



Associação dos Procuradores  
do Estado da Bahia

Ano IV - 2024

Revista

# APEB

Associação do Procuradores do Estado da Bahia

---

Prêmio  
**Alice Borges**

TRABALHOS VENCEDORES

A Revista APEB - é uma publicação oficial da Associação dos Procuradores do Estado da Bahia de periodicidade bianual. Objetiva ser um espaço de disseminação da produção intelectual e acadêmica, com a publicação de artigos, relatos de experiência, textos técnicos e resenhas de temáticas jurídicas de interesse da Associação, dos Procuradores e da comunidade forense.

**EQUIPE:**

**Equipe Editorial**

Secretaria APEB  
Cannal de Ideias em Comunicação  
Gato de AP/Arnoldo Miranda

**DIRETORIA**

**Presidente:**

Cinthy Viana Freire Fingergut

**Vice-Presidente:**

Arlley Cavalcante de Oliveira

**Secretária Geral:**

Patrícia Saback Pacheco Startari de Oliveira

**Diretoria Financeira:**

Eduardo Santos Sales

**Diretoria Inativos:**

Alba Freire de Carvalho Ribeiro da Silva

**Diretor Social e de Comunicação:**

Rosana Jezler Galvão

**Diretor Jurídico e de Prerrogativas:**

Ayrton Bittencourt Lobo Neto

**CONSELHO FISCAL**

**1ª Efetivo:**

Téssio Rauff de Carvalho Moura

**2ª Efetivo:**

Joaquim Ribeiro de Araújo

**3ª Efetivo:**

Leonardo Sérgio Pontes Gaudenzi

**SUPLENTE**

Andréa Sento-Sé Valverde

Maria Pérpetua de Oliveira Freire

**COMISSÃO JULGADORA**

Roberto Lima Figueiredo (presidente)

Renata Fabiana Santos Silva

Aline Solano Souza Casali Bahia

Jaime Rodriguez-Arana

Marcos Augusto Perez

Luiz Henrique Sormani

**MESA ASSEMBLEIA GERAL**

**1º Efetivo:**

Claúdia Maria de Souza Moura

**2º Efetivo:**

Bruno Espiñeira Lemos

**3º Efetivo:**

Roberto Lima Figueiredo

**SUPLENTE**

Adriana Lopes Vianna

Mariana Gouveia Dias Dattoli

**CONSELHO DE ÉTICA**

**1ª Efetiva:**

Joselita Cardoso Leão

**2ª Efetiva:**

Maristela Barbosa Santos

**3ª Efetiva:**

Cibele Andrade Pessoa de Freitas Titonel

**SUPLENTE**

Miguel Calmon Teixeira de Carvalho Dantas

Céli Conceição Gomes Guimarães

## SUMÁRIO

### **PETIÇÃO INICIAL DE AÇÃO RESCISÓRIA**

#### **COM PEDIDO DE TUTELA DE URGÊNCIA** - Por: Elder dos Santos Verçosa ..... **6**

Bibliografia.....	7
Conclusão.....	7
I – Da Tempestividade.....	8
II – Da Repercussão Geral Conferida pelo STF ao Recurso Extraordinário nº 714.139/SC que Trata do Percentual da Alíquota de ICMS Incidente sobre Energia Elétrica e Serviço de Comunicação.....	8
III – O Cabimento e da Adequação da Rescisória.....	13
IV – Do Histórico dos Fatos.....	17
V – Do V. Acórdão Rescindendo e a Manifesta Violação de Normas Jurídicas (Inciso V, Art.966 do CPC/15).....	19
V.1 – Do Princípio da Tripartição de Poderes.....	19
V.2 – Do Princípio da Seletividade/Essencialidade e o ICMS e da Alíquota do ICMS sobre o Serviço de Energia Elétrica.....	26
VI – Do Pedido de Tutela Antecipada – Coisa Julgada Inconstitucional.....	39
VII – Do Pedido.....	41

### **ROMPIMENTO DA FORMA JURÍDICA NAS REFORMAS**

#### **DOS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS: UMA EXORTAÇÃO AOS PROCURADORES**

ESTADUAIS - Por: Filipe Xavier Ribeiro.....	<b>44</b>
Introdução.....	45
I. Sobre a Substância e a Forma na Filosofia e no Direito.....	46
III. Rompimento da Forma Jurídica nos Ambientes de Reforma da Tributação.....	52
III.I Rompimento da Forma Jurídica na Reforma do Sistema Tributário Internacional.....	53
III.II Rompimento da Forma Jurídica na Reforma do Sistema Tributário Nacional.....	56
IV. Exortação aos Procuradores Estaduais em Defesa da Forma Jurídica e do Feralismo.....	59
V. Conclusões.....	61
Referências.....	62

**REFORMA TRIBUTÁRIA E A COMPETÊNCIA**

**OBRIGATÓRIA PARA A INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO**

**SOBRE GRANDES FORTUNAS – IGF - Por: Thiago Anton Alban ..... 65**

1. Introdução.....	66
2. Justiça Tributária, Equidade e Concretude.....	67
3. A Competência Obrigatória da União Federal para Instituir O Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF .....	78
4. Conclusão.....	88
Referências.....	90

# **PETIÇÃO INICIAL DE AÇÃO RESCISÓRIA COM PEDIDO DE TUTELA DE URGÊNCIA**

Autor: Elder dos Santos Verçosa

## **PETIÇÃO INICIAL DE AÇÃO RESCISÓRIA COM PEDIDO DE TUTELA DE URGÊNCIA**

### **RESUMO**

Trata-se da petição inicial de ação rescisória com pedido de tutela de urgência *inaudita altera pars*, para determinar que o ICMS sobre energia elétrica e serviços de comunicação seja recolhido pelos substituídos por

entidade representativa de expressivo segmento econômico observada a alíquota genérica, ao invés de modo diverso, conforme fora deferida nas decisões rescindendas.

## BIBLIOGRAFIA

Não se aplica nos moldes de artigo científico, pois como se trata de peça processual, as citações doutrinárias encontram-se nos rodapés, como de praxe. De todo modo, segue a relação das fontes bibliográficas:

GAUDENZI, Leonardo Sérgio Pontes. In: O Papel dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário na Definição, Planejamento e Execução das Políticas Públicas no Brasil: Possibilidades e Limites. Trabalho monográfico apresentado no Mestrado em Direito Público da Universidade Federal da Bahia.

CARVALHO, Paulo de Barros. In: Curso de Direito Tributário, Editora Saraiva, 13ª Ed.

BALEEIRO, Aliomar. In: Direito Tributário Brasileiro. 10 Ed., Rio de Janeiro: Forense, 1984.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. ICMS. Regime Especial de Tributação. Natureza Jurídica. In RDDT 115:132.

CARRAZA, Roque Antonio. ICMS, Malheiros Editores, 11ª Edição.

## CONCLUSÃO

Também não se aplica nos moldes de artigo científico. Como se trata de peça processual, a conclusão, por assim dizer, é o pedido formulado. No caso concreto, a ação rescisória foi proposta muito antes do Plenário do Supremo Tribunal Federal decidir que uma decisão definitiva, a chamada “coisa julgada”, sobre tributos recolhidos de forma continuada, perde seus efeitos caso a Corte se pronuncie em sentido contrário. Isso porque, de acordo com a legislação e a jurisprudência, uma decisão, mesmo transitada em julgado, produz os seus efeitos enquanto perdurar o quadro fático e jurídico que a justificou. Havendo alteração, os efeitos da decisão anterior podem deixar de se produzir, nos termos da superveniente firmada na apreciação dos Temas 881 e 885. Vale ressaltar que o pedido rescindente foi julgado procedente e o pedido rescisório sobrestado até que fossem julgados os incidentes da arguição de inconstitucionalidade sobre o fundo de direito. Como houve a concessão de liminar, evitou-se a vultosa repercussão financeira que decorreria da produção de efeitos da sentença rescindenda, ao menos até o advento da tese firmada pelo STF na apreciação do Tema 745.

## **EXCELENTÍSSIMO SENHOR DESEMBARGADOR PRESIDENTE DO EGRÉGIO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DA BAHIA**

**ESTADO DA BAHIA**, ..., por seu Procurador ao final subscrito, devidamente constituído nos termos da lei, vem, respeitosamente, perante esse MM Juízo, com fundamento no inciso V, do art. 966; § 1º, do art. 968 e art. 975, todos do Código de Processo Civil, propor a presente **AÇÃO RESCISÓRIA COM PEDIDO DE TUTELA PROVISÓRIA** contra ..., com o objetivo de rescindir decisão de mérito, transitada em julgado, consubstanciada no v. Acórdão juntado às fls. ... da Apelação Cível interposta em face da r. Sentença proferida no **MANDADO DE SEGURANÇA** autuado sob o nº ..., que tramitou na 9ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador, pelos fatos e motivos adiante expostos:

### **I - DA TEMPESTIVIDADE**

Como se sabe, nos termos do **art. 975**, do Código de Processo Civil, **“O direito à rescisão se extingue em 2 (dois) anos contados do trânsito em julgado da última decisão proferida no processo”**.

Vale ressaltar que o e. Superior Tribunal de Justiça firmou o seguinte entendimento a respeito do prazo para o exercício do direito a postular rescisão de decisão de mérito, a saber: **“Súmula 401 – O prazo decadencial da ação rescisória só se inicia quando não for cabível qualquer recurso do último pronunciamento judicial”**.

Acontece que o **processo no qual foi proferida a decisão que se pretende rescindir transitou em julgado, no dia ..., conforme certidão acostada à fl. ...**, cuja anexa cópia ora requer juntada. Assim sendo, resta patente a tempestividade desta postulação.

### **II - DA REPERCUSSÃO GERAL CONFERIDA PELO STF AO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 714.139/SC QUE TRATA DO PERCENTUAL DA ALÍQUOTA DE ICMS INCIDENTE SOBRE ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO**

A presente Ação Rescisória se volta contra o v. Acórdão proferido pela c. Quinta Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, adunado às fls. ..., cuja anexa cópia ora requer juntada, no qual foi parcialmente provido o recurso de Apelação interposto pelo Estado da Bahia, para fixar em 17% (dezessete por cento)



a alíquota de ICMS sobre energia elétrica e comunicação utilizados pelas representadas da parte Ré, cuja ementa foi gizada nos seguintes termos:

**“EMENTA: TRIBUTÁRIO - ICMS - SERVIÇOS DE ENERGIA ELÉTRICA E COMUNICAÇÃO - ALÍQUOTA - INCONSTITUCIONALIDADE - ARTIGO 155, §2º, III, DA CFFB - PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE - FACULDADE DO LEGISLADOR - AUSÊNCIA DE RAZOABILIDADE NA FIXAÇÃO DA ALÍQUOTA - AFASTAMENTO DO PARÂMETRO DA ESSENCIALIDADE DAS MERCADORIAS E SERVIÇOS -**

**01.** No que tange às preliminares e demais questões de mérito abordadas em ambos os recursos, adotam-se as razões lançadas no voto vencido de fls. 356/367, da lavra do Eminentíssimo Des. Rubem Dário Peregrino Cunha, cingindo-se o presente voto ao deslinde da controvérsia relativa ao valor da alíquota a ser adotada para o recolhimento do ICMS incidente sobre os serviços de energia elétrica e comunicação. **02.** Embora a seletividade no ICMS seja apenas facultativa (CFRB, art. 155, §2º, inciso III), em sendo adotada, deve-se seguir o mesmo modelo da seletividade (obrigatória) no IPI, ou seja, com a gradação de alíquotas e/ou bases de cálculo levando-se em conta a essencialidade das mercadorias e serviços. **03.** A ausência de razoabilidade da alíquota de 25% para os serviços de energia elétrica

e de comunicação é manifesta. Note-se, por exemplo, que esta alíquota é a mesma estabelecida para as operações relacionadas a produtos supérfluos e de uso desaconselhável como cigarros, bebidas alcoólicas e produtos de perfumaria, conforme se infere do art. 51, inciso II, “a”, “b” e “h”, do Decreto n. 6.284/97 (RICMS/BA) e art. 15, inciso II, “a”, “b” e “h” da Lei Estadual n. 7.014/96. **04.** Em suma, se é certo que a alíquota de 25% é exacerbada, já que é a mesma estabelecida para produtos supérfluos e de uso desaconselhável como cigarros, bebidas alcoólicas e produtos de perfumaria, não menos correto é que, conquanto de natureza essencial, os serviços de comunicação e de energia elétrica não podem ter a mesma alíquota dos produtos que compõem a cesta básica, fixada em 7%. **05.** Destarte, não sendo possível aplicar a alíquota máxima de 25%, nem a mínima de 7%, mostra-se razoável acolher o entendimento perfilhado pela representante do Ministério Público de primeiro grau, Dra. Ana Cláudia Martins Barros Spínola, em seu bem fundamentado parecer de fls. 142/154, no sentido de aplicar a alíquota genérica de 17%, prevista no art. 50, inciso I, do Decreto n. 6.284/97 (RICMS/BA) e art. 15, inciso I, da Lei Estadual n. 7.014/96. **06. NEGA-SE PROVIMENTO ao apelo interposto pela .... DÁ-SE PARCIAL PROVIMENTO ao recurso interposto pela FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO**

### DA BAHIA”

Inobstante ao acerto habitual, no caso ora sob exame, *data venia*, a supracitada decisão, manifestamente, viola o inciso III, do artigo 2º; o inciso I, do art. 146 e o inciso I, do art. 150, todos da Constituição da República, bem como o art. 96 e os incisos II e VI, do art. 97, ambos do Código Tributário Nacional; e, ainda, o art. 16-A e o art. 15, ambos da Lei Estadual 7.014/96.

Outrossim, o Supremo Tribunal Federal, por sua vez, no Recurso Extraordinário nº 714.139/SC, que trata justamente sobre o mérito da ação mandamental na qual foi proferida o v. Acórdão rescindendo, reconheceu a existência de repercussão geral *“da controvérsia relativa à constitucionalidade de norma estadual mediante a qual foi prevista a alíquota de 25% alusiva ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços incidente no fornecimento de energia elétrica e nos serviços de telecomunicação, em patamar superior ao estabelecido para as operações em geral – 17%”*.

Vale ressaltar que a então i. Presidente desse e. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, assim se pronunciou sobre o tema no Pedido de Suspensão de Liminar ou Antecipação de Tutela autuado sob o nº ...:

“I - O Estado da Bahia, por seus procuradores, formulou pedido de suspensão dos efeitos de liminares concedidas nos processos nºs. ..., ajuizados por ...

As decisões, cujos efeitos se pretende sustar, determinaram que às concessionárias de energia elétrica do Estado da Bahia que deixem de aplicar a alíquota de 27% (vinte e sete por cento) do ICMS e passem a aplicar a alíquota geral, prevista no inc. I do art. 15 da Lei Estadual n. Lei nº. 7.014/1996, com incidência do caput do art. 16-A, da mesma lei, no que for pertinente, suspendendo a exigibilidade do ICMS incidente sobre a energia elétrica correspondente a diferença entre a alíquota de 27% (vinte e sete por cento) e o valor doravante cobrado decorrente da aplicação conjunta dos arts. 15, I e 16-A da referida lei estadual.

O Requerente relata que, apesar da pendência de julgamento do RE 714.139/SC, em que se discute a matéria de que se cuida em sede de repercussão geral, as medidas concedidas importam na perda da arrecadação mensal no montante aproximado superior a R\$ 57 milhões, considerando a redução da alíquota de 27% para 18% de ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica, o que causa grave lesão à ordem, segurança e economia públicas.

Sustenta que o elevado impacto financeiro ao erário, decorrente da imediata redução na arrecadação do tributo estadual, pode comprometer o equilíbrio das contas públicas e a consequente manutenção das políticas públicas essenciais, bem como o risco potencial de efeito multiplicador.

Aduz que não cabe ao Poder Judiciário fixar alíquota, sob pena de ferir o princípio da independência e harmonia entre os poderes, e que a aplicação do princípio constitucional da seletividade quanto ao ICMS é facultativa.

É o relatório.

II – Tratam-se, na origem, de ações judiciais propostas por diversas empresas contra o Estado da Bahia, cuja pretensão é a alteração da cobrança de ICMS incidente sobre energia elétrica, mediante redução da alíquota de 27% para 18%, sob a alegação de inconstitucionalidade da legislação estadual por violar os princípios da seletividade e da essencialidade contido no artigo 155, §2º, III, da Constituição Federal.

As medidas de urgência foram concedidas, sob o fundamento, em síntese, de que deve incidir a alíquota geral de ICMS sobre a energia elétrica, por não se tratar de bem bem supérfluo.

Por sua vez, o Estado da Bahia defende a aplicação a seletividade, no que tange ao ICMS, tem caráter orientador e não impositivo, tendo em vista que o texto constitucional traz o verbo 'poderá' e não 'deverá'.

Com efeito, como se sabe, os relevantes argumentos meritórios levantados pelas partes não são examináveis em sede de pedido de suspensão, cuja análise é limitada à potencialidade lesiva decorrente das decisões impugnadas aos bens jurídicos tutelados pela norma de regência, ou seja, a ordem, a saúde, a economia e a segurança públicas, sob pena de torná-lo sucedâneo recursal.

No caso, respeitados tais limites cognitivos, evidencia-se que, de fato, causa grave lesão à economia pública as determinações judiciais ao Estado da Bahia de se abster de exigir o recolhimento do ICMS incidente sobre a Energia Elétrica em alíquota inferior à prevista na legislação específica.

É que implica em redução de 27% (vinte e sete por cento) para 18% (dezoito por cento) na arrecadação do referido tributo, cuja perda mensal foi estimada em R\$ 57 milhões de reais, conforme dados da Secretaria da Fazenda, o que, indubitavelmente, pode comprometer o equilíbrio orçamentário estadual, especialmente, em momento de inegável decréscimo de arrecadação

de tributos decorrente da crise econômica que assola o país. Ademais, constata-se ainda o possível agravamento dos danos ao erário em face do potencial risco de efeito multiplicador de ajuizamento de demandas idênticas, motivadas pelos precedentes, porquanto, apenas neste pedido de suspensão, o Requerente pretende sustar a execução de 21 (vinte e uma) medidas judiciais semelhantes.

Entretanto, as decisões que se pretende suspender proferidas nos processos n.ºs. ..., conforme consulta de movimentação processual, já foram submetidos ao julgamento de mérito neste Tribunal, respectivamente, nos Agravos de Instrumento n.ºs. ....

Ocorre que, muito embora não seja fato impeditivo para o pedido de suspensão, a interposição precedente do Agravo de Instrumento e o seu julgamento meritório pretérito transfere a competência, para conhecer do pedido de suspensão, aos tribunais superiores, em face do efeito substitutivo dos recursos.

É que os recursos cabíveis, contra a decisão de mérito do Agravo de Instrumento, são o Especial ou Extraordinário. Assim, se a causa tiver por fundamento matéria exclusivamente constitucional, a competência para determinar a suspensão da decisão é do Presidente do Supremo Tribunal Federal. Por sua vez, se a

fundamentação do pedido for de natureza infraconstitucional, a competência é do Presidente do Superior Tribunal de Justiça.

III - Isso posto, defiro o pedido de suspensão dos efeitos das liminares concedidas nos processos n.ºs. ...; e não conheço em relação aos demais.

Dê-se ciência, de ordem, aos Juízos das causas."

Todavia, como o prazo decadencial para ajuizamento de Ação Rescisória é de dois anos, a partir do trânsito em julgado da última decisão proferida no processo, a presente ação visa resguardar quaisquer direitos do Estado da Bahia sobre a discussão referente ao objeto do Mandado de Segurança n.º ....

Como é cediço, a ação rescisória é o meio processual próprio para desconstituição da coisa julgada e a sua propositura, nesta oportunidade, visa impedir o implemento do prazo decadencial de exercício do direito à pretensão rescisória.

Dada a singularidade do caso em tela, face à admissão da Repercussão Geral no Recurso Extraordinário n.º 714.139/SC, que versa sobre a mesma matéria decidida no v. Acórdão rescindendo, requer seja observada a decisão acima transcrita, proferida pela

própria Presidência desse e. TJ/BA, de modo que sequer seja necessário requerer a extensão dos efeitos da liminar proferida no aludido Pedido de Suspensão.

Após o julgamento do RExt. nº 714.139/SC, requer seja retomado o seguimento processual regular desta ação, para adequação à decisão do c. Supremo Tribunal Federal no tocante à alíquota do ICMS sobre energia elétrica e serviço de comunicação.

Enquanto o c. STF não firmar sua posição a respeito do tema, requer seja sobrestada a tramitação do presente feito.

### **III – O CABIMENTO E DA ADEQUAÇÃO DA RESCISÓRIA**

A presente Ação Rescisória está fundamentada na manifesta violação de norma jurídica, conforme preceitua o inciso V, do art. 966, do CPC/15; uma vez que o v. Acórdão rescindendo não observou expressas disposições legais, preceitos de natureza fundamental para preservação da Ordem Jurídica, bem como o princípio essencial para manutenção do Estado Democrático de Direito, qual seja, o da Tripartição de Poderes.

*Data venia*, na r. Decisão rescindenda,

o Poder Judiciário acabou por exercer atribuição que não lhe é própria, porquanto a típica atividade legislativa extrapola sua competência Constitucional, o que fez ao fixar alíquota de ICMS específica para determinada classe de contribuintes indiretos deste imposto, sem qualquer observância com o princípio da generalidade.

A simples leitura do v. Acórdão permite constatar sua manifesta irregularidade, *concessa venia*, pois fixa alíquota de tributo estadual, em total dissonância com a tripartição de Poderes característica do Estado de Direito, em nítido confronto com dispositivos da legislação vigente que tratam desta matéria.

Não existe dúvida de que a competência para fixação de alíquota de imposto é matéria de competência exclusiva do **Poder Legislativo**, sendo por esta razão que a permanência de um julgado que fixa alíquota de ICMS no lugar de proposição legislativa comete um atentado à vigente ordem jurídica, e, por esta razão, há de ser reformado o *decisium* rescindendo.

A Constituição Federal de 1988 consagra o Princípio da Separação de Poderes no Estado brasileiro ao dispor que são Poderes da União,

**independentes e harmônicos entre si**, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário e disciplina, de forma clara, que a criação dos impostos é uma competência do Poder Legislativo, conforme se depreende do seguinte dispositivo:

*“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;  
(...)” (grifos atuais).*

O texto Constitucional também confere à Lei Complementar dispor sobre as especificações de cada tributo, seguindo a competência da Federação, consoante as seguintes regras de competência:

*“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” (grifos atuais).*

O Código Tributário Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 5.172/66, ao disciplinar sobre a tributação, estatui:

*“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:*

*I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;*

*II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;*

*III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;*

**IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;**

*V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;*

*VI - as hipóteses de exclusão,*

*suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades” (grifos atuais).*

Seguindo essa trilha, foi deferida aos Estados e ao Distrito Federal a competência para criação do ICMS - Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior<sup>1</sup>.

O detalhamento da incidência do referido imposto estadual, ICMS, foi remetido para Lei Complementar, e, para tanto, foi editada a Lei Complementar nº 87/96, que dispõe sobre normas gerais de incidência do citado imposto, recorrendo-se ao Código Tributário Nacional para os aspectos que não foram tratados no LC 87/96.

Certo assim, a despeito de qualquer dúvida, que a regência da norma tributária, segundo a Carta Magna, é de competência do Poder Legislativo.

<sup>1</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993):

(...)

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

O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, já manifestou o impedimento do Poder Judiciário de legislar, senão vejamos:

“EMENTA Agravo regimental nos segundos embargos de declaração no recurso extraordinário com agravo. Tributário. ICMS. Diferimento do pagamento do tributo. Necessidade de reexame da causa à luz da legislação infraconstitucional local. Benefício fiscal. Impossibilidade de atuação do judiciário como legislador positivo. 1. O Tribunal de origem concluiu, com base na interpretação da legislação local (art. 113, do Decreto nº 6.080/12), que o diferimento do pagamento do ICMS para determinados bens e produtos agrícolas produzidos no Estado do Paraná não constitui benefício fiscal a ensejar a apontada discriminação entre os estados da Federação. Entendeu o o Tribunal, ademais, estar a disciplina da matéria pela legislação local dentro do poder regulamentar do estado. Assim, a alegada ofensa ao texto constitucional seria, caso ocorresse, apenas indireta ou reflexa, o que é insuficiente para amparar o recurso extraordinário. Incidência do enunciado da Súmula 280 da Corte. 2. Impossibilidade de o Poder Judiciário atuar como legislador positivo para estabelecer extensão de benefícios não prevista em lei. 3. Agravo regimental não

provido, com imposição de multa de 2% (art. 1.021, § 4º, do CPC). 4. Não se aplica ao caso dos autos a majoração dos honorários prevista no art. 85, § 11, do novo Código de Processo Civil, uma vez que não houve o arbitramento de honorários sucumbenciais pela Corte de origem.

(ARE 1012040 ED-segundos-AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 06/10/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-251 DIVULG 31-10-2017 PUBLIC 06-11-2017)”

“EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONVÊNIOS ICM Nº 46/89 E ICMS Nº 38/89 (PARÁGRAFO ÚNICO DAS RESPECTIVAS CLÁUSULAS SEGUNDAS), QUE ESTARIAM A IMPEDIR O PRESTADOR DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE UTILIZAR CRÉDITOS FISCAIS RELATIVOS A ENTRADAS TRIBUTADAS, COM OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA, DA NÃOCUMULATIVIDADE E DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ESTADUAL. REQUERIMENTO DE CAUTELAR. Dispositivo que, ao revés, se limita a estabelecer compensação automática para a redução da carga tributária operada por efeito da cláusula anterior, como parte do sistema simplificado de contabilização e cálculo do tributo incidente sobre as operações sob enfoque, constituindo, por isso, parte do sistema idealizado e posto à livre

opção do contribuinte.

**Assim, eventual suspensão de sua vigência, valeria pela conversão do referido sistema em simples incentivo fiscal não objetivado pelos diplomas normativos sob enfoque, transformado, por esse modo, o Supremo Tribunal Federal em legislador positivo, papel que lhe é vedado desempenhar nas ações da espécie.** Conclusão que desveste de qualquer plausibilidade os fundamentos da inicial. Cautelar indeferida. (ADI 1502/DF- MC, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ de 14.11.96). ( grifos atuais)

Claro assim que o v. Acórdão rescindendo não seguiu entendimento supra demonstrado e muito menos a legislação vigente, e, ao fixar alíquota diferenciada aos associados da parte Ré, exerceu competência exclusiva do Poder Legislativo, em franca ofensa ao princípio da legalidade e aos artigos legais acima citados, quais sejam: art. 2º; inciso III, do art. 146 e inciso I, do art.150; todos da Constituição Federal de 1988, bem como o art. 96 e os incisos II e VI, do art. 97, ambos do Código Tributário Nacional, Lei Complementar 87/96, e, ainda, art. 16-A e art. 15 da Lei Estadual 7.014/96.

Nesse passo, a despeito dos esforços processuais do Autor para reversão do



v. Acórdão rescindendo, mediante o trânsito em julgado, a forma prevista na legislação vigente para sanar a manifesta violação das supracitadas normas jurídicas é a prevista no seguinte dispositivo do CPC/2015:

“Art. 966. A decisão de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando:

I - se verificar que foi proferida por força de prevaricação, concussão ou corrupção do juiz;

II - for proferida por juiz impedido ou por juízo absolutamente incompetente;

III - resultar de dolo ou coação da parte vencedora em detrimento da parte vencida ou, ainda, de simulação ou colusão entre as partes, a fim de fraudar a lei;

IV - ofender a coisa julgada;

**V - violar manifestamente norma jurídica;**

VI - for fundada em prova cuja falsidade tenha sido apurada em processo criminal ou venha a ser demonstrada na própria ação rescisória;

VII - obtiver o autor, posteriormente ao trânsito em julgado, prova nova cuja existência ignorava ou de que não pôde fazer uso, capaz, por si só, de lhe assegurar pronunciamento favorável;

(...)”.

Assim, ante a evidente violação de artigos da Constituição, de Leis Federais e Estadual, faz-se mister que o v. Acórdão objurgado seja

rescindido, com a prolação de novo julgamento, adequado às normas jurídicas vigentes.

#### **IV – DO HISTÓRICO DOS FATOS**

A parte Ré impetrou Mandado de Segurança alegando que suas associadas dedicam-se a atividades no ramo de bares e restaurantes, atividades esta que segundo ela necessitam utilizar de maneira essencial os serviços de comunicação e energia elétrica. Seguindo esta linha de raciocínio, pleiteou segurança no sentido de que lhe fosse garantida o pagamento do ICMS com alíquota mínima, já que não poderia pagar a mesma alíquota de 25% relativa a produtos supérfluos. Seguiram afirmando que diante do pagamento supostamente a maior da exação em comento, possuiria créditos que deveriam ser declarados pelo Judiciário, possibilitando assim a compensação com tributos vincendos. Requereu liminar e ao final pediu pela declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos legais que exigem a cobrança do ICMS com alíquota de 25% e que, também, fosse declarado o seu direito de utilizar os supracitados créditos tributários.

O feito foi julgado parcialmente procedente em primeira instância,

declarando-se inconstitucional a cobrança de alíquota de 25%, indicando a alíquota de 7% a ser exercida, negando, todavia, o direito da Requerente de se creditar já que ela não havia demonstrado o fato de suportar os encargos financeiros decorrentes do pagamento do tributo ICMS sobre energia e serviços de telecomunicações.

De tal decisão, ambas as partes recorreram, tendo a Quinta Câmara Cível desse e. Tribunal de Justiça decidido pelo provimento parcial da Apelação do Estado da Bahia, e sem manifestação expressa sobre a constitucionalidade da norma tributária, afirmando ser a alíquota devida de 17% (dezessete por cento) não a de 7% ( sete por cento), mantendo a sentença no tocante a impossibilidade de utilização de créditos pelas associadas, pelos mesmos fundamentos da sentença, ou seja, já que não demonstraram o fato de terem arcado com o encargo financeiro.

Ambas as partes embargaram de declaração, sendo que a Fazenda Pública indicou a omissão por não ter o Juízo *a quo* se manifestado acerca das normas dos artigos 97, I e IV do CTN, bem como da Lei Complementar 87/96.

A recorrida embargou de declaração da mesma decisão proferida pelo Tribunal baiano, buscando por vias transversas a reforma da decisão proferida, por entender provada a sua condição de contribuinte final do ICMS relativo às suas atividades.

Nenhum dos embargos foram providos, motivo pelo qual a ora Ré, interpôs Recurso Especial, mas desistiu do mesmo.

O Estado da Bahia ingressou com o Recurso Especial e Recurso Extraordinário às r. Decisões proferidas em sede de Embargos de Declaração/Apelação, tendo sido negado seguimento a ambos, o que motivou a interposição de agravos para possibilitar o conhecimento, mas nenhum deles teve seguimento. Assim, o feito transitou em julgado no dia ..., consoante atesta a Certidão anteriormente mencionada.

Ocorre que a irregularidade da decisão que foi proferida em sede de Apelação não pode prevalecer, haja vista notória violação a dispositivos legais, razão pela qual se faz necessária a rescisão do julgado e o proferimento de novo *decisum*, desta feita com observância das normas jurídicas vigentes, conforme acima

exposto.

## **V – DO V. ACÓRDÃO RESCINDENDO E A MANIFESTA VIOLAÇÃO DE NORMAS JURÍDICAS (INCISO V, ART.966 DO CPC/15)**

### **V.1 – Do Princípio da Tripartição de Poderes**

*Maxima venia*, o v. Acórdão combatido viola, manifestamente, a Constituição da República; a Lei Complementar nº 87/96; a Lei Federal nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional); a Lei Estadual nº 7.014/96, que regula o ICMS no Estado da Bahia; e o Decreto Estadual nº 13.780/12 (RICMS/BA), isto é, quase todos os tipos de norma existentes, do topo à base da pirâmide legislativa. Ciente da importância da festejada cláusula pétrea do sistema constitucional pátrio que preconiza o princípio da independência dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, submetidos ao sistema de freios e contrapesos idealizado por MONTESQUIEU na célebre obra “O Espírito das Leis”, não se faz necessário fazer grande digressão a respeito do assunto para a compreensão do tema, tendo em vista a irrestrita submissão de seu conteúdo para a interpretação das normas de estrutura que tratam das competências dos órgãos estatais. Exatamente por força da clássica repartição de competências entre os

três poderes ficam evidenciadas as consequências quanto ao objeto da lide em exame, principalmente no que diz respeito à subordinação aos limites do poder de revisibilidade e controle a ser efetuado pelo Poder Judiciário quanto aos atos praticados pelos demais poderes no exercício de suas respectivas competências.

Há de ser sempre ressaltado que a função jurisdicional se resume a, mediante um caso concreto submetido ao seu crivo, dizer o direito aplicável, proporcionando estabilidade à organização social. Dessa forma, não cabe ao Poder Judiciário examinar a conveniência ou oportunidade de determinado comportamento a ser desenvolvido pelo Estado, mas, apenas, diante de uma controvérsia, dizer qual o direito cabível, conferindo estabilidade às relações jurídicas pela específica aplicação da lei a um caso concreto. Ressalte-se que NÃO HÁ DIREITO à fixação de alíquota de imposto pelo Poder Judiciário, já que a competência para tanto é do Poder Legislativo.

A respeito deste palpitante tema, interessantes os comentários do Procurador do Estado da Bahia, LEONARDO SÉRGIO PONTES GAUDENZI<sup>2</sup>,

<sup>2</sup> O Papel dos Poderes Legislativo, Executivo E Judiciário na Definição, Planejamento e Execução das Políticas Públicas no Brasil: Possibilidades e Limites. Trabalho monográfico apresentado no Mestrado em Direito Público da Universidade

que, em trabalho monográfico sobre o assunto, trata do campo de atuação dos poderes na realização das políticas públicas, e, quanto ao Poder Judiciário, ressalta a aplicação do que denomina microjustiça, explicitando os motivos pelos quais tais limites são fundamentais para a organização social e promoção dos objetivos do Estado. Assim esclarece:

*“Isso se dá, basicamente, porque a estrutura e a forma de conhecer das questões no Poder Judiciário são essencial e predominantemente individualizadas. O Juiz se depara e decide um caso que lhe é posto. Ele, nos termos de Gustavo Amaral, alcança apenas a justiça do caso que lhe é apresentado. Ele realiza, diz o autor, microjustiça. Não possui ele os meios para entender o alcance e a repercussão que uma decisão individual produzida considerando tão somente aquele pequeno pedaço do mundo do ser – o ‘todo’ do processo que aprecia o juiz – exercerá no restante do sistema – inalcançável pelo raciocínio do Julgador. Afirma, nesse sentido, Amaral:*

*Não se trata, por óbvio, de uma deficiência dos julgados, mas de uma características das decisões judiciais. O Judiciário está aparelhado para decidir casos concretos, lides específicas*

*que lhe são postas. Trata ele, portanto, da microjustiça, do caso concreto. O Judiciário, usualmente, só transcende do caso concreto em questões processuais, relacionadas à celeridade processual e ao acesso à Justiça. Essa parece ser a razão pela qual se retira do Poder Judiciário a função de atuar na construção, planejamento e execução das políticas públicas.”*

E mais adiante conclui:

*“De outro giro, quando se arvora o Poder Judiciário a modificar as opções políticas legítimas manifestadas pelos demais Poderes na definição de políticas públicas, afasta-se ele das bases que conferem legitimidade a sua atuação, e se aproxima do exercício arbitrário de potestade que não lhe foi outorgada pelo Poder Constituinte. Reavaliar uma política pública por simplesmente discordar dela é exercer de forma ilegítima a competência que foi atribuída pela Carta Política. Mesmo que se esteja diante de uma interpretação possível do texto legal em cotejo, ainda assim, há o Julgador que se curvar às escolhas políticas do legislador e do administrador público, se essas não apresentarem os vícios tratados acima.”*

Estes comentários acerca do princípio da independência

harmônica dos poderes nos revela o rigor na observância dos limites das suas competências, o que obsta que o Estado-Juiz expeça norma de imposição tributária, de competência exclusiva do Estado-Legislativo, a ser rigorosamente observado pelo Estado-Executivo.

Efetivamente. Tomando como exemplo um específico ato administrativo de constituição de crédito tributário – lançamento tributário expedido mediante a lavratura de um auto de infração – o Poder Judiciário deverá se ater ao exame da sua legalidade e, verificando a alguma incompatibilidade com a legislação que lhe dá fundamento de validade, declará-lo nulo. Assim, a caracterização do controle jurisdicional nestes termos nos impõe concluir que a sentença que reconhece a presença de vícios materiais e formais em uma autuação fiscal poderá apenas invalidá-lo, declarando sua nulidade sem, contudo, lhe ser permitido constituir novo crédito tributário.

Este mesmo entendimento deverá ser adotado quanto ao controle judicial das normas jurídicas em abstrato, dentre elas, as normas gerais e abstratas de imposição tributária, a exemplo da lei do ICMS.

O titular da competência legislativa deve obrigatoriamente fixar todos os elementos indispensáveis para determinar a aplicação da lei a um caso concreto, quais sejam, os chamados critérios constitutivos da norma padrão de incidência tributária.

O Poder Judiciário, por sua vez, no exercício do controle jurisdicional provocado por um dos interessados, deverá apreciar se a norma produzida encontra-se em perfeita compatibilidade com o sistema jurídico pátrio, de acordo com as normas hierarquicamente superiores. Isto significa dizer que, assim como ocorre no controle jurisdicional dos atos administrativos, ao órgão judicante cabe exclusivamente declarar a validade ou invalidade da norma geral e abstrata de imposição tributária produzida pelo ente competente e, jamais, alterar a lei para, ao seu entendimento, adequar a legislação existente e então contestada ao sistema jurídico, inovando o ordenamento jurídico.

Estas considerações não objetivam o aprofundamento do estudo sobre o controle jurisdicional das normas jurídicas, em especial da norma padrão de incidência do ICMS. O que se pretendeu foi delimitar o campo

de atuação do Judiciário, o qual não poderá, em virtude da rigidez quanto à repartição das competências entre os Poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, editar regra geral de incidência tributária, ou qualquer um dos seus critérios constitutivos, da forma como o faria o Poder Legislativo.

A vulnerabilidade desta demarcação de funções típicas a ser exercida por cada qual provocaria profunda instabilidade das relações jurídicas e sociais e, no específico caso em exame, quanto à produção da norma geral de incidência do ICMS.

Dito isso, cabe-nos observar que, por força do comando constitucional insculpido no capítulo do Sistema Tributário Nacional, especificamente nos artigos 145 e 150, I, cabe aos entes federados – União, Estados e Municípios – instituir tributos, sendo que não poderão exigí-los ou aumentá-los sem lei que o estabeleça. Assim, temos o Estado-Executivo (Fisco) a quem compete cobrar a tributo mediante a expedição da respectiva norma individual e concreta de imposição tributária (o lançamento tributário), da forma estritamente estabelecida na norma geral abstrata de incidência tributária editada pelo Estado-Legislator, objeto da presente demanda. E, como se sabe, a norma geral e abstrata de incidência tributária deverá conter

todos os elementos necessários para determinar a aplicação do direito a um evento especificamente considerado, a fim de propiciar a regulação da conduta e impor seus efeitos.

Nesta oportunidade, não poderíamos deixar de utilizar a doutrina de PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>3</sup> o qual, com clareza e objetividade, dissecou os todos os critérios obrigatoriamente existentes na chamada regra matriz de incidência tributária, destacando o critério quantitativo como as referências às grandezas que o legislador escolheu para dimensionar o fato jurídico tributário e que, conjugados, exprimem o valor pecuniário da dívida (base de cálculo e alíquota). Em razão disso, o ilustre jurista adverte que *“No direito tributário brasileiro, **a alíquota é matéria submetida ao regime de reserva legal, integrando a estrutura da regra-modelo de incidência.** Congregada à base de cálculo, dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nasceria pelo acontecimento do fato típico. E por manter elo tão íntimo com a base de cálculo, sua presença no contexto normativo é obrigatória, visto que a grandeza mensuradora*

<sup>3</sup> Curso de Direito Tributário, Editora Saraiva, 13ª Ed., p. 251/301.

*do critério material da hipótese é exigência constitucional inarredável, consoante se vê dos arts. 145, §2º, e 154, I.”<sup>4</sup> (grifos acrescentados).*

Temos, então, a alíquota como elemento intrínseco à regra padrão de incidência do tributo, do que se conclui que a competência para sua fixação cabe exclusivamente ao órgão competente para criar esta norma geral e abstrata de imposição tributária ou, como atenta o autor acima citado, trata-se de “matéria submetida ao regime de reserva legal”. Por outro lado, como sua instituição deve inexoravelmente observar aos limites impostos pelo próprio sistema jurídico, os dois elementos componentes deste critério, quais sejam, a base de cálculo e alíquota, guardam coerência com as normas gerais hierarquicamente superiores, especialmente o texto constitucional.

Estas reflexões revelam de maneira incontestada o âmbito de apreciação cabível ao Poder Judiciário quando do exame de legalidade da regra padrão do ICMS incidente sobre a energia elétrica editada pelos Poder Legislativo estadual, competindo, exclusivamente, verificar sua compatibilidade as normas

hierarquicamente superiores que lhe dão fundamento de validade.

Analisando a suporte constitucional para a instituição deste tributo pelos Estados federados, notadamente no que diz respeito ao objeto em discussão na presente demanda, tem-se as seguintes previsões:

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

(...)

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

§2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

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;

(...)

III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

(...)

X - não incidirá:

(...)

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos

dele derivados, e energia elétrica;  
(...)

§ 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.”

Ainda como fundamento legal para o exercício da competência impositiva dos Estados em relação ao ICMS, cabe registro o disposto no art. 2º da Lei Complementar nº 87/96, que ao fixar as normas gerais aplicáveis a este tributo, enquadra a energia elétrica e serviços de comunicação como mercadoria ao estabelecer que:

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

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via,

de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

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

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:  
(...)

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.”

Assim, em respeito à outorga constitucional que lhe fora concedida e em atenção ao dispositivo da legislação de regência nacional do



ICMS, foi editada a Lei estadual nº 7.014/96 disciplinando o ICMS no âmbito do Estado da Bahia, cuja Seção V tratou especificamente do critério quantitativo desta espécie tributária, fixando, no art. 16, inciso II, i, e ii, a alíquota nas **operações de energia elétrica, serviços de telefonia, telex, fax e outros serviços de telecomunicações, inclusive serviço especial de televisão por assinatura** e o Decreto nº 6.284/97 (RICMS/97) dispõe no inciso II que a alíquota de 25% nas operações e prestações relativas a: **i) energia elétrica; ii) serviços de radiodifusão sonora e de som e imagem, telefonia, telex, fax, e outros serviços de telecomunicações, inclusive serviço especial de televisão por assinatura, acrescido de até dois pontos percentuais na alíquota do imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS para o Fundo Combate a Pobreza (Lei nº 7.988/2001).**

Observe-se que nos arts. 265 e 265, do respectivo RICMS/Ba, foram fixadas **hipóteses de desonerações tributárias e reduções de alíquotas do ICMS-energia elétrica e serviços de comunicação, voltadas à implementar mecanismos de justiça fiscal e pleno atendimento à seletividade** aplicável a algumas situações contempladas pelo

legislador como passíveis de regime diferenciado, em razão da sua natureza e, sobretudo, do contribuinte de fato da operação tributável.

Ainda sem adentrarmos na questão que envolve a obrigatória observância do princípio da não-cumulatividade e da capacidade contributiva quanto ao ICMS, identifica-se, com facilidade, o campo de apreciação do Poder Judiciário, qual seja, a compatibilidade da norma estadual com a legislação complementar e, sobretudo, com o dispositivo constitucional acima transcritos.

Isto significa dizer em linhas fortes que **escapa ao Poder Judiciário a competência para fixar alíquota do ICMS quanto a qualquer espécie de operação e, muito menos, equiparar a energia elétrica e serviço de comunicação a outro tipo de mercadoria.**

No exercício de sua competência, cabe ao controle jurisdicional, no máximo, declarar que a norma estadual é ivada de vício de ilegalidade, após concluir que a disciplina então em vigor não possuiria amparo em normas hierarquicamente superiores. A gradação de alíquotas, como um dos elementos do critério quantitativo da hipótese de incidência do tributo,

é fruto da competência exclusiva do ente tributante, o Estado membro, nos termos do disposto no art. 155 da Constituição Federal.

Desse modo, em atenção a este limite, é que nos cabe elucidar a completa compatibilidade da legislação estadual ao sistema jurídico pátrio, uma vez que, repita-se, foge inteiramente ao campo de atuação do Poder Judiciário a possibilidade de estabelecer, como se norma geral e abstrata fosse, qualquer elemento da regra padrão do ICMS, dentre eles especificamente, a alíquota aplicável nas operações com energia elétrica e serviços de comunicação.

## **V.2 – Do Princípio da Seletividade/ Essencialidade e o ICMS e da alíquota do ICMS sobre o serviço de energia elétrica**

Diferentemente do quanto expresso no v. Acórdão rescindendo, não será demasiado ressaltar a manifesta diferença de tratamento imposto pela Constituição quanto à aplicação do princípio da seletividade com relação ao IPI e ao ICMS.

Tendo em vista a diferença do arquétipo constitucional existente entre o IPI e o ICMS, o legislador constitucional determinou a

obrigatoriedade do legislador federal para de instituir a seletividade em relação ao IPI, conferindo margem de discricionariedade ao legislador estadual para a adoção da seletividade quanto ao ICMS.

Consoante ficará demonstrado no próximo tópico, as características próprias de cada um destes dois impostos sobre o consumo, a exemplo da natureza extrafiscal do IPI em oposição ao caráter eminentemente fiscal do ICMS, justificam a diferença de tratamento constitucional para fins de instituição da seletividade em função da essencialidade do produto. Em verdade, toda aquela discussão doutrinária que envolve a denotação das expressões “poderá” e “deverá” ordinariamente empregadas pelo legislador, no sentido de que, quando estabelece que “poderá” exercer determinada competência há, no fundo, norma cogente e não simples autorização, não se aplica na interpretação das normas constitucionais que tratam da seletividade do IPI e do ICMS.

O SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, em sede de julgamento de Recurso Especial em Mandado de Segurança, ainda que tratando da questão concernente impropriedade da ação mandamental para insurgir-

se contra lei em tese, para concluir pela incompatibilidade do rito do *mandamus* no caso concreto por força da inexistência de prova pré-constituída, ressaltou a diferença de tratamento constitucional dado ao ICMS com relação ao IPI, **reconhecendo que o conteúdo da expressão “poderá ser seletivo” referente ao tributo estadual, confere ao legislador ordinário campo de avaliação quanto à sua instituição.** Assim decidiu:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA E COMUNICAÇÃO. ALÍQUOTA. SELETIVIDADE CONFORME ESSENCIALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE. WRIT CONTRA LEI EM TESE. IMPOSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE. AUSÊNCIA DE PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA.

1. Hipótese em que a recorrente impetrou Mandado de Segurança preventivo contra a exigência de ICMS sobre serviços de comunicação e de fornecimento de energia elétrica. Argumenta que a alíquota fixada em 29% pela legislação goiana viola o Princípio da Seletividade, de fundo constitucional, conforme a essencialidade da mercadoria e do serviço.

2. O cerne do pleito mandamental

refere-se à declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual.

3. Há, em tese, efeitos concretos advindos da referida declaração de inconstitucionalidade, uma vez que a impetrante é contribuinte “de fato” do ICMS na qualidade de adquirente dos serviços tributados. No entanto, toda a demanda concentra-se no afastamento geral e irrestrito da legislação que fixou a alíquota em 29%, com efeitos ilimitados para o futuro.

4. O impetrante pleiteia a inaplicabilidade de qualquer outra norma legal que fixe alíquotas acima do percentual básico, e não apenas aquela apontada em seu arrazoado.

5. Inviável o sucesso da demanda, por se tratar não apenas de writ contra lei em tese (Súmula 266/STF), mas também de pleito que redundaria em imunidade contra qualquer norma estadual relativa à matéria.

6. Ainda que se ultrapasse o óbice da Súmula 266/STF, não houve prova pré-constituída do suposto direito violado.

**7. A Constituição Federal dispõe que o ICMS “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços” (art. 155, § 2º, III – grifei). Diferentemente, no caso do IPI a CF determina que “será seletivo,**

**em função da essencialidade do produto” (art. 153, § 3º, I, da CF – grifei).**

**8. Não há dúvida de que o legislador estadual não pode simplesmente desconsiderar a norma prevista no art. 155, § 2º, III, da CF, por conta da potestatividade inerente à expressão “poderá ser seletivo”. No entanto, há que reconhecer que é determinação que dá ao legislador margem mais ampla de decisão que a expressão “deverá ser seletivo”, reservada apenas ao IPI.**

9. Essa constatação restringe a atuação do Judiciário a hipóteses inequívocas de violação do Princípio da Seletividade, que não é o caso dos autos.

10. Para que o pleito formulado pelo impetrante pudesse ser apreciado pelo Judiciário, seria necessário que, por algum meio de prova, o interessado demonstrasse peremptoriamente a incompatibilidade da norma estadual com a determinação constitucional. Mais: essa prova, no caso do Mandado de Segurança, deveria ser pré-constituída.

11. A seletividade conforme a essencialidade do bem somente poderia ser aferida pelo critério de comparação. Embora seja inequívoca a importância da energia elétrica e dos serviços de comunicação, a violação

da seletividade não ficou demonstrada.

12. O impetrante apenas argumenta que a alíquota de 29% seria inadequada para a hipótese. Não há como aferir ofensa ao Princípio da Seletividade sem ampla e criteriosa análise das demais incidências e alíquotas previstas na legislação estadual. Esse estudo não foi apresentado com a inicial e, mesmo que fosse, a controvérsia a respeito demandaria dilação probatória adicional, o que é incompatível com o rito do mandamus.

13. Recurso Ordinário não provido.” (g.n.) (RMS 28227/GO, Rel. Min. Herman Bengamin, DJe 20/04/2009)

Isto se justifica pelo fato de que, quanto ao princípio da seletividade, essa discussão é infrutífera, porquanto a Constituição **expressamente** previu a obrigatoriedade da instituição da seletividade pelo estabelecimento de alíquotas diferenciadas quanto ao IPI e, **igualmente de maneira expressa**, margem de discricionariedade quanto ao ICMS.

Neste sentido, considerável parte da doutrina, a exemplo de ALIOMAR BALEIRO<sup>5</sup>, SACHA CALMON NAVARRO COELHO<sup>6</sup> e HUGO DE BRITO MACHADO<sup>7</sup>

5 *Direito Tributário Brasileiro*. 10 Ed., Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 207.

6 *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 1999, p. 344.

7 *ICMS. Regime Especial de Tributação. Natureza Jurídica*. In RDDT 115:132.

entendem que o texto constitucional encerra uma **típica norma facultativa** impondo, ao lado disso, que se a opção do legislador estadual for no sentido de instituir tal seletividade, deverá, obrigatoriamente, levar em consideração a essencialidade da mercadoria ou serviço a fim de consagrar o propósito último do instituto.

Sintetizando esse pensamento, HUGO DE BRITO MACHADO faz excelentes ponderações esclarecendo que:

*“Em outros termos, a **Constituição facultou aos Estados a criação de um imposto proporcional**, que representaria ônus de percentual idêntico para todos os produtos e serviços por ele alcançados, ou **a criação desse mesmo imposto com caráter seletivo, opção que se adotada, deverá guiar-se obrigatoriamente pela essencialidade** dos produtos e serviços tributados. A seletividade é facultativa. O critério da seletividade é obrigatório”. (grifos acrescentados)*

Não foi outra orientação da **legislação baiana ao instituir a seletividade do ICMS quanto à energia elétrica**, fixando o critério para promover a justiça tributária e a plena aplicação do princípio constitucional **a partir da observância do consumidor,**

**considerando o montante de sua utilização (pela apuração da base de cálculo) ou da destinação desta mesma energia elétrica.**

Desse modo, no exercício da faculdade que lhe fora outorgada pela Constituição Federal para, dentro **da margem de potestividade** a que se referiu o julgado do STJ acima transcrito, **implementou a seletividade da energia elétrica mediante, por exemplo, a concessão de isenções quanto a determinadas faixas de consumo (consumidores de baixa renda) e de atividades que reputou merecerem regime desonerativo, como a energia utilizada na produção rural, atividades de tratamento e distribuição de água canalizada, para utilização de equipamentos hospitalares, etc.** Trata-se, portanto, da legítima aplicação do princípio da seletividade em função da essencialidade da mercadoria ou serviço, mediante a instituição de exceções à regra geral da incidência do ICMS-energia elétrica, concedendo tratamento privilegiado e desoneração tributária, **considerando o fim a que se destina a energia consumida.**

Confira-se com disciplina dos **arts. 264 e 265 do RICMS:**

“Art. 264. São isentas do ICMS, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações:

(...)

IV - os fornecimentos de energia elétrica para consumo em estabelecimento de produtor rural (Conv. ICMS 76/91):

a) sobre o consumo total da energia destinada a irrigação, com a condição de que os produtores rurais, as entidades sem fins lucrativos que possuam termo de delegação ou convênio firmado com a Companhia de Desenvolvimento dos Vales do São Francisco (CODEVASF) e as instituições cadastradas como produtor junto ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento que utilizarem energia elétrica para irrigação se recadastrarem junto à empresa fornecedora de eletricidade, declarando a destinação da energia elétrica a ser consumida como sendo para fins de irrigação;

b) até 100 kwh, quando destinada a outros fins;

(...)

LVI - os fornecimentos de energia elétrica destinada à utilização:

a) pelo Sistema de Trens Metropolitanos de Salvador - Bahia (Metrô);

b) por hospitais da rede própria estadual com gestão direta do Governo do Estado da Bahia.

(...)

LX - o fornecimento de energia elétrica pela distribuidora à

unidade consumidora, na quantidade correspondente à soma da energia elétrica injetada na rede de distribuição pela mesma unidade consumidora com os créditos de energia ativa originados na própria unidade consumidora no mesmo mês, em meses anteriores ou em outra unidade consumidora do mesmo titular, nos termos do Sistema de Compensação de Energia Elétrica, estabelecido pela Resolução Normativa nº 482, de 17 de abril de 2012, sendo que esse benefício (Conv. ICMS 16/15)”.  
“Art. 265. São isentas do ICMS:

(...)

XIV - os fornecimentos de energia elétrica para consumo residencial, até a faixa de consumo que não ultrapasse a 200 quilowatts/hora mensais, quando gerada por fonte termoelétrica em sistema isolado (Conv. ICMS 20/89);

(...)

XL - nas seguintes hipóteses, sob a condição de que haja reciprocidade de tratamento tributário, declarada, anualmente, pelo Ministério das Relações Exteriores (Conv. ICMS 158/94):

a) fornecimentos de energia elétrica e prestações de serviços de telecomunicação a missões diplomáticas, repartições consulares e representações de organismos internacionais de caráter permanente e respectivos funcionários estrangeiros indicados pelo Ministério das Relações Exteriores;

(...)

XLVI - os fornecimentos, no

território estadual, de energia elétrica destinada a consumo por órgãos da administração pública estadual direta e suas fundações e autarquias mantidas pelo poder público e regidas por normas de Direito Público, devendo o benefício ser transferido aos beneficiários, mediante a redução do valor da operação, na quantia correspondente ao imposto dispensado (Conv. ICMS 107/95);

XLVII - as operações com energia elétrica quando destinada ao consumo em órgãos da administração pública municipal e fundações mantidas pelo poder público municipal e à iluminação pública;

XLVIII - os fornecimentos de energia elétrica a consumidores enquadrados na “subclasse Residencial Baixa Renda” de acordo com as condições fixadas em Resolução da Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, relativos à parcela da subvenção de tarifa de energia elétrica, estabelecida pela Lei nº 10.604, de 17/12/02;

XLIX - os fornecimentos de energia elétrica a consumidores enquadrados na “subclasse Residencial Baixa Renda” de acordo com as condições fixadas em Resolução da Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, até a faixa de consumo de 50 kWh mensais, sem prejuízo do previsto no inciso XLVIII deste artigo;

(...)

LXXIV - o fornecimento, pela

Companhia de Eletricidade do Estado da Bahia - COELBA, de energia elétrica, para unidades consumidoras onde existam pessoas usuárias de equipamentos de autonomia limitada, vitais à preservação da vida humana e dependentes de energia elétrica, desde que efetuem cadastro das unidades consumidoras na concessionária, mediante (Conv. ICMS 58/06):

(...)

CVI - os fornecimentos de energia elétrica, inclusive a parcela relativa à subvenção econômica, destinados a todas as unidades consumidoras de empresa pública ou sociedade de economia mista que tenha como atividade principal captação, tratamento e distribuição de água canalizada;”

**Estes distintos critérios para promoção do princípio da seletividade, isto é, levando em consideração o consumidor final da energia, mediante a análise do seu consumo, foram igualmente adotados em outros entes da federação, a exemplo do Estado de São Paulo e do Rio de Janeiro.**

No Estado de São Paulo, há gradação de alíquotas em razão do volume do consumo e do tipo de utilização. Assim estabelece o RICM/SP:

“Artigo 52 - As alíquotas do

imposto, salvo exceções previstas nesta seção, são: (Redação dada ao “caput” do artigo, mantidos os seus incisos, pelo Decreto 61.838, de 18-02-2016; DOE 19-02-2016; Efeitos a partir de 23-02-2016)  
(...)

V - Nas operações com energia elétrica, no que respeita aos fornecimentos adiante indicados:

- 12% (doze por cento), em relação à conta residencial que apresentar consumo mensal de até 200 (duzentos) kWh;
- 25% (vinte e cinco por cento), em relação à conta residencial que apresentar consumo mensal acima de 200 (duzentos) kWh;
- 12% (doze por cento), quando utilizada no transporte público eletrificado de passageiros;
- 12% (doze por cento), nas operações com energia elétrica utilizada em propriedade rural, assim considerada a que efetivamente mantiver exploração agrícola ou pastoril e estiver inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS.”

A mesma linha, sopesando o consumidor da energia para fins de instituição da seletividade do ICMS-energia elétrica, foi seguida pelo Estado do Rio de Janeiro. Observe os art. 14, do RICM/RJ:

“Art. 14. A alíquota do imposto é:  
(...)

VI - em operação com energia elétrica:

1. 18% (dezoito por cento) até o consumo de 300 quilowatts/hora mensais;
2. 25% (vinte e cinco por cento) quando acima do consumo estabelecido no item 1;
3. 6% (seis por cento) quando utilizada no transporte público eletrificado de passageiros;”

É inconteste, portanto, que, no que tange ao princípio da seletividade, não se aplica a discussão a respeito da conotação da palavra “poderá” empregada pelo texto constitucional quanto ao ICMS, uma vez que **foi taxativamente outorgada uma faculdade ao legislador ordinário estadual** para, diante da sua margem discricionariedade na implantação de políticas públicas, instituir a seletividade do tributo estadual. Por outro lado, **uma vez feita a opção pela seletividade, aí sim, deverá obrigatoriamente levar em consideração a essencialidade do produto ao final tributado.**

Qualquer interpretação diversa importaria em flagrante violação ao comando constitucional que, repita-se, foi **expresso** ao estabelecer tratamento distinto quanto à seletividade das duas espécies de imposto sobre o consumo, impondo a obrigatoriedade da instituição



da seletividade quanto ao IPI e, também de maneira taxativa, previu a autorização para o legislador estadual instituir a seletividade quanto ao ICMS. Há que se referir da impossibilidade de equiparação entre a disciplina aplicável à seletividade do ICMS e do IPI, sob pena de vulneração ao princípio constitucionais da não-cumulatividade e da capacidade contributiva.

Não é sem razão que o constituinte determinou que o IPI “deverá” ser seletivo em função da essencialidade do produto e que o ICMS, por sua vez, “poderá” fixar esta mesma seletividade. Como ordinariamente se ressalta, na legislação não há palavras inúteis, o que significa dizer que, na interpretação dos comandos legais, é necessário perscrutar os motivos pelos quais fora estabelecida uma obrigatoriedade em relação ao tributo federal e uma faculdade ao legislador estadual.

Para ao deslinde da questão, há, portanto, de se investigar as razões que impõem a diferença de tratamento entre tais tributos. Ambos são impostos que oneram o consumo, mas, com relação ao IPI, a constatação da essencialidade do produto se dá no momento da sua própria incidência, isto é, ao

apontar como determinado produto industrializado sujeito à incidência do imposto federal possui natureza de essencial ou não.

Quanto ao imposto estadual, porém, utilizando a doutrina de ROQUE ANTONIO CARRAZZA<sup>8</sup>, verifica-se que **o arquétipo constitucional do ICMS encerra cinco impostos distintos,** quais sejam:

*“a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos diferentes, porque estes tributos têm hipótese de incidência e bases de cálculo diferentes. Há pois, pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS”.*

Esta constatação, por si só, já justifica a diferença de tratamento entre a seletividade do IPI e do ICMS, uma

vez que, reconhecendo a existência de cinco espécies distintas de ICMS, **este princípio não poderia ser instituído indistintamente, de maneira uniforme, sem atentar às particularidades atinentes a cada cadeia tributada de qualquer uma das hipóteses de incidência** acima delineadas.

Dito isso, fácil concluir que, no que tange à específica espécie do ICMS- Energia elétrica e ICMS- serviço de comunicação, seria manifestamente inviável estabelecer a seletividade, a partir da essencialidade do produto tributado, como se dá em relação ao IPI. De fato, na situação debatida na presente demanda, **a energia elétrica e nem o serviço de comunicação não figura como produto final tributado, mas como insumo que compõe o custo do produto final sujeito à incidência do ICMS-mercadoria**, no caso concreto, 27%.

**É preciso sublinhar que o ICMS incidente sobre demais produtos, a exemplo de mercadorias da cesta básica, a alíquota é reduzida em razão da essencialidade dos produtos ao final tributados, como forma de atender ao princípio da capacidade contributiva do consumidor**, que, em última análise, é contribuinte de fato do imposto estadual.

Pois bem, no caso da energia elétrica e serviço de comunicação, em que pese ser bem efetivamente imprescindível para a universalidade de consumidores, observa-se **que impor a redução da alíquota de forma absoluta e uniforme, inclusive quando a energia figura como insumo, acabaria inexoravelmente por repercutir no critério da essencialidade no produto final.**

Particularmente no tocante à energia elétrica, **adotando alíquota reduzida para um produto que integra, como insumo, uma mercadoria não essencial, estaríamos vulnerando o próprio objetivo do princípio da seletividade, pois, assim como os produtores de mercadorias da cesta básica, os produtores de mercadorias supérfluas estariam sendo igualmente desonerados. Isso, por óbvio, quebra o verdadeiro sentido do princípio da seletividade e, em consequência, da capacidade contributiva e da livre concorrência.** Exatamente por estes motivos que o legislador constitucional utilizou a expressão “poderá” com relação à seletividade do ICMS, pois, ao ser idealizada a norma de incidência do tributo, a partir do critério material da sua hipótese de incidência, **poderá** o legislador estadual avaliar

**a essencialidade do produto final submetido à incidência do tributo estadual.** Trata-se, portanto, de faculdade atribuída ao ente federado, a quem caberá **sopesar o impacto da alíquota do ICMS na cadeia tributada, quando da incidência de determinada mercadoria.**

Interpretação extensiva da norma do art. 155, §2º, III, da Constituição Federal, atribuindo o caráter cogente à instituição da seletividade do ICMS, ainda que utilizada a expressão “poderá”, acabará por comprometer a própria natureza do imposto estadual, o qual não possui o caráter extrafiscal inerente ao IPI.

Isto se revela de forma mais contundente quando verificamos que deve **o ICMS apresentar-se como um tributo neutro**, uma vez que incidente em todo território nacional, e que, em que pese dever guardar obediência às normas gerais previstas na Constituição Federal e na LC 87/96, possuem disciplina particular instituída por cada um dos entes da federação.

De fato. Diversamente do IPI, comumente identificado como imposto de caráter extrafiscal, **o ICMS possui natureza eminentemente arrecadatário, razão pela qual deverá**

**cada estado federado sopesar os meios pelos quais deverá ser ele cobrado, contrabalançando com mecanismos que garantam a livre concorrência.**

Esta é mais um motivo pelo qual o legislador constitucional utilizou a expressão “poderá” ao tratar da seletividade do ICMS, expressamente outorgando-lhe uma faculdade e margem de avaliação quando da sua instituição, sopesando a essencialidade da mercadoria ou serviço. Conforme foi asseverado, **se fosse aplicada de maneira uniforme e generalizada a redução da alíquota do ICMS-energia em qualquer de suas formas de utilização, estaria comprometida toda a neutralidade tributária característica deste tributo e definitivamente ferido de morte os princípios da livre concorrência e da capacidade contributiva.**

Efetivamente, sendo um bem de utilização universal e imprescindível, cujo aumento dos custos não implicam obrigatoriamente na privação do seu consumo, nas situações em que o produtor da mercadoria ou o prestador do serviço não possam repassar este ônus ao consumidor final, estaria sendo provocado um **profundo desequilíbrio entre os mais diversos setores e prejuízo à livre concorrência.**

Não se pode olvidar, uma vez caracterizada a imperiosidade da diferença de tratamento a ser aplicado quanto às cinco espécies do ICMS, há de se ressaltar que, mesmo que fosse ignorada a previsão constitucional que outorgou a referida faculdade ao legislador ordinário para qualificar a existência e o grau de essencialidade da mercadoria sujeita à incidência do ICMS e, por conseguinte, determinasse a obrigatoriedade de aplicar a seletividade em relação à energia, recorde-se que a **operação com este bem podem ensejar dois fatos geradores e incidência de distintas espécies de ICMS.**

Com efeito. Quando nos debruçamos sobre a energia elétrica como insumo de outra mercadoria, isto é, quando há o consumo da energia no processo de produção de um bem tributado, o ICMS incidente será aquele previsto no item *d* delineado no item anterior: “o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica”, o chamado **ICMS-Energia elétrica.**

Ao seu turno, quando se trata da energia elétrica consumida como produto final, a exemplo

daquela utilizada nas atividades administrativas desta mesma empresa que produz a mercadoria final também tributada, caberá a incidência da espécie do ICMS constante do item *a* “o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior”, isto é, o **ICMS-mercadoria.**

Atendo a este aspecto, ROQUE ANTONIO CARRAZZA<sup>9</sup>, ao tecer pontuais lições sobre o ICMS-Energia elétrica, esclarece qual o fato gerador desta operação para, em seguida, apontar o momento da incidência tributária, da seguinte forma:

*“Em suma, o ICMS pode alcançar, também, as operações relativas a energia elétrica. Noutros termos, a energia elétrica, para fins de tributação por via de ICMS, foi considerada pela Constituição, uma mercadoria, o que aliás, não é novidade em nosso direito positivo.*

*Realmente, de há muito tem-se aceito que a energia elétrica é um bem móvel, dotado de valor econômico”.*

E acrescenta:

*“Em boa verdade científica, só*

há de falar em operação jurídica relativa ao fornecimento de energia elétrica, passível de tributação por meio de ICMS, no preciso instante em que o interessado, consumindo-a, vem a transformá-la em outra espécie de bem da vida (luz, calor, frio, força, movimento ou qualquer outro tipo de utilidade).

Logo, o ICMS-Energia Elétrica levará em conta todas as fases anteriores que tornaram possível o consumo da energia elétrica. Estas fases anteriores, entretanto, não são dotadas de autonomia apta a ensejar incidências isoladas, mas apenas uma, tendo por único sujeito passivo o consumidor final” (grifos acrescentados).

Em conclusão, mesmo que o texto constitucional preveja uma faculdade ao legislador estadual para fixar a seletividade quanto ao ICMS em qualquer uma das suas espécies, forçoso assentar que **a seletividade em razão da essencialidade da mercadoria tributada só seria cabível na hipótese em que a energia elétrica figura como mercadoria**, ou seja, na situação contemplada no item *a* acima descrito, em que a incidência se dá como elo final da cadeia tributária.

Repita-se que a seletividade é técnica voltada para conferir efetividade

ao princípio da capacidade contributiva o que impõe que deve ser ela contemplar exclusivamente o produto ao final tributado, sob pena de, também por força da aplicação da não-cumulatividade inerente aos chamados impostos sobre o consumo, conferir desoneração tributária de maneira uniforme para todas as mercadorias, independentemente de se apresentarem como essenciais ou não, bastando ter utilizado a energia elétrica no processo produtivo.

Em razão disso conclui-se que, apenas quando se trata do ICMS-mercadoria, em que a energia elétrica figura como produto final tributado, é que poderia ser discutido o cabimento da aplicação da técnica da seletividade em função da essencialidade do produto. No que concerne ao ICMS-energia elétrica, por sua vez, como é incidente em praticamente a integralidade das operações de produção de mercadorias, a seletividade é manifestamente inviável, porquanto **importaria em reconhecer uma essencialidade de maneira indistinta para todos os produtos finais tributados.**

No caso do v.acórdão rescindendo o serviço de energia elétrica objeto da ação é uso regular, razão pela qual

a alíquota a ser aplicada é a estipulada no art. 15, inciso II, “i”, da Lei Estadual n. 7.014/96, Lei do ICMS do Estado da Bahia.

### **V.2.2 – Do Princípio da Seletividade/ Essencialidade e do ICMS nos Serviços de comunicação**

Os fundamentos para fixação do percentual da alíquota sobre energia elétrica e os princípios da seletividade e essencialidade também podem ser aproveitados para os serviços de comunicação, devendo, no entanto, serem observadas algumas peculiaridades.

Ocorre que, a abrangência da prestação do serviço de energia elétrica ainda não se iguala à prestação do serviço de telecomunicação no nosso país, mesmo após o aparecimento do serviço de telefonia móvel e internet. Também, a essencialidade do fornecimento/uso do serviço de energia elétrica não é o mesmo da de serviço de comunicação, embora ambos sejam participantes ativos no dia-a-dia da população nos dias de hoje.

**Nesse passo, para os serviços de comunicação a escolha de operações para fins de desoneração considerou a destinação do serviço de comunicação para sua concessão, e no nestes casos determinou a**

### **isenção do serviço e não somente uma redução de alíquota.**

O art. 265, no inciso XIII do RICMS, previu ISENÇÃO às prestações de serviços de comunicação, pelos serviços locais de difusão sonora, ficando a fruição do benefício condicionada a que seja feita a divulgação, pela empresa de televisão ou de radiodifusão sonora, de matéria aprovada pelo Conselho de Política Fazendária (CONFAZ), relativa ao ICMS, para informar e conscientizar a população, visando ao combate à sonegação desse imposto, sem ônus para o erário (Conv. ICMS 08/89).

Também há previsão de desoneração do ICMS no inciso XL do art. 265 do RICMS/12, qual seja:

“Art. 265. São isentas do ICMS:  
(...)

XL - nas seguintes hipóteses, sob a condição de que haja reciprocidade de tratamento tributário, declarada, anualmente, pelo Ministério das Relações Exteriores (Conv. ICMS 158/94):

a) fornecimentos de energia elétrica e **prestações de serviços de telecomunicação a missões diplomáticas, repartições consulares e representações de organismos internacionais de caráter permanente e respectivos funcionários estrangeiros indicados pelo**

**Ministério das Relações  
Exteriores(...) (grifos atuais).**

Nesse passo, no caso dos autos no qual foi proferido o v.acórdão rescindendo o serviço comunicação não se enquadram nas hipóteses de isenção acima descritas, razão pela qual a alíquota a ser aplicada é a estipulada no art. 15, inciso II, "I", da Lei Estadual n. 7.014/96, Lei do ICMS do Estado da Bahia.

**VI - DO PEDIDO DE TUTELA  
ANTECIPADA - COISA JULGADA  
INCONSTITUCIONAL**

O v. Acórdão rescindendo contraria texto expresso da artigos 2º; inciso III, do art.146 e inciso I, do art.150, todos da Constituição Federal, bem como ao art. 96 e incisos II e VI do art.97 da Lei nº 5.172/76 (Código Tributário Nacional), Lei Complementar 87/96 e ainda art. 16-A e art.15 da Lei Estadual 7.014/96

Com a decisão que se encontra em vigor, pode a Ré se beneficiar da coisa julgada e até mesmo recolher ICMS sobre energia elétrica e serviços de comunicação à alíquota de 17% (dezessete por cento). Por um lado, isso prejudica o erário. Por outro, consubstancia concorrência desleal. Tanto o iminente e injustificável prejuízo para o Estado da Bahia, com

o não recolhimento acobertado por uma coisa julgada inconstitucional, quanto a possibilidade da Ré/ Impetrante disso se beneficiar, o que também implicaria em vantagem indevida perante a concorrência, SÃO MOTIVOS SUFICIENTES PARA REQUER TUTELA PROVISÓRIA PARA QUE, VOSSA EXCELÊNCIA SUSPENDA A EXECUÇÃO DO ACÓRDÃO PROFERIDO PELO TJ/BA NO MANDADO DE SEGURANÇA Nº ... Com efeito, patentes a probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo, porquanto há verossimilhança nas alegações do Autor e risco de que o ICMS que porventura não venha a ser recolhido pelos associados da Ré jamais seja reavido.

O tratamento dado pelo v. Acórdão rescindendo para os substituídos pela Ré é antijurídico e vem perpetuando um enriquecimento ilícito para os mesmos, em detrimento do Estado da Bahia, que tem o direito de fixar o percentual de alíquota sobre as operações com fatos geradores de ICMS.

Em última análise, o v. Acórdão rescindendo não prejudica somente o interesse público secundário, mas também o interesse público primário, na medida em que a receita da qual

a Fazenda Pública ficaria privada, como se sabe, forçosamente, teria percentuais destinados à saúde e educação públicas.

Como se já não fora bastante, o tratamento diferenciado dispensado aos substituídos pela Ré fere os princípios constitucionais da razoabilidade e da isonomia, este com impacto na livre concorrência, porque beneficia determinados contribuintes com uma composição diferenciada do elemento quantitativo do crédito tributário do tributo estadual.

Efetivamente, a violação ora discutida é do próprio texto constitucional, ou seja, existe no presente caso concreto uma coisa julgada inconstitucional, porque o v. Acórdão rescidendo, *rogata venia*, extrapola as balizas da competência do Poder Judiciário, ao qual não é dado fixar a alíquota de tributo que lhe parecer mais apropriada, porquanto se trata de reserva legal.

Ora, é o legislador que, bem ou mal, tem a discricionariedade de fixar a alíquota de qualquer tributo, observada eventual baliza, quanto ao patamar máximo, como no caso do Imposto sobre a Transmissão *causa mortis* e Doação, de quaisquer bens ou direitos.

Como é sabido, o inciso IV, do §1º, do art. 155, da CRFB/88, estabelece que o ITCMD “*terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal*”. Se algum estado da federação ou o Distrito Federal fixar alíquota acima do estabelecido pela Câmara Alta, aí sim cabe o controle jurisdicional. Afora hipótese desse jaez, não!

*Data venia*, configura-se uma teratologia jurídica, o Estado/Autor ser impedido de aplicar à Ré o disposto na legislação tributária, com respaldo nas normas constitucionais e infraconstitucionais pertinentes, tanto no âmbito federal quanto no estadual, encontrando-se com as mãos atadas para cobrar inteiramente o ICMS sobre energia elétrica e serviço de comunicação.

Como se sabe, nos termos do art. 969 do CPC, “*a propositura da ação rescisória não impede o cumprimento da decisão rescindenda, ressalvada a concessão de tutela provisória*”. Assim sendo, presentes os requisitos autorizadores, requer seja concedida a tutela de urgência, antes mesmo de ouvida a parte contrária (*inaudita altera pars*), conforme possibilita o inciso I, do parágrafo único, do art. 9º, do Diploma Processual Civil, para determinar que o ICMS sobre energia elétrica e serviços de comunicação



seja recolhido pela parte Ré na forma estabelecida pela legislação, ou seja, à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), além do percentual de 2% (dois por cento) destinado ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza (FUNCEP).

A propósito, embora tenha sido postulado pela Ré na ação mandamental em que foi proferida a r. Decisão rescindenda, não houve pronunciamento acerca do percentual do FUNCEP, omissão que não foi enfrentada pela Impetrante, motivo pelo qual sua exigibilidade permanece hígida.

Sucessivamente, requer seja concedida tutela de urgência para determinar à parte Ré que efetue o depósito judicial do valor correspondente à diferença entre a alíquota do ICMS sobre energia elétrica e serviços de comunicação, *rogata venia*, indevidamente fixada no v. Acórdão rescindendo em 17% (dezessete por cento) e o percentual estabelecido na lei, atualmente, 25%, afora o percentual do FUNCEP (2%). Dessa forma, evita-se o risco ao resultado útil do processo, sobretudo mediante a evidente probabilidade do direito.

Em outras palavras, a Ré deve ser

compelida a depositar o equivalente a 8% (oito por cento) sobre a base de cálculo do ICMS incidente no fornecimento de energia elétrica e serviços de comunicação, com todos os encargos aos mesmos inerentes.

## VII – DO PEDIDO

Face ao exposto e por tudo mais que dos autos consta, a Fazenda Pública requer:

a) seja concedida a tutela de urgência, antes mesmo de ouvida a parte contrária (*inaudita altera pars*), conforme possibilita o inciso I, do parágrafo único, do art. 9º, do CPC, para determinar que o ICMS sobre energia elétrica e serviços de comunicação seja recolhido pela parte Ré na forma estabelecida pela legislação, ou seja, à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), além do percentual de 2% (dois por cento) destinado ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza (FUNCEP), sobre o qual não houve pronunciamento no v. Acórdão rescindendo;

b) sucessivamente, seja concedida a tutela de urgência para determinar à parte Ré que efetue o depósito judicial do valor correspondente à diferença entre a alíquota do ICMS sobre energia elétrica e serviços de comunicação,

*rogata venia*, indevidamente fixada no v. Acórdão rescindendo em 17% (dezessete por cento) e o percentual estabelecido na lei, atualmente, 25% (vinte e cinco por cento), afora o percentual do FUNCEP (2%), ou seja, que deposite o equivalente a 8% (oito por cento) sobre a base de cálculo do ICMS incidente no fornecimento de energia elétrica e serviços de comunicação, com todos os encargos aos mesmos inerentes;

c) a citação do réu para, querendo, contestar a presente ação, no prazo que vier a ser fixado nos termos do art. 970 do Código de Processo Civil, sob pena de confissão e revelia;

d) seja a presente ação julgada totalmente procedente, rescindindo-se o v. Acórdão profligado e, se for o caso, proferindo-se novo julgamento, na forma do art. 974 do CPC, no sentido ora postulado, isto é, para restabelecer a eficácia da legislação que fixa a alíquota do ICMS incidente sobre a energia elétrica e serviços de comunicação, atualmente, no patamar de 25%, afora o FUNCEP;

Ressalta o Estado da Bahia que, nos termos do artigo 968, § 1º, do CPC, não está obrigado a depositar o valor a que se refere o inciso II do mesmo dispositivo legal.

Dá-se à causa o valor de XXXXX, correspondente ao valor atualizado daquele atribuído à causa no Mandado de Segurança em que foi proferido o v. Acórdão ora rescindendo.

Nestes Termos,  
Pede Deferimento.

**ROMPIMENTO DA  
FORMA JURÍDICA  
NAS REFORMAS DOS  
SISTEMAS TRIBUTÁRIOS:  
UMA EXORTAÇÃO  
AOS PROCURADORES  
ESTADUAIS**

Autora: Filipe Xavier Ribeiro

## **ROMPIMENTO DA FORMA JURÍDICA NAS REFORMAS DOS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS: UMA EXORTAÇÃO AOS PROCURADORES ESTADUAIS**

### **RESUMO**

Enfrentou-se o problema da adoção do pensamento substantivo, em detrimento da forma jurídica, na área fiscal. Assumiu-se por hipótese que isso faria com que as regras aplicáveis fossem definidas por meio da força e com perda de completude, coerência e sistematicidade para o sistema

jurídico. Ao fim, ficou demonstrado há, no ambiente internacional, um avanço de Estados sobre a soberania de outros Estados e, no ambiente doméstico, o avanço da União sobre a autonomia de Estados e Municípios.

**Palavras-Chave:** Forma Jurídica. Substância. Federalismo. Reforma Tributária. Procuradorias Estaduais.

## INTRODUÇÃO

O ano de 1.773 foi marcado pela eclosão advinda de uma intensa insatisfação com a tributação britânica do comércio realizados nas treze colônias da América. Os americanos haviam conseguido a revogação de uma antiga “Lei do Selo” que permitia ao Reino Unido tributar em 25% a compra de alguns artigos de consumo.

Porém, por força da queda de arrecadação, na sequência foi instituída uma alíquota de 2,5% sobre o chá. A reação foi uma conclamação dos americanos a boicotarem o consumo do produto.

No dia 28 de novembro, a Companhia Inglesa das Índias Ocidentais, premida de faturamentos e com dificuldades financeiras, enviou navios com carregamentos de chá que atracaram próximos a Boston. A revolta eclodiu, americanos invadirem as embarcações e jogaram os produtos no mar, evento que ficou conhecido como *The Boston Tea Party*.

Esse evento histórico cunhou uma expressão que viria a compor o conteúdo jurídico da tributação, *no taxation whitout representation*. Ela substancia o entrelaçamento

entre competência jurídica, representatividade e esforço consentido pelas vias democráticas para fins fiscais.

A genealogia do Direito Tributário possui traços marcantes numa constante tensão entre a busca pelo preenchimento de espaços de poder e o estabelecimento de contornos jurídicos, próprios do Estado de Direito.

O tema que aqui foi tratado se insere nesse imbricado contexto.

A proposta foi enfrentar o problema advindo da adoção do pensamento substantivo, em detrimento da forma jurídica, na área fiscal. Assumiu-se por hipótese que isso faria com que as regras aplicáveis fossem definidas por meio da força e com perda de completude, coerência e sistematicidade para o sistema jurídico.

O estudo se justifica em razão do panorama de experimentação de reformas nas estruturas tributárias, tanto no Brasil como no cenário internacional, o que abre espaços para conflitos em busca de ocupação de espaços nas competências estabelecidas, fato que interessa diretamente Estados e Municípios

e todos aqueles que pactuam com a defesa da Soberania nacional e do princípio federativo.

O artigo foi dividido em 5 (cinco) partes.

Na primeira fez-se uma incursão nas duas tradições de pensamento filosófico, o substantivo e o formal, e suas relações com a cognição e desenvolvimento de sistemas tidos como autopoieticos. A segunda parte versou sobre a juridicização de conceitos de outros sistemas de modo que o Direito possa ter completude, decidibilidade e coerência. Na terceira, demonstrou-se o rompimento da forma jurídicas nos ambientes de reforma da tributação no Brasil e no cenário internacional e como isso tem impactado nas disposições dos entes públicos nas estruturas do Estado. Na quarta, fez-se um estudo do princípio federativo. Por fim, na quinta parte, concluiu-se que o rompimento da forma jurídica nos ambientes de reforma permitiu, no plano externo, o avanço de países sobre a soberania de outros e, no plano interno, o avanço da União sobre a autonomia de Estados e Municípios.

Ao fim e ao cabo, lembrou o papel dos Procuradores Estaduais nesse confronto de correntes filosóficas e jurídicas que subjazem a busca pelo

preenchimento de espaços de poder.

## **I. SOBRE A SUBSTÂNCIA E A FORMA NA FILOSOFIA E NO DIREITO**

O processo cognitivo e de construção do conhecimento<sup>1</sup> é um dos problemas sobre os quais mais se debateu na filosofia, e tem-se debatido.

Para elaboração desse ensaio identificamos dois modos de pensamentos, que congregam, cada qual, tradições distintas: o pensamento substantivo e o pensamento formal.

A substância está relacionada ao método empírico, difundido, dentre outros, por David Hume, na década de XVIII. Por meio dessa concepção, todo conhecimento advém da experiência sensível. O indivíduo, por intermédio dos sentidos, extrai da realidade a percepção das coisas o que o permite alcançar a verdade.

O raciocínio humano funcionaria por meio de conjecturas (ou hipóteses) e refutações (ou confirmações). A ideia, tida como hipotética, é confirmada ou refutada pela experiência sensível, e é por meio dessa operação dialética que se alcança o conhecimento.

<sup>1</sup> Conhecido na filosofia como gnoseologia, junção dos termos *gnosis* (conhecimento) e *logos* (teoria)

Se isso é verdadeiro, então devemos admitir que o conhecimento não pode ser alcançado efetivamente por meios outros que não seja a experimentação, como a razão, por exemplo. Qualquer proposição realizada fora dessa operação produz apenas especulações. É o que permeou os escritos Karl Popper, no século XX:

Aproximei-me do problema da indução através de Hume, cuja afirmativa de que a indução não pode ser logicamente justificada eu considerava correta. Hume argumenta que não pode haver argumentos lógicos válidos se nos permitam afirmar que aqueles casos dos quais não tivemos experiência alguma assemelham-se àqueles que já experimentamos anteriormente. Como resultado, podemos dizer que as teorias nunca podem ser inferidas de afirmações derivadas da observação, ou racionalmente justificadas por elas.<sup>2</sup>

O ceticismo do escocês Hume foi respondido por Immanuel Kant. Na resposta, ele não realizou uma refutação absoluta de que o conhecimento é alcançado por meio da experiência sensível, entretanto, na tradição kantiana, inserida no chamado formalismo lógico, ela não é o único meio de cognição.

Na Crítica da Razão Pura<sup>3</sup>, escrita também no século XVIII, demonstrou-se que o conhecimento pode ser alcançado por meio sensorial (empírico) ou pelo entendimento (conceitos). Distingue-se, assim, o *fenômeno*, advindo da experiência, do *númeno*, algo apreendido pelo pensamento racional.

O processo de elucidação, seja do *fenômeno*, seja do *númeno*, opera-se por meio de estruturas formais<sup>4</sup> que estão previamente estabelecidas, a função delas é permitir que o conhecimento se objetive, garantir inteligibilidade às proposições construídas por meio dos sentidos ou da razão.

A forma está atrelada a objetivação do conhecimento, relaciona-se ao uso da razão. As estruturas formais garantem condições estáveis para utilização da lógica e com isso o pensamento coerente se concretiza, de maneira irrefutável, independente de mecanismos empíricos, mas por meio da lógica e fundada no princípio aristotélico da não-contradição<sup>5</sup>. O oposto disso, o empirismo, tem forte viés subjetivo, vulnerável às distintas e

2 POPPER, Karl Raymund. **Conjecturas e Refutações**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2008, p 72

3 KANT, Immanuel. **Crítica da razão pura**. Petrópolis: Vozes, 2015

4 Em relação ao númeno, as categorias são divididas em quatro grupos: quantidade, qualidade, relação, modalidade. Em relação ao fenômeno, as formas são o tempo e o espaço.

5 Algo não pode ser e não ser ao mesmo tempo e sob as mesmas condições.

personais percepções dos agentes sobre os fatos apanhados pelos sentidos.

A relevância da forma para análise crítica da atividade filosófica espalhou suas influências para diversas áreas do conhecimento. Na matemática, marcada pela inerência da razão, David Hilbert, no início do século XX, formulou o que ficou conhecido como o *Programa de Hilbert*.

A proposta assemelha-se à da Teoria Pura, de Kelsen. Hilbert propôs que os símbolos matemáticos são formais, ou seja, exprimem o que se pode conhecer objetivamente e isso constituiu um axioma<sup>6</sup>.

A convenção de significados dos símbolos pode se dar de tal modo racional que o princípio aristotélico da não-contradição ficasse preenchido. Assim, a matemática é conhecida, por meio da lógica formal, como um sistema que possui decidibilidade, completude e coerência.

6 Como uma pré-condição adicional para usar a dedução lógica e realizar operações lógicas, algo deve ser dado na concepção, ou seja, certos objetos concretos que são intuitivos como diretamente experienciados antes de qualquer pensamento. Para que a dedução lógica seja certa, devemos ser capazes de ver todos os aspectos desses objetos e suas propriedades, diferenças, sequências e contiguidades devem ser dadas, juntamente com os objetos si mesmos, como algo que não pode ser reduzido a outra coisa e que não requer redução. Esta é a filosofia básica que considero necessária, não apenas para a matemática, mas para todo o pensamento científico, compreender e comunicar. O objeto da matemática é, em de acordo com esta teoria, os próprios símbolos concretos, cujos a estrutura é imediatamente clara e reconhecível. (HILBERT, David. On the infinite, in P. Benacerraf and H. Putnam (eds.) **Philosophy of Mathematics: Selected Readings**. Cambridge: Cambridge University Press, p 190)

Tudo isso ressoa nos teóricos do Direito, não só da escola positivista, mas também naturalista.

Kelsen teorizou que a norma deriva a sua validade de outra norma válida que, por sua vez, encontra-se inserida em um sistema válido, ou seja, ela foi criada por uma autoridade competente ou é decorrência lógica da norma válida. A construção é prevalentemente aceita, inclusive por autores que criticam o positivismo kelseniano, como Joseph Bulygin<sup>7</sup>.

O Direito é entendido como uma técnica social específica<sup>8</sup>. Ele coexiste, para citar alguns, com a sociologia, a economia e a moral, esses ambientes marcados pelo pensamento substantivo. Contudo, o Direito possui peculiaridades que o permite ser analisado de maneira isolada, de modo apartado dessas outras áreas do conhecimento. O ponto distintivo do direito é a norma positiva, cuja validade está inserida em um sistema convencionalizado válido, portanto formal. Assim, o direito possui objeto próprio de estudo e isso pressupõe a forma.

7 E. Bulygin, "An Antinomy in Kelsen's Pure Theory of Law" in S Paulson and BL Paulson (eds). **Normativity and Norms: Critical Perspectives on Kelsen Theme**. Oxford: OUP 1999, p. 249.

8 KELSEN, Hans. **O que é justiça? A justiça, o direito e a política no espelho da ciência**. São Paulo: Martins Fontes, 2001, p. 225.



Contudo, existe uma má compreensão do que seja a forma jurídica. O senso comum induz a percebê-la como um ato normativo em sentido formal, escrito. Ocorre que esse não é o conceito de forma<sup>9</sup>, inclusive na tradição kantiana<sup>10</sup>.

A forma são as estruturas apriorísticas válidas, que moldam nosso raciocínio. Essas estruturas podem, inclusive, nem estarem materializadas em um documento escrito, ou corporizadas onde quer que seja, como as mencionadas categorias kantianas, ou os costumes que orientam a *common law*<sup>11</sup>.

Esses esclarecimentos são relevantes para se desfazer outra confusão comum que é o possível antagonismo entre direito natural e positivo<sup>12</sup>.

No Direito Natural, o vocábulo *natural* tem o significado de, e pode ser substituído pela, palavra razão, daí ser adequado falar-se em Direito

da Razão. A corrente jusnaturalista entende que existem normas que podem ser alcançadas pela inteligência e razão humanas, com pouca ou muita consideração<sup>13</sup>. O raciocínio, a utilização da lógica, necessita da forma, de condições objetivas e seguras para as operações do intelecto, conforme visto. Assim, forma e direito natural possuem estreita ligação, tal como o positivismo jurídico.

Para além dessa aproximação, o direito natural pressupõe o positivismo, por reconhecer que a validade da norma demanda que ela seja instituída por uma autoridade convencionada<sup>14</sup>. A norma positiva, assim, ratifica a norma racional, aquela alcançada pela inteligência humana por meio da razão.

O aparente ponto de tensão entre naturalismo e positivismo estar-se-ia na hipótese de ser positivado no direito uma norma inconcebível

9 Razões formais são frequentemente identificadas por escritos e requisitos semelhantes. Mas isso é um erro. Razões formais podem ser encontradas em toda parte da lei, mesmo que normalmente não sejam referidas como tal. Incontáveis estatutos dão origem a razões que são altamente formais, não apenas no sentido de que são autoritativas (juridicamente válidas), mas também no sentido de que são categoricamente obrigatórias. (ATIYAH, P. S.; SUMMERS, Robert. **Form and substance in Anglo-American Law: a comparative study in legal reasoning, legal theory, and legal institutions.** Oxford: Clarendon Press, 1991. p. 8.)

10 KANT, Immanuel. **Crítica da razão pura.** Petrópolis: Vozes, 2015, p. 83.

11 ATIYAH, P. S.; SUMMERS, Robert. **Form and substance in Anglo-American Law: a comparative study in legal reasoning, legal theory, and legal institutions.** Oxford: Clarendon Press, 1991. p. 9.

12 Tema da filosofia do direito intensamente debatido com o colega Dr. Thales Cabral, na Procuradoria-Geral do Estado da Bahia, que forneceu relevantes contrapontos para reflexão e formação do pensamento crítico.

13 A gradação da consideração serve como critério de compartimentação dos preceitos da lei natural, entre primário, secundário ou terciário. Os preceitos primários são autoevidentes, os secundários derivam dos primários, assim precisam de alguma consideração para serem alcançados. Os preceitos terciários somente são alcançados com muita consideração, acessíveis aos sábios ou por meio de sua instrução.

14 Percebe-se que Tomás de Aquino reserva ao direito positivo incumbências fundamentais em uma sociedade. Duas delas são as que acabamos de mencionar: positivar as conclusões próximas/remotas dos primeiros princípios da lei natural e determinar os detalhes atinentes à sua aplicação. Mas há ainda uma outra, de grande importância para a manutenção da ordem social: sujeitar, por meio da coerção, àqueles que se recusam a obedecer a lei. (MAGALHÃES, Thiago. **Fundamentos da teoria geral das leis de São Tomás de Aquino: contribuições para o resgate do jusnaturalista tomista clássico.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022, p. 215)

à razão humana, como tivemos diversos exemplos na história, tal como a escravidão ou abolição do direito à vida.

A tensão é aparente, e não real, porque as soluções dadas pelo direito natural e pelos filósofos do juspositivismo são semelhantes.

A positivação de normas irracionais é lida pelos naturalistas como uma corrupção do Direito, contudo isso não significa que a norma deve ser descumprida indistintamente.

A obediência deve ter lugar para se evitar o que se chama de escândalo, isso é, um movimento desenfreado de desacreditação do sistema jurídico convencionado válido. Tomás de Aquino, dentro outros, entende que a norma positiva irracional deve ser desobedecida apenas no caso em que a sua obediência implicar cometimento injustiça a outros indivíduos<sup>15</sup>.

No prisma do juspositivismo, Kelsen menciona a existência, no sistema jurídico, da chamada cláusula alternativa tácita<sup>16</sup>, solução encontrada para o conflito de normas de níveis

distintos. O sistema jurídico parte sua derivação da norma hipotética fundamental e uma norma inferior, caso incompatível com uma norma superior, perde sua condição de validade e é extirpada do sistema. Essa extirpação, contudo, deve ser realizada pela autoridade competente.

Vimos aqui que a forma é intrínseca ao uso da razão, o que possui aplicabilidade ao direito, admitido como um sistema objetivo com características de completude, decidibilidade e consistência. O rompimento da forma, em prol da substância, deforma a estrutura do sistema jurídico.

## II. JURIDIZAÇÃO DE CONCEITOS DE OUTROS SISTEMAS

Em artigo seminal escrito no ano de 2016<sup>17</sup>, no qual discutiu as formas de pensar por tipos e por conceitos, a professora Misabel Derzi lançou a seguinte e provocativa pergunta: o que aconteceria com o nosso ordenamento jurídico se a forma jurídica fosse rompida e passássemos a raciocinar economicamente?

Mencionei no tópico anterior que o Direito coexiste com outros sistemas,

15 Distingue-se assim a hipótese de a obediência à lei acarretar em sofrer injustiça e em cometer injustiça. (MAGALHÃES, Thiago. **Fundamentos da teoria geral das leis de São Tomás de Aquino: contribuições para o resgate do jusnaturalista tomista clássico**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022, p. 250)

16 E Bulygin, "Cognition and Interpretation in Law" in L Gianformaggio and SL Paulson (eds) **Cognition and Interpretation in Law**. Torino: Giappichelli 1995, p. 16

17 DERZI, Misabel Abreu Machado. **Os Conceitos Econômicos e Contábeis e sua Influência no Direito Tributário**. Revista de Direito Tributário, v. 125, 2016, pp. 163-167

como a moral, a política, a economia e que esses sistemas pautam o pensamento substantivo, ao passo a forma é inerente ao sistema jurídico.

Luhmman bem demonstra que o Direito introjeta em si aspectos dos outros sistemas, ao fazer isso, os dá forma, contorno jurídico, ocorre o que Atiyah<sup>18</sup> e Vermeule<sup>19</sup> apontam como inserção da substância na forma. Essa atividade é o que garante estabilidade e confiança na sociedade.

Para Luhmann, a complexidade das relações está na totalidade dos acontecimentos possíveis na relação entre o sistema e o mundo. Se isso é verdade então também é pressuposta a necessidade de um redutor da complexidade social que faça uma pré-seleção das possibilidades, generalizando-se expectativas, função desempenhada pela norma jurídica<sup>20</sup>.

Parece claro que os conceitos econômicos e contábeis devem ser juridicizados, ao exegeta cabe atribuir-lhes forma jurídica, com isso garantir que a característica cognitiva do Direito seja preservada:

Sobre isso é que nós vamos falar. Os perigos da desdiferenciação do sistema jurídico, ou seja, o sistema jurídico tem um marco. Ele tem uma fronteira forte, um marco diferencial com o ambiente, que é econômico, político, que responde a outros sistemas jurídicos. E desdiferenciar isso provoca a deformação, a corrupção do próprio sistema de Direito, com graves prejuízos para todos nós e para a sociedade brasileira.<sup>21</sup>

Soma-se à complexidade a força. O traço marcante do direito é o monopólio da força. Ele subtrai do ambiente a possibilidade do estabelecimento de regras e conceitos por meio da imposição bélica e econômica. Tornar perene soluções convencionadas e, para fins de cumprimento da norma, aplica a coerção:

O Direito, com certeza, é um ordenamento para a promoção da paz, no sentido de que proíbe o uso da força em relações entre os membros da comunidade. Ainda assim, não exclui o uso da força. O Direito a força não devem ser compreendidos como absolutamente em desacordo entre si. O Direito é uma organização da força<sup>22</sup>.

Para ilustrar o que se está a afirmar,

18 ATIYAH, P. S.; SUMMERS, Robert. **Form and substance in Anglo-American Law: a comparative study in legal reasoning, legal theory, and legal institutions.** Oxford: Clarendon Press, 1991. p. 7.

19 VERMEULE, Adrian. **Judging under uncertainty: na institutional theory of legal interpretation.** Cambridge: Harvard University Press, 2006, p. 4.

20 MOTA, Rodrigo. Confiança e complexidade social em Niklas Luhmann. Plural, Revista do Programa de Pós-Graduação em Sociologia da USP, São Paulo, v. 23, n. 2, 2016.

21 Op. Cit. p 164.

22 KELSEN, Hans. **O que é justiça? A justiça, o direito e a política no espelho da ciência.** São Paulo: Martins Fontes, 2001, p. 231.

tomemos como exemplo que para a contabilidade “bem” significa ativos tangíveis e intangíveis que tenham avaliação econômica. Não se reconhece, para fins contábeis, que existam bens que não gerem resultados econômicos positivos, o conceito não comporta<sup>23</sup>.

O direito compreende que o “bem” possa ter valor social, moral, histórico e “bem” ainda que implique déficit financeiro<sup>24</sup>.

Caso adotemos o conceito contábil para “bem”, teríamos como resultado consequências sociais inadequadas: o patrimônio caro às pessoas por razões afetivas que não gere produto financeiro ficaria desprotegido de tutela do Direito e exposto à proteção pelo uso da força.

A resposta à pergunta lançada pela professora Misabel é a perda da decidibilidade e coerência do sistema jurídico e submissão das decisões ao critério da força.

### III. ROMPIMENTO DA FORMA JURÍDICA NOS AMBIENTES DE REFORMA DA TRIBUTAÇÃO

Foram estabelecidas as bases dogmáticas da relevância da forma para o pensamento que busca construir sistemas autopoieticos, tal como o direito. A partir desses estudos, consideramos que a forma jurídica se encontra rompida nos ambientes de reforma da tributação, é o que passará a ser demonstrado.

Para isso, algumas considerações preliminares devem ser estabelecidas.

A primeira é a de que ao mencionarmos ambiente de reforma, é necessário compreender que se entendeu *reforma* como a alteração da estrutura jurídica da tributação até então vigente, distingue-se assim de mudanças pontuais no direito fiscal, que não impliquem em modificações estruturais. Assim, a reforma ocorre não só na legislação, mas também na jurisprudência, portanto são dois *ambientes* que se unem. E isso possui estreita relação com o positivismo jurídico, visto que se pode afirmar<sup>25</sup> que os juízes, ao decidirem, criam uma norma específica para o caso concreto, assim realizam uma atividade que é integrativa do sistema jurídico.

23 EQUIPE, DE PROFESSORES FEA. USP. **Contabilidade introdutória**. São Paulo: Atlas, 1998. pg 41

24 Bem, numa concepção ampla, é tudo que corresponde a nossos desejos, nosso afeto em uma visão não jurídica. No campo jurídico, bem deve ser considerado aquilo que tem valor, abstraindo-se daí a noção pecuniária do termo. Para o direito, bem é uma utilidade econômica ou não econômica. (VENOSA, Sílvio. **Direito civil: parte geral**. 20ª edição. São Paulo. Atlas, 2020. p. 317.

25 Afirmação tecida em caráter de constatação e não como juízo opinativo de valor.

A segunda consideração é a de que não só o Brasil experimenta um momento de reforma do sistema tributário. O sistema tributário internacional também se encontra em um momento de reforma, esse ponto possui estreita relação com as distorções aqui demonstradas.

A construção do raciocínio se dará de modo dedutivista, pelo que iniciaremos pelo ambiente de reforma da tributação internacional.

### **III.I ROMPIMENTO DA FORMA JURÍDICA NA REFORMA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL.**

A digitalização da economia permitiu que Multinacionais (MNEs) adotassem uma prática que ficou conhecida como “Profit Shifting”<sup>26</sup>. Em busca de solução, a OCDE instituiu o chamado Plano BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting* que, dentre outras coisas, busca uniformizar o imposto sobre o lucro corporativo nas diversas jurisdições, com instituição de uma carga tributária mínima de, até este fechamento, 15%.

Foram publicadas então as normas modelo<sup>27</sup>, denominadas GloBE Rules,

que são duas: a Income Inclusion Rule - IIR e a Undertaxed Payment Rule – UTPR. Elas abarcam empresas com faturamento anual superior a US\$ 750 milhões.

Para se explicar o funcionamento de cada uma, antes é preciso entender que ambas demandam *a priori* a verificação da carga tributária a qual o lucro da empresa está submetido (*Effective Tax Rate – ETR*). Essa operação é realizada somando-se os tributos cobertos (*tax covered*)<sup>28</sup>, que no Brasil representa a soma do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e a Contribuição sobre o lucro líquido – CSLL.

Após apurado o ETR, compra-o à taxa mínima estipulada (*Minimum tax rate – MTR*), como apontado, atualmente em 15%. Caso haja uma subtributação, nasce o instituto denominado *top-up tax*, que é um complemento do valor pago pela empresa para se alcançar a tributação mínima. As duas GloBE rules operam no *top-up tax*.

Na sistemática do IIR, o Estado que a adote deverá instituir um imposto complementar (*top up tax*) ao verificar que determinada multinacional está submetida a uma taxa tributária efetiva

26 Trata-se da prática de transferir lucros obtidos em Jurisdições Fiscais com carga tributária mais elevadas para unidades alocadas em Jurisdições Fiscais com menores taxas de impostos.

27 OECD (2021), **Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion**

**Model Rules (Pillar Two):** Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>. Acesso em 08/06/2024

28 Ou seja, que incidem sobre o lucro corporativo.

sobre o lucro corporativo aquém do mínimo de 15%. Caso não o faça, a jurisdição onde estiver a controladora da companhia poderá cobrar o *top up tax*, em substituição. É necessário que os Estados envolvidos tenham adotado a IIR em seus ordenamentos.

Na sistemática do UTPR, jurisdições que a tenham implementado poderão cobrar o *top up tax* referente à países que não tributem o mínimo de 15%, independente desses países terem implementado as *GloBE Rules*, basta que a multinacional instalada em seu território componha grupo econômico com a empresa situada no país de baixa tributação, isto é, estejam submetidas aos mesmos registros contábeis, independente de controle ou coligação.

Uma medida alternativa aos Estados que não desejem internalizar as *GloBE rules* é instituir o *qualified domestic minimum top-up tax – QDMTT*, trata-se de um imposto complementar que incidirá para se alcançar a taxa tributária mínima. O Brasil realizou essa opção. Por meio da Medida Provisória n. 1.262/24 e da Instrução Normativa RFB n. 2.228/24, ficou previsto a incidência de um adicional de CSLL para se garantir uma tributação mínima sobre o lucro corporativo de 15%.

Há ainda um ponto relevante.

Segundo as normas modelo da OCDE, os benefícios fiscais são considerados no cálculo da taxa tributária efetiva (ETR) e portanto, a depender da sua formatação, podem ser incompatíveis.

Acerca desse assunto, a OCDE divulgou, no ano de 2022, relatório específico<sup>29</sup> e expôs que os incentivos fiscais são afetados pelas *GloBE Rules*, a depender de seus desenhos normativos, assim cada caso deve ser tratado isoladamente. A título de exemplo, considerou que o diferimento do recolhimento de imposto no tempo pouco será afetado.

Ponto importante é que os benefícios fiscais que resultem em uma redução do imposto a ser recolhido, seja por afetar a base de cálculo ou a alíquota, serão fortemente impactados pelas *GloBE rules*. Subvenções são tratadas nas normas modelos de modo equivalente ao tratamento contábil IFRS, ou seja, como receitas, assim não são, ou pouco são, afetadas pelas *GloBE Rules*.

<sup>29</sup> OECD, **Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax: Reconsidering Tax Incentives after the GloBE Rules**, Paris: OECD Publishing, 2022. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/tax-incentives-and-the-global-minimum-corporate-tax-25d30b96-en.htm> Acesso em 08/06/2024.

Contudo, existe contundente crítica advinda de eminentes tributaristas americanos, e do Congresso dos Estados Unidos, no sentido de que ao não dar tratamento equivalente entre benefícios fiscais e subvenções, as normas-modelo emitem juízo de valor e priorizam um modelo de Estado intervencionista. Acentuam, também, a existência de vasta literatura jurídica, bem como relatórios da Organização Mundial do Comércio e da União Europeia, atestando que benefícios fiscais e subvenções são equivalentes:

Pela falta de equivalência de subsídios estatais e benefícios fiscais o pilar 2 afeta as tendências macroeconômicas e princípios fundamentais de governança que moldou a história ao longo do último século. Pilar 2 favorece economias dirigidas e controladas pelo Estado em detrimento de economias impulsionadas principalmente por empreendedorismo e pela liberdade de exploração do capital. Este preconceito para economias dirigidas pelo Estado proporciona uma vantagem à economia da China e suas indústrias de alta tecnologia em relação às dos Estados Unidos. Assim, o pilar 2 é uma ameaça para o crescimento econômico dos Estados Unidos.<sup>30</sup>

De forma objetiva, caso determinado país tribute o lucro com taxa inferior a 15% (quinze por cento), outro país, em substituição, poderá fazer a tributação complementar. Isso envolve, inclusive, a revogação de benefícios fiscais, o que impacta, no Brasil, a título de exemplo, no papel das Superintendências Regionais (SUDAN, SUDENE, SUDECO)<sup>31</sup> e, a depender do desenrolar, os incentivos concedidos por entes subnacionais, além da prática do pagamento de juros sobre o capital próprio – JCP.

Há, desse modo, afastamento das formas estabelecidas pela Convenção de Viena, o que implica em desproteção das Soberanias Nacionais e submissão delas ao jogo de poder bélico e econômico no cenário internacional, isso tudo representa, dessarte, o não Direito<sup>32</sup>.

A percepção foi reforçada pelo relatório divulgado pelo Banco Mundial<sup>33</sup>, no qual descreve as consequências para

**sidies? The U.S. | Tax Notes**, pg 1543, disponível em: <<https://www.taxnotes.com/tax-notes-international/digital-economy/biggest-casualty-pillar-2s-bias-state-subsidies-us/2023/09/18/7h8hq>>. acesso em: 07 de junho de 2024.

<sup>31</sup> Vide art. 36 da Medida Provisória n. 1.262/2024.

<sup>32</sup> O pressuposto de validade da norma é a existência do sujeito de direito que, no plano das normas internacionais, é o próprio Estado, ente representante de seus particulares, que também são sujeitos de direito. Admitir a soberania, a existência do Estado, confunde-se, portanto, com a admissão dos indivíduos como sujeitos de direitos e deveres.

<sup>33</sup> O'SULLIVAN, David; CEBREIRO GÓMEZ, Ana. **The Global Minimum Tax: From Agreement to Implementation - Policy Considerations, Implementation Options, and Next Steps**. Washington: World Bank Publications, 2022

<sup>30</sup> BONOVICH, Stephen A. **The Biggest Casualty of Pillar 2's Bias for State Sub-**

os países em desenvolvimento caso optem por não aderir às GloBE Rules da OCDE. A primeira consequência seria a inserção em *black lists*, concebidas para fins de retaliação econômica, além da exposição à tributação externa via Undertaxed Payment Rule – UTPR.

Nota-se, assim, no cenário internacional, o avanço de Estados sobre a soberania de outros, isso foi possível por meio do afastamento das formas estabelecidas pela Convenção de Viena para os Tratados.

### **III.II ROMPIMENTO DA FORMA JURÍDICA NA REFORMA DO SISTEMA TRIBURÁRIO NACIONAL.**

Se no plano internacional há um avanço de Estados sobre a soberania de outros. No plano nacional, há o avanço da União sobre a autonomia de Estados e Municípios, o que somente é permitido pelo afastamento da forma federativa de Estado, prevista no texto constitucional.

A adoção do raciocínio econômico, subverte o esquema organizatório constitucional na repartição de competências tributárias. Para a Economia, toda produção de riqueza pode ser resumida à renda. A riqueza nova, adquirida, resultado do balanço

positivo entre receitas e despesas, é o conceito tradicionalmente utilizado. Mas tem-se também a renda poupada, que nada mais é do que o patrimônio e, por fim, a renda consumida, pois só há consumo se houver renda<sup>34</sup>.

O conceito econômico, como se pode perceber, é distinto do conceito jurídico e para fins de tributação isso tem forte influência.

Compreender o patrimônio como renda poupada justifica que a União Federal avance sobre a base própria de Estados, na qual incide o Imposto sobre Causa Mortis e Doação. Recentemente, o Supremo Tribunal Federal, por meio da Segunda Turma, ao julgar o RE 1.425.609, validou a incidência do Imposto de Renda Pessoa Física sobre o patrimônio de um *de cujus*, por entender que houve ganho de capital resultante da transmissão aos herdeiros em razão do óbito<sup>35</sup>:

Direito Tributário. 2. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário Com Agravo. 3. Imposto Sobre a Renda. Ganho de Capital. Existência de Acréscimo Patrimonial. Imposto Sobre Transmissão Causa

34 DERZI, Misabel Abreu Machado. **Os Conceitos Econômicos e Contábeis e sua Influência no Direito Tributário**. Revista de Direito Tributário, v. 125, 2016, pp. 163-167

35 A alíquota aplicável pela União é a de 15% ao passo que a alíquota máxima do ITCMD é a de 8%.



Mortis e Doação. 4. Alegação de bitributação. Não ocorrência. 5. Agravo Regimental a que se nega provimento.

(RE 1425609 AgR-segundo, Relator(a): GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 20-05-2024, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 24-05-2024 PUBLIC 27-05-2024)

Na reforma tributária sobre o consumo no Brasil a prática parece repetir. Pelo texto do Projeto de Lei Complementar - PLP nº 68/2024, aprovado pela Câmara dos Deputados e em trâmite no Senado Federal, criou-se espécie de bitributação lícita. Isso porque a Contribuição sobre bens e serviços - CBS, de competência da União, e o Imposto sobre bens e serviços - IBS, de competência de Estados e Municípios, possuem as mesmas bases de cálculo e alíquotas<sup>36</sup>. Para utilizar o jargão atual, são tributos siameses.

O fato é que a CBS incide em todas as operações onerosas com bens e serviços, aí incluídos os bens imóveis, e em relação a algumas operações gratuitas, elencadas *numerus clausus* na norma. Ocorre que a transmissão onerosa de bens imóveis é a hipótese de incidência do ITBI, de competência dos Municípios.

Em relação às operações gratuitas, a CBS incide no caso de doações para partes relacionadas<sup>37</sup>. A Lei Federal n. 14.596/2023, no seu artigo 4<sup>a</sup>, §1<sup>o</sup>, VIII, normatiza que as holdings familiares estão inseridas no conceito de partes relacionadas:

Art. 4<sup>o</sup> Considera-se que as partes são relacionadas quando no mínimo uma delas estiver sujeita à influência, exercida direta ou indiretamente por outra parte, que possa levar ao estabelecimento de termos e de condições em suas transações que divirjam daqueles que seriam estabelecidos entre partes não relacionadas em transações comparáveis.

§ 1<sup>o</sup> São consideradas partes relacionadas, sem prejuízo de outras hipóteses que se enquadrem no disposto no caput deste artigo:

(...)

VIII – a entidade e a pessoa natural que for cônjuge, companheiro ou parente, consanguíneo ou afim, até o terceiro grau, de conselheiro, de diretor ou de controlador daquela entidade.

Ocorre que as doações para partes relacionadas já são base de cálculo dos ITCMDs Estaduais. No caso do Estado da Bahia, v.g, a incidência está

36 Art. 4<sup>o</sup> do PLP 68/2024.

37 Art. 5<sup>o</sup>, IV, do PLP 68/2024.

abarcada pelo art. 2º da Lei n. 4.826/89. Outro elemento interessante ocorre com o Imposto Seletivo. O imposto seletivo é derivado do *excise tax* europeu, cuja função é internalizar externalidades negativas, ambientais e quanto à saúde pública. Inspirado nos chamados tributos pigouvianos, teorizados Arthur Pigou<sup>38</sup>, é possível questionar se ele possui inclusive natureza tributárias.

As obrigações pigouvianas são pautadas pela internalização, no causador, das externalidades negativas por ele ocasionadas na sociedade. Assemelha-se aos institutos ambientais previstos no ordenamento jurídico brasileiro, justificados pelo princípio do poluidor-pagador, tal como a compensação ambiental<sup>39</sup> ou o pagamento outorga onerosa do direito de construir, previsto no Estatuto da Cidade<sup>40</sup>.

De todo modo, encontra-se previsto no PLP que o Imposto seletivo, de competência federal<sup>41</sup> incidirá, em uma única vez, na propriedade de bens móveis e imóveis poluentes. A base de incidência do Imposto envolve a propriedade de veículos automotores, tal como ocorre com o IPVA.

As legislações Estaduais já possuem mecanismos voltados a induzir o comportamento do contribuinte à aquisição de veículos menos poluentes, como por exemplo, benefícios fiscais para carros híbridos. Não bastasse, a Emenda Constitucional n. 132/2023 previu a diferenciação de alíquota do IPVA em razão do impacto ambiental.

Encontra-se previsto na norma em debate que 60%<sup>42</sup> da arrecadação com o Imposto Seletivo é repartida com Estado e Municípios, por meio dos fundos constitucionais. Desse modo, sob as justificativas da ESG, o Imposto Seletivo tem servido como mecanismo para que a União avance em 40% sobre a receita de Estados e Municípios.

Não é só a adoção de raciocínios substantivos econômicos em detrimento da forma jurídica que tem gerado o avanço federal sobre as autonomias dos Estados e Municípios, mas também a adoção de raciocínios contábeis.

A Lei Federal 14.789/23 permitiu que as subvenções de investimentos, o que inclui benefícios fiscais de ICMS, sejam inseridas nas bases de cálculo do IRPJ, CSLL e PIS/COFINS, sob a

38 PIGOU, Arthur. *The economics of welfare*. Routledge, 2017.

39 Art. 36 da Lei nº 9.985/2000

40 Art. 28

41 Art. 408 do PLP 68/2024.

42 Art. 159, I e II, da Constituição Federal

justificativa de que são escrituradas nos registros contábeis como redução de despesas.

Assim, caso o Estado da Bahia, por exemplo, conceda incentivo fiscal da ICMS para que determinado contribuinte empreenda em uma região do interior, ou mesmo para fins sociais de barateamento de produtos de primeira necessidade, a União Federal interpreta essa subvenção como receita e a tributa. Retira assim, por meios oblíquos, a política pública do Estado.

A lei é objeto de questionamento no Supremo Tribunal Federal em Ação de Inconstitucionalidade n. 7604 proposta pela Confederação Nacional da Indústria, que alega, dentre outras coisas, a violação ao princípio federativo.

Certo é que o fato de a subvenção ser registrada nos livros contábeis como redutora de despesas, isso não a torna receita ou lucro, esses conceitos são formas jurídicas. A subvenção não se amolda ao conceito constitucional de renda, pois não há disponibilidade, ela não repercute na distribuição de dividendos, os valores são destinados a fazer frente às despesas necessárias ao implemento das contrapartidas exigidas pelo Estado para a sua

concessão.

É mais um exemplo de que o rompimento da forma jurídica faz surgir a definição de regras por meio da força.

#### **IV. EXORTAÇÃO AOS PROCURADORES ESTADUAIS EM DEFESA DA FORMA JURÍDICA E DO FERALISMO**

A federação é usualmente entendida por uma abordagem formal, como um modo de distribuição de poderes dentro de um Estado. Contudo, ela engloba mais que isso, ela possui um conteúdo político-moral<sup>43</sup>, daí poder se reconhecer um princípio federativo.

Esse conteúdo político-moral decompõe-se nos subprincípios da subsidiariedade e da maior participação possível.

A subsidiariedade tem raízes na filosofia cristã e significa que ao Ente “superior” não é dado intervir no Ente “inferior”, embora o seu poderio o permita fazer caso assim deseje. Cabe-lhe o papel, isto sim, de auxílio para que o inferior possa cumprir com os seus desideratos, todavia preservando a liberdade de ação, sob pena de anulá-lo ou reduzi-lo a uma “marionete”, o que lhe subtrai os

<sup>43</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. O princípio federativo e a igualdade: uma perspectiva crítica para o sistema jurídico brasileiro a partir da análise do modelo alemão. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (Org.). **Estado federal e guerra fiscal no direito comparado**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015. (Coleção federalismo e tributação, v.2). p.467-495

atributos de pessoa, ou de Ente.

O subprincípio da maior participação possível, por seu turno, liga-se à ideia de democracia, de aproximação do povo com os centros de poder. Daí que, arremata Onofre “como princípio de organização política, o princípio federativo (em sua forma juridicizada) mantém vínculos insuperáveis com a ideia de descentralização, e a autonomia dos governos menores é condição para a aproximação pretendida entre governantes e governados, bem como característica fundamental da subsidiariedade.”<sup>44</sup>

Nasuaacepção político-moral, o princípio federativo determina à União Federal a conduta de descentralizar recursos e poderes e zelar pela competência dos entes subnacionais, auxiliando-os quando necessário, sem intervir nas suas ações, a não ser que seja para resguardar a unidade nacional.

Tecidos esses apontamentos, fica fácil perceber que as posturas nesse artigo descritas representam a antítese do conteúdo moral do federalismo.

Como é bem arquitetado pelos Federalistas americanos, para que haja a democracia plena, não basta que os poderes sejam separados e

independentes, é exigido também que ele seja descentralizado dentro do Estado soberano de modo a dificultar ou impedir o arbítrio em um nível de governo central:

O acúmulo de todos os poderes, legislativo, executivo e judiciário, nas mesmas mãos, seja de uma pessoa, de algumas ou de muitas, seja hereditário, autodesignado ou eletivo, pode ser justamente considerado a própria definição de tirania. Portanto, se a Constituição Federal pudesse ser realmente acusada desse acúmulo de poder, ou de misturar poderes, revelando perigosa tendência a tal acúmulo, não seriam necessários argumentos adicionais para inspirar uma reprovação universal do sistema.<sup>45</sup>

Portanto, a dimensão vertical da separação dos poderes, que se confunde com o princípio federativo, a descentralização, encontra-se comprometida.

Cabe aos Procuradores Estaduais, o papel constitucional de uma defesa consistente da forma jurídica, das competências Estaduais constitucionalmente estabelecidas, assim protegerem o princípio federativo, no âmbito Judicial. Para além do múnus constitucional, soergue o dever moral de empreender

44 JÚNIOR, Onofre Alves Batista; MARINHO, Marina Soares. Do federalismo de cooperação ao federalismo canibal: a Lei Kandir e o desequilíbrio do pacto federativo. **Revista de Informação Legislativa**, v. 55, n. 217, p. 159.

45 HAMILTON, Alexander; JAY, Jhon; MADISON, James. **Os artigos Federalistas**; tradução de Maria Luiza X. De A. Borges – São Paulo : Faro Editorial, 2021, pg. 256

o mesmo nos ambientes político-legislativo e acadêmico

## V. CONCLUSÕES

Por meio dos estudos desenvolvidos neste artigo concluiu-se existem duas tradições gnoseológicas na filosofia, o pensamento substantivo e o formal. A substância relaciona-se aos métodos empíricos, ao passo que a forma, aos métodos racionais.

Demonstrou-se que a forma é inerente à consecução de sistemas marcados pela decidibilidade, completude e coerência, tal qual a matemática e também o Direito. Assim, a forma é inerente aos sistemas jurídicos, seja sob o prisma do direito natural ou positivo.

Após incursão nessas nuances filosóficas e dogmáticas, considerou-se que o indivíduo se relaciona com os ambientes políticos, econômicos com a moral e isso atrai complexidade, dada a diversidade de possibilidade de acontecimentos. A norma realiza uma pré-seleção das possibilidades e introjeta conceitos desses ambientes, dando-lhes forma jurídica e, assim, estabiliza relações e monopoliza o uso da força.

Por conseguinte, o rompimento da forma faz com que as decisões sejam tomadas à mercê da força econômica

ou bélica e que isso representa o não Direito, tal como exemplificado em alguns exemplos.

Demonstrou-se como, por meio do rompimento da forma jurídica, o sujeito de direito tem sido desconstituído nos ambientes de reforma tributária experienciados no ambiente internacional e nacional. Há um avanço de Estados sobre a soberania de outros Estados e um avanço da União sobre a autonomia de Estados e Municípios.

Ao fim e ao cabo, o estudo buscou provocar os Procuradores Estaduais ao exercício do múnus constitucional de defesa efusiva da forma jurídica, das competências estaduais constitucionalmente estabelecidas e do princípio federativo, no *locus* judiciário, político-legislativo e acadêmico.

O trabalho limitou-se no PLP 68/2024, que regulamenta a reforma da tributação sobre o consumo no Brasil, contudo abre espaço para que, no futuro, ele seja complementado e avance na investigação dos impactos dos problemas aqui descritos tendo como foco o PLP 108/2024, norma que virá a regulamentar o processamento e gestão da dívida dos novos tributos incidentes sobre o consumo.

## REFERÊNCIAS

ATIYAH, P. S.; SUMMERS, Robert. **Form and substance in Anglo-American Law: a comparative study in legal reasoning, legal theory, and legal institutions.** Oxford: Clarendon Press, 1991

BONOVICH, Stephen A. **The Biggest Casualty of Pillar 2's Bias for State Subsidies? The U.S. | Tax Notes**, pg 1543, disponível em: <<https://www.taxnotes.com/tax-notes-international/digital-economy/biggest-casualty-pillar-2s-bias-state-subsidies-us/2023/09/18/7h8hq>>. acesso em: 07 de junho de 2024.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Os Conceitos Econômicos e Contábeis e sua Influência no Direito Tributário.** Revista de Direito Tributário, v. 125, 2016, pp. 163-167

DERZI, Misabel Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. O princípio federativo e a igualdade: uma perspectiva crítica para o sistema jurídico brasileiro a partir da análise do modelo alemão. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (Org.). **Estado federal e guerra fiscal no direito comparado.** Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015

E. Bulygin, "An Antinomy in Kelsen's Pure Theory of Law" in S Paulson and BL Paulson (eds). **Normativity and Norms: Critical Perspectives on Kelsen Theme.** Oxford: OUP 1999

EQUIPE, DE PROFESSORES FEA. USP. **Contabilidade introdutória.** São Paulo: Atlas, 1998

HAMILTON, Alexander; JAY, Jhon; MADISON, James. **Os artigos Federalistas**; tradução de Maria Luiza X. De A. Borges – São Paulo : Faro Editorial, 2021

HILBERT, David. On the infinite, in P. Benacerraf and H. Putnam (eds.) **Philosophy of Mathematics: Selected Readings.** Cambridge: Cambridge University Press

JÚNIOR, Onofre Alves Batista; MARINHO, Marina Soares. Do federalismo de cooperação ao federalismo canibal: a Lei Kandir e o desequilíbrio do pacto federativo. **Revista de Informação Legislativa**, v. 55, n. 217

KANT, Immanuel. **Crítica da razão pura.** Petrópolis: Vozes, 2015

KELSEN, Hans. **O que é justiça? A justiça, o direito e a política no espelho da ciência.** São Paulo: Martins Fontes, 2001

MAGALHÃES, Thiago. **Fundamentos da teoria geral das leis de São Tomás de Aquino: contribuições para o resgate do jusnaturalista tomista clássico**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022

MOTA, Rodrigo. Confiança e complexidade social em Niklas Luhmann. Plural, Revista do Programa de Pós-Graduação em Sociologia da USP, São Paulo, v. 23, n. 2, 2016.

O'SULLIVAN, David; CEBREIRO GÓMEZ, Ana. **The Global Minimum Tax: From Agreement to Implementation-Policy Considerations, Implementation Options, and Next Steps**. Washington: World Bank Publications, 2022

OECD (2021), **Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)**: Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>

OECD, **Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax: Reconsidering Tax Incentives after the GloBE Rules**, Paris: OECD Publishing, 2022. Disponível

em <https://www.oecd.org/tax/tax-incentives-and-the-global-minimum-corporate-tax-25d30b96-en.htm> Acesso em 08/06/2024.

PIGOU, Arthur. **The economics of welfare**. Routledge, 2017

POPPER, Karl Raymund. **Conjecturas e Refutações**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2008

VENOSA, Silvio. **Direito civil: parte geral**. 20ª edição. São Paulo. Atlas, 2020

VERMEULE, Adrian. **Judging under uncertainty : na institutional theory of legal interpretation**. Cambridge: Havard University Press, 2006

**REFORMA TRIBUTÁRIA  
E A COMPETÊNCIA  
OBRIGATÓRIA PARA  
A INSTITUIÇÃO DO  
IMPOSTO SOBRE GRANDES  
FORTUNAS – IGF**

Autor: Thiago Anton Alban



## REFORMA TRIBUTÁRIA E A COMPETÊNCIA OBRIGATÓRIA PARA A INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS – IGF

Thiago Anton Alban<sup>1</sup>

### RESUMO

Este trabalho visa defender a ideia de manter a coerência do sistema tributário nacional, conclui-se que a competência da União Federal para instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF é obrigatória. Este trabalho visa defender a ideia de manter a coerência do sistema tributário nacional, conclui-se que a competência da União Federal para instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF é obrigatória.

**Palavras-Chaves:** Reforma Tributária; Justiça tributária; Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF.

<sup>1</sup> Mestre e doutorando em Direito. Especialista em Direito Tributário e em Direito do Estado. Bacharel em Comunicação Social – Jornalismo e Direito. Procurador do Estado da Bahia. Professor (licenciado) do curso de Direito da UNIFACS.

## 1. INTRODUÇÃO

A Reforma Tributária compreendeu três Propostas de Emenda Constitucional – PEC: a de nº 45, de 2019, de autoria do deputado Baleia Rossi; a de nº 110, também de 2019, de autoria do senador Davi Alcolumbre, e; a de nº 46, de 2022, de iniciativa do senador Oriovisto Guimarães.

Os três projetos possuíam pontos em comum. Em razão disso, ao ser remetida a PEC nº 45 (que acabou sendo aprovada e convertida na Emenda Constitucional nº 132, de 2023) ao Senado Federal, o presidente deste determinou a tramitação conjunta das propostas, nos termos do art. 48, § 1º, do Regimento Interno daquela Casa.

Algumas mudanças trazidas pela Reforma Tributária incluem a criação da Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS (art. 195, V, da CF) e do Imposto sobre Bens e Serviços – IBS (art. 156-A, da CF), baseados na metodologia do Imposto sobre o Valor Agregado – IVA, além do Imposto Seletivo – IS (art. 153, VIII, da CF).

Duas regras de transição também foram aprovadas: uma para a implementação da CBS e do IBS, no prazo de dez anos, com um período de

teste nos dois primeiros, e outra para a distribuição da receita proveniente da cobrança dos referidos tributos entre estados, municípios e Distrito Federal, no prazo de cinquenta anos.

Apesar de ser possível investigar a Reforma Tributária nesses aspectos, com o objetivo de questionar, por exemplo, se a CBS e o IBS são adequados à realidade brasileira, a impossibilidade de se averiguar, na prática, a efetividade da mudança (ante as regras de transição) aconselha cautela.

Outra questão, contudo, merece enfrentamento imediato.

A EC nº 132/2023 acrescentou o § 3º ao art. 145 da Constituição Federal – CF, nos seguintes termos: “o Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente”.

Apesar de o art. 145 localizar-se no Título VI, Capítulo I, Seção I, da CF, intitulada “Dos Princípios Gerais”, em nenhum lugar é utilizada a palavra “princípio” pelo Constituinte ao dispor sobre o sistema tributário nacional.

A inserção do § 3º no art. 145, portanto, inova o texto constitucional ao elencar

princípios expressos que devem nortear o Direito Tributário brasileiro, muitos já conhecidos pela doutrina.

É o caso do princípio da transparência, que encontra guarida no § 5º do art. 150, da CF, no que tange a informações de natureza tributária de interesse do consumidor, além de nortear a Administração Pública quanto à publicidade dos atos por ela praticados (art. 37, da CF).

O princípio da defesa do meio ambiente encontra ampla previsão na CF, notadamente em seus arts. 23, VI, 24, VI e VIII, 170, VI, e 225, aplicáveis ao Direito Tributário por versarem sobre competência e organização da ordem econômica e financeira do Estado.

O princípio da simplicidade pode ser extraído implicitamente do princípio da eficiência que rege a Administração Pública (art. 37, da CF), além de encontrar respaldo no princípio da praticabilidade<sup>2</sup> e nas garantias da ampla defesa e do contraditório (art. 5º, LV, da CF).

A questão que orienta este artigo é a inclusão do princípio da justiça tributária no texto constitucional

e de que forma isso resulta na obrigatoriedade de instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF pela União Federal. É o que se verá a seguir.

## 2. JUSTIÇA TRIBUTÁRIA, EQUIDADE E CONCRETUDE

Antes da aprovação do relatório da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania do Senado Federal, a redação proposta pela PEC nº 45/2019 para o art. 145, § 3º, da CF, não era clara. Falava-se que o “Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, **da justiça tributária e do equilíbrio** e da defesa do meio ambiente” (grifamos). Da forma como o dispositivo estava escrito, a palavra “equilíbrio” poderia ser associada tanto à “justiça tributária”, quanto à “defesa do meio ambiente”. É possível, ainda, entender que o objetivo do legislador era tratá-lo como um princípio autônomo.

Sobre o assunto, explica Everardo Maciel, ex-secretário da Receita Federal, que:

o art. 145, § 3º, prevê que o Sistema Tributário Nacional observará “os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária e do equilíbrio e da defesa do meio ambiente”. Na doutrina, há escassa - não

<sup>2</sup> COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.

necessariamente consistente - ou nenhuma referência a esses princípios. Cada um deles irá demandar décadas de embates judiciais para pacificar a jurisprudência. Sua combinação se tornará explosiva<sup>3</sup>.

A seu turno, aponta Sergio André Rocha<sup>4</sup> que:

a referência a um princípio do equilíbrio é estranha e pode gerar, segundo vemos, mais dúvidas do que certezas. Com efeito, temos em Direito Financeiro um princípio, nada pacífico, do equilíbrio orçamentário. Nada obstante, não parece que o § 3º esteja fazendo referência a este princípio. Afinal, não só o artigo 145 da Constituição não lida com Direito Financeiro, como a falta do “orçamentário” deixa a referência a equilíbrio sem sentido. Portanto, se a ideia era prever explicitamente na Constituição o princípio do equilíbrio orçamentário, cremos ser essencial que se faça referência à sua nomenclatura completa. Por outro lado, se esta era a finalidade, seria mais indicada a sua exclusão, seja porque a noção de equilíbrio orçamentário é amplamente controversa na doutrina atualmente, seja porque o artigo 145 não seria o local ideal para sua inserção. Não se pode desconsiderar a possibilidade de o tal princípio do equilíbrio ser ainda outra coisa, sem conexão com

o equilíbrio orçamentário. Tratando-se de palavra vazia, seria mais uma razão para não incluirmos na Constituição termo sem qualquer referência no Direito Tributário brasileiro.

Na justificativa da PEC nº 45/2019, sequer encontra-se referência aos princípios da justiça tributária e do equilíbrio, como se observa da leitura do seguinte trecho:

As mudanças sugeridas no texto constitucional têm como referência a proposta de reforma tributária desenvolvida pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), instituição independente constituída para pensar melhorias do sistema tributário brasileiro com base nos princípios da simplicidade, neutralidade, equidade e transparência.

O princípio da neutralidade, mencionado na justificativa, foi contemplado no art. 156-A, § 1º, da CF. Os demais princípios, da simplicidade e da transparência, foram inseridos no mencionado art. 145, § 3º.

Já o princípio da equidade foi substituído por uma referência à justiça tributária e ao equilíbrio, este último mencionado no art. 9º da PEC nº 45/2019, abaixo destacado:

Art. 9º A lei complementar que instituir o imposto de que trata o art. 156-A e a contribuição de que trata o art. 195, V, ambos da Constituição Federal, poderá prever os regimes diferenciados de tributação de que trata este artigo, desde que sejam

<sup>3</sup> MACIEL, Everardo. *Tributação e a guerra das palavras*. Instituto Brasileiro de Estudos de Direito Administrativo, Financeiro e Tributário: 2023, p. 2. Disponível em: <https://www.ibedaft.com.br/producao-tecnica/artigos/897-tributacao-e-a-guerra-das-palavras.html>. Acesso em: 29 de novembro de 2024.

<sup>4</sup> ROCHA, Sergio André. Reforma tributária e princípios do Sistema Tributário Nacional. *Revista Consultor Jurídico*, 14 de agosto de 2023, p. 6. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-ago-14/justica-tributaria-reforma-tributaria-principios-sistema-tributario-nacional>. Acesso em: 29 de novembro de 2024.

uniformes em todo o território nacional e sejam realizados os respectivos ajustes nas alíquotas de referência **com vistas a reequilibrar a arrecadação da esfera federativa** (grifamos)

Ao excluir a palavra “equilíbrio” da redação do dispositivo para dele fazer constar apenas os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária e da defesa do meio ambiente, o Senado Federal parece sinalizar que o seu intuito é associar “justiça tributária” com “equidade”, como estava inicialmente previsto na justificativa da PEC nº 45/2019. Apesar de simples, esse detalhe é importante para o desenvolvimento da conclusão que se propõe neste artigo.

A justiça tributária é um elemento central do sistema tributário nacional, inexistindo novidade em relação a ele. Os princípios da igualdade (art. 5º, *caput*, e art. 150, II, da CF) e da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF) norteiam o Estado em prol de um ideal de justiça, referenciado no preâmbulo e nos arts. 170 e 193 da Carta.

Ao utilizar o adjetivo “social” para referir-se à justiça, o Constituinte aproxima-se do modelo de Estado social (*Welfare State*), constatação reforçada pela leitura do preâmbulo,

que alude a uma “sociedade fraterna”, e do art. 3º, I, III e IV, da CF, segundo os quais constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos.

A novidade é a positivação, no texto constitucional, do princípio da justiça tributária, o que permite classificá-lo como um direito fundamental comunitário a ser **cultivado**, na expressão empregada por Peter Häberle<sup>5</sup>.

Abre-se a possibilidade, por exemplo, de a discussão ser levada com mais facilidade ao Supremo Tribunal Federal em sede de recurso extraordinário, ante a previsão do art. 102, III, a, da CF.

Além disso, a substituição de “equidade” por “justiça tributária” sinaliza algo: *a priori*, o intuito da Reforma Tributária parece ser a defesa de um sistema tributário equitativo, palavra que pode ser associada às

<sup>5</sup> HÄBERLE, Peter. *Teoría de la Constitución como Ciencia de la Cultura*. Madri: Tecnos, 2000, p. 35.

obras de Aristóteles<sup>6</sup> e de John Rawls<sup>7</sup>. Esse detalhe fornece um norte inicial para o estudo do princípio da justiça tributária sob o olhar da equidade, chamada por Chaïm Perelman de a “muleta da justiça”. Nas palavras do filósofo:

Para concluir, apela-se à equidade todas as vezes que a aplicação simultânea de mais de uma fórmula da justiça concreta ou a aplicação da mesma fórmula em circunstâncias diferentes conduz a antinomias que tomam inevitável a não-conformidade com exigências da justiça formal. Serve-se da equidade como muleta da justiça. Para que esta não fique manca, para poder dispensar a equidade, é mister desejar aplicar uma única fórmula da justiça concreta, sem que se deva levar em conta mudanças que as modificações imprevistas da situação são capazes de determinar. Isto só é possível se nossa concepção da justiça for muito estreita ou se a fórmula da justiça utilizada for suficientemente complexa para levar em conta todas as características consideradas essenciais.<sup>8</sup>

A palavra “justiça” é polissêmica. Definir o que é justiça é uma das principais questões que envolvem a Filosofia do Direito. Para Perelman<sup>9</sup>, “é ilusório querer enumerar todos os sentidos possíveis da noção de justiça”.

Abusca por um direito universal, desde Antígona<sup>10</sup>, conduziu à maturação de um conceito também universal de justiça. Com foco na hermenêutica filosófica e no existencialismo, entretanto, defende-se, neste artigo, a busca por uma justiça concreta (ou a justiça do caso concreto), necessariamente vinculada ao horizonte histórico<sup>11</sup> de um determinado povo; no caso, do povo brasileiro.

Nas palavras de António Castanheira Neves:

(...) o direito compete à autonomia cultural do homem, que, tanto no seu sentido como no conteúdo da sua normatividade, é uma resposta culturalmente humana (resposta, por isso, só possível, não necessária e histórico-culturalmente condicionada) ao problema também humano da convivência no mesmo mundo num certo espaço histórico-social, e assim sem a necessidade ou a indisponibilidade ontológica,

<sup>6</sup> ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. Tradução de Leonel Vallandro e Gerd Bornheim. 4. ed. São Paulo: Nova Cultural, 1991.

<sup>7</sup> RAWLS, John. A teoria da justiça como equidade: uma teoria política, e não metafísica. In: RAWLS, John. *Justiça e democracia*. São Paulo: Martins Fontes, 2022.

<sup>8</sup> PERELMAN, Chaïm. *Ética e Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 47.

<sup>9</sup> *Ibidem*, p. 16.

<sup>10</sup> SÓFOCLES. *Antígona*. Tradução de Millôr Fernandes. São Paulo: Paz & Terra, 2021.

<sup>11</sup> GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método*. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 1999, p. 452.

mas antes com a historicidade e a condicionalidade de toda a cultura.

Já na lição de Hans-Georg Gadamer: O tempo já não é mais, primariamente, um abismo a ser transposto porque divide e distancia, mas é, na verdade, o fundamento que sustenta o acontecer, onde a atualidade finca suas raízes. A distância de tempo não é, por conseguinte, algo que tenha de ser superado (...) Não é um abismo devorador, mas está preenchido pela continuidade da herança histórica e da tradição, a cuja luz nos é mostrado todo o transmitido. Não será exagerado, se falarmos aqui de uma genuína produtividade do acontecer. Em Direito Penal, afirma Juarez Tavares que “quem faz o injusto, no fundo, é o intérprete, com base na norma ou com base na compreensão de seu sentido (...) em qualquer caso, o injusto é um produto do sujeito situado em seu contexto social”<sup>12</sup>.

Explica Friedrich Nietzsche, um dos protoexistencialistas<sup>13</sup>, que “não existem fatos eternos: assim como não existem verdades absolutas. – Portanto, o filosofar histórico é doravante necessário, e com ele a

virtude da modéstia”<sup>14</sup>.

Para o autor, “falta de sentido histórico é o defeito hereditário de todos os filósofos”<sup>15</sup>. Não se pode imaginar o ser humano como uma *aeterna veritas* (verdade eterna), pois está, sempre, vinculado a uma experiência temporal, elemento indissociável de sua existência.

O conceito de justiça, portanto, deve ser estudado à luz de uma realidade concreta, pois diferentes povos organizam-se de diferentes formas e escolhem modelos diversos de Estado. Rejeita-se, de antemão, uma ideia geral e abstrata de justiça tributária, como adviria do pensamento racionalista e jusnaturalista.

A cooriginalidade entre Direito e moral<sup>16</sup> contribui para essa afirmativa. Na Grécia antiga, o lícito, o bom e o justo confundiam-se, em uma simbiose que conduziu diversos filósofos, a exemplo de Sócrates, Platão e Aristóteles, a investigar o Direito à luz da ética.

A separação entre Direito e moral começa a ser feita sob influência

<sup>12</sup> TAVARES, Juarez. *Teoria do injusto penal*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 99-100.

<sup>13</sup> BAKEWELL, Sarah. *No café existencialista: o retrato da época em que a filosofia, a sensualidade e a rebeldia andavam juntas*. Tradução de Denise Bottmann. São Paulo: Objetiva, 2017, p. 37.

<sup>14</sup> NIETZSCHE, Friedrich. *Humano, demasiado humano: um livro para espíritos livres*. Tradução de Paulo César de Souza. São Paulo: Companhia das Letras, 2005, p. 11.

<sup>15</sup> *Ibidem*, p. 10.

<sup>16</sup> TOMAZ, Carlos Alberto Simões de; CALDAS, Roberto Correia da Silva Gomes. A cooriginariedade entre Direito e moral, e a conformação da moralidade administrativa no sistema jurídico brasileiro. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, n. 117, p. 159-191, jul./dez. 2018.

do juspositivismo, sobretudo em razão da monopolização do poder pelo Estado soberano e da (fictícia) celebração do contrato social.

A partir do historicismo alemão, da escola histórica do Direito e da Jurisprudência dos Conceitos, o jusnaturalismo é contestado por uma nova corrente, intimamente ligada aos embates políticos do Estado moderno: o juspositivismo, que, na condição de cria deste último, dele herda uma certa identidade política. A positivação do Direito conduz, conseqüentemente, à positivação de um ideal de justiça. Na tentativa de refletir as forças materiais de poder<sup>17</sup>, cada país tenta incorporar a seus ordenamentos jurídicos os principais valores encontrados em suas respectivas sociedades.

O neopositivismo parece ser o apogeu da separação entre fato, valor e norma, apesar de Hans Kelsen admitir a conexão existente entre eles; a sua tese é de que a investigação científica deve isolar o objeto de estudo, ao que chamou de Teoria Pura do Direito<sup>18</sup>.

Se, à primeira vista, a positivação de valores pretende tornar o Direito

aparentemente mais objetivo, previsível e seguro, o descompasso entre o jurídico, o político e o social<sup>19</sup>, que devem caminhar juntos<sup>20</sup>, afeta a harmonia e a estabilidade do sistema, o que prejudica a concretização de um modelo de justiça equitativa.

Tal descompasso parece advir da transformação da sociedade global, da “mudança inquieta de indivíduos e povos”<sup>21</sup>, notadamente a partir do século XVII, momento em que o racionalismo cartesiano contribui para a valorização da técnica e do método científico como instrumentos de investigação da realidade.

Inicialmente utilizados pelas ciências da natureza e posteriormente incorporados pelas ciências do espírito<sup>22</sup> (dentre elas, o Direito, em que pese a defesa de seu caráter não-científico)<sup>23</sup>, métodos atemporais são empregados para investigar problemas concretos, históricos, o que já revela a sua inadequação.

<sup>17</sup> LASSALE, Ferdinand. *A essência da Constituição*. 6. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris: 2001.

<sup>18</sup> KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 6. ed. Tradução de João Baptista Machado. Coimbra: Arménio Amado Editor, 1998.

<sup>19</sup> GRAU, Eros Roberto. *O Direito Posto e o Direito Pressuposto*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

<sup>20</sup> PASSOS, J. J. Calmon de. *Direito, poder, justiça e processo*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

<sup>21</sup> HEGEL, Georg Wilhelm Friedrich. *Filosofia da história*. Tradução de Maria Rodrigues e Hans Harden. 2. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 2008, p. 67.

<sup>22</sup> DILTHEY, Wilhelm. *Introdução às ciências humanas: tentativa de uma fundamentação para o estudo da sociedade e da história*. Tradução de Marco Antônio Casanova. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 20.

<sup>23</sup> KIRCHMANN, Julius Hermann von. *La jurisprudencia no es ciencia*. Traducción de Antonio Truyol y Serra. Madrid: Instituto de estudios políticos, 1949, p. 30.



Nas palavras de René Descartes, “essas longas cadeias de razões, tão simples e fáceis, de que os geômetras costumam servir-se para chegar às suas mais difíceis demonstrações, levaram-me a imaginar que todas as coisas que podem cair sob o conhecimento dos homens encadeiam-se da mesma maneira”<sup>24</sup>. A proposta de um método universal, supostamente aplicável a todas as áreas do saber, é inservível ao Direito, por ser incapaz de resolver os problemas da sociedade, que não são universais nem a-históricos.

Na lição de Antônio Luiz Machado Neto:

Sobre a natureza da ciência jurídica e, mesmo, seu caráter científico não há unanimidade doutrinária. O predomínio da ideologia positivista no século XIX, e a conseqüente redução de todo saber válido ao esquema da ciência natural de tipo física, resultou, na mente do jurista, numa espécie de má consciência quanto aos títulos de cientificidade da velha jurisprudência, pois é óbvio que ela não se ajusta ao padrão experimental e generalizador das ciências de laboratório<sup>25</sup>.

das sociedades, associado a um capitalismo desorganizado<sup>26</sup>, cria empecilhos para a solução de conflitos com base apenas no Direito positivo. Já alertava Alice Gonzalez Borges<sup>27</sup> que “o interesse público – o mais indeterminado dos conceitos – sempre esteve ameaçado pelos donos do poder”.

Marcelo Neves, por sua vez, defende que os grupos privilegiados (sobrecidadãos) bloqueiam a reprodução do Direito, com garantia de impunidade, por meio do apoio de uma burocracia estatal repressiva.

Quando a Constituição Federal limita a sua esfera de atuação política ou econômica, os sobrecidadãos a colocam de lado; o texto constitucional “não atua, pois, como horizonte do agir e vivenciar jurídico-político dos ‘donos do poder’, mas sim como uma oferta que, conforme a eventual constelação de interesses, será usada, desusada ou abusada por eles”<sup>28</sup>.

A alusão aos “donos do poder” também é feita na obra de Raymundo Faoro,

## O crescimento desproporcional

<sup>24</sup> DESCARTES, René. *Discurso do método*. Tradução de Maria Ermantina Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2001, p. 23.

<sup>25</sup> MACHADO NETO, Antônio Luiz. *Compêndio de introdução à ciência do direito*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 14.

<sup>26</sup> CAMPUZANO, Alfonso de Julios. *Constitucionalismo em Tempos de Globalização*. Tradução de José Luis Bolzan de Moraes e Valéria Ribas do Nascimento. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

<sup>27</sup> BORGES, Alice Gonzalez. Supremacia do interesse público: desconstrução ou reconstrução? In: *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico - REDAE*, nº 26, maio/junho/julho de 2011. Salvador: 2011, p. 1. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=587>. Acesso em: 29 de novembro de 2024.

<sup>28</sup> NEVES, Marcelo. *Entre Subintegração e Sobreintegração: a Cidadania Inexistente*. DADOS – Revista de Ciências Sociais, Rio de Janeiro, Vol. 37, nº 2, 1994, pp. 157-343, p. 261.

que, ao estudar o patrimonialismo e o estamento burocrático dele decorrente, assim conclui<sup>29</sup>:

O estamento burocrático, fundado no sistema patrimonial do capitalismo politicamente orientado, adquiriu o conteúdo aristocrático, da nobreza da toga e do título. A pressão da ideologia liberal e democrática não quebrou, nem diluiu, nem desfez o patronato político sobre a nação, impenetrável ao poder majoritário, mesmo na transação aristocrático-plebéia do elitismo moderno. O patriciado, despido de brasões, de vestimentas ornamentais, de casacas ostensivas, governa e impera, tutela e curatela. O poder – a soberania nominalmente popular – tem donos, que não emanam da nação, da sociedade, da plebe ignara e pobre. O chefe não é um delegado, mas um gestor de negócios, gestor de negócios e não mandatário. O Estado, pela cooptação sempre que possível, pela violência se necessário, resiste a todos os assaltos, reduzido, nos seus conflitos, à conquista dos membros graduados de seu estado-maior. E o povo, palavra e não realidade dos contestatários, que quer ele? Este oscila entre o parasitismo, a mobilização das passeatas sem participação política, e a nacionalização do poder, mais preocupado com os novos senhores, filhos do dinheiro e da subversão, do que com os

comandantes do alto, paternais e, como o bom príncipe, dispensados de justiça e proteção. A lei, retórica e elegante, não o interessa. A eleição, mesmo formalmente livre, lhe reserva a escolha entre opções que ele não formulou.

A resolução de demandas da contemporaneidade, marcada por sociedades plúrimas e multiculturais, requer a reaproximação entre moral e Direito. O justo e o jurídico voltam a dialogar na tentativa de encontrar caminhos para responder questões que não podem ser enfrentadas pela aplicação pura e simples do método subsuntivo, calcado no paradigma juspositivista.

Sobre o tema, confira-se a lição de Robert Alexy<sup>30</sup>:

A vigência das normas de direitos fundamentais significa que o sistema jurídico é um sistema aberto *em face da Moral*. Isso é perceptível de forma clara no caso dos conceitos materiais básicos de direitos fundamentais, os conceitos de dignidade, de liberdade e de igualdade. Esses conceitos são, ao mesmo tempo, conceitos fundamentais da Filosofia prática. Com eles, os princípios mais importantes do direito racional moderno são incorporados à Constituição e, com isso, ao direito positivo. A

<sup>29</sup> FAORO, Raymundo. *Os donos do poder: formação do patronato político brasileiro*. 3 ed. São Paulo: Globo, 2001, p. 885-886.

<sup>30</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 544.

definição desses princípios e o sopesamento entre eles leva ao problema da justiça. Isso fica claro, de forma exemplar, a partir dos princípios de justiça formulados por Rawls, que nada mais são que uma tentativa de estabelecer uma relação entre liberdade e a igualdade.

Boaventura de Sousa Santos defende, por exemplo, a necessidade de uma hermenêutica diatópica aplicável aos direitos humanos, cujo objetivo é “ampliar ao máximo a consciência de incompletude mútua através de um diálogo que se desenrola, por assim dizer, com um pé numa cultura e outro, noutra”<sup>31</sup>.

Fala-se, ainda, no resgate de valores universais aplicáveis à comunidade internacional; uma espécie de jusnaturalismo pós-moderno que, ao dialogar com ordenamentos jurídicos locais, conseguiria encontrar um ponto de consenso em meio a disputas de soberania.

Se a definição do que é justiça já é problemática, como conceituar justiça tributária? A principal obra de John Rawls (*Uma teoria da justiça*), publicada em 1971, parece ser um ponto de partida para responder

<sup>31</sup> SANTOS, Boaventura de Sousa. Por uma concepção multicultural de direitos humanos. *Revista Crítica de Ciências Sociais*, n. 48, junho/1997, p. 23.

a essa pergunta, pois critica<sup>32</sup> os modelos de sociedade (e de justiça) até então propostos, notadamente pelo utilitarismo e pelo intuicionismo.

Ao defender que seres humanos racionalmente preferem a equidade, propõe o autor um modelo de sociedade<sup>33</sup> erigido sobre dois princípios básicos: o da igualdade, segundo o qual todos devem ter, formalmente, iguais oportunidades oferecidas pelo Estado, e o da diferença, que estabelece que essas oportunidades, formalmente iguais, devem ser diferenciadas nos casos em que, materialmente, existam desigualdades.

Confira-se:

Dentro dos limites permitidos pelas organizações básicas, a distribuição das frações é decidida pelo resultado da loteria da natureza; e, de uma perspectiva ética, esse resultado é arbitrário (...) A extensão do

<sup>32</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997, p. 3.

<sup>33</sup> Inicialmente, o modelo foi pensado como passível de ser aplicado a qualquer sociedade. Contudo, em sua obra “*Liberalismo político*”, Rawls recua e reformula a sua teoria para transformá-la em uma doutrina política aplicável somente a um determinado tipo de sociedade, baseada na realidade por ele vivida nos Estados Unidos da América (GARGARELLA, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política*. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 224).

desenvolvimento e da função das capacidades naturais é afetada por todos os tipos de condições sociais e atitudes de classe. Mesmo a disposição de fazer um esforço, de tentar, e de ser assim merecedor, no sentido comum do termo, em si mesma depende de circunstâncias sociais e familiares felizes. Na prática, é impossível assegurar oportunidades iguais de realização e de cultura para os que receberam dotes semelhantes, e portanto talvez se prefira adotar um princípio que reconheça esse fato e também mitigue os efeitos arbitrários da própria loteria natural<sup>34</sup>.

Defende o filósofo a ideia de *noblesse oblige*<sup>35</sup> para pregar que desigualdades econômicas e sociais, “por exemplo desigualdades de riqueza e autoridade, são justas apenas se resultam em benefícios compensatórios para cada um, e particularmente para os membros menos favorecidos da sociedade”<sup>36</sup>.

Posições de privilégio somente se justificam se o objetivo for maximizar as expectativas dos menos favorecidos pela loteria natural; daqueles que, por azar, não foram agraciados ao nascer com talentos julgados úteis pela sociedade de sua época.

Para o autor, até a habilidade de empreender pode ser vista como sorte, pois depende de inúmeros fatores que contribuíram para a formação do perfil de empreendedor. Ter nascido em uma família que incentivou os estudos, ou possuir uma força de vontade acima da média para contornar adversidades, são dotes, ou talentos, recebidos pelo arbítrio da natureza, tendo em vista que muitos chegam ao mundo sem apoio familiar ou possuem algum tipo de empecilho capaz de os prejudicar. Esses fatores devem ser levados em consideração na distribuição de bens e direitos pelo Estado, o que demonstra ser a teoria de Rawls uma crítica ao libertarianismo, que, ao pregar o princípio da “posse de si mesmo”<sup>37</sup>, refuta o filósofo por acusá-lo de desconsiderar o peso das escolhas individuais<sup>38</sup>.

Em Direito Tributário, o raciocínio de Rawls pode ser aplicado para fundamentar a isenção do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – IR a aposentados com doenças graves ou a isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA na compra de

34 *Ibidem*, p. 78.

35 *Ibidem*, p. 78.

36 *Ibidem*, p. 16.

37 NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e Utopia*. Tradução de Ruy Jungmann. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1991, p. 172.

38 HAYEK, Friedrich A. *The Constitution of Liberty*. Chicago: The University of Chicago Press, 1978, p. 97-98.

automóveis por deficientes físicos.

Outra aplicação evidencia-se no critério da progressividade que informa o IR (art. 153, § 2º, I, da CF) para conferir efetividade ao princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF), além da previsão de instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas (art. 153, VII, da CF) como medida de redistribuição de renda, pois o produto de sua arrecadação compõe o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza (art. 80, III, do ADCT).

No contexto da Reforma Tributária, a obra do autor oferece um subsídio importante para a investigação proposta, pois o emprego da palavra “equidade” na justificativa da PEC nº 45/2019 autoriza presumir que a sua *mens legis* aproxima-se da teoria rawlsiana (e aristotélica, *mutatis mutandis*) de interpretar justiça como equidade.

Sabe-se que outros posicionamentos também buscam definir o que é justiça, muitos deles aparentemente inconciliáveis entre si. Destacam-se<sup>39</sup> as teorias libertária, igualitária,

comunitária e capacitária.

Essas teorias dialogam com a de Rawls, ora para criticá-la (teoria libertária), ora para complementá-la (teorias igualitária e capacitária). Já a teoria comunitária desenvolve uma abordagem diferente sobre o conceito de indivíduo como integrante de um todo<sup>40</sup>.

A divergência de posicionamentos não autoriza a atribuição de rótulos<sup>41</sup> às teorias, contudo. O liberalismo possui diversas nuances e manifestações na história, cada qual com as suas características, além de reunir pensadores com motivações diversas. É, portanto, “muito mais fácil – e muito mais sensato – descrever o liberalismo do que tentar defini-lo de maneira curta”<sup>42</sup>.

Em moldes similares, a definição do que é justiça encontra inúmeras dificuldades; como visto, desde a Antiguidade não se encontrou um conceito adequado para a palavra, talvez por ser histórica – daí a impossibilidade de uma justiça atemporal.

As teorias de justiça fornecem, assim,

<sup>39</sup> GARGARELLA, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política*. São Paulo: Martins Fontes, 2008. KYMLICKA, Will. *Filosofia política contemporânea*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

<sup>40</sup> NAGEL, Thomas. *Mortal Questions*. Cambridge: Cambridge University Press, 1979, p. 108.

<sup>41</sup> KYMLICKA, Will. *Filosofia política contemporânea*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 3.

<sup>42</sup> MERQUIOR, José Guilherme. *O liberalismo: antigo e moderno*. 3. ed. São Paulo: É Realizações, 2016, p. 30; 354-355.

um norte para o enfrentamento de um problema que perdura há milênios; não a solução. No Brasil, alguns doutrinadores já dedicaram o seu tempo ao estudo do tema, a exemplo de Marciano Seabra de Godoi, em 1999<sup>43</sup>.

Mais de duas décadas depois, a EC nº 132/2023 renova o debate ao positivizar o princípio da justiça tributária na Constituição Federal, terreno fértil para uma investigação à luz das diversas perspectivas de justiça. Na lição de Marina Velasco<sup>44</sup>:

Nos julgamentos que fazemos na vida cotidiana sobre o que é justo ou injusto, muitas vezes percebemos traços da situação que nos impulsionam a querer usar simultaneamente mais de uma das perspectivas da justiça. O problema é que isso é *impossível*, porque as fórmulas da justiça são *inconciliáveis* em uma única decisão: ou bem julgamos de acordo com uma, ou bem julgamos de acordo com outra, mas não podemos considerar ambas as perspectivas *na mesma decisão*.

Segundo Tércio Sampaio Ferraz Jr., “o enfoque zetético visa saber o

<sup>43</sup> GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

<sup>44</sup> VELASCO, Marina. *O que é justiça: o justo e o injusto na pesquisa filosófica. Um exemplo: as cotas raciais universitárias*. Rio de Janeiro: Vieira & Lent, 2009, p. 55.

que é uma coisa”<sup>45</sup>, além de que a pesquisa está sempre vinculada a seu momento histórico, razão pela qual “a investigação zetética pode ser bem diferente de uma época para outra”<sup>46</sup>. A perquirição filosófica, zetética<sup>47</sup>, deve nortear, portanto, a busca por um conceito de justiça tributária, até porque “é mais fácil, sempre, perguntar do que responder”<sup>48</sup>.

Feitas essas considerações, passa-se a abordar o tema central deste artigo.

### **3. A COMPETÊNCIA OBRIGATÓRIA DA UNIÃO FEDERAL PARA INSTITUIR O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS – IGF**

Previsto no art. 153, VII, da CF, o Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF é o único que ainda não foi instituído desde a promulgação da Constituição Federal, excluindo-se da análise os impostos residuais e os impostos extraordinários de guerra, mencionados no art. 154, I e II, da CF, respectivamente, por envolverem situações atípicas.

Em trâmite no Supremo Tribunal Federal, a Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão

<sup>45</sup> FERRAZ Júnior, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 41.

<sup>46</sup> *Ibidem*, p. 42.

<sup>47</sup> VIEHWEG, Theodor. *Tópica y filosofía del derecho*. 2. ed. Barcelona: Editorial Gedisa, 1997, p. 76.

<sup>48</sup> PLATÃO. *A República*. Tradução de Carlos Alberto Nunes. 3. ed. Belém: EDUFPA, 2000, p. 63.

– ADO nº 55/DF busca reconhecer a omissão do Congresso Nacional na edição de lei complementar para a instituição do IGF.

Ao manifestar-se nos autos, a Procuradoria-Geral da República afirmou que a implementação do imposto é uma opção político-normativa da União Federal, que deteria a faculdade de exercício de sua competência tributária, além de que não poderia o Poder Judiciário determinar a criação de tributo, sob pena de atuar como legislador positivo.

Alie-se a isso o fato de que nenhuma das inúmeras<sup>49</sup> propostas tendentes a instituir o imposto foi aprovada pelo Congresso Nacional. Foi rejeitada pela Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania do Senado Federal, ainda, a Emenda nº 63 à PEC nº 45/2019, que definia o dia 31 de dezembro de 2026 como marco final para instituição do IGF.

<sup>49</sup> A exemplo dos Projetos de Lei Complementar nº 202/1989, 208/1989, 277/2008, 26/2011, 48/2011, 130/2012, 2/2015, 6/2015, 10/2015, 11/2015, 281/2016, 294/2016, 302/2016, 324/2016, 335/2016, 9/2019, 183/2019, 205/2019, 239/2019, 50/2020, 59/2020, 63/2020, 77/2020, 201/2020, 77/2020, 82/2020, 88/2020, 95/2020, 103/2020, 103/2020, 123/2020, 188/2020, 193/2020, 215/2020, 268/2020, 190/2020, 924/2020, 121/2021, 130/2021, 211/2021, 384/2021, 74/2022 e 69/2023.

A existência de inúmeras tentativas de instituição do imposto revela a vontade do Poder Legislativo de implementá-lo, ou, pelo menos, de uma parte de seus integrantes<sup>50</sup>. Todavia, como a competência tributária é facultativa<sup>51</sup>, não é possível compelir o Congresso Nacional a exercê-la, em que pese o art. 11<sup>52</sup> da Lei Complementar nº 101, de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), pareça sinalizar o contrário.

Ao comentar o referido artigo e a omissão na instituição do IGF pela União Federal, aponta Harrison Leite que “não se admite mais a mera previsão dos tributos em um código tributário sem a comprovação de que os mesmos foram lançados, cobrados, apurados, e, se for o caso, exigidos judicialmente. Todas essas medidas devem ser tomadas para a comprovação de uma gestão responsável”<sup>53</sup>.

Na Ação Direta de Inconstitucio-

<sup>50</sup> ISTO É DINHEIRO. *Congresso tem concentração de 'milionários'*. 03/08/2020. Disponível em: <https://istoedinheiro.com.br/congresso-tem-concentracao-de-milionarios/>. Acesso em: 29 de novembro de 2024.

<sup>51</sup> GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 115.

<sup>52</sup> Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação. Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no caput, no que se refere aos impostos.

<sup>53</sup> LEITE, Harrison. *Manual de Direito Financeiro*. 9. ed. Salvador: JusPodivm, 2020, p. 347.

nalidade – ADI nº 2.238/DF, de relatoria do ministro Alexandre de Moraes, julgada em 24 de abril de 2020, o STF ratificou o entendimento de que a competência tributária é facultativa, bem como que o art. 11 da LRF não desrespeita o sistema tributário nacional, pois “somente criou uma vinculação para a própria União, qual seja, a obrigatoriedade de observância desse requisito, em relação aos impostos, para a realização de transferências voluntárias aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal”.

A positivação do princípio da justiça tributária na Constituição Federal cria um cenário favorável para infirmar esse raciocínio, entretanto.

Partindo-se do pressuposto de que a *mens legis* da Reforma Tributária é tratar justiça tributária como equidade, não é mais possível defender a faculdade do legislador de instituir o IGF.

Considerando-se que a Constituição Federal é influenciada pelas diretrizes do Estado social e que possui força normativa para orientar o seu cumprimento, na busca pela construção de uma sociedade livre, justa, solidária e sem pobreza (art. 3º, I e III, da CF), a não instituição de

um imposto que, em sua essência, é equitativo, vai de encontro à coerência<sup>54</sup> do sistema.

Sobre o Estado social, explica Niklas Luhmann que “*el Estado de Bienestar se suele caracterizar generalmente como un Estado que dota de extensas prestaciones sociales a determinadas capas de la población, y que a estos efectos ha de hacer frente a nuevos costes a un ritmo cada vez más elevado*”<sup>55</sup>.

Já Alberto Xavier defende que:

(...) as concepções do Estado-Providência, do Estado-social de Direito, do Estado de Governo ou da Administração constitutiva conduzem assim a conceber a atividade de Administração mais como de realização de certos fins materiais, do que como mera execução do Direito; e, deste modo, se robustece a originária função de garantia da reserva da lei, ou seja, de tutela dos direitos subjetivos<sup>56</sup>.

Confira-se, também, a doutrina de José Casalta Nabais:

Uma ideia que, tendo importantes implicações traduzidas na rejeição

54 BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*. São Paulo: Ícone, 2006, p. 203.

55 LUHMANN, Niklas. *Teoría política en el Estado de Bienestar*. Versión española e introducción de Fernando Vallespín. Madrid: Alianza Editorial, 1993, p. 47.

56 XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978, p. 15-16.



de um Estado patrimonial ou empresarial e no reconhecimento da falsa alternativa que representa a ideia de um Estado «taxador», requer ter presente a sua evolução ao longo do século XX para um Estado fiscal social, bem como dar conta dos problemas que presentemente se lhe colocam. Algumas palavras muito rápidas sobre cada um destes aspectos [...] Desde logo, a ideia de Estado fiscal exclui tanto o Estado patrimonial, que constituiu a forma característica de financiamento do Estado na Idade Média, assente nos rendimentos proporcionados pelos bens (sobretudo imóveis) do Monarca ou da Coroa, como o Estado empresarial que, tendo tido alguma expressão no Estado iluminista, a primeira manifestação do Estado moderno, ao qual se devem, de resto, os primeiros impulsos da industrialização, se concretizou sobretudo nos Estados socialistas do século XX<sup>57</sup>.

Fortalece-se a ideia de que o Estado não deve manter distância da sociedade – o chamado Estado “guarda-noturno”, absenteísta, que se limitaria a observar os administrados e deixar que o mercado se autorregule, com intervenções pontuais.

Afirma Miguel Calmon Dantas que,

<sup>57</sup> NABAIS, José Casalta. Da sustentabilidade do Estado fiscal. In: NABAIS, José Casalta e SILVA, Suzana Tavares da (Org.). *Sustentabilidade fiscal em tempos de crise*. Lisboa: Almedina, 2011, p. 12.

“se o poder de tributar já foi concebido como o poder de destruir, precisa ser desenvolvido como a capacidade de construir uma sociedade livre, justa e solidária, exigindo a redução da escassez orçamentária atinente aos programas relacionados aos direitos fundamentais”<sup>58</sup>.

O Estado deve atuar de forma abrangente para assegurar o bem-estar de todos, principalmente para os mais carentes, desafortunados na loteria natural rawlsiana. Na lição de Marciano Seabra de Godoi, “não serão práticas ou ações solidárias mais ou menos isoladas ou mais ou menos episódicas que tornarão essa sociedade verdadeiramente solidária”<sup>59</sup>.

As diretrizes do Estado social conduzem ao desenvolvimento de políticas públicas direcionadas aos menos favorecidos<sup>60</sup> (que, no Brasil,

<sup>58</sup> DANTAS, Miguel Calmon. *Para Além da Reserva do Possível: A Expansão do Possível pela compreensão constitucionalmente Adequada do Possível da Reserva*. *Academia.edu*, 2023, p. 14. Disponível em: [https://www.academia.edu/14461219/Para\\_Al%C3%A9m\\_da\\_Reserva\\_do\\_Poss%C3%ADvel\\_A\\_Expans%C3%A3o\\_do\\_Poss%C3%ADvel\\_pela\\_compreens%C3%A3o\\_constitucionalmente\\_Adequada\\_do\\_Poss%C3%ADvel\\_da\\_Reserva](https://www.academia.edu/14461219/Para_Al%C3%A9m_da_Reserva_do_Poss%C3%ADvel_A_Expans%C3%A3o_do_Poss%C3%ADvel_pela_compreens%C3%A3o_constitucionalmente_Adequada_do_Poss%C3%ADvel_da_Reserva). Acesso em: 29 de novembro de 2024.

<sup>59</sup> GODOI, Marciano Seabra. *Tributo e solidariedade social*. In: GODOI, Marciano Seabra; GRECO, Marco Aurélio (coords). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 148.

<sup>60</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997, p. 397.

são as maiorias injustiçadas<sup>61</sup>), a exemplo da concessão de auxílios e bolsas<sup>62</sup>, com o objetivo de redistribuir renda (*suum cuique tribuere*)<sup>63</sup>.

A igualdade, sobretudo em sua acepção material, dialoga intimamente com a noção de justiça. Daí a existência de inúmeras teorias contemporâneas, defensoras de pontos de vista diversos sobre o tema<sup>64</sup>.

Afirma Hugo de Brito Machado que a igualdade é uma “forma de realização do valor justiça”<sup>65</sup>. Will Kymlicka, por sua vez, assevera que é preciso renunciar à tentativa de desenvolver uma teoria de justiça monística, uma vez que subordinar todos os outros valores a um único valor supremo parece algo “quase fanático”<sup>66</sup>.

A previsão dos princípios da igualdade tributária (art. 150, II) e da capacidade contributiva (art. 145, § 1º) demonstra

que a busca pela justiça tributária orienta a Constituição Federal desde a sua promulgação.

A utilização de uma expressão polissêmica (“princípio da justiça tributária”) no art. 145, § 3º, da CF amplia o objeto de estudo, pois deve-se investigar a que justiça tributária o texto se refere. Sobre esse ponto, explicam Elena Esposito<sup>67</sup>, Henry Prakken<sup>68</sup> e Kevin Ashley<sup>69</sup> que a vagueza e a ambiguidade sintática da legislação muitas vezes são propositais, com o objetivo de possibilitar uma leitura mais aberta do texto.

Assumindo-se que a positivação do princípio da justiça tributária na Constituição Federal autoriza interpretá-lo como um direito fundamental<sup>70</sup>; que existem normas de direito fundamental com caráter de princípio<sup>71</sup>, e; que a CF é estruturada com base no modelo de Estado social, o exercício da competência tributária para a instituição de tributos com

<sup>61</sup> WOLKMER, Antonio Carlos. *Introdução ao pensamento jurídico crítico*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

<sup>62</sup> SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. São Paulo: Companhia das Letras, 2000, p. 57.

<sup>63</sup> NADER, Paulo. *Filosofia do Direito*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 82.

<sup>64</sup> GARGARELLA, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política*. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 19. VELASCO, Marina. *O que é justiça: o justo e o injusto na pesquisa filosófica*. Um exemplo: as cotas raciais universitárias. Rio de Janeiro: Vieira & Lent, 2009, p. 54.

<sup>65</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição*. São Paulo: Atlas, 2009, p. 85.

<sup>66</sup> KYMLICKA, Will. *Filosofia política contemporânea*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 4.

<sup>67</sup> ESPOSITO, Elena. Transparency Versus Explanation: The Role of Ambiguity in Legal AI. *Journal of Cross-Disciplinary Research in Computational Law* 1 (2), November 2021, p. 9. Disponível em: <https://journalcrcl.org/crcl/article/view/10>. Acesso em: 29 de novembro de 2024.

<sup>68</sup> PRAKKEN, Henry. Legal Reasoning: Computational Models. *International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences*, 2015, p. 3. Disponível em: 10.1016/B978-0-08-097086-8.86161-9. Acesso em: 29 de novembro de 2024.

<sup>69</sup> ASHLEY, Kevin D. Artificial intelligence and legal analytics. *New tools for law practice in the Digital Age*. Cambridge: Cambridge University Press, 2017, p. 45.

<sup>70</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 244.

<sup>71</sup> *Ibidem*, p. 117.

foco na redistribuição de renda não pode mais ser visto como facultativo – em especial, a competência da União Federal para instituir o IGF.

Existem outras medidas que podem ser adotadas, como a tributação de dividendos, de fundos exclusivos e de *offshores*. Quanto a estes dois últimos, foi aprovada pela Câmara dos Deputados, em 25 de outubro de 2023, a incidência do Imposto sobre a Renda sobre rendimentos recebidos por pessoa física (Projeto de Lei nº 4.173, de 2023).

A previsão constitucional do IGF, contudo, o coloca em evidência para o estudo proposto neste artigo, pois integra expressamente o sistema constitucional tributário como um imposto com finalidade redistributiva de renda, tendo em vista a vinculação do produto de sua arrecadação ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza (art. 80, III, do ADCT).

Além disso, a redação do art. 167, IV, da CF, que permite a vinculação<sup>72</sup> da receita de impostos (que, em regra, são tributos de arrecadação não vinculada) “para realização de atividades da administração tributária” potencializa o agir da

advocacia pública<sup>73</sup>, que poderá ser melhor estruturada com um repasse maior de recursos, o que aumentaria a sua eficiência no suporte à concretização de políticas públicas.

Existe, portanto, não um dever fundamental<sup>74</sup> à instituição do IGF, mas um direito fundamental, de natureza comunitária, à sua implementação. Nas palavras de Michael Sandel<sup>75</sup>:

Apenas enquanto dependemos dos outros e reconhecemos nossa dependência teremos motivos para reconhecer a contribuição do outro ao nosso bem-estar coletivo. Isso exige senso de comunidade suficientemente robusto para possibilitar que cidadãos digam, e acreditem, que “estamos todos juntos nisso” – não como um ritual mágico em momentos de crise, mas como descrição plausível de nossa vida diária.

Fredy José Gomes de Albuquerque<sup>76</sup>,

<sup>73</sup> Notadamente das procuradorias fiscais.

<sup>74</sup> Saliente-se que os deveres fundamentais – dentre eles, o de pagar impostos, segundo a doutrina de José Casalta Nabais – não são exclusivos do Estado social; “são encontrados em todos tipos de Estado, liberal ou social, onde as atribuições estatais sejam limitadas ou abrangentes, mesmo que o alcance dos deveres fundamentais seja distinto em cada caso” (ROCHA, Sérgio André. O dever fundamental de pagar impostos: direito fundamental a uma tributação justa. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sérgio André. *O dever fundamental de pagar impostos: o que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?* Belo Horizonte: D’Plácido, 2017, p. 20).

<sup>75</sup> SANDEL, Michael J. *A tirania do mérito: o que aconteceu com o bem comum?* Tradução de Bhuvi Libanio. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2020, p. 374.

<sup>76</sup> ALBUQUERQUE, Fredy José Gomes de. O Dever Fundamental de pagar (legalmente) Tributos: Significado, Alcance

<sup>72</sup> Caso se entenda que o produto da arrecadação do IGF não deve ser totalmente destinado ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza.

a seu turno, defende o seguinte:

As normas constitucionais tributárias não seriam freios ao agir estatal, mas representariam o instrumento de realização de direitos sociais comunitários, fazendo nascer para a administração pública o direito de exigir tributos, a fim de satisfazer as demandas sociais gerais que conectam todas as pessoas, físicas ou jurídicas, em torno da solidariedade que as une, ao par de justificar o agir estatal não mais pelo exercício do poder de império, mas pelo dever de atendimento dos justos anseios públicos.

Outros pontos também merecem investigação, por gravitarem em torno da justiça tributária.

Como trabalhar com apenas um conceito de justiça em um país tão diverso, heterogêneo e imenso<sup>77</sup>?

De que forma tratar a relação entre Poder Público e cidadão em um Estado modernamente tardio<sup>78</sup> que descumpre inúmeras diretrizes, como é o caso do direito a um salário mínimo capaz de atender às necessidades básicas dos trabalhadores e de suas famílias “com moradia, alimentação,

educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social” (art. 7º, IV, da CF)<sup>79</sup>?

Em que medida pode-se aplicar características do Estado social, construído no contexto histórico e político europeu da luta de classes pós-revolução industrial e pós-primeira guerra mundial<sup>80</sup>, a um país que não participou diretamente desse cenário<sup>81</sup>?

Como equalizar a distribuição de receitas entre entes federativos sabendo-se que o Brasil possui Índices de Desenvolvimento Humano Municipal – IDHM que variam entre 0,814 (Distrito Federal) e 0,676 (Maranhão)<sup>82</sup>, o que demonstra a existência de um *apartheid* social<sup>83</sup> e fiscal<sup>84</sup>?

e Análise de Precedentes do Carf. In: *Revista Direito Tributário Atual*, nº 51, ano 40. São Paulo: IBDT, 2022, p. 199.

77 Só o território da Bahia é equivalente ao da França.

78 STRECK, Lenio Luiz. *Verdade e consenso: constituição, hermenêutica e teorias discursivas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 93-95.

79 Sobre o assunto, defende Dirley da Cunha Júnior que “cabe ao juiz da causa, no desempenho de efetivo controle incidental da constitucionalidade da omissão do poder público, reconhecendo e declarando a inconstitucionalidade *in concreto* da lei que fixou um salário mínimo insuficiente, condenar o empregador a pagar a diferença, com base no novo valor que será judicialmente estabelecido” (CUNHA JUNIOR, Dirley da. *Controle judicial das omissões do poder público*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 304).

80 Em que pese a construção de um modelo de Estado social tenha iniciado antes, no final do século XIX, na Alemanha de Bismarck, a quem se credita a introdução dos primeiros programas de assistência social em escala nacional.

81 STRECK, Lenio. *Hermenêutica jurídica e(m) crise*. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, 25-27.

82 ATLASBR. *Ranking de IDHM*. Disponível em: <http://www.atlasbrasil.org.br/ranking>. Acesso em: 10 de junho de 2023.

83 SANTOS, Boaventura de Sousa. *A gramática do tempo: para uma nova cultura política*. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2006, p. 333.

84 NABAIS, José Casalta. Da sustentabilidade do Estado fiscal. In: NABAIS, José Casalta e SILVA, Suzana Tavares da (Org.). *Sustentabilidade fiscal em tempos de crise*. Lisboa: Almedina, 2011, p. 13.

Pode-se falar em processo tributário justo quando as execuções fiscais respondem pela segunda maior taxa de congestionamento processual (88,4%)<sup>85</sup>, atrás apenas das execuções de penas privativas de liberdade (90,6%), além de tramitarem, em média, por 6 anos e 3 meses na Justiça Estadual e por 8 anos e 10 meses na Justiça Federal?

Como conciliar direitos fundamentais do contribuinte<sup>86</sup> com o dever fundamental de pagar tributos<sup>87</sup>? Há alguma relação ótima entre tributação e arrecadação, à luz da curva de Laffer e do princípio do não-confisco em sua perspectiva dinâmica<sup>88</sup>?

Seria mais justo reestruturar o sistema tributário nacional para focar em tributos vinculados, a exemplo das taxas, ou o atual modelo, altamente dependente da arrecadação de impostos, com poucas vinculações orçamentárias (art. 167, IV, da CF), satisfaz?

É possível conferir força normativa

à Constituição Federal, nas lições de J. J. Gomes Canotilho<sup>89</sup> e Konrad Hesse<sup>90</sup>, ou a Constituição é uma “brilhante fachada, por trás da qual se abre um enorme terreno baldio”; um mero pedaço de papel<sup>91</sup>? Há, no Brasil, “vontade de Constituição”<sup>92</sup>?

O que é a teoria da reserva do possível e como ela sofreu uma metamorfose para possibilitar a recusa à concretização de direitos fundamentais, sob a justificativa de déficit orçamentário?

Procede a afirmação de que o sistema tributário nacional adota o paradigma da justiça como equidade? Caso positivo, por que o IGF ainda não foi instituído? São elas (a justiça tributária e a instituição do IGF) normas programáticas<sup>93</sup>?

Há omissão do Congresso Nacional na instituição do IGF? Caso positivo, ela existe desde 1988 ou apenas a partir da entrada em vigor da EC nº 132/2023?

Quais os meios para assegurar a

85 CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Justiça em números: 2023*, p. 149-154. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/09/justica-em-numeros-2023-010923.pdf>. Acesso em: 29 de novembro de 2024.

86 MACHADO, Hugo de Brito. *Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição*. São Paulo: Atlas, 2009.

87 NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Lisboa: Almedina, 2012.

88 KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado constitucional*. Tradução de Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

89 CANOTILHO, J. J. Gomes. *Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador*. 4. ed. Coimbra: Coimbra Editores, 1994.

90 HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Porto Alegre: SAFE, 1991.

91 LASSALE, Ferdinand. *A essência da Constituição*. 6. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris: 2001, p. 37.

92 HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Porto Alegre: SAFE, 1991, p. 19.

93 ROCHA, Sergio André. O dever fundamental de pagar impostos: direito fundamental a uma tributação justa. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André. *O dever fundamental de pagar impostos: o que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?* Belo Horizonte: D'Plácido, 2017, p. 23.

tutela efetiva do texto constitucional, notadamente o princípio da máxima efetividade dos direitos fundamentais<sup>94</sup> (art. 5º, § 1º, da CF)?

Inúmeras são as questões que envolvem o tema, portanto. Especificamente sobre o IGF, a sua instituição é vantajosa inclusive para os adeptos da corrente libertária, pois a construção de uma sociedade livre, justa, solidária e sem pobreza (art. 3º, I e III, da CF), bem como de uma ordem econômica que observe os ditames da justiça social e promova a redução das desigualdades regionais e sociais (art. 170, caput e VII, da CF), é imprescindível para a eficiência do livre mercado.

Caso se entenda que a carga tributária brasileira é alta e não comporta acréscimos, ainda assim a instituição do IGF é positiva para o mercado, pois poderá ser compensada com a redução de alíquotas de outros tributos que oneram as classes média e baixa, o que aumentaria a parcela líquida<sup>95</sup> da remuneração e o poder de compra.

Apesar disso, assume-se uma postura contrária à referida corrente,

pois discorda-se da afirmação de que “*el mejor modo de asegurar la eliminación de la pobreza (tanto a escala doméstica como mundial) es a través de los mercados libres y del libre comercio*”<sup>96</sup>. Nas palavras de Miguel Calmon Dantas, “não cabe ao livre mercado a realização da justiça social”<sup>97</sup>.

Sobre o tema, confira-se o posicionamento de Marciano Seabra de Godoi e João Victor Araújo Dande:

(...) o libertarismo ou libertarianismo, apesar de em voga nos últimos anos, não tem qualquer correspondência com o arco ideológico relativamente amplo que se pode reconhecer como tendo sido plasmado nas normas da Constituição de 1988. Interpretar a Constituição de 1988 a partir de premissas e objetivos libertaristas é tão equivocado e inapropriado como interpretá-la a partir de concepções coletivistas como o maoísmo ou o marxismo-leninismo, independentemente de defender virtudes ou atacar defeitos de uma e outra

94 CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional*. 5. ed. Coimbra: Almedina, 1991, p. 162.

95 MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 48-49.

96 HARVEY, David. *Breve história del Neoliberalismo*. Madri: Akal, 2005, p. 72.

97 DANTAS, Miguel Calmon. *Para Além da Reserva do Possível: A Expansão do Possível pela compreensão constitucionalmente Adequada do Possível da Reserva*. *Academia.edu*, 2023, p. 12. Disponível em: [https://www.academia.edu/14461219/Para\\_Al%C3%A9m\\_da\\_Reserva\\_do\\_Poss%C3%ADvel\\_A\\_Expans%C3%A3o\\_do\\_Poss%C3%ADvel\\_pela\\_compreens%C3%A3o\\_constitucionalmente\\_Adequada\\_do\\_Poss%C3%ADvel\\_da\\_Reserva](https://www.academia.edu/14461219/Para_Al%C3%A9m_da_Reserva_do_Poss%C3%ADvel_A_Expans%C3%A3o_do_Poss%C3%ADvel_pela_compreens%C3%A3o_constitucionalmente_Adequada_do_Poss%C3%ADvel_da_Reserva). Acesso em: 29 de novembro de 2024.

concepção filosófica rival<sup>98</sup>.

Afirma Karl Lowenstein que “*la constitución no puede salvar el abismo entre pobreza y riqueza; no puede traer ni comida, ni casa, ni ropa, ni educación, ni descanso, es decir, las necesidades esenciales de la vida*”<sup>99</sup>.

O texto constitucional concretiza-se somente quando lido à luz da realidade social, pois “o texto prévio impõe constrangimentos, sim, sintáticos, semânticos, mas dentro dessa ‘moldura’ permanece possível uma infinidade de significados que precisam ser tratados e decididos a partir de fatores que não estão no texto”<sup>100</sup>.

De acordo com José Ricardo Cunha:

O sentido da norma jurídica nunca é um dado em si mesmo, como se resultasse de um apriorismo metafísico, mas somente pode ser entendido em correspondência com as outras normas do ordenamento, com os valores históricos do tempo presente e do próprio ordenamento jurídico e, por fim, com as exigências da realidade social e do caso concreto. Tudo isso

confere constante variabilidade semântica às proposições normativas e, por isso, ao próprio direito, mantendo-o em contínuo devir, aberto ao mundo da vida. Daí ser questionável a afirmação contida no brocardo *in claris cessat interpretatio*<sup>101</sup>.

É necessário, pois, interpretar ativamente a Constituição Federal, mediante um processo hermenêutico no qual o intérprete é protagonista<sup>102</sup> do ato de criação da norma. Na lição de Marília Muricy:

Ao conhecer, o juiz reconhece-se como parte integrante do objeto; é protagonista e não espectador. De sua vinculação sócio-cultural com o objeto, não resulta, todavia, o comprometimento da objetividade, vez que o sentido normativo que projeta racionalmente é parte da conduta mesma (em sua dimensão social) realidade que resiste à oposição ser/dever ser, apontada pela tradição kantiana. É, exatamente, porque “a conduta se interliga com o conhecimento de si mesma”, que descabe, sob a visão egológica, espaço para a subjetividade judicial<sup>103</sup>.

A defesa de um dirigismo

98 GODOI, Marciano Seabra de; DANDE, João Victor Araújo. Será Mesmo o Tributo uma Restrição a Direitos Fundamentais? *Revista Direito Tributário Atual*, (50), 305-324, 2022, p. 315. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2152>. Acesso em: 29 de novembro de 2024.

99 LOEWENSTEIN, Karl. *Teoría de la Constitución*. Traducción y estudio sobre la obra por Alfredo Gallego Anabitarte. 2. ed. Barcelona: Ariel, 1976, p. 229.

100 ADEODATO, João Maurício. *Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 209.

101 CUNHA, José Ricardo. Fundamentos axiológicos da hermenêutica jurídica. In: BOUCAULT, Carlos E. de Abreu e RODRIGUEZ, José Rodrigo (orgs.). *Hermenêutica Plural*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 336.

102 COSSIO, Carlos. *Teoría de la verdad jurídica*. Buenos Aires: Librería El Foro, 2007, p. 183.

103 MURICY, Marília. O controle da administração – notas de hermenêutica jurídica. *Revista da Procuradoria Geral do Estado da Bahia*, v. 20, Salvador: jan./dez. 1994, p. 80.

constitucional adequado ao país é imperativa, portanto, para que a justiça tributária deixe de ser um ideal, mas uma realidade conquistada. Afinal, nas palavras de Pablo Verdú, “o processo criador do Direito implica a luta”<sup>104</sup>.

#### 4. CONCLUSÃO

A interpretação do conceito de justiça sofre modificações desde o jusnaturalismo antigo, que propunha uma abordagem universal, posteriormente questionada pelo historicismo e pelo juspositivismo, defensores de uma justiça concreta; aplicável a ordenamentos jurídicos específicos.

Como visto, Direito, moral e justiça cooriginam-se na Antiguidade, separam-se na modernidade, por influência do racionalismo, e reencontram-se para responder a problemas contemporâneos, que não podem ser resolvidos mediante o simples recurso à norma posta, dissonante de seu contexto social, o que conduzirá à maturação de diversas teorias de justiça.

A supervalorização da técnica

científica e a metodização do saber jurídico são nocivas ao Direito, por não possuir caráter científico nos moldes do paradigma racional.

A influência do Estado social na estruturação do sistema tributário brasileiro, erigido sobre os princípios da justiça tributária, da igualdade material e da capacidade contributiva, além dos princípios fundamentais da República indicados no Título I da Constituição Federal e no preâmbulo, permite concluir que existe um dever comunitário de solidariedade que norteia a interpretação do Direito Tributário na busca por uma justiça tributária aplicável à realidade nacional.

O princípio da legalidade tributária e sua maturação a partir do Estado liberal (apesar de originar-se no século XI, no direito consuetudinário<sup>105</sup>) resulta na luta por uma igualdade não apenas na forma, legalmente prevista, mas por uma igualdade material. Além disso, a positivação do princípio da justiça tributária na Constituição Federal pela EC nº 132/2023 reforça o seu caráter de direito fundamental.

A crise da modernidade implica em uma desarmonia entre Estado, mercado e comunidade<sup>106</sup>, o

<sup>104</sup> VERDÚ, Pablo Lucas. *A luta pelo Estado de Direito*. Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais, 2007, p. 131.

<sup>105</sup> XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978, p. 5-6.

<sup>106</sup> SANTOS, Boaventura de Sousa. *Pela*



que conduz a um capitalismo desorganizado e ao desenvolvimento de teorias neoliberais que pregam um Estado mínimo, inservíveis à realidade brasileira e incompatíveis com o sistema tributário nacional.

À luz dessas considerações, é incoerente não instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF quando o sistema tributário nacional é baseado na justiça tributária como equidade (e solidariedade). Ora, a justiça tributária não é apenas um dever do Estado, mas um direito da sociedade brasileira, que pode ser chamado de direito fundamental comunitário.

Conclui-se, portanto, que a não instituição do IGF pela União Federal, notadamente após a positivação do princípio da justiça tributária no art. 145, § 3º, da CF, implica em omissão inconstitucional do Congresso Nacional, o que torna possível o seu controle pela via da Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão – ADO sob o fundamento de que não se trata de competência tributária facultativa, mas obrigatória.

---

*mão de Alice*: o social e o político na pós-modernidade. 7. ed. Porto: Edições Afrontamento: 1999.

## REFERÊNCIAS

ADEODATO, João Maurício. *Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo*. São Paulo: Noeses, 2011.

ALBUQUERQUE, Fredy José Gomes de. O Dever Fundamental de pagar (legalmente) Tributos: Significado, Alcance e Análise de Precedentes do Carf. In: *Revista Direito Tributário Atual*, nº 51, ano 40. São Paulo: IBDT, 2022.

ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. Tradução de Leonel Vallandro e Gerd Bornheim. 4. ed. São Paulo: Nova Cultural, 1991.

ASHLEY, Kevin D. Artificial intelligence and legal analytics. *New tools for law practice in the Digital Age*. Cambridge: Cambridge University Press, 2017.

ATLASBR. *Ranking de IDHM*. Disponível em: <http://www.atlasbrasil.org.br/ranking>. Acesso em: 10 de junho de 2023.

BAKEWELL, Sarah. *No café existencialista: o retrato da época em que a filosofia, a sensualidade e a rebeldia andavam juntas*. Tradução de Denise Bottmann. São Paulo: Objetiva, 2017.

BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*. São Paulo: Ícone, 2006.

BORGES, Alice Gonzalez. Supremacia do interesse público: desconstrução ou reconstrução? In: *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico - REDAE*, nº 26, maio/junho/julho de 2011. Salvador: 2011. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=587>. Acesso em: 10 de junho de 2024.

CAMPUZANO. Alfonso de Julios. *Constitucionalismo em Tempos de Globalização*. Tradução de José Luis Bolzan de Moraes e Valéria Ribas do

Nascimento. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador*. 4. ed. Coimbra: Coimbra Editores, 1994.

\_\_\_\_\_. *Direito constitucional*. 5. ed. Coimbra: Almedina, 1991.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Justiça em números*: 2023. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/09/justica-em-numeros-2023-010923.pdf>. Acesso em: 10 de junho de 2024.

COSSIO, Carlos. *Teoría de la verdad jurídica*. Buenos Aires: Libreria El Foro, 2007.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.

CUNHA, José Ricardo. Fundamentos axiológicos da hermenêutica jurídica. In: BOUCAULT, Carlos E. de Abreu e RODRIGUEZ, José Rodrigo (orgs.). *Hermenêutica Plural*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

CUNHA JUNIOR, Dirley da. *Controle*

*judicial das omissões do poder público*. São Paulo: Saraiva, 2008.

DANTAS, Miguel Calmon. *Para Além da Reserva do Possível: A Expansão do Possível pela compreensão constitucionalmente Adequada do Possível da Reserva*. Academia.edu, 2023. Disponível em: [https://www.academia.edu/14461219/Para\\_Al%C3%A9m\\_da\\_Reserva\\_do\\_Poss%C3%ADvel\\_A\\_Expans%C3%A3o\\_do\\_Poss%C3%ADvel\\_pela\\_compreens%C3%A3o\\_constitucionalmente\\_Adequada\\_do\\_Poss%C3%ADvel\\_da\\_Reserva](https://www.academia.edu/14461219/Para_Al%C3%A9m_da_Reserva_do_Poss%C3%ADvel_A_Expans%C3%A3o_do_Poss%C3%ADvel_pela_compreens%C3%A3o_constitucionalmente_Adequada_do_Poss%C3%ADvel_da_Reserva). Acesso em: 10 de junho de 2024.

DESCARTES, René. *Discurso do método*. Tradução de Maria Ermantina Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

DILTHEY, Wilhelm. *Introdução às ciências humanas: tentativa de uma fundamentação para o estudo da sociedade e da história*. Tradução de Marco Antônio Casanova. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

ESPOSITO, Elena. Transparency Versus Explanation: The Role of Ambiguity in Legal AI. *Journal of Cross-Disciplinary Research in Computational Law* 1 (2), November 2021. Disponível em: <https://journalcrcl.org/crcl/article/>

view/10. Acesso em: 10 de junho de 2024.

FAORO, Raymundo. *Os donos do poder: formação do patronato político brasileiro*. 3 ed. São Paulo: Globo, 2001.

FERRAZ Júnior, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método*. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 1999.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2020.

GARGARELLA, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política*. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

\_\_\_\_\_. Tributo e solidariedade social. In: GODOI, Marciano Seabra; GRECO, Marco Aurélio (coords). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

GODOI, Marciano Seabra de; DANDE, João Victor Araújo. Será Mesmo o

Tributo uma Restrição a Direitos Fundamentais? *Revista Direito Tributário Atual*, (50), 305–324, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2152>. Acesso em: 10 de junho de 2024.

GRAU, Eros Roberto. *O Direito Posto e o Direito Pressuposto*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

HÄBERLE, Peter. *Teoría de la Constitución como Ciencia de la Cultura*. Madri: Tecnos, 2000.

HARVEY, David. *Breve historia del Neoliberalismo*. Madri: Akal, 2005.

HAYEK, Friedrich A. *The Constitution of Liberty*. Chicago: The University of Chicago Press, 1978.

HEGEL, Georg Wilhelm Friedrich. *Filosofia da história*. Tradução de Maria Rodrigues e Hans Harden. 2. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 2008.

HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Porto Alegre: SAFE, 1991.

ISTO É DINHEIRO. *Congresso tem concentração de 'milionários'*. 03/08/2020. Disponível em: <https://istoedinheiro.com.br/congresso-tem-concentracao-de-milionarios/>. Acesso

em: 10 de junho de 2024.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 6. ed. Tradução de João Baptista Machado. Coimbra: Arménio Amado Editor, 1998.

KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado constitucional*. Tradução de Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

KIRCHMANN, Julius Hermann von. *La jurisprudencia no es ciencia*. Traducción de Antonio Truyol y Serra. Madrid: Instituto de estudios politicos, 1949.

KYMLICKA, Will. *Filosofia política contemporânea*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

LASSALE, Ferdinand. *A essência da Constituição*. 6. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris: 2001.

LEITE, Harrison. *Manual de Direito Financeiro*. 9. ed. Salvador: JusPodivm, 2020.

LOEWENSTEIN, Karl. *Teoria de la Constitución*. Traducción y estudio sobre la obra por Alfredo Gallego Anabitarte. 2. ed. Barcelona: Ariel, 1976.

LUHMANN, Niklas. *Teoría política en el Estado de Bienestar*. Versión española

e introducción de Fernando Vallespín. Madrid: Alianza Editorial, 1993.

MACHADO, Hugo de Brito. *Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição*. São Paulo: Atlas, 2009.

MACHADO NETO, Antônio Luiz. *Compêndio de introdução à ciência do direito*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1988.

MACIEL, Everardo. *Tributação e a guerra das palavras*. Instituto Brasileiro de Estudos de Direito Administrativo, Financeiro e Tributário: 2023. Disponível em: <https://www.ibedaft.com.br/producao-tecnica/artigos/897-tributacao-e-a-guerra-das-palavras.html>. Acesso em: 10 de junho de 2024.

MERQUIOR, José Guilherme. *O liberalismo: antigo e moderno*. 3. ed. São Paulo: É Realizações, 2016.

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

MURICY, Marília. O controle da administração – notas de hermenêutica jurídica. *Revista da Procuradoria Geral do Estado da Bahia*, v. 20, Salvador: jan./dez. 1994.

- NABAIS, José Casalta. Da sustentabilidade do Estado fiscal. In: NABAIS, José Casalta e SILVA, Suzana Tavares da (Org.). *Sustentabilidade fiscal em tempos de crise*. Lisboa: Almedina, 2011.
- \_\_\_\_\_. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Lisboa: Almedina, 2012.
- NADER, Paulo. *Filosofia do Direito*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- NAGEL, Thomas. *Mortal Questions*. Cambridge: Cambridge University Press, 1979.
- NEVES, Marcelo. *Entre Subintegração e Sobreintegração: a Cidadania Inexistente*. DADOS – Revista de Ciências Sociais, Rio de Janeiro, Vol. 37, nº 2, 1994.
- NIETZSCHE, Friedrich. *Humano, demasiado humano: um livro para espíritos livres*. Tradução de Paulo César de Souza. São Paulo: Companhia das Letras, 2005.
- NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e Utopia*. Tradução de Ruy Jungmann. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1991.
- PASSOS, J. J. Calmon de. *Direito, poder, justiça e processo*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- PERELMAN, Chaïm. *Ética e Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- PLATÃO. *A República*. Tradução de Carlos Alberto Nunes. 3. ed. Belém: EDUFPA, 2000.
- PRAKKEN, Henry. Legal Reasoning: Computational Models. *International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences*, 2015. Disponível em: 10.1016/B978-0-08-097086-8.86161-9. Acesso em: 10 de junho de 2024.
- RAWLS, John. A teoria da justiça como equidade: uma teoria política, e não metafísica. In: RAWLS, John. *Justiça e democracia*. São Paulo: Martins Fontes, 2022.
- \_\_\_\_\_. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997.
- ROCHA, Sergio André. O dever fundamental de pagar impostos: direito fundamental a uma tributação justa. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André. *O dever fundamental de pagar impostos: o que realmente significa e como vem*

- influenciando nossa jurisprudência? Belo Horizonte: D´Plácido, 2017.
- \_\_\_\_\_. Reforma tributária e princípios do Sistema Tributário Nacional. *Revista Consultor Jurídico*, 14 de agosto de 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-ago-14/justica-tributaria-reforma-tributaria-principios-sistema-tributario-nacional>. Acesso em: 10 de junho de 2024.
- SANDEL, Michael J. *A tirania do mérito: o que aconteceu com o bem comum?* Tradução de Bhuvi Libanio. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2020.
- SANTOS, Boaventura de Sousa. *A gramática do tempo: para uma nova cultura política*. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2006.
- \_\_\_\_\_. *Pela mão de Alice: o social e o político na pós-modernidade*. 7. ed. Porto: Edições Afrontamento: 1999.
- \_\_\_\_\_. Por uma concepção multicultural de direitos humanos. *Revista Crítica de Ciências Sociais*, n. 48, junho/1997.
- SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.
- SÓFOCLES. *Antígona*. Tradução de Millôr Fernandes. São Paulo: Paz & Terra, 2021.
- STRECK, Lenio. *Hermenêutica jurídica e(m) crise*. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.
- \_\_\_\_\_. *Verdade e consenso: constituição, hermenêutica e teorias discursivas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.
- TOMAZ, Carlos Alberto Simões de; CALDAS, Roberto Correia da Silva Gomes. A cooriginariedade entre Direito e moral, e a conformação da moralidade administrativa no sistema jurídico brasileiro. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, n. 117, p. 159-191, jul./dez. 2018.
- VELASCO, Marina. *O que é justiça: o justo e o injusto na pesquisa filosófica. Um exemplo: as cotas raciais universitárias*. Rio de Janeiro: Vieira & Lent, 2009.
- VERDÚ, Pablo Lucas. *A luta pelo Estado de Direito*. Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais, 2007.
- VIEHWEG, Theodor. *Tópica y filosofía del derecho*. 2. ed. Barcelona: Editorial Gedisa, 1997.
- WOLKMER, Antonio Carlos. *Introdução ao pensamento jurídico*

*crítico*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978.