seriam criados dois impostos não cumulativos de valor agregado, um de competência estadual que incidiria sobre as operações internas de produção e circulação de bens e serviços, e outro de competência da União, incidindo sobre as operações interestaduais também de produção e circulação de bens e serviços, operações estas que, em realidade, se tornariam federais, a exemplo do que se dá atualmente com o imposto sobre produtos industrializados. Com a criação do IVA-Estadual e do IVA-Nacional, primeiramente resolveria o problema de bases sobrepostas, uma vez que industrialização, circulação e prestação de serviços seriam tributados por um único imposto. Essa medida, em termos financeiros, também não traria qualquer prejuízo aos municípios, uma vez que a experiência

atual com sistemáticas unitárias, tal como se dá com o SIMPLES Nacional, demonstra a possibilidade e a viabilidade de se arrecadar tributos por somente um Ente da Federação sem que isso traga prejuízos aos repasses constitucionais, os quais, inclusive, seriam revistos para se adequar à nova sistemática e não comprometer nenhum orçamento. Ainda, a unificação dos três impostos sobre o consumo traria uma grande simplificação no que se refere às obrigações instrumentais, uma vez que seria necessária tão somente uma contabilidade para ambos os impostos, as quais passariam a abranger todas as operações praticadas pela empresa, tanto internas, quanto federais. Indo além, o IVA-Nacional poderia abranger ainda as atuais contribuições ao Programa de Integração Social e Contribuição à Seguridade Social, em razão de estas, em última instância, também onerar o consumidor final.

A criação do IVA-Estadual e do IVA-Nacional traria ainda benefícios à arrecadação e à fiscalização. Por se tratar de impostos não cumulativos, regidos ainda pela sistemática de créditos e débitos, e, por passarem a abranger todas as empresas industriais, comerciais e prestadoras de serviços, os IVA's provocariam uma sensível diminuição nas possibilidades de sonegação, visto que a apropriação dos créditos – tal como se dá atualmente – se condicionaria à idoneidade da documentação fiscal. As empresas, juntamente com o Estado e com a União, seriam fiscais dos impostos, o que, ante a ampla gama de empresas tributadas, se revela benéfico. Mais do que isso, as estruturas administrativas municipais hoje existentes para a fiscalização do imposto sobre serviços de qualquer natureza seriam redirecionadas aos IVA's, sendo que, inclusive, os municípios que atualmente não arrecadam o imposto seriam beneficiados com a nova sistemática, ante os repasses do Estado e da União.

A sistemática da não cumulatividade continuaria como a atual, substituindo-se, no entanto, o crédito físico pelo crédito financeiro. A legislação, também, seria unificada, trazendo maior certeza do direito às relações. Por sua vez, a retirada da competência estadual para tributar as operações interestaduais e a sua atribuição à União acabaria, ou ao menos inibiria, com a guerra fiscal, o que também se justifica em razão da natureza nacional das operações. As alíquotas interestaduais fixadas pelo Senado Federal poderiam ser mantidas, à sugestão de reduzi-las no que se refere à destinação de produtos aos Estados consumidores. Além disso, uma das principais alterações trazidas pelos IVA's seria extinguir definitivamente o cálculo por dentro, trazendo benefícios não só no que tange à não cumulatividade tributária – que passaria a ser efetiva e não mais residual –, mas também ao consumidor, que poderia identificar com facilidade a carga fiscal incidente sobre o produto adquirido, conforme o cálculo demonstrado nos tópicos 4.1 e 4.1.2. É importante acrescentar que essa sistemática dos IVA's condiz também com a tributação dos demais países da América do Sul, o que

viabilizaria a integração econômica e a efetivação do Mercosul, visto que a atual tributação brasileira é um dos maiores empecilhos para tanto.

Uma reforma tributária com esta, embora possa ensejar inúmeras discussões, voltadas principalmente ao Pacto Federativo, deve ser objeto de consideração, visando alcançar um sistema tributário mais justo e economicamente eficiente.

CONCLUSÃO

1 – A Constituição Federal, em seu artigo 219, eleva o mercado interno à categoria de patrimônio nacional, assegurando aos participantes – agentes econômicos, consumidores e, em casos específicos, o próprio Estado – a igualdade de condições e de competição. Entretanto, apesar do status constitucional despendido ao mercado interno, a tributação atual tem exercido forte impacto na sua conformação, indo de encontro aos Princípios insculpidos na Carta Magna.

2 – Os homens, ao aceitarem viver em sociedade, transferem ao Estado seus anseios e desejos comuns, os quais passam a formar os objetivos da comunidade, consubstanciando a Constituição em sentido material. Nela, são depositados todos os valores da sociedade, cuja concretização é buscada pelo Estado.

3 – Os valores constantes da Constituição material assumem a forma de princípios, normas jurídicas de conteúdo axiológico que se prestam para direcionar a tomada de decisões políticas e a construção de todo o ordenamento jurídico. Os princípios, por meio dos seus conteúdos sintático, semântico e pragmático, definem hierarquia, procedimentos de decisão e de solução de conflitos e conteúdo das demais normas jurídicas, bem como as respectivas estruturas, isto é, quais os objetivos que estas devem alcançar. Paralelamente aos princípios, há ainda as regras, normas jurídicas que visam à concretização dos princípios em casos concretos e específicos, mediante a regulação direta das condutas intersubjetivas. A exemplo dos princípios, as regras também possuem conteúdos sintático, semântico e pragmáticos, os quais consubstanciam, respectivamente, a estrutura lógica hipotética-condicional que a constrói, a conduta regulada, com a prescrição do respectivo dever legal e a sua aplicação perante o caso concreto, da forma como entendida e interpretada pelo jurista.

4 – O ordenamento jurídico constrói-se de forma escalonada e organizada, partindo dos princípios constitucionais que definem estruturas e competências, seguindo para as regras abstratas até, por fim, alcançar casos específicos, onde há a incidência e a construção de nova norma jurídica, agora em sentido concreto. Em razão de tal estruturação, é válido afirmar que o ordenamento jurídico é um sistema, formando um todo único e indissociável, onde toda e qualquer interpretação e aplicação deve partir da Constituição e voltar-se para a Constituição. Deste modo, os princípios e regras constitucionais não devem ser interpretados isoladamente, mas sempre em conjunto às demais normas, de forma sistemática.

5 – Em razão da sistematização da Constituição, podem haver casos onde dois ou mais princípios são plenamente aplicáveis, sendo que cada qual levará a soluções diversas, entrando, assim, em conflito. Nestas hipóteses de colisão de princípios, o caso deve ser ponderado com razoabilidade e proporcionalidade, buscando a solução que melhor se adegue à supremacia e à unidade da Constituição, ao modelo de Estado, à proteção aos Direitos Fundamentais e à vedação ao excesso de poder.

6 – Vem ganhando relevância cada vez maior o ramo do conhecimento denominado Análise Econômica do Direito, decorrente, em especial, da doutrina americana, a qual busca a análise do fenômeno jurídico por meio de instrumentos econômicos. Tal método, aplicado ao direito tributário tanto sob uma perspectiva descritiva, isto é, pelos princípios econômicos em si, quanto normativa, ou seja, com preceitos econômicos integrando os fundamentos das normas jurídicas, traz importantes informações acerca do impacto fiscal no preço final dos produtos postos à disposição e, via de consequência, no jogo de mercado.

7 – Ao se proceder a uma análise econômica do direito tributário, o que se busca, em última instância, é concretizar os ideais de justiça econômica e de justiça tributária. A primeira é alcançada à medida que se alocam de forma eficiente os bens da sociedade, ou seja, ante a escassez de tais bens, os mesmos devem ter tanto a sua produção, quanto distribuição, maximizadas, além de alcançar o maior número de pessoas possível, buscando a sua satisfação. Por sua vez, tem-se a segunda à medida que a legislação é devidamente cumprida, principalmente no que diz respeito aos princípios tributários da legalidade e da capacidade contributiva.

8 – Apesar de consistir um ramo de conhecimento, a análise econômica do direito tributário foi contemplada pelo ordenamento jurídico brasileiro, determinando o artigo 146-A, da Constituição Federal, que ‘A Lei Complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo’ (BRASIL, 1988).

9 – Uma dada Constituição pode apresentar normas estatutárias ou diretivas. Enquanto no primeiro caso há somente a definição de estruturas e competências, no segundo há a enunciação de objetivos a serem perseguidos e concretizados. No caso brasileiro, pode-se afirmar que a ordem tributária enquadra-se na primeira classe e a ordem econômica na segunda classe, o que decorre tanto de fatores históricos, quanto jurídicos. Isso significa afirmar que os princípios econômicos, em especial os Princípios da Livre Iniciativa e da Livre

Concorrência, devem ser aplicados de forma a buscar a eficiência e o desenvolvimento da economia nacional, enquanto os princípios tributários devem ser voltados à proteção dos contribuintes contra o poder de tributar do Estado.

10 – A ordem tributária nacional pauta-se primordialmente nos Princípios da Legalidade e da Capacidade Contributiva. Pelo primeiro, a Constituição Federal realiza a repartição de competências outorgadas à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal competência para instituir os tributos que prevê, quais sejam, impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios, sendo ainda que, em relação aos primeiros, delimita as materialidades e as reparte entre os Entes Federativos. Por sua vez, pelo segundo princípio, os impostos, por incidirem sobre sinais de riqueza externalizados, devem onerar os contribuintes à proporção de tais sinais, de modo que o ônus tributário será tão maior quanto for a riqueza demonstrada.

11 – A ordem econômica nacional, de acordo com o artigo 170, da Constituição Federal, tem por objetivo assegurar a todos a existência digna, fundando-se na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, devendo ser observados os princípios da soberania nacional, da propriedade privada, da função social da propriedade, da livre concorrência, da defesa do consumidor, da defesa do meio ambiente, da redução das desigualdades regionais e sociais, da busca do pleno emprego e do tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

12 – Pelo Princípio da Livre Iniciativa, a todos os particulares é garantida a liberdade de ingresso no mercado na qualidade de agente econômico, salvo os monopólios constitucionais da União. Desdobrando-o no Princípio da Livre Concorrência, tem-se a liberdade dos agentes econômicos de permanecerem no mercado e de exercerem competição de acordo com o jogo de mercado, livre de quaisquer interferências estatais, ou, quando estas se fizerem necessárias, da forma mais reduzida possível.

13 – Os Princípios da Livre Iniciativa e da Livre Concorrência pressupõem a neutralidade fiscal, isto é, os tributos não podem impactar o preço final do produto posto à disposição ao consumidor, ou, caso o façam, que seja limitado a ponto de não interferir as decisões dos agentes econômicos. No caso de impostos que alcançam, em termos econômicos, a renda consumida, a neutralidade pode ser alcançada tanto pela incidência monofásica, quanto pela tributação pelo valor agregado: no primeiro caso, o imposto incidirá somente uma vez, ao final da cadeia de consumo, sobre o valor final do produto; no segundo caso, haverá a

incidência plurifásica, sendo que, no entanto, o imposto pago nas operações anteriores é compensado com o imposto cobrado nas operações posteriores, garantindo, assim, que se onere individualmente cada um dos elos da cadeia de consumo, transferindo a carga tributária para o consumidor final.

14 – Em razão da Constituição consubstanciar um todo único e indissociável, de modo que suas regras e princípios devem ser interpretados conjuntamente, é válido afirmar que as regras de competência tributária possuem conteúdo semântico econômico, isto é, os tributos, em sua essência, devem guardar obediência também aos Princípios da Ordem Econômica, dos quais retiram parte do seu fundamento de validade.

15 – A partir da Constituição Federal, é possível construir a regra matriz de incidência tributária do imposto sobre a circulação de mercadorias da seguinte forma: (a) no antecedente, têm-se, no critério material, realizar operações de circulação de mercadoria, no critério espacial, qualquer lugar do território nacional, e, no critério temporal, o momento da realização da operação de circulação de mercadoria; (b) no consequente, no critério pessoal sujeito ativo, o Estado onde se deu a operação de circulação de mercadoria, no critério pessoal sujeito passivo, o vendedor da mercadoria, no critério quantitativo base de cálculo, o valor da operação e no critério quantitativo alíquota, os percentuais previstos em lei.

16 – O imposto sobre a circulação de mercadorias, ainda, está submetido a duas outras peculiaridades, quais sejam, o Princípio da Seletividade em razão da essencialidade da mercadoria e o Princípio da Não Cumulatividade. Pela seletividade, levando-se em consideração a capacidade contribuinte, tem-se que as mercadorias essenciais, em geral os bens de necessidades básicas, devem sofrer tributação a menor, em contrapartida da oneração mais forte recaída sobre as mercadorias supérfluas. Por sua vez, pelo Princípio da Não Cumulatividade, todo o imposto incidente nas operações anteriores são compensados com os impostos incidentes nas operações posteriores, sendo que, para tanto, é garantido ao contribuinte o direito à apropriação de crédito físico, isto é, crédito decorrente estritamente da aquisição de mercadorias ou bens diretamente utilizados na cadeia de circulação, excluídos aí os bens de consumo ou destinados ao ativo fixo. Além disso, ao contrário dos demais impostos, o imposto sobre a circulação de mercadorias tem o seu valor incluído na própria base de cálculo, consubstanciando o chamado cálculo por dentro.

17 – O imposto sobre a circulação de mercadorias tem ciclo de positivação manifestamente escalonado, iniciando pela Constituição Federal, seguindo pela lei complementar até culminar

na sua instituição por cada um dos Estados e pelo Distrito Federal, cada qual com sua regulamentação própria e voltada para os interesses e peculiaridades próprias. Nesse processo, principalmente com a edição das leis estaduais, não é levada em consideração a interpretação sistemática da interpretação, de forma que o imposto, por diversos aspectos, acaba por ferir os Princípios da Livre Iniciativa e da Livre Concorrência. De forma ideal, o imposto sobre a circulação de mercadorias não poderia impor óbices para o ingresso no mercado – salvo se este óbice se justificar justamente em prol da liberdade de iniciativa –, bem como deveria garantir condições para que a concorrência se regule de acordo com as suas próprias regras, de modo a não limitar o número de compradores ou de produtos postos à disposição, assegurar igualdade de condições ao maior número de produtos congêneres possível e, principalmente, os preços devem ser ditados pelo próprio mercado, de forma transparente, sem interferência tributária do Estado ou interferência mínima, reduzindo o respectivo impacto da carga fiscal.

18 – O cálculo por dentro do imposto de circulação de mercadorias causa distorções no preço final da mercadoria, colocando-a no mercado com preço artificial, sem qualquer transparência quanto à sua conformação, além de causar cumulatividade residual, sobreposição de bases impositivas tributárias e dificultar o conhecimento, por parte do consumidor, do montante efetivamente pago a título do imposto.

19 – A atual sistemática do imposto sobre a circulação de mercadorias garante ao contribuinte somente a apropriação de crédito físico, em detrimento do crédito financeiro. Em consequência, toda a carga tributária de investimentos, não obstante se voltarem para a cadeia de circulação, não geram créditos, acarretando o seu repasse ao preço final da mercadoria posta à disposição.

20 – O mesmo fenômeno se dá em virtude de créditos acumulados: apesar de, em determinadas situações, ser assegurada a manutenção de créditos apropriados, a ausência de formas eficazes de restituição, de compensação ou de transferência faz com que a respectiva carga tributária seja repassada ao preço do produto final.

21 – O ordenamento brasileiro, no que diz respeito às operações interestaduais, adotou a sistemática de sujeição ativa mista, isto é, parte da arrecadação é atribuída ao Estado de origem da mercadoria e parte ao Estado de destino, cabendo ao primeiro o montante referente à alíquota interestadual e, ao segundo, o diferencial entre mencionada alíquota e a alíquota internamente praticada. No caso, a alíquota interestadual é maior quando a mercadoria é

direcionada aos Estados ditos consumidores, de forma a garantir um equilíbrio regional e evitar a evasão de capitais ante o fraco fomento industrial e comercial. Tal sistemática, apesar de favorecer a igualdade regional, acaba por obrigar o contribuinte a construir amplo aparato administrativo para fazer frente a todos deveres instrumentais inerentes, decorrentes principalmente da pluralidade de legislações, sendo que os respectivos custos são repassados ao preço do produto posto no mercado.

22 – Apesar de a Constituição Federal garantir que mercadorias essenciais sofrerão tributação a menor, há casos, a exemplo da energia elétrica, em que isso não ocorre. Com isso, o mercado, principalmente no que diz respeito às mercadorias de consumo inelástico, perde certos parâmetros de conformação de preços, os quais estarão mascarados pelo imposto incidente, que passará a compor grande parte do valor da mercadoria, além de que a desobediência à seletividade pode levar à sonegação fiscal.

23 – A substituição tributária, embora possa consubstanciar efetivo instrumento de política tributária, voltada principalmente à prevenção contra a sonegação fiscal, pode causar distorções à concorrência à medida que não se permite, no caso da substituição para frente, o ressarcimento do contribuinte substituído no caso de o ulterior fato impositivo futuro não se concretizar ou se concretizar a menor. Nesse caso, o preço da mercadoria estará onerado com carga tributária irreal, não correspondente à sua grandeza econômica, a qual poderá não existir quando comparada com mercadoria decorrente de outro Estado, que não se utiliza do artefato da substituição.

24 - A solução para os problemas apontados se resume a basicamente duas medidas, podendo a primeira ser chamada de intrínseca, abrangendo tão somente o imposto sobre a circulação de mercadorias, e a segunda extrínseca, envolvendo toda uma reestruturação do sistema tributário a partir da repartição de competência. No primeiro caso, seria necessária (a) simplificar o sistema do imposto, mediante a criação de uma legislação nacional geral, onde se estabeleceriam, ao menos, unidade de deveres instrumentais, de modo a permitir às empresas reduzir o seu aparato administrativo essencial para cumprir todas essas obrigações, em especial nas operações interestaduais; e (b) tornar a tributação por fora, isto é, não mais se permitir que o imposto se incorpore à própria base de cálculo, o que provoca, além de simplificação, transparência fiscal e economia tributária, permitindo, em consequência, o livre desenvolvimento das atividades econômicas sem ingerências estatais. Já no segundo, seria necessária uma total revisitação do sistema, com a extinção tanto do imposto sobre a circulação de mercadorias, quanto a do imposto sobre produtos industrializados e do imposto

sobre serviços de qualquer natureza, os quais dariam lugar a dois impostos sobre valor agregado, sendo um de competência federal, abrangendo as operações interestaduais, e outro de competência estadual, abrangendo as operações internas. Com estes impostos, seria possível alcançar uma simplificação do sistema, além de suprimir muitos dos problemas apresentados na atualidade, a exemplo do cálculo por dentro, dificuldades de fiscalização, guerra fiscal e créditos físicos, afora a circunstância de que sistemática dos IVA's condiz ainda com a tributação dos demais países da América do Sul, o que viabilizaria a integração econômica e a efetivação do Mercosul, visto que a atual tributação brasileira é um dos maiores empecilhos para tanto.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

ARISTÓTELES. *Ética à nicômacos*. 2. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1992.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

ÁVILA, Humberto. A teoria dos princípios e o direito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 125, p. 33-49, fev. 2006.

_____. *A teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 7. ed. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

BARROSO, Luís Roberto. Fundamentos teóricos e filosóficos no novo direito constitucional brasileiro (pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo). In: BARROSO, Luís Roberto (Org.). *A nova interpretação constitucional: ponderações, direitos fundamentais e relações privadas*. São Paulo: Renovar, 2003. p. 1-48.

BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. O começo da história: a nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. In: BARROSO, Luís Roberto (Org.). *A nova interpretação constitucional: ponderações, direitos fundamentais e relações privadas*. São Paulo: Renovar, 2003. p. 327-378.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*. São Paulo: Ícone, 1995.

_____. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Brasília: UnB, 1999.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 6. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1996.

BRASIL. Constituição (1934). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Rio de Janeiro, DF, 1934.

_____. Constituição (1937). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Rio de Janeiro, DF, 1937.

_____. Constituição (1946). *Constituição dos Estados Unidos do Brasil*. Rio de Janeiro, RJ, 1946.

_____. Constituição (1969). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 1969.

_____. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 1988.

_____. *Decreto n. 4.544, de 26 de dezembro de 2002*. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4544.htm>. Acesso em: 22 mar. 2009a.

_____. *Emenda Constitucional n. 18, de 1 de dezembro de 1965*. Altera a Constituição Federal. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=116129>>. Acesso em: 21 nov. 2009b.

_____. *Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm>. Acesso em: 21 nov. 2009c.

_____. *Lei n. 4.625, de 31 de dezembro de 1922*. Orça a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923. Disponível em: <<http://www.soleis.adv.br/leis1922.htm>>. Acesso em: 21 nov. 2009d.

_____. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 22 mar. 2009e.

_____. *Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996*. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 22 mar. 2009f.

BRASIL. Senado Federal. Resolução n. 22. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=132875>> Acesso em: 21 nov. 2009g.

_____. Supremo Tribunal Federal. Julgamento de Ação Direta de Inconstitucionalidade. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.950/SP. Confederação Nacional do Comércio e Governador do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Eros Grau. Brasília, 3 de novembro de 2005. *Diário de Justiça*, [Brasília, DF], 2 jun. 2006a. p. 4.

_____. Supremo Tribunal Federal. Julgamento de Agravo Regimental em Agravo de Instrumento. Agravo de Instrumento nº 529.106/MG. Estado de Minas Gerais e Distribuidora de Petróleo Montes Claros Ltda. Relator: Ministra Ellen Gracie. Brasília, 29 de novembro de 2005. *Diário de Justiça*, [Brasília, DF], 3 fev. 2006b. p. 52.

_____. Supremo Tribunal Federal. Julgamento de Agravo Regimental em Agravo de Instrumento. Agravo de Instrumento nº 630.738/SC. Cerealista Lunardi Ltda. e Estado de Santa Catarina. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 15 de setembro de 2009. *Diário de Justiça*, [Brasília, DF], 8 out. 2009h. p. 1724.

_____. Supremo Tribunal Federal. Julgamento de Agravo Regimental em Recurso Extraordinário. Recurso Extraordinário nº 173.873/SP. Júlia Cristina Salem Mendonça Porto e Estado de São Paulo. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, 09 de setembro de 2009. *Diário de Justiça*, [Brasília, DF], 15 out. 2009i. p. 760.

_____. Supremo Tribunal Federal. Julgamento de Medida Cautelar em Ação Cautelar. Ação Cautelar nº 1.657 MC/RJ. American Virginia Indústria e Comércio Importação e Exportação de Tabacos Ltda. e União. Relator: Ministro Cezar Peluso. Brasília, 27 de junho de 2007. *Diário de Justiça*, [Brasília, DF], 30 ago. 2007a. p. 28.

_____. Supremo Tribunal Federal. Julgamento de Recurso Extraordinário. Recurso Extraordinário nº 195.621/GO. Prima Linea Comércio de Artigos de Couro Ltda. e Estado de

Goiás. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 7 de novembro de 2000. *Diário de Justiça*, [Brasília, DF], 10 ago. 2000. p. 18.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Julgamento de Recurso Extraordinário. Recurso Extraordinário nº 212.209/RS. Indústria de Bebidas Celina Ltda. e Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 23 de junho de 1999. *Diário de Justiça*, [Brasília, DF], 14 fev. 2003. p. 60.

_____. Supremo Tribunal Federal. Julgamento de Recurso Extraordinário. Recurso Extraordinário nº 560.626-1/RS. REDG – Consultoria Tributária Sociedade Civil Ltda. e União. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 12 de dezembro de 2000. *Diário de Justiça*, [Brasília, DF], 5 dez. 2008. p. 868.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Julgamento de Recurso Ordinário em Mandado de Segurança. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 17.134/MG. Álamo Distribuidora de Derivados de Petróleo Ltda. e Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Francisco Falcão. Brasília, 26 de outubro de 2004. *Diário de Justiça*, [Brasília, DF], 6 dez. 2004. p. 192.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Julgamento de Recurso Especial. Recurso Especial nº 1.105.151. Singer do Brasil Indústria e Comércio Ltda. e Estado de São Paulo. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Brasília, 23 de abril de 2009. *Diário de Justiça*, [Brasília, DF], 13 maio 2009j.

_____. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Deferimento de medida liminar. Agravo de instrumento nº 2007.34.00.010096-9. Associação dos Fabricantes de Refrigerantes do Brasil – AFREBRAS e Fazenda Nacional. Relator: Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso. Brasília, 16 de maio de 2007. *Diário de Justiça*, [Brasília,DF], 22 de maio de 2007b.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Julgamento de Recurso de Apelação. Apelação Cível nº 2003.70.01.014168-9. M. E. Gonçalves e Cia. Ltda. e União Federal (Fazenda Nacional). Relatora: Juíza Federal Vivian Josete Pantaleão Caminha. Porto Alegre, 13 de dezembro de 2006. *Diário Eletrônico*, [Porto Alegre, RS], 30 abr. 2007c.

CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. *Hermenêutica e argumentação: uma contribuição ao estudo do direito*. 2. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 12. ed. rev., ampl. até a EC 53/2006, de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Cristiano. Deveres instrumentais e custos de transação. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDO TRIBUTÁRIOS, 4., São Paulo: Noeses, 2006. p. 81-88.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. *Direito tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.

COELHO, Luiz Fernando. *Direito constitucional e filosofia da constituição*. Curitiba: Juruá, 2006.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. O iva brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo*. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 553-586.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM na constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade de instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Coord.). *Reforma tributária e mercosul*. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

_____. Não-cumulatividade, neutralidade, pis e cofins e a emenda constitucional nº 42/03. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. v. 8, p. 336-358.

DERZI, Misabel Abreu Machado; SANTIAGO, Igor Mauler. A harmonização dos ivas do Brasil para o desenvolvimento produtivo. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo*. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 527-552.

DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico: A-C*. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 1.

FERRAZ, Roberto. O consumo, a concorrência, o mercado e as distorções da substituição tributária (para frente). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, São Paulo, v. 11, p. 359-379, 2007.

FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do direito*. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na constituição de 1988*. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

HESSE, Konrad. *Escritos de derecho constitucional*. 2. ed. Madrid: Centro de Estudio Constitucionales, 1992.

KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986.

_____. *Teoria pura do direito*. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

LANGER, Suzanne K. *Na introduction to symbolic logic*. 3. ed. New York: Dover, 1967.

MACHADO, Hugo de Brito. *Princípios jurídicos da tributação na constituição federal de 1988*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. Virtudes e defeitos da não-cumulatividade do tributo no sistema tributário brasileiro. In: GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Fundamentos do pis e da cofins e o regime jurídico da não-cumulatividade*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 215-246.

MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A não-cumulatividade tributária (icms, ipi, iss, pis e cofins)*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MEYER-PFLUG, Samantha. Do princípio da legalidade e da tipicidade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 125-144.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006.

_____. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005.

PARANÁ. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. Julgamento de Incidente de Inconstitucionalidade em Apelação Cível. Apelação Cível nº 174.723-7. Fadaleal Supermercados Ltda. e Estado do Paraná. Relator: Desembargador Luiz Mateus de Lima. Curitiba, 17 de novembro de 2006. *Diário de Justiça*, [Curitiba, PR], 1 dez. 2006. n. 7254.

RIBEIRO, Wanderlei Ban. *Uma síntese do ICMS: principais inovações, pontos polêmicos e legislação básica*. São Paulo: IOB, 1989.

ROSSETI, José Paschoal. *Introdução à economia*. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ROSA JR., Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito financeiro & direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Renovar, 2002.

ROSS, Alf. *Direito e justiça*. 2. ed. Bauru: Edipro, 2007.

ROURA-PARELLA, Juan. *Spranger y las ciencias del espíritu*. México, D. F.: Minerva, 1994.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11, p. 241-271.

SILVA, Américo Luís Martins da. *A ordem constitucional econômica*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 19. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001.

SMITH, Adam. *Inquérito sobre a natureza e as causas da riqueza das nações*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1999. v. 2.

STEBBING, L. Suzan. *Introducción moderna a la lógica*. México: UNAM, 1965.

TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. *A tributação sobre o consumo de bens e serviços*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

TÔRRES, Heleno Taveira. O iva na experiência estrangeira e a tributação das exportações no direito brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo*. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 69-88.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: parte geral*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003. v. 1.

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

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed.. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

_____. Notas para um ensaio sobre a cultura. In: VILANOVA, Lourival. *Textos jurídicos e filosóficos*. São Paulo: Axis Mundi: IBET, 2003. v. 2, p. 277-323.

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

ARISTÓTELES. *Ética à nicômacos*. 2. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1992.

ARRUDA JR., Edmundo Lima de. *Direito e século XXI: conflito e ordem na onda neo-liberal pós-moderna (ensaios de sociologia do direito)*. Rio de Janeiro: Luam, 1997.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

ÁVILA, Humberto. A teoria dos princípios e o direito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 125, p. 33-49, fev. 2006.

_____. *A teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 7. ed. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. O 'postulado do legislador coerente' e a não-cumulatividade das contribuições. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11, 175-183.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na constituição e na lei*. São Paulo: Dialética, 2003.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.

BARROSO, Luís Roberto. Fundamentos teóricos e filosóficos no novo direito constitucional brasileiro (pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo). In: BARROSO, Luís Roberto

(Org.). *A nova interpretação constitucional: ponderações, direitos fundamentais e relações privadas*. São Paulo: Renovar, 2003. p. 1-48.

BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. In: BARROSO, Luís Roberto (Org.). *A nova interpretação constitucional: ponderações, direitos fundamentais e relações privadas*. São Paulo: Renovar, 2003. p. 327-378.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*. São Paulo: Ícone, 1995.

_____. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Brasília: UnB, 1999.

BOLAN, Ricardo. *Regimes especiais: ipi e icms*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 6. ed., rev., atual., e ampl. São Paulo: Malheiros, 1996.

BORGES, Souto Maior. *Isenções tributárias*. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Fundamentos do IPI (imposto sobre produtos industrializados)*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

BRASIL. Constituição (1934). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Rio de Janeiro, RJ, 1934.

_____. Constituição (1937). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Rio de Janeiro, RJ, 1937.

_____. Constituição (1946). *Constituição dos Estados Unidos do Brasil*. Rio de Janeiro, RJ, 1946.

_____. Constituição (1967). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 1967.

_____. Constituição (1969). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 1969.

_____. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 1988.

_____. *Decreto n. 2.637, de 25 de junho de 1998*. Regulamenta a cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D2637.htm>. Acesso em: 22 mar. 2009.

BRASIL. *Decreto n. 4.544, de 26 de dezembro de 2002*. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4544.htm>. Acesso em: 22 mar. 2009.

_____. *Decreto-lei n. 406, de 31 de dezembro de 1969*. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm>. Acesso em: 22 mar. 2009.

_____. *Emenda Constitucional n. 18, de 1 de dezembro de 1965*. Altera a Constituição Federal. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=116129>>. Acesso em: 21 nov. 2009.

_____. *Emenda Constitucional n. 8, de 14 de abril de 1977*. Altera a Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1967. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=123922>>. Acesso em: 22 mar. 2009.

_____. *Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm>. Acesso em: 21 nov. 2009.

_____. *Lei n. 4.625, de 31 de dezembro de 1922*. Orça a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923. Disponível em: <<http://www.soleis.adv.br/leis1922.htm>>. Acesso em: 21 nov. 2009.

_____. *Lei n. 3.520, de 30 de dezembro de 1958*. Altera a legislação do Imposto de Consumo e dá outras providências. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=112358>>. Acesso em: 22 mar. 2009.

_____. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 22 março 2009.

BRASIL. *Lei n. 8.078, de 11 de setembro de 1990*. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8078.htm>. Acesso em: 22 mar. 2009.

_____. *Lei n. 9.317, de 05 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9317.htm>. Acesso em: 22 mar. 2009.

_____. *Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996*. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 22 mar. 2009.

_____. *Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003*. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 22 mar. 2009.

_____. *Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006*. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis ns. 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei n. 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei n. 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar n. 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis ns. 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 22 mar. 2009.

_____. Ministério da Integração Nacional. Secretaria de Políticas de Desenvolvimento Regional. *A questão regional brasileira*. Disponível em: <http://www.mi.gov.br/desenvolvimentoregional/pndr/questao_regional.asp#questao>. Acesso em: 22 mar. 2009.

BRASIL. Senado Federal. Resolução n. 22. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=132875>> Acesso em: 21 nov. 2009.

_____. Supremo Tribunal Federal. Julgamento de Ação Direta de Inconstitucionalidade. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.950/SP. Confederação Nacional do Comércio e Governador do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Eros Grau. Brasília, 03 de novembro de 2005. *Diário de Justiça*, [Brasília, DF], 2 jun. 2006. p. 4.

_____. Supremo Tribunal Federal. Julgamento de Agravo Regimental em Agravo de Instrumento. Agravo de Instrumento nº 529.106/MG. Estado de Minas Gerais e Distribuidora de Petróleo Montes Claros Ltda. Relator: Ministra Ellen Gracie. Brasília, 29 de novembro de 2005. *Diário de Justiça*, [Brasília, DF], 2 fev. 2006. p. 52.

_____. Supremo Tribunal Federal. Julgamento de Agravo Regimental em Recurso Extraordinário. Recurso Extraordinário nº 173.873/SP. Júlia Cristina Salem Mendonça Porto e Estado de São Paulo. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, 09 de setembro de 2009. *Diário de Justiça*, [Brasília, DF], 15 out. 2009. p. 760.

_____. Supremo Tribunal Federal. Julgamento de Agravo Regimental em Agravo de Instrumento. Agravo de Instrumento nº 630.738/SC. Cerealista Lunardi Ltda. e Estado de Santa Catarina. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 15 de setembro de 2009. *Diário de Justiça*, [Brasília, DF], 8 out. 2009. p. 1724.

_____. Supremo Tribunal Federal. Julgamento de Medida Cautelar em Ação Cautelar. Ação Cautelar nº 1.657 MC/RJ. American Virginia Indústria e Comércio Importação e Exportação de Tabacos Ltda. e União. Relator: Ministro Cezar Peluso. Brasília, 27 de junho de 2007. *Diário de Justiça*, [Brasília, DF], 30 ago. 2007. p. 28.

_____. Supremo Tribunal Federal. Julgamento de Recurso Extraordinário. Recurso Extraordinário nº 138.284/CE. Petróleo Dois Irmãos Ltda. e União Federal. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, 01 de julho de 1992. *Diário de Justiça*, [Brasília, DF], 28 ago. 1992. p. 13456.

_____. Supremo Tribunal Federal. Julgamento de Recurso Extraordinário. Recurso Extraordinário nº 195.621/GO. Prima Linea Comércio de Artigos de Couro Ltda. e Estado de Goiás. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 07 de novembro de 2000. *Diário de Justiça*, [Brasília, DF], 10 ago. 2000. p. 18.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Julgamento de Recurso Extraordinário. Recurso Extraordinário nº 212.209/RS. Indústria de Bebidas Celina Ltda. e Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 23 de junho de 1999. *Diário de Justiça*, [Brasília, DF], 14 fev. 2003. p. 60.

_____. Supremo Tribunal Federal. Julgamento de Recurso Extraordinário. Recurso Extraordinário nº 353.657/PR. Madeira Santo Antônio Ltda. e União. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 25 de junho de 2007. *Diário de Justiça Eletrônico*, [Brasília, DF], 7 mar. 2008.

_____. Supremo Tribunal Federal. Julgamento de Recurso Extraordinário. Recurso Extraordinário nº 560.626-1/RS. REDG – Consultoria Tributária Sociedade Civil Ltda. e União. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 12 de dezembro de 2000. *Diário de Justiça*, [Brasília, DF], 5 dez. 2008. p. 868.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Julgamento de Recurso Ordinário em Mandado de Segurança. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 17.134/MG. Álamo Distribuidora de Derivados de Petróleo Ltda. e Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Francisco Falcão. Brasília, 26 de outubro de 2004. *Diário de Justiça*, [Brasília, DF], 6 dez. 2004. p. 192.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Julgamento de Recurso Especial. Recurso Especial nº 1.105.151. Singer do Brasil Indústria e Comércio Ltda. e Estado de São Paulo. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Brasília, 23 de abril de 2009. *Diário de Justiça*, [Brasília, DF], 13 maio de 2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula nº 156*. ‘A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS’. Disponível em: <http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stj/stj__0156.htm>. Acesso em: 16 abr. 2009.

_____. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Deferimento de medida liminar. Agravo de instrumento nº 2007.34.00.010096-9. Associação dos Fabricantes de Refrigerantes do Brasil – AFREBRAS e Fazenda Nacional. Relator: Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso. Brasília, 16 de maio de 2007. *Diário de Justiça*, [Brasília, DF], 22 maio 2007.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Julgamento de Recurso de Apelação. Apelação Cível nº 2003.70.01.014168-9. M. E. Gonçalves e Cia. Ltda. e União Federal (Fazenda Nacional). Relatora: Juíza Federal Vivian Josete Pantaleão Caminha. Porto Alegre, 13 de dezembro de 2006. *Diário Eletrônico*, [Porto Alegre, RS], 30 abr. 2007.

BRASIL JR., Vicente (Coord.). *IPI: questões atuais*. Curitiba: Juruá, 2006.

CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. *Hermenêutica e argumentação: uma contribuição ao estudo do direito*. 2. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição tributária do icms*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. *ICMS*. 12. ed. rev., ampl. até a EC 53/2006, de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Cristiano. *Deveres instrumentais e custos de transação*. In: IV CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDO TRIBUTÁRIOS. São Paulo: Noeses, 2006. p. 81-88.

_____. *Teoria do sistema jurídico: direito, economia, tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CARVALHO, Cristiano; MATTOS, Ely José de. Entre princípios e regras: uma proposta de análise econômica no direito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 157, p. 27-44, out. 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. *Direito tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Rubens Miranda de. *ISS: a lei complementar nº 116/03 e a nova lista de serviços*. São Paulo: MP Editora, 2006.

COELHO, Luiz Fernando. *Direito constitucional e filosofia da constituição*. Curitiba: Juruá, 2006.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *O controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na constituição de 1988*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

_____. O iva brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo*. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 553-586.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM na constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva. *Colisões entre princípios constitucionais: razoabilidade, proporcionalidade e argumentação jurídica*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2007.

CRUZ, Antônio Maurício. *O ipi: limites constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do estado*. 17. ed., atual., e ampl. São Paulo: Saraiva, 1993.

DANTAS, David Diniz. *Interpretação constitucional no pós-positivismo: teorias e casos práticos*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Madras, 2005.

DERANI, Cristiane. *Direito ambiental econômico*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade de instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Coord.). *Reforma tributária e mercosul*. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

_____. Não-cumulatividade, neutralidade, pis e cofins e a emenda constitucional nº 42/03. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. v. 8, p. 336-358.

_____. O princípio da preservação das empresas e o direito à economia de imposto. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2006. v. 10, p. 336-358.

DERZI, Misabel Abreu Machado; SANTIAGO, Igor Mauler. A harmonização dos ivos do Brasil para o desenvolvimento produtivo. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo*. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 527-552.

DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico: A-C*. São Paulo: Saraiva, 1998.

DWORKIN, Ronald. *O império do direito*. Martins Fontes: São Paulo, 1999.

ELALI, André. Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 37-66.

_____. *Tributação e regulação econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais*. São Paulo: MP Editora, 2007.

FALCÃO, Amílcar. *Introdução ao direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: 1993.

FALCÃO, Maurin Almeida. Da tributação cumulativa ao imposto sobre o valor agregado: o percurso notável da inovação tributária do século XX. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária/IBET, 1977. 2 v.

FERRAZ, Roberto. O consumo, a concorrência, o mercado e as distorções da substituição tributária (para frente). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, São Paulo, v. 11, p. 359-379, 2007.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

FONSECA, João Bosco Leopoldino da. *Direito econômico*. 5. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

FORTES, Fellipe Cianca; BASSOLI, Marlene Kempfer. Interpretação do modelo do estado brasileiro a partir da constituição da república federativa de 1988: paradigmas para a intervenção estatal sobre a ordem econômica. *In: ENCONTRO PREPARATÓRIO PARA O CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI, 17., 2008, Salvador. Anais...* Florianópolis: Fundação Boiteux, 2008. p. 3490-3509.

FORTES, Fellipe Cianca; BASSOLI, Marlene Kempfer. O regime jurídico tributário-ambiental a partir da constituição da república federativa do Brasil de 1988. *In: CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI, 17., 2008, Brasília. Anais...* Florianópolis: Fundação Boiteux, 2009. p. 7204-7221.

FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do direito*. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004.

GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na constituição de 1988*. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

GROPPALI, Alexandre. *Doutrina do estado*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1968.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Teoria processual da constituição*. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: RCS Editora, 2007.

GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

GUSMÃO, Omara Oliveira de. Proteção ambiental e tributação. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 14, n.66, p. 113-148, jan./fev. 2006.

HERNÁNDEZ, Jorge Jiménez. *El tributo como instrumento de protección ambiental*. Granada: Editorial Comares, 1998.

HESSE, Konrad. *Escritos de derecho constitucional*. 2. ed. Madrid: Centro de Estudio Constitucionales, 1992.

KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986.

_____. *Teoria pura do direito*. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

LANGER, Suzanne K. *Na introduction to symbolic logic*. 3. ed. New York: Dover, 1967.

LEITE, Antônio de Oliveira. *Impostos no Brasil*. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *A não-cumulatividade do icms: uma aplicação da teoria sobre as regras do direito e as regras dos jogos*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

MACHADO, Hugo de Brito. Fato gerador do i.c.m. In: CADERNO DE PESQUISAS TRIBUTÁRIAS. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

_____. *Princípios jurídicos da tributação na constituição federal de 1988*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. Virtudes e defeitos da não-cumulatividade do tributo no sistema tributário brasileiro. In: GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Fundamentos do pis e da cofins e o regime jurídico da não-cumulatividade*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 215-246.

MACINTYRE, Alasdair. *Justiça de quem? qual racionalidade?* São Paulo: Loyola, 1991.

MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

MARQUES NETO, Floriano Peixoto de Azevedo. *Regulação estatal e interesses públicos*. São Paulo: Malheiros, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Descompetitividade empresarial e lei tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2005. v. 9, p. 289-297.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

MELO, Fábio Soares; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *ICMS: questões fundamentais*. São Paulo: MP Editora, 2007.

MELO, José Eduardo Soares de. *Aspectos teóricos e práticos do iss*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. *ICMS: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 1995.

MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A não-cumulatividade tributária (icms, ipi, iss, pis e cofins)*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MENDONÇA, Christine. *A não-cumulatividade do icms*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MEYER-PFLUG, Samantha. Do princípio da legalidade e da tipicidade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 125-144.

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Classificação dos tributos (uma visão analítica)*. In: IV CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDO TRIBUTÁRIOS. São Paulo: Noeses, 2006. p. 601-637. p. 601-637.

_____. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006.

_____. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005.

NEVES, Marcelo. *Teoria da inconstitucionalidade das leis*. São Paulo: Saraiva, 1992.

OLIVEIRA, Júlio Maria de. ICMS – imposto sobre circulação de mercadorias e serviços. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; DINIZ, Marcelo de Lima Castro (Coord.). *Curso de direito tributário da associação paulista de estudos tributários – apet*. São Paulo: MP Editora, 2005.

_____. *O princípio da legalidade e sua aplicabilidade ao ipi e ao icms*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

PARANÁ. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. Julgamento de Incidente de Inconstitucionalidade em Apelação Cível. Apelação Cível nº 174.723-7. Fadaleal Supermercados Ltda. e Estado do Paraná. Relator: Desembargador Luiz Mateus de Lima. Curitiba, 17 de novembro de 2006. *Diário de Justiça*, [Curitiba, PR], 1 dez. 2006. n. 7254.

RIBEIRO, Wanderlei Ban. *Uma síntese do ICMS: principais inovações, pontos polêmicos e legislação básica*. São Paulo: IOB, 1989.

RODRIGUES, Marcelo Abelha. *Instituições de direito ambiental*. São Paulo: Max Limonad, 2002. v. 1.

ROSSETI, José Paschoal. *Introdução à economia*. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *IPI: aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; DINIZ, Marcelo de Lima Castro. *Curso de direito tributário da associação paulista de estudos tributários – apet*. São Paulo: MP Editora, 2005.

RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *ICMS: problemas jurídicos*. São Paulo: Dialética, 1996.

ROSA JR., Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito financeiro & direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Renovar, 2002.

ROSS, Alf. *Direito e justiça*. 2. ed. Bauru: Edipro, 2007.

ROURA-PARELLA, Juan. *Spranger y las ciencias del espíritu*. México D. F.: Minerva, 1994.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). *Tributação do setor comercial*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11, p. 241-271.

SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da coisa julgada em matéria tributária e livre concorrência. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2005. v. 11, p. 110-135.

SCOTT, Paulo Henrique Rocha. *Direito constitucional econômico: estado e normalização da economia*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2000.

SILVA, Américo Luís Martins da. *A ordem constitucional econômica*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 19. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra; BERNARDES, Flávio Couto; FONSECA, Maria Juliana (Coord.). *Tributação sobre o consumo*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

SILVA, Reinaldo Pereira e. *O mercado de trabalho humano*. São Paulo: LTr, 1998.

SMITH, Adam. *Inquérito sobre a natureza e as causas da riqueza das nações*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1999. v. 2.

STEBBING, L. Suzan. *Introducción moderna a la lógica*. México: UNAM, 1965.

STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do direito*. 4. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

_____. *Jurisdição constitucional e hermenêutica: uma nova crítica do direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. *A tributação sobre o consumo de bens e serviços*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

TÔRRES, Heleno Taveira. O iva na experiência estrangeira e a tributação das exportações no direito brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo*. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 69-88.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: parte geral*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003. v. 1.

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

_____. Crédito de ipi relativo a operações anteriores beneficiadas: maiô completo ou completa nudez? In: EURICO, Marcos de (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 709-740.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

_____. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed., rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

_____. Notas para um ensaio sobre a cultura. In: _____. *Textos jurídicos e filosóficos*. São Paulo: Axis Mundi: IBET, 2003. v. 2, p. 277-323.

_____. Proteção jurisdicional dos direitos numa sociedade em desenvolvimento. In: _____. *Textos jurídicos e filosóficos*. São Paulo: Axis Mundi: IBET, 2003. v. 2, p. 463-498.