

GUILHERME CORDEIRO NETO

**A BASE DE CÁLCULO DO ICMS
À LUZ DA CONSTITUIÇÃO DE 1988**

**Dissertação apresentada como requisito
parcial à obtenção do grau de Mestre.
Curso de Pós-Graduação em Direito, Setor
de Ciências Jurídicas, Universidade Federal
do Paraná**

**Orientadora:
Prof.^a Dr.^a Betina Treiger Grupenmacher**

CURITIBA

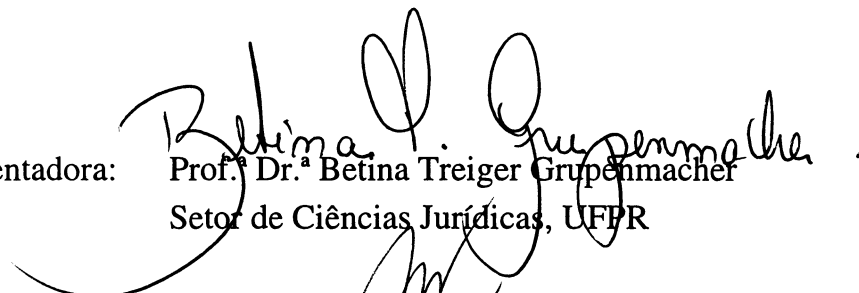
2000

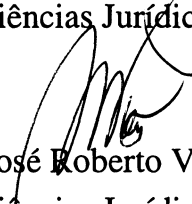
GUILHERME CORDEIRO NETO

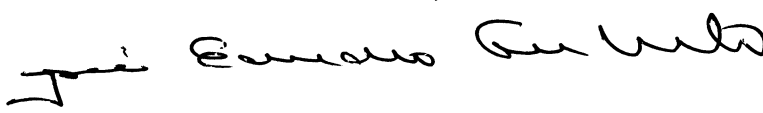
**A BASE DE CÁLCULO DO ICMS
À LUZ DA CONSTITUIÇÃO DE 1988**

Dissertação aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre
no Curso de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná,
pela Comissão formada pelos professores:

Orientadora:


Prof.ª Dr.ª Betina Treiger Grupenmacher
Setor de Ciências Jurídicas, UFPR


Prof. Dr. José Roberto Vieira
Setor de Ciências Jurídicas, UFPR


Prof. Dr. José Eduardo Soares de Melo
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Curitiba, 11 de setembro de 2000

SUMÁRIO

RESUMO	v
ABSTRACT	vi
INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO 1	
A BASE DE CÁLCULO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL: DO TEXTO AO CONTEXTO	5
1.1 NOÇÃO DE PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL	8
1.2 A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	11
1.3 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	13
1.3.1 A Lei Complementar e o ICMS	15
1.4 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	19
1.4.1 A Questão dos Tributos “Fixos”	23
1.5 O PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO	25
1.6 OS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE	32
1.6.1 O Princípio do “ <i>Due Process of Law</i> ”	33
1.6.1.1 O devido processo legal - suas modalidades processual e substancial	36
1.6.2 O Princípio da Proporcionalidade	42
1.6.3 O Entrelaçamento dos Princípios	46
1.6.4 Críticas aos Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade	50
1.6.5 A Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal	52
1.6.6 O Encadeamento entre a Base de Cálculo e os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade	56
CAPÍTULO 2	
A BASE DE CÁLCULO DO ICMS NA REGRA JURÍDICA TRIBUTÁRIA	59
2.1 DO FATO GERADOR À HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA	61
2.1.1 Critérios da Hipótese de Incidência Tributária	63
2.1.1.1 Critério material	64
2.1.1.2 Critério subjetivo	65
2.1.1.3 Critérios espacial e temporal	67

2.2	O CONSEQÜENTE DA REGRA	69
2.2.1	A Base de Cálculo: Conceito e Funções	70
2.2.1.1	Conceito de base de cálculo	70
2.2.1.2	Funções da base de cálculo	73
 CAPÍTULO 3		
	A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS	78
3.1	CRITÉRIO MATERIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS	80
3.1.1	Sobre as Operações Relativas à Circulação de Mercadorias.....	81
3.1.1.1	O verbo.....	81
3.1.1.2	O complemento da oração: operações relativas à circulação de mercadorias	83
3.1.1.3	O vocábulo “OPERAÇÕES”	86
3.1.1.4	O vocábulo “CIRCULAÇÃO”	91
3.1.1.5	O vocábulo “MERCADORIA”.....	97
3.1.2	Sobre a Entrada de Mercadoria Importada do Exterior Destinadas ao Consumo ou Ativo Fixo do Estabelecimento.....	103
3.1.3	Sobre a Prestação de Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicação	107
3.1.3.1	O verbo.....	108
3.1.3.2	Os complementos: serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicações	108
3.1.3.2.1	Conceito de serviços de transporte.....	111
3.1.3.2.2	Conceito de serviço de comunicação	114
3.1.4	Sobre a Prestação de Serviço Iniciada no Exterior.....	119
3.2	CONSIDERAÇÕES GERAIS.....	120
3.3	A BASE DE CÁLCULO DO ICMS	121
3.3.1	A Base de Cálculo na Lei Complementar n.º 87/96	124
	CONCLUSÕES	128
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	134

RESUMO

O objetivo deste trabalho é procurar demonstrar que a Constituição Federal, no momento em que faz a discriminação de competência tributária, indica uma base de cálculo possível para o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação – ICMS. Além disso, investiga quais os critérios válidos para identificar as possibilidades para a eleição da base de cálculo e qual, dentre as possíveis, a que melhor atinge esse fim. Para tanto, será analisada a base de cálculo no discurso constitucional, depois contextualizá-la na Teoria da Norma Jurídica Tributária e, ao fim, investigar a regra jurídica do ICMS. Como conclusão, tem-se que a base de cálculo deve corresponder a um aspecto de grandeza do negócio jurídico do qual se estabelecerá a relação jurídica tributária.

ABSTRACT

The objective of this dissertation is to demonstrate that the Federal Constitution, at the same time in which it states the discrimination of the taxation competence, it indicates a possible basis to calculate the taxes over aspects related to the trade of merchandise and the inter-municipal and interstate transportation services as well as the communication services hereby represented by the letters ICMS. Moreover, the work analyzes what are the valid criteria to identify the possibilities for the election of a calculation basis and which, within a range of possibilities, is the best choice to reach that aim. Therefore, the constitution discourse for the calculation basis will be analyzed and then applied to the taxation law norm theory and at the end the investigation of the law rules for the ICMS will be applied. In the conclusion, there is the acknowledgment that the calculation basis must correspond to a major aspect in the law business from which will be established the necessary relationship with the taxation law.

INTRODUÇÃO

O objetivo deste trabalho é procurar demonstrar que a Constituição Federal, no momento em que faz a discriminação de competência tributária, indica uma base de cálculo possível para o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação – ICMS. Além disso, investiga quais os critérios válidos para identificar as possibilidades para a eleição da base de cálculo e qual, dentre as possíveis, a que melhor atinge esse fim.

A percepção dessa realidade constitucional imprime uma dinâmica própria ao direito tributário brasileiro. Essa dinâmica está condicionada por dois fatores: o primeiro decorre da constatação de que no Brasil a dedicação do legislador constitucional com a matéria tributária é extensa, chegando a minúcias que não se encontram em outros países. Ao lado desse, que atribui uma característica muito peculiar ao sistema tributário nacional, outro fator é marcante. Este segundo decorre da conformação que os princípios constitucionais fornecem ao direito como um todo e ao tributário em particular.

A Constituição brasileira não se restringe ao trato da organização política do Estado. Os direitos fundamentais que são contemplados na Constituição, ao lado de objetivos determinados pelo legislador constitucional para a República Federativa do Brasil, revelam valores que foram conquistados pelo povo brasileiro. A questão, entretanto, caminha no sentido de dar a esses valores a maior aplicação possível em contraste com as condições político-econômicas presentes.

O primeiro passo, nessa busca de aplicação, concretização dos valores postos na Constituição, *Constituição cidadã*, na locução de um de seus autores, é o reconhecimento de sua força normativa, vinculante. Vincula a atividade do legislador ordinário, uma vez que a produção legislativa deve, absolutamente, estar na direção para a concretização desses valores, respeitando-se, é claro, as limitações próprias de

um país ainda em desenvolvimento. Vincula, por conseguinte, o julgador, que exerce o controle dos atos legislativos não apenas no aspecto formal; há espaço, e que deve ser preenchido irremediavelmente, para controlar também o mérito das opções feitas pelo legislador. Essas opções, em última análise, devem guardar razoabilidade com os comandos da Constituição, restringindo-se ao mínimo necessário o princípio maior da liberdade. Vincula por fim, o jurista, cujo trabalho científico de descrever o direito tem início sempre e inexoravelmente na Constituição Federal, seja qual for a disciplina específica. Afinal, não se pode mais lecionar direito civil, fundado que é na autonomia da vontade e no direito à propriedade, senão tendo em conta a relativização da autonomia da vontade (o Código de Defesa do Consumidor é prova dessa afirmativa), bem como o condicionamento da propriedade à sua função social, tudo conforme determina a Constituição.

O direito tributário, no Brasil, desde há muito tempo, tem tido um lugar de destaque nas Constituições que se seguiram. Essa presença constante no texto da Constituição pode ser vista, ao menos, em três aspectos. O primeiro decorre da opção pela formação de um Estado federado. Uma das características da federação é a autonomia financeira dos entes que compõem esse Estado (União, Estados-membros e, pela locução do art. 1.º da Constituição Federal, também os Municípios e o Distrito Federal). A autonomia financeira, ao menos no Brasil, tem sido dependente de uma rígida discriminação de competência tributária feita na Constituição. O segundo fator ganha relevo porque sempre houve uma nítida preocupação do constituinte em limitar os excessos que podem ser cometidos por um Executivo forte num Estado ainda em formação democrática, daí porque há, também na Constituição de 1988, uma dedicação muito acentuada às *Limitações ao Poder de Tributar*. Finalmente, o terceiro aspecto, e este é o que se sobressai com maior nitidez na Carta de 1988, diz respeito, por meio de uma tributação razoável, ao comprometimento que essa matéria tem com os objetivos fundamentais eleitos pelo constituinte para a República Federativa do Brasil.

O artigo 3.º da Constituição Federal, no qual se estabelecem esses *objetivos fundamentais*, condiciona a compreensão, e por consequência também a efetiva

aplicação do direito tributário, no sentido de que este deve ser instrumento para “I - constituir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”. Esses objetivos, portanto, devem ser o alvo da política fiscal desenvolvida no país. Condicionam a produção normativa e conformam a produção judiciária do direito tributário.

O direito tributário também está comprometido com a ordem econômica. Afinal, o artigo 170 da Constituição estabelece que a ordem econômica está fundamentada, dentre outros princípios, na propriedade privada e na sua função social (incisos II e III), na redução das desigualdades regionais e sociais (inciso VII), no tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte (inciso IX). Relacionado a este último item, não se deve esquecer o tratamento tributário adequado, diferenciado, portanto, para as cooperativas (artigo 146, inciso III, letra “c”, da Constituição Federal).

A Constituição ainda estabelece uma íntima relação do direito tributário com a criança e adolescente: no artigo 227, parágrafo 3.º, inciso VI, há a determinação para que o Poder Público estimule a guarda de criança ou adolescente órfão ou abandonado, também por meio de incentivos fiscais.

No artigo 182 relaciona-se o direito tributário com a política urbana, quando autoriza ao Poder Público Municipal utilizar, dentro das especificações previstas na Constituição, o imposto predial e territorial urbano como meio de coerção para forçar o adequado aproveitamento do solo urbano.

Os destaques que foram expostos revelam que o direito tributário, pelo menos depois da Constituição de 1988, transcendeu, e em muito, àquela função primitiva de servir como instrumento de arrecadação de recursos ao Estado.

O presente trabalho, embora seja dedicado à análise de um só aspecto de um único tributo – *a base de cálculo do ICMS à luz da Constituição de 1988* – leva em conta essa preocupação. Isso justifica, inclusive, a forma como que está estruturado.

O desenvolvimento do trabalho se dá em três capítulos. O primeiro procura apropriar a base de cálculo no discurso constitucional. Isso significa dizer que a primeira preocupação é estabelecer uma clara conexão entre os princípios constitucionais informadores do direito tributário e base de cálculo.

O segundo capítulo procura contextualizar a base de cálculo na chamada *Teoria da Norma Jurídica Tributária*, isto é, investigando a compostura lógica da regra jurídica tributária, localizar a base de cálculo e demonstrar as funções que exerce e a forma com que se inter-relaciona com os demais critérios da regra jurídica.

Finalmente, o terceiro capítulo é dedicado exclusivamente à identificação da regra jurídica do ICMS e, aí sim, apontar a *possível* base de cálculo desse tributo, ou, ao menos, a que se mostra mais *razoável* na caracterização desse tipo tributário.

Desnecessário dizer que a intenção maior é somente despertar para a necessidade do reflexo sobre essa matéria, que pouca atenção tem merecido da doutrina brasileira.

Aliás, a escassez de referência sobre o tema proposto foi uma dificuldade sempre presente no curso das pesquisas que se levou a cabo. Também a jurisprudência, carente de um suporte científico mais apurado, pouco pode colaborar, seja porque são poucos os julgamentos que envolvem o tema, seja porque, quando encontrado algum precedente, não primam por um refinamento teórico.

A doutrina estrangeira, no particular da matéria abordada, igualmente trouxe relativa contribuição. A justificativa disso está na já mencionada particularidade do direito tributário brasileiro: uma feição constitucional inigualável, que o torna um “produto” eminentemente nacional, sem paralelos.

CAPÍTULO 1

A BASE DE CÁLCULO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL: DO TEXTO AO CONTEXTO

O estudo do direito positivo, enquanto um conjunto sistêmico de normas jurídicas (princípios e regras) que têm por finalidade regular a vida em sociedade, pode ser empreendido por mais de um modo. O modo comparativo, por exemplo, leva em conta mais de um conjunto de normas, e pode ser encaminhado sob duas perspectivas: a) a histórica, que toma como análise de comparação dois ou mais conjuntos de normas que vigoraram numa mesma sociedade, sucessivamente; b) a comparativa, quando objeto de estudo mais de um conjunto de normas válidas em sociedades diferentes. O sociológico, que tem como preocupação o confronto entre o sistema jurídico e suas conseqüências na sociedade. O filosófico, que se preocupa em como conseguir uma ordem jurídica mais justa, segura, estável etc. ou, ainda, com a chamada Teoria Geral do Direito, que se constitui na identificação e análise de institutos verificados em todos, ou ao menos em um grande número de sistemas jurídicos. O modo dogmático, que tem por objetivo estudar os elementos do conjunto de normas vigentes num determinado momento histórico, e concentrado num dado território, para o fim de dar-lhe equilíbrio e sincronia, superando as aparentes antinomias. Este é o enfoque adotado neste trabalho.

O modo dogmático deve levar em conta, em primeiro plano, a unidade do direito positivo, razão pela qual, desde já, questiona-se a chamada autonomia de qualquer um dos ramos do direito, dentre eles o direito tributário. Essa autonomia, que se constituiria num processo de aglutinamento de normas jurídicas específica a uma

determinada matéria (por exemplo, aquela que regula a atividade tributária do Estado – denominada direito tributário), só merece consideração para fins meramente didáticos.¹

O direito tributário, para fins didáticos, portanto, é a denominação utilizada para designar um subconjunto de normas que regulam a atividade tributária do Estado. Entre outros elementos que compõem esse subconjunto de normas, está a base de cálculo. Pelo que já foi referido anteriormente, esse elemento poderia ser estudado sob outros enfoques, mas o objetivo aqui é bem específico, qual seja: a análise da base de cálculo no direito tributário brasileiro vigente e, ainda, relativamente a um determinado tipo tributário. Não é objetivo, portanto, nem comparar o tipo tributário escolhido com outros similares em sistemas alienígenas (o que afasta o estudo de teor comparativo), nem a instrumentalização da base de cálculo na teoria geral do direito e, em especial do direito tributário. Tomar-se-á como referência a base de cálculo tal como está colocada no direito vigente.

Anota-se, também, que o direito tributário brasileiro guarda uma peculiaridade que o distingue do de qualquer outro país: a rigidez constitucional. O tratamento dispensado pela Constituição Federal ao direito tributário é quase que exaustivo, deixando pouca margem de atuação ao legislador infraconstitucional.² No

¹“A departamentalização do Direito a que assistimos na atualidade, e que é fruto indiscutível do desenvolvimento histórico do Direito Positivo, a par da evolução e especialização dos estudos jurídicos, não haverá de esconder a necessária interdependência que deve existir entre os diferentes componentes do sistema jurídico, fazendo com que apareça como um todo, uno e indecomponível.

Qualquer seção que se pretenda promover nesse todo sistemático, poderá responder apenas e tão-somente à solicitação de ordem didática. Cientificamente, tanto no que pertine ao Direito positivo, quanto à ciência do Direito, que o tem por objeto, o que existe é flagrante e incontendível unidade que deve estar sempre presente na mente do jurista como dado fundamental e princípio retor de qualquer trabalho que venha a empreender”. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 3.ed. São Paulo : Max Limonad, 1998. p.74).

²ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1968. p.18. Pelo mesmo motivo, Marçal Justen Filho ponderou: “À medida que essas previsões constitucionais são exaustivas, muito pequena é a margem de liberdade (se é que existe) para o legislador infraconstitucional. Ao exercer sua competência tributária, cada pessoa política está jungida às exaustivas previsões constitucionais sobre matéria tributária”. (JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços na constituição**. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1995).

que tange à base de cálculo, por exemplo, há pelo menos cinco referências expressas no capítulo que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional.³

A experiência constitucional-tributária brasileira é marcada pela preocupação do legislador constitucional em matéria tributária. Desde o Ato Adicional de 1834, que estabeleceu uma rígida discriminação de rendas, passando pela Constituições de 1891 chegando-se até a de 1988, nota-se uma constante influência de normas constitucionais conformando o direito tributário brasileiro.⁴

A Constituição atual não só traça a discriminação de competência tributária e a repartição da receita tributária, como fundamentalmente erige instrumentos de proteção ao indivíduo em face dos excessos que podem advir da administração pública. Sob essa ótica, os princípios constitucionais informadores do direito tributário (v.g. o da competência tributária, o da legalidade, da anterioridade, do não confisco etc.) devem ser compreendidos, de um lado, enquanto instrumentos de conformação política do Estado brasileiro e, de outro, como um rol de direitos fundamentais, ainda que revestidos de caracteres dos chamados direitos fundamentais de primeira dimensão.⁵

³Art. 145, § 2.º - “As taxas não poderão ter base de cálculo própria dos impostos”;

Art. 146, inciso III, letra “a” - “Cabe à lei complementar: [...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; ...”

Art. 150, § 6.º - “Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.”

Art. 154, inciso I - “A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; ...”

Art. 155, § 2.º, inciso XI - (acerca do ICMS) “não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativas a produtos destinados à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;”.

⁴BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atual. Mizabel Abreu Machado Derzi. 7.ed. Rio de Janeiro : Forense, 1988. p.2.

⁵“Os direitos fundamentais, ao menos no âmbito de seu reconhecimento nas primeiras Constituições escritas, são o produto peculiar (ressalvado certo conteúdo social característico do constitucionalismo francês), do pensamento liberal-burguês do século XVIII, de marcado cunho individualista, surgindo e afirmando-se como direitos do indivíduo frente ao Estado, mais especificamente como direitos de defesa, demarcando uma zona de não intervenção do Estado e uma esfera de autonomia individual em face do seu poder. São, por este motivo, apresentados como direitos de cunho ‘negativo’, uma vez que dirigidos a uma abstenção, e não uma conduta positiva por parte dos poderes públicos, sendo, neste sentido, ‘direitos de resistência ou de oposição perante o Estado’. Assumem particular relevo no rol desses direitos, especialmente pela sua notória inspiração jusnaturalista, os direitos à vida, à liberdade, à propriedade, e à igualdade perante a lei”. (SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre : Livraria do Advogado, 1998. p.48).

A peculiaridade do direito tributário brasileiro conduz a uma interpretação que privilegie as normas constitucionais. Privilégio que se dá plano formal, é certo, uma vez que a Constituição é a norma na qual se funda a validade de todas as normas jurídicas de hierarquia inferior. Contudo, o direito tributário também deve ser instrumento para concretizar outros valores que norteiam a sociedade brasileira, consubstanciados em princípios não tipicamente tributários, tais como o do Estado Democrático de Direito, o fortalecimento da Federação, o da livre iniciativa, o do pleno emprego, a dignidade da pessoa humana etc.

Decorre daí que o objeto deste estudo – a base de cálculo do ICMS, à luz da Constituição Federal de 1988 – não pode ser conduzido por outro caminho senão o que toma como ponto inicial a própria Constituição e os princípios, implícitos ou expressos, nela consignados. E também porque esta primeira parte é dedicada à análise da base de cálculo no discurso constitucional, procurando extrair as relações existentes entre ela e os princípios enxertados na Carta.

1.1 NOÇÃO DE PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL

A expressão princípio encerra mais de um significado. Genaro R. CARRIÓ, por exemplo, indica pelo menos sete formas de emprego ordinário da palavra.⁶ A mesma ausência de um conceito unívoco ocorre com a expressão “princípios constitucionais”. É necessário, portanto, uma explicação prévia de qual o entendimento utilizado neste trabalho.

⁶“En el lenguaje ordinario el concepto de principio se vincula, por lo menos, a siete focos de significación. Podemos decir que ese concepto está emparentado: (I) Con las ideas de ‘parte o ingrediente importante de algo’, ‘propiedad fundamental’, ‘núcleo básico’, ‘característica central’; (II) Con las ideas de ‘regla, guía, orientación o indicación generales’; (III) Con las ideas de ‘fuente generadora’, ‘causa’ u ‘origen’; (IV) Con las ideas de ‘finalidad’, ‘objetivo’, ‘propósito’ o ‘meta’; (V) Con las ideas de ‘premisa’, ‘inalterable punto de partida para el razonamiento’, ‘axioma’, ‘verdad teórica postulada como evidente’, ‘esencia’, ‘propiedad definitoria’; (VI) Con las ideas de ‘regla práctica de contenido evidente’, ‘verdad ética incuestionable’; (VII) Con las ideas de ‘máxima’, ‘aforismo’, ‘proverbio’, ‘pieza de sabiduría práctica que nos viene del pasado y que trae consigo el valor de la experiencia acumulada y el prestigio de la tradición’”. (CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre derecho y lenguaje*. 4.ed. Buenos Aires : Abeledo-Perrot, 1994, p.209 e segs.).

Para Joaquim José Gomes CANOTILHO, as normas jurídicas podem ser vertidas sob duas formas: por princípios e por regras. O mesmo autor indica quatro aspectos que apontam diferenças qualitativas fundamentais entre estas espécies de normas, quais sejam:

[...] os princípios são normas jurídicas impositivas de uma optimização, compatíveis com vários graus de concretização, consoante os condicionalismos fácticos e jurídicos; as regras são normas que prescrevem imperativamente uma exigência (impõem, permitem ou proíbem) que é ou não é cumprida (nos termos de Dworkin; applicable in all-or-nothing fashion); a convivência dos princípios é conflitual (Zagreblecky); a convivência das regras é antinómica. Os princípios coexistem; as regras antinómicas excluem-se;

conseqüentemente, os princípios, ao constituírem exigências de optimização, permitem o balanceamento de valores e interesses (não obedecem, como as regras, à 'lógica do tudo ou nada'), consoante o seu peso e a ponderação de outros princípios eventualmente conflituantes; as regras não deixam espaço para qualquer outra solução, pois se uma regra vale (tem validade) deve cumprir-se na exacta medida das suas prescrições, nem mais nem menos;

em caso de conflito entre princípios, estes podem ser objecto de ponderação, de harmonização, pois eles contêm apenas 'exigências' ou 'standards' que, em 'primeira linha' (prima facie), devem ser realizados; as regras contêm 'fixações normativas' definitivas, sendo insustentável a validade simultânea de regras contraditórias;

os princípios suscitam problemas de validade e peso (importância, ponderação, valia); as regras colocam apenas questões de validade (se elas não são correctas devem ser alteradas).⁷

Como normas jurídicas, os princípios jurídicos se prestam a “[...] revelar normas que não são expressas por qualquer enunciado legislativo, possibilitando aos juristas, sobretudo aos juízes, o desenvolvimento, integração e complementação do direito”.⁸ Ou, como diz Genaro R. CARRIÓ, “*son pautas de segundo nível [...] que indican cómo deben entenderse, aplicarse y, a veces, complementarse las reglas de primer grado*”.⁹

⁷CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional**. 6.ed. Coimbra : Livraria Almedina, 1996. p.165 e segs.

⁸CANOTILHO, p.167.

⁹CARRIÓ, p.214.

Aceitar o Sistema Constitucional Tributário brasileiro como um complexo normativo composto de princípios e de regras é de fundamental importância

*[...] não só porque fornece suportes rigorosos para solucionar certos problemas metódicos [...], mas também porque permite respirar, legitimar, enraizar e caminhar o próprio sistema. A respiração obtém-se através da 'textura aberta' dos princípios; a legitimidade entrevê-se na idéia de os princípios consagrarem valores (liberdade, democracia, dignidade) fundadores da ordem jurídica; o enraizamento prescreve-se na referência sociológica dos princípios a valores, programas, funções e pessoas; a capacidade de caminhar obtém-se através de instrumentos processuais e procedimentais adequados, possibilitadores da concretização, densificação e realização prática (política, administrativa, judicial) das mensagens normativas da constituição.*¹⁰

Sem querer avançar sobre a distinção entre regra e princípio, que de resto comportaria outro trabalho,¹¹ é inegável a importância dos princípios como verdadeiros alicerces do ordenamento jurídico que marcam de forma indelével a atividade do aplicador e intérprete do direito. Não é demais, pois, recordar a lição de Celso Antônio Bandeira de MELLO, que já se tornou clássica na doutrina brasileira:

*Princípio – já averbamos alhures – é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.*¹²

Para o fim a que se presta o presente trabalho, verificar-se-á a relação que se estabelece entre a base de cálculo e os princípios da competência tributária, da legalidade, da capacidade contributiva, da razoabilidade e da proporcionalidade.

¹⁰CANOTILHO, p.168.

¹¹A propósito sobre a distinção entre regra e princípio ver GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na constituição de 1988*. 3.ed. São Paulo : Malheiros, 1997. p.73 e segs.

¹²MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Elementos de direito administrativo*. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1991. p.230.

1.2 A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Roque Antônio CARRAZZA¹³ afirma de forma peremptória que a Constituição não cria tributos. O que faz é a discriminação de competência tributária, ou seja, atribui a faculdade potencial¹⁴ para a criação *in abstracto* de tributos pela pessoa política (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios), nos limites em que esta competência é atribuída a cada uma delas.

José Souto Maior BORGES¹⁵ entende que, numa visão dinâmica, a criação do tributo inicia-se com a atribuição da competência tributária que, ainda insuficiente, será integrada pela superveniência da legislação complementar, ordinária e por outros atos normativos. Dizendo, pois, o professor pernambucano que o insuficiente não se equipara ao inexistente, conclui por afirmar que “O tributo parcialmente estruturado na Constituição é algo já existente, embora a sua estruturação postule a superveniência da legislação integrativa”.

Geraldo ATALIBA partindo do princípio de que a Constituição apenas estabelece competências legislativas, confere fundamentos à posição adotada por Roque Antônio CARRAZZA, notadamente quando argumenta que

¹³CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 4.ed. São Paulo : Malheiros, 1993. p.253 e segs.

¹⁴CARRAZZA, **Curso de direito...**, p.249.

¹⁵Diz ainda esse autor: “É tão despropositado sustentar que a Constituição não ‘cria’ o tributo, porque apenas, dada a índole e a função peculiares das normas constitucionais, não esgota a disciplina normativa ou, melhor dito, o regime jurídico do tributo (que é constitucional e infraconstitucional, ao mesmo tempo), quanto seria, invertendo o raciocínio, afirmar que a lei ordinária não ‘cria’ o tributo, porque, sem outorga constitucional, a competência tributária não existe e muito menos a função legislativa no âmbito tributário pode ser exercida. Sob qualquer ângulo e na extremidade de qualquer desses dois argumentos a crítica revela a sua precariedade e a insuficiência teórica do cânone doutrinário da separação absoluta entre a competência para tributar e a instituição do tributo em lei”. (BORGES, José Souto Maior. A fixação em lei complementar das alíquotas máximas do Imposto sobre serviços. **Projeções - Revista Brasileira de Tributação e Economia**, ano I, n.10, p.26-27, ago. 1976).

Coerente, portanto em matéria tributária, que também não crie a Constituição qualquer tributo; [...]. O nosso diploma constitucional, embora minucioso, extenso, abrangedor e quase exaustivo, simplesmente limitou-se a conferir competências legislativas, para que o Congresso Nacional, ou as Assembléias Legislativas dos Estados ou Câmaras Municipais criem os diversos tributos. ¹⁶

A Constituição, ao discriminar a competência tributária, delineou uma “regra-padrão” (ou regra-matriz) de incidência possível para cada um dos tipos tributários, de tal modo que a discricionariedade do legislador infraconstitucional, ao elaborar a lei tributária, está circunscrita a um espaço muito pequeno de atuação. A eleição dos elementos que comporão a regra jurídica tributária deve estar adstrita aos elementos delineados na Constituição. Assim, como diz Roque Antônio CARRAZZA, a Constituição “apontou a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível”.¹⁷

Destaca-se, aqui, a escolha da hipótese de incidência e da base de cálculo. Entre esses dois elementos haverá de existir perfeita sintonia, no sentido de que a base de cálculo eleita corresponda efetivamente a um critério mensurável da conduta humana descrita na hipótese de incidência.¹⁸ Exemplificando: a Constituição discrimina à União a competência para instituir o Imposto sobre a Renda (artigo 153, inciso III, Constituição Federal). A base de cálculo desse imposto deverá ser algo que efetivamente represente a renda auferida pelo particular. Não será válida a lei que instituir como base de cálculo a propriedade imobiliária conquistada por decorrência da renda. Isso porque, a propriedade imobiliária constitui a essência do imposto sobre propriedade imobiliária, cuja competência tributária está reservada aos Municípios. Haverá, nesse caso, uma invasão de competência que resultará numa lei nula.

¹⁶ATALIBA, Sistema..., p.120.

¹⁷CARRAZZA, Curso de direito..., p.257.

¹⁸Na segunda parte deste trabalho o assunto será novamente explorado.

Há outro cuidado que deve tomar o legislador infraconstitucional. Dispõe o artigo 145, parágrafo 2.º da Constituição que as taxas não poderão ter base de cálculo própria dos impostos. Isso significa dizer, mais uma vez, que a eleição da hipótese de incidência e da base de cálculo devem guardar perfeita identidade.

Negar essa assertiva permite abrir-se espaço à invasão de competência alheia, pondo em xeque o pacto federativo. Ou, então, transformar a natureza jurídica de um tributo que, como dispõe o artigo 4.º do Código Tributário Nacional, não é dado pela designação dada pelo legislador.

1.3 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O princípio da legalidade, previsto de forma genérica no artigo 5.º, inciso II da Constituição Federal, e especificamente em matéria tributária no artigo 150, inciso I, é decorrência necessária do que dispõe o artigo 1.º da Carta Magna: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito”.

Com efeito, a expressão Estado de Direito, conforme apontou José Afonso da SILVA, pode conduzir a mais de um significado. Anota o professor paulista, com fundamento em Carl Schmitt, “que a expressão ‘Estado de Direito’ pode ter tantos significados distintos como a própria palavra ‘Direito’ e designar tantas organizações quanto as a que se aplica a palavra ‘Estado’”.¹⁹

Todavia, o professor José Afonso da SILVA assenta que o Estado de Direito, enquanto conceito tipicamente liberal, encerra como características básicas: a) a submissão ao império da lei; b) a divisão dos poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário, com independência e harmonia); c) o enunciado e a garantia dos direitos individuais.

¹⁹SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 7.ed. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1991. p.100.

Anota ainda o professor que tais “exigências continuam a ser postulados básicos do Estado de Direito, que configura uma grande conquista da civilização liberal”.²⁰

No Estado Democrático de Direito, já não basta a submissão do Estado à lei, é imperioso que se atendam aos interesses da sociedade, e em particular daqueles menos privilegiados, para assegurar a todos uma vida com um mínimo de dignidade. A Lei, nesse particular, não pode ser vista apenas como um elemento formal, distante de toda uma realidade social. Ao contrário, é por meio da lei – e, portanto, do princípio da legalidade no Estado Democrático de Direito – que se deve conduzir a sociedade para uma vida mais equilibrada, no sentido de realizar o princípio da igualdade e da justiça social. Neste passo, veja-se a lição de José Afonso da SILVA:

O princípio da legalidade é também um princípio basilar do Estado Democrático de Direito. É da essência do seu conceito subordinar-se à Constituição e fundar-se na legalidade democrática. Sujeita-se, como todo Estado de Direito, ao império da lei, mas da lei que realize o princípio da igualdade e da justiça não pela sua generalidade, mas pela busca da igualização das condições dos socialmente desiguais. Deve-se, pois, ser destacada a relevância da lei no Estado Democrático de Direito, não apenas quanto ao seu conceito formal de ato jurídico abstrato, geral, obrigatório e modificativo da ordem jurídica existente, mas também à sua função de regulamentação fundamental, produzida segundo um procedimento constitucional qualificado. A lei é efetivamente o ato oficial de maior realce na vida política. Ato de decisão política por excelência, é por meio dela, enquanto emanada da atuação da vontade popular, que o poder estatal propicia ao viver social modos predeterminados de conduta, de maneira que os membros da sociedade saibam, de antemão, como guiar-se na realização de seus interesses.²¹

Portanto, quando a Constituição determina a observância ao princípio da legalidade para a criação ou aumento de tributos, determina-o com a intenção de que tal desiderato atenda ao princípio estruturante do Estado Democrático de Direito.

Tão caro é o princípio da legalidade que Amílcar de Araújo FALCÃO afirma sua aceitação universal, podendo ser encontrada no ordenamento jurídico

²⁰SILVA, p.100.

²¹SILVA, p.107.

de todos os países civilizados, firmando-se em “princípio fundamental do Estado constitucional moderno”.²²

É, portanto, em razão desse princípio que a lei instituidora de tributos deve conter os elementos estruturantes da norma jurídica tributária: hipótese de incidência e base de cálculo. Isso corresponde a reafirmar que a criação de um tributo não se dá com a simples estatuição da hipótese de incidência, mas com a estatuição simultânea da base de cálculo.

Aliás, ainda que a base de cálculo deva corresponder a um aspecto quantitativo da hipótese de incidência, sob pena de desvirtuamento da própria hipótese, a base de cálculo não pode ser presumida. Ou seja, deve ela constar necessariamente na lei criadora do tributo, sob pena de inconstitucionalidade.

1.3.1 A Lei Complementar e o ICMS

Há, todavia, que se examinar o artigo 146 da Constituição Federal para saber qual a espécie de lei que deve tratar de base de cálculo, notadamente no caso do ICMS, cuja competência é reservada aos Estados-membros e ao Distrito Federal. Com efeito, o Artigo 146 trata da competência da Lei Complementar em matéria tributária.

Quando vigorava a Carta de 1967, muito se debateu quanto à função da Lei Complementar. É que o artigo 18, § 1.º, daquela Carta registrava que a “Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre conflitos de competência nessa matéria entre União, Estados, o Distrito Federal e os Municípios e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar”.

Em análise desse comando constitucional, posicionaram-se, de um lado, aqueles que defendiam que a Lei Complementar gozava de três funções: (a) emitir normas gerais em matéria tributária; (b) dispor sobre conflitos de competência entre a

²²FALCÃO, Amílcar de Araújo. O problema das fontes do direito tributário. *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo, v.41, p.15, jul./set. 1995.

União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; (c) regular as limitações ao poder de tributar.²³

De outro lado, estavam os [G&D]que, junto com Geraldo ATALIBA,²⁴ entendiam que a Lei Complementar apenas veicularia normas gerais em matéria tributária, finalidade esta que se manifestava por meio de duas funções: (a) dispendo sobre conflitos de competência; (b) regulando as limitações ao poder de tributar. Com efeito, ainda hoje Roque Antônio CARRAZZA²⁵ defende esta posição.

Após o advento da Carta de 1988, no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 140.887-1/RJ, quando esteve em pauta a Lei Estadual n.º 1.394/88, do Estado do

²³Hamilton Dias de Souza sustentava: “Alguns autores, como Geraldo Ataliba (*Normas gerais de direito financeiro, RDPenal, 10:63*), entendem que a lei complementar referida só pode dispor sobre conflitos de competência e regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar, lastreando sua convicção no fato de não existirem normas gerais que não tratem das duas matérias indicadas. Temos para nós, entretanto, que a norma geral tem campo próprio de atuação consistente em completar a eficácia de preceitos expressos e desenvolver princípios decorrentes do sistema. Isto porque a realidade brasileira exige uma formulação jurídica nacional que garanta a unidade e racionalidade do sistema, principalmente tendo-se em vista a estrutura federativa do regime e a conseqüente multiplicidade de Estados-Membros e Municípios. Exatamente por isso foi possível a elaboração do Código Tributário Nacional - CTN, que encerra a cristalização de enorme gama de conhecimentos científicos, transformados em direito positivo, a despeito da crítica que se faz à inclusão de conceitos doutrinários em texto de lei.

Caso determinados conceitos não constassem de lei nacional como o de tributo, contido no art. 3.º do Código, ou a formulação de certos princípios, como os relacionados no art. 100 – que vedam possam contribuintes de boa-fé ser penalizados, caso estejam enquadrados nas hipóteses lá previstas –, ou ainda a proteção aos que se acham amparados por conduta ou a aplicação de princípios de Direito Penal aplicáveis ao tributário e vários outros, perderia o sistema sua unidade, ficando ao sabor da oportunidade das legislações locais e da jurisprudência muitas vezes vacilante de nossos tribunais.

Por tais razões, e outras já desenvolvidas em trabalho anterior (*Normas gerais de direito tributário, in Direito tributário, Bushatsky, 1973, v.2*), é nossa opinião que as normas gerais têm campo próprio de atuação que não se confunde com a regulação de conflitos e limitações ao poder de tributar, o que significa ser tríplice a função da lei complementar prevista no art. 18, § 1.º, da Emenda Constitucional n.º 1 de 1969. (*Curso de Direito Tributário, Saraiva, p.30-1*)”. (MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema tributário na constituição de 1988**. 2.ed. São Paulo : Saraiva, 1990. p.82-83).

²⁴ATALIBA, Geraldo. Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos estados e municípios - limites à norma geral - código tributário nacional. **Revista de Direito Público**, São Paulo, ano 3, v.10, p.45 e segs., out./dez. 1969.

²⁵“Portanto, somos da opinião que a lei complementar em exame só poderá veicular normas gerais em matéria tributária, as quais ou disporão sobre conflitos de competência, em matéria tributária, ou regularão ‘as limitações ao poder de tributar’.

Reafirmamos, portanto, que só será válida a lei complementar que vier a dispor sobre conflitos de competência tributária ou a regular limitações constitucionais ‘ao poder de tributar’. Tal conclusão, posto não deflúa naturalmente da mera leitura do invocado art. 146, é a única possível, se levarmos em conta, em sua exegese, dentre outros, os preceitos princípios federativo, da autonomia municipal e da autonomia distrital”. (CARRAZZA, *Curso de direito...*, p.386).

Rio de Janeiro, que instituiu o Adicional estadual do imposto de renda,²⁶ o Supremo Tribunal Federal teve a oportunidade de assentar que os Estados-membros e o Distrito Federal “[...] só podem instituir tributos, independentemente da Lei complementar nacional tributária a que alude o artigo 146 da Constituição Federal, com relação a tributos autônomos, de sua competência, e tributos esses que não possam ter reflexos em outros Estados, no Distrito Federal e na própria União[...]”.²⁷

A questão que se coloca, portanto, é saber se os Estados-membros e o Distrito Federal poderiam instituir o ICMS independentemente da Lei Complementar referida no artigo 146 da Constituição Federal. Para dar a resposta é necessário verificar se esse tributo é “autônomo” e, também, se não causa reflexos em outros Estados-membros e no Distrito Federal.

A complexidade da realidade sobre a qual incide o tributo implica a necessidade de lei complementar, sem que com isso haja afronta ao princípio federativo ou da autonomia distrital. Para isso, destaca-se o inciso XII, do § 2.º do artigo 155 da Constituição Federal, que enumera pelo menos sete matérias próprias do tributo que são reservadas à Lei Complementar.²⁸ De outro ponto, o artigo 34, § 8.º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), permitia aos Estados e

²⁶Esse tributo foi uma das inovações da Constituição Federal de 1988, outorgado à competência dos Estados-membros e do Distrito Federal, nestes termos: “Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir: II - adicional de até cinco por cento do que for pago à União por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas nos respectivos territórios, a título do imposto previsto no art. 153, III, incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital;”. Mais tarde, com a Emenda Constitucional n.º 03/93, esse tributo foi excluído da Constituição.

²⁷BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Adicional do imposto de renda, em favor dos Estados-membros. Inconstitucionalidade da Lei 1.394, de 02.12.88, do Estado do Rio de Janeiro. Recurso Extraordinário n.º 140.887-1/RJ. Importec Importadora de Ferramentas Técnicas e Estado do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Moreira Alves. 18 fev. 1993. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, v.177, p.230. Diário de Justiça da União, 14 maio 1993.

²⁸São elas: “a) definir seus contribuintes; b) dispor sobre substituição tributária; c) disciplinar o regime de compensação do imposto; d) fixar, para critério de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, a; f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e mercadorias; g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

Distrito Federal que regulassem o ICMS mediante convênio, até que fosse editada a “[...] lei complementar necessária à instituição do imposto [...]”.

Não se perca de vista que o ICMS, recaindo sobre operações relativas à circulação de mercadorias, sobre a prestação de transportes interestaduais (e intermunicipais) e sobre serviços de comunicação, inevitavelmente provocaria (e provoca) conflitos de competência, causando reflexos em outros Estados e Distrito Federal, notadamente no tráfego interestadual de mercadorias e prestação de serviços, cada dia mais intenso.

Tem-se, pois, que para o ICMS é imprescindível a lei complementar mencionada no artigo 146 da Constituição Federal para determinar a sua hipótese de incidência e a base de cálculo.

Entretanto, não pode essa lei complementar, a pretexto de determinar a hipótese de incidência e a base de cálculo do ICMS, modificar a regra-padrão do tributo já delineada na Constituição Federal, reduzindo ou inutilizando a competência tributária outorgada aos Estados e ao Distrito Federal. Isto é, como leciona Luciano AMARO, a lei complementar adensa os traços gerais dos tributos que já vinham com o seu perfil definidos pela Constituição Federal,

*[...] preparando o esboço que, finalmente, será utilizado pela lei ordinária, à qual compete instituir o tributo, na definição exaustiva de todos os traços que permitam identificá-lo na sua exata dimensão, ainda abstrata, obviamente, pois a dimensão concreta dependerá da ocorrência do fato gerador que, refletindo a imagem minudentemente desenhada na lei, dará nascimento à obrigação tributária.*²⁹

E, adensar os traços gerais significa “[...] reforçar o perfil constitucional de cada tributo, desenhando-o mais em detalhe e circunscrevendo seus exatos contornos, tudo para que, na prática, não surjam conflitos de competência tributária entre as pessoas políticas”.³⁰

²⁹AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 2.ed. São Paulo : Saraiva, 1998. p.161.

³⁰CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 4.ed. São Paulo : Malheiros, 1998. p.137.

Ainda, não é demais lembrar Geraldo ATALIBA, quando adverte que se deve ter

[...] extremo cuidado com que a norma geral há de circunstanciar os limites até onde podem chegar os legisladores competentes na definição dos fatos geradores dos tributos. Obviar os conflitos de competência, sem invadir as esferas privativas outorgadas pela Constituição, quer diminuindo-as, quer inutilizando-as, eis a delicada e magna tarefa do editor das normas gerais.³¹

No que se refere ao ICMS, a lei complementar que é referida no artigo 146 corresponde ao Decreto-Lei n.º 406/68 (recepção que foi com força de lei complementar, tal como ocorreu com o próprio Código Tributário Nacional, originariamente lei ordinária), até a edição da Lei Complementar n.º 87/96. Esses diplomas regeram e regem o imposto estadual em comento, determinando não só a hipótese de incidência, mas também a base de cálculo respectiva.

1.4 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A Constituição atual não faz referência expressa ao princípio da capacidade contributiva. No seu artigo 145, § 1.º, determina que os impostos serão graduados segundo a **capacidade econômica** do contribuinte. Capacidade contributiva e capacidade econômica, embora facilmente confundíveis, são princípios distintos.

Ambos decorrem do princípio da igualdade, que encerra, em última análise, a determinação de que cada indivíduo deve contribuir para as despesas públicas de acordo com suas condições econômicas. Pois bem, quando assim se diz, de um lado é necessário reconhecer que a tributação deve pressupor riqueza, ou, para utilizar a expressão imortalizada por Alfredo Augusto BECKER, deve captar uma exteriorização de fato-signo presuntivo de riqueza. De outro lado, cada indivíduo deve contribuir proporcionalmente à capacidade que tenha de suportar o ônus tributário. No primeiro caso, está-se diante de **capacidade contributiva** e, no segundo, tem-se a **capacidade econômica**.

³¹ATALIBA, Normas gerais..., p.73.

A doutrina brasileira dificilmente separa os dois conceitos, como se pode observar em Américo Lourenço Masset LACOMBE,³² Eduardo Marcial Ferreira JARDIM,³³ Hugo de Brito MACHADO,³⁴ Luciano AMARO,³⁵ apenas para exemplificar. Todavia, procurando na doutrina alienígena, encontra-se, por exemplo, na Argentina quem proceda a tal distinção. É o caso de Rodolfo R. SPISSO, quando leciona que “*El principio de capacidad contributiva exige una exteriorización de riqueza, renta real o potencial que legitime la imposición*”.³⁶ Ou, de Hector B. VILLEGAS, quando mais amiúde expõe as implicações do princípio da capacidade contributiva, apontando quatro implicações fundamentais:

La capacidad contributiva tiene cuatro implicancias fundamentales:

- 1) *Requiere que todos los titulares de medios aptos para hacer frente al impuesto, deben contribuir en razón de un tributo o de otro, salvo aquellos que por no contar con un nivel económico mínimo, quedan al margen de la imposición.*
- 2) *El sistema tributario debe estructurarse de tal manera que los de mayor capacidad económica tengan una participación más alta en las entradas tributarias del Estado.*
- 3) *No puede seleccionarse como hechos imponibles o bases imponibles, circunstancias ou situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva.*
- 4) *En ningún caso el tributo o conjunto de tributos que recaiga sobre un contribuyente puede exceder la razonable capacidad contributiva de las personas, ya que de lo contrario se está atentando contra la propiedad, confiscándola ilegalmente.*³⁷

³²LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios constitucionais tributários**. São Paulo : Malheiros, 1996. p.19 e segs.

³³JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. 2.ed. São Paulo : Saraiva, 1994. p.138 e segs. Muito embora o autor reconheça que o princípio da capacidade econômica não seja sinônimo de capacidade contributiva, sua análise desconsidera a distinção.

³⁴MACHADO, Hugo de Brito. **Temas de direito tributário**. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1993. p.19-20.

³⁵AMARO, p.132 e segs.

³⁶SPISSO, Rodolfo R. **Derecho constitucional tributario**. Buenos Aires : Depalma, 1993. p.242.

³⁷VILLEGAS, Hector B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. 6.ed. Buenos Aires : Depalma, 1997. p.199.

Paulo de Barros CARVALHO, utilizando as expressões capacidade contributiva absoluta ou objetiva e capacidade contributiva relativa ou subjetiva esboça a distinção apontada, correspondendo suas expressões ao que agora utilizou-se como capacidade contributiva e capacidade econômica, respectivamente. A propósito, diz o professor paulista que:

*[...] realizar o princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentam signos de riqueza; por outro lado, tornar efetivo o princípio da capacidade contributiva relativa ou subjetiva quer expressar a repartição do impacto tributário, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento.*³⁸ (Os destaques são do original)

Há de esclarecer que aqui se utiliza a expressão capacidade contributiva no sentido acima apontado, ou seja, enquanto um princípio endereçado ao legislador que, no momento de edificar o critério material da hipótese de incidência, deve procurar um comportamento humano (um ser, fazer ou ter) que seja passível de traduzir um fato exteriorizador de riqueza.

O legislador infraconstitucional, captando as possibilidades que a Constituição lhe oferece e conjugando-as com os fenômenos do mundo real, deve eleger como critério de imposição algo que revele a capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária. Assim é que também na determinação da base de cálculo a observância ao princípio é obrigatória, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade. Nesse momento é que a eleição da base de cálculo ganha foros da mais absoluta importância, uma vez que deve revelar a capacidade contributiva e, aí sim, sempre que possível, a capacidade econômica do contribuinte.

Todo tributo deve ter uma base de cálculo que consiga aferir a capacidade contributiva do contribuinte. E, em verdade, assim ocorrerá sempre que o legislador, fiel à missão que lhe foi conferida, eleger a base de cálculo em consonância com a hipótese de incidência e a esta, como fato revelador de riqueza do contribuinte.

³⁸CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 6.ed. São Paulo : Saraiva, 1993. p.234.

Portanto, ao contrário do que sustenta o professor Paulo de Barros CARVALHO, no trecho acima transcrito, o princípio da capacidade contributiva não é pré-jurídico. É, sim, pressuposto inafastável para o exercício da competência tributária.

Por outro lado, questão de suma importância reside em saber medir a capacidade contributiva; apurar quando a base de cálculo eleita pelo legislador infraconstitucional atende ao princípio da capacidade contributiva. Ou seja, quando capta um fenômeno real, concreto, que revele uma riqueza do contribuinte. A tarefa não é fácil, mas, nem por isso, deve ser abandonada. Uma vez reconhecida a presença do princípio da capacidade contributiva, decorrente que é do princípio da igualdade, e, também, a força normativa dos princípios implícitos, não é dado ao jurista desconsiderá-la apenas porque é difícil a sua medida.

Atento ao fenômeno da capacidade contributiva, o legislador constitucional, quando outorgou competência tributária à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal, fê-lo a partir de fatos que revelam [G&D2]manifestações de riqueza em três modos: a renda, o patrimônio e a circulação econômica. O ICMS está inserido na realidade da circulação econômica, incidindo, pois, sob o fundamento da realização de operações dessa natureza. Admitindo que esse fato, assim como outros que dão compostura à competência tributária – a renda e o patrimônio – comporte mais de uma possibilidade para se extrair a base de cálculo,³⁹ é legítimo ao legislador infraconstitucional eleger qualquer uma delas que revele um fato signo-presuntivo de riqueza. O limite é dado pela lógica da amplitude da competência tributária outorgada.

No caso específico do ICMS, pois, qualquer base de cálculo será legítima se, e somente se, revelar uma propriedade quantitativamente considerada apta para refletir uma manifestação de riqueza decorrente, ou inerente, às operações e fatos sujeitos à incidência deste imposto.

³⁹Neste sentido, esclarece Paulo de Barros Carvalho: “O espaço de liberdade do legislador, nesse ponto (da determinação da base de cálculo), é vastíssimo, deparando, apenas, o obstáculo lógico de não extrapassar as fronteiras do fato, indo à caça de propriedades estranhas à sua contextura. Há de cingir-se às qualidades possíveis, buscando a medição do sucesso mediante dado compatível com sua natureza”. (CARVALHO, Curso de direito..., p.228).

Uma passagem da obra de Hector B. VILLEGAS resume a relação que há entre base de cálculo e princípio da capacidade contributiva. Para o autor, o elemento quantificante deve ser selecionado pelo legislador com o mesmo cuidado que selecionou o fato imponible, a fim de que

[...] la 'cuantía' que resulte asignada a cada deuda tributaria deve ser abstractamente idónea para reflejar qué valor se atribuyó a cada hecho imponible como factor demonstrativo de la capacidad contributiva", conclui que: "el elemento cuantificante deve expresar hasta qué límite patrimonial es razonable llevar la obligación de tributar, conforme a la aptitud de pago público que el legislador pensó 'aprehender' al construir un cierto hecho imponible. ⁴⁰

1.4.1 A Questão dos Tributos "Fixos"

Outro tema que merece consideração é a possibilidade da existência, em nosso ordenamento jurídico, de tributos fixos, que dispensariam tanto a base de cálculo como a alíquota.

Hugo de Brito MACHADO⁴¹ e Sacha Calmon Navarro COELHO,⁴² apenas para citar alguns doutrinadores, consideram que certos tributos (os chamados "fixos") prescindem de cálculo para determinação do montante do crédito tributário e trazem como exemplo algumas taxas que já se apresentam com valor definido, sem a base de cálculo e a alíquota.

⁴⁰VILLEGAS, *Curso de finanzas...*, p.287.

⁴¹*"Há quem sustente ser inadequada a expressão base de cálculo para designar o aspecto econômico em função do qual é determinado o valor do tributo, ao argumento de que em alguns tributos não é feito nenhum cálculo. A objeção é inteiramente procedente, em se tratando do uso dessa expressão de forma generalizada, porque na verdade nenhum cálculo se faz em alguns tributos, que são fixados por outros critérios. Isto, porém, não faz inadequado, nem inconveniente, o uso daquela expressão, para designar o aspecto econômico em função do qual, mediante o emprego de alíquotas, determina-se o valor do tributo". (MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos fundamentais do ICMS. São Paulo : Dialética, 1997. p.66-67).*

⁴²Em crítica à estruturação da norma jurídica tributária traçada por Paulo de Barros Carvalho, o autor demonstra seu entendimento quanto à possibilidade de tributos sem base de cálculo ou alíquota, exemplificando: *"Hipótese freqüente das taxas. 'Por certidão de bons antecedentes: NCz\$ 2,00'"*. (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à constituição de 1988 - sistema tributário*. Rio de Janeiro : Forense, 1990. p.19).

Paulo de Barros CARVALHO cuidou de demonstrar a inadequação de tributos sem base de cálculo. Diz o autor que tal situação ofende a Constituição Federal, porque “[...] faria ruir a tipologia dos tributos, armado sobre o binômio hipótese de incidência/base de cálculo”.⁴³

Na prática,⁴⁴ pode-se dizer que há até uma certa frequência no uso dos chamados tributos fixos, mais acentuadamente no campo das taxas do que nos impostos, posto que resta estatuído o *quantum* da obrigação tributária nos próprios normativos que as regem. Quanto aos impostos, ao que já foi referido e será posteriormente aprofundado, parece flagrante a inconstitucionalidade do uso de tal método.

No que concerne às taxas especificamente, ainda quando o *quantum* da obrigação tributária seja previamente determinado na normativa que as institui, é necessário fazer os seguintes comentários: em primeiro lugar, há um imperativo constitucional para reconhecer a presença de base de cálculo nas taxas e também nos casos em que o art. 145, § 2.º, determina que as taxas não podem ter a mesma base de cálculo dos impostos, é porque base para cálculo há. E, em segundo lugar, ao voltar-se os olhos para o que leciona Alberto TARSITANO: “[...] *Sucede que tanto en las tasas como en las contribuciones, se agregan ciertos caracteres especiales derivados de la naturaleza de la actividad estatal. Sobre ellos, establecida a priori la procedencia básica de ellas, cabe, después, determinar su cuantificación[...]*”.⁴⁵

O ensinamento do professor argentino serve para denunciar que as taxas, enquanto remuneração pela utilização efetiva ou potencial de serviço público, ou em razão do poder de polícia, têm, sim, uma base de cálculo, que vai corresponder ao exercício do poder de polícia ou ao serviço público objeto da taxa. Vale dizer, ainda

⁴³CARVALHO, Curso de direito..., p.232.

⁴⁴CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário - fundamentos jurídicos da incidência tributária**. São Paulo: Saraiva, 1998. p.170.

⁴⁵TARSITANO, Alberto. El principio constitucional de la capacidad contributiva. In: GARCIA BELSUNCE, Horácio. **Estudios de derecho constitucional tributario - en homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui**. Buenos Aires : Depalma, 1994. p.334.

que a lei já faça a indicação do *quantum* da dívida tributária, esta quantificação é, em termos lógicos, posterior à aferição de uma base de cálculo.

Com efeito, ainda pode-se invocar o magistério de Américo Lourenço Masset LACOMBE, quando sustenta que o “[...] núcleo a ser dimensionado pela base de cálculo da taxa é a prestação de serviço público, não podendo, de conseguinte, configurar-se num critério que lhe seja alheio”.⁴⁶

Mais não cabe dizer neste momento, uma vez que o aprofundamento do tema seria dedicação de um trabalho à parte.

1.5 O PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO

Dentre os princípios tributários consagrados na Constituição Federal de 1988, está o que veda a utilização de tributos com efeitos confiscatórios (art. 150, IV, CF/88). A definição de efeito confiscatório dos tributos até que não é uma tarefa difícil. Da leitura de alguns conceitos que a doutrina fornece,⁴⁷ pode-se concluir que o mais utilizado é aquele dado por Aliomar BALEEIRO. Segundo o autor, por efeitos confiscatórios podem ser “entendidos os que absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem exercício de atividade lícita e moral”.⁴⁸

⁴⁶LACOMBE, p.26-27.

⁴⁷Leciona Luciano Amaro que “[...] confiscar é tomar para o Fisco, desapossar alguém de seus bens em proveito do Estado”. (AMARO, p.138). Valdir de Oliveira Rocha informa que “[...] para Ylves José de Miranda Guimarães, pode-se conceituar o confisco como a ‘apropriação de bens particulares pelo Estado, sem justa indenização’. Segundo Aires F. Barreto, ‘poder-se-á dizer que há confisco sempre que houver afronta aos princípios da liberdade de iniciativa, ou de trabalho, ofício ou profissão, bem assim quando ocorrer absorção, pelo Estado, de valor equivalente ao da propriedade imóvel ou quando o tributo acarretar a impossibilidade de exploração de atividades econômicas’. Sacha Calmon Navarro Coêlho entende que ‘O conceito clássico de confisco operado pelo Poder do Estado contra o cidadão empata com a apropriação da alheia propriedade sem contraprestação, pela expropriação indireta ou pela tributação’”. Mais adiante, expõe sua própria definição: “Tributo confiscatório é o que tenderia a absorver parcela expressiva do patrimônio adquirido ou de renda (com que se poderia adquirir patrimônio ou bens que confirmam dignidade à pessoa humana)”. (ROCHA, Valdir de Oliveira. **Determinação do montante do tributo**. 2.ed. São Paulo : Dialética, 1995. p.66). Na doutrina argentina, anota-se o conceito dado por Hector B. Villegas: “[...] el impuesto produce indirectamente la confiscación de bienes si va más allá do que la Constitución considera tolerable”. (VILLEGAS, Hector B. El principio constitucional de no confiscatoriedad en materia tributaria. In: GARCIA BELSUNCE, Horácio. **Estudios de derecho constitucional tributario en homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui**. Buenos Aires : Depalma, 1994. p.235).

⁴⁸BALEEIRO, Limitações..., p.564.

A dificuldade, todavia, começa a surgir quando se procura responder a algumas questões, como, por exemplo: 1) quando há, num caso concreto, o efeito confiscatório?; 2) o efeito confiscatório pode ser considerado em relação a um só tributo, ou, ao revés, deve-se considerá-lo no conjunto da carga tributária sofrida pelo contribuinte?; 3) a proibição de utilizar tributos com efeitos confiscatórios dirige-se apenas aos impostos, ou chega também às taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais?; 4) e, dentre os impostos, o princípio está dirigido apenas aos chamados “impostos diretos” ou também aos “indiretos”?

Paulo de Barros CARVALHO reconhece que a idéia de confisco não apresenta, de per si, uma dificuldade. Entretanto, para ele “O problema reside na definição do conceito, na delimitação da idéia, como limite a partir do qual incide a vedação do art. 150, IV, da Constituição Federal. Aquilo que para alguns têm efeitos confiscatórios, para outros pode perfeitamente apresentar-se como forma lídima de exigência tributária”. Diante disso, conclui que: “Intrincado e embaraçoso, o objeto da regulação do referido art. 150, IV da CF, acaba por oferecer unicamente um rumo axiológico, tênue e confuso, cuja nota principal repousa na simples advertência ao legislador dos tributos, no sentido de comunicar-lhes que existe limite para a carga tributária. Somente isso”.⁴⁹

Por outro lado, há autores que apenas consideram o caráter confiscatório do tributo num prisma de conjunto. É o que faz Hugo de Brito MACHADO quando leciona que “[...]o caráter confiscatório do tributo há de ser avaliado em função do sistema, vale dizer, em face da carga tributária resultante dos tributos em conjunto”.⁵⁰ No mesmo caminho posiciona-se Ives Gandra da Silva MARTINS, “[...] na minha

⁴⁹CARVALHO, Curso de direito..., p.101-102.

⁵⁰MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 12.ed. São Paulo : Malheiros, 1997. p.33.

especial maneira de ver o confisco, não posso examiná-lo a partir de cada tributo, mas da universalidade de toda a carga tributária incidente sobre um único contribuinte”.⁵¹

Para Hector B. VILLEGAS,⁵² no entanto, a confiscatoriedade é fenômeno que se manifesta seja por meio de um só tributo, singularmente considerado, seja, ao revés, pela concorrência dos tributos cujo somatório se transforma em fardo insustentável ao contribuinte.

A propósito, o recurso à doutrina argentina, nesse particular, não se faz por mero capricho. Mizabel DERZI lembra que “[...] entre nós, no Brasil, não se tem notícia de precedente jurisprudencial sobre a matéria”.⁵³ Já a Suprema Corte Argentina, conforme informam Hector B. VILLEGAS⁵⁴ e Rodolgo R. SPISSO⁵⁵, teve a oportunidade de, mais de uma vez, manifestar-se sobre o princípio do não-confisco, chegando a pronunciar que *“un impuesto es confiscatorio, y, por ende, incompatible con el derecho de propiedad, cuando de la prueba rendida surja la absorción por el*

⁵¹Complementa seu raciocínio dizendo: *“Se a soma dos diversos tributos incidentes representam carga que impeça o pagador de tributos viver e se desenvolver, estar-se-á perante carga geral confiscatória, razão pela qual todo o sistema terá que ser revisto, mas principalmente aquele tributo que, quando criado, ultrapasse o limite da capacidade contributiva do cidadão”*. (MARTINS, Sistema..., p.143).

⁵²VILLEGAS, *Curso de finanzas...*, p.207 e segs.

⁵³BALEEIRO, *Limitações...*, p.576. É interessante deixar anotado que em recente decisão o Supremo Tribunal Federal deferiu medida cautelar em ação direta ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio - CNC, para suspender a aplicabilidade do art. 3.º, parágrafo único da Lei 8.846/94, que prevê a aplicação da multa pecuniária de 300% para o contribuinte que deixar de emitir nota fiscal relativa a venda de mercadoria, entendendo o Tribunal que é juridicamente relevante a tese de ofensa ao princípio do não-confisco – ADInMC 1.075-DF, Rel. Ministro Celso de Mello, 17.6.98 – até esta data ainda não publicado no Diário da Justiça da União.

⁵⁴*“Há sostenido el alto tribunal que los tributos son confiscatorios cuando absorben una parte sustancial de la propiedad o de la renta. La dificultad surge para determinar concretamente qué debe entenderse por “parte sustancial”, y cabe decir que no existe respuesta a ello en términos absolutos. La razonabilidad de la imposición se debe establecer en cada caso concreto, según exigencias de tiempo y lugar y según los fines económicos-sociales de cada impuesto. Así, es evidente que no puede ser igual la imposición en épocas de paz que en épocas de guerra. No es aconsejable que el texto constitucional establezca un límite fijo, y es preferible el análisis de las situaciones concretas que se presentan. La Corte há fijado el 33% como tope de validez constitucional de ciertos tributos. Así, há declarado inconstitucional el impuesto inmobiliario que insume más del 33% de la renta calculada según el rendimiento normal medio de una correcta y adecuada explotación (“Fallos”, 196-122). También há declarado inconstitucional el impuesto sucesorio que excede del 33% del valor de bienes recibidos por el beneficiario (“Fallos”, 190-159). Asimismo, há declarado no válida la contribución de mejoras que no guarda prudente relación com la valoración del inmueble (“Fallos”, 130-161; 179-188)”*. (VILLEGAS, *Curso de finanzas...*, p.207).

⁵⁵SPISSO, p.251 e segs.

Estado de una parte sustancial de la renta o del capital gravado”⁵⁶. Nesse sentido, a doutrina e a jurisprudência argentinas muito podem colaborar para o estudo do princípio do não-confisco.

Outra constatação que é possível fazer, ainda que não tenha reflexo direto aos fins pretendidos no momento, refere-se ao fato de que a doutrina tem sido vacilante em aceitar a possibilidade de ofensa ao princípio do não-confisco nos chamados tributos vinculados. Ives Gandra da Silva MARTINS, por exemplo, afirma peremptoriamente que do debate sobre o princípio do não-confisco “deve-se afastar aquelas hipóteses de imposição vinculada, em que o volume da exigência não pode superar a prestação embutida no serviço público por ela financiado. Assim sendo, de plano, afasta-se a possibilidade de confisco para as taxas e contribuições de melhoria”.⁵⁷ Do mesmo entendimento partilha Ricardo Mariz de OLIVEIRA.⁵⁸ Por outro lado, autores como Hugo de Brito MACHADO⁵⁹ e Wagner BALERA⁶⁰ admitem que qualquer espécie tributária poderá ser alvo da acusação de propiciar o efeito confiscatório proibido pela Constituição Federal.

Entretanto, questão ainda mais controversa tem sido admitir a possibilidade de ofensa ao princípio do não-confisco tratando-se de impostos indiretos.⁶¹ Quando o imposto atinge de forma direta a renda e o patrimônio do contribuinte, não resta

⁵⁶SPISSO, p.251.

⁵⁷MARTINS, Ives Gandra da Silva. Capacidade contributiva. *Cadernos de Pesquisas Tributárias*, São Paulo, n.14, p.72, 1989.

⁵⁸OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Capacidade contributiva. *Cadernos de Pesquisas Tributárias*, São Paulo, n.14, p.186-187, 1989.

⁵⁹MACHADO, Hugo de Brito. Capacidade contributiva. *Cadernos de Pesquisas Tributárias*, São Paulo, n.14, p.119 e segs., 1989.

⁶⁰BALERA, Wagner. Capacidade contributiva. *Cadernos de Pesquisas Tributárias*, São Paulo, n.14, p.235 e segs., 1989.

⁶¹Não se adentrará na discussão que envolve a classificação entre tributos diretos e indiretos. Todavia, fica assentado que por tributos indiretos há de se entender aqueles que, em razão de sua natureza, não são suportados pelo contribuinte de direito, mas pelo contribuinte de fato, via de regra o consumidor, tal como acontece com o IPI e ICMS, por exemplo.

dúvida, é menos dificultoso caracterizar a confiscatoriedade. Porém, quando o imposto onera uma relação de consumo – como é o caso típico do ICMS – quem suporta o ônus do tributo, já embutido no preço que paga, é um terceiro que não o chamado contribuinte de direito, torna-se muito mais complexa a questão.

E, já que vem se referindo à doutrina argentina, não é demais deixar consignado que a Suprema Corte desse país, ao mesmo tempo que tem aplicado o princípio do não-confisco, tem reconhecido que este não se aplica aos impostos indiretos. Ainda assim, esta posição não está imune às críticas lançadas com bastante acuidade por Rodolfo R. SPISSO, nomeadamente quando conclui que “[...] *en un planteo de confiscatoriedad no cabe descartar ningún tipo de gravamen directo o indirecto, y el concepto de traslación debe ser sustituido con ventajas por el de existencia de un perjuicio derivado de la abserción sustancial de las rentas reales o potenciales*”.⁶²

Interessante notar o entendimento de Gilberto de Ulhôa CANTO.⁶³ Ao admitir a possibilidade de efeito confiscatório sobre a tributação incidente sobre a produção e o consumo, justifica que tal efeito será constatado quando a alíquota real do tributo for maior do que a margem de lucro com que o contribuinte opera.

⁶²É interessante colocar sua crítica de forma mais completa, a fim de precisar o seu pensamento: “*La improcedencia de alegar el principio de no confiscatoriedad en materia de impuestos indirectos, en el pensamiento de la Corte, está condicionada a la configuración de la hipótesis sobre cuya base el tribunal formula su conclusión. En esse sentido, clarifica la cuestión la doctrina establecida por nuestro más alto tribunal, en un caso en el cual, si bien rechazó la acción por falta de la debida comprobación de los hechos alegados, tuvo oportunidad de decir que para considerar confiscatorios los impuestos al consumo – respecto de los cuales lo normal es que al calcular el precio real de venta se agregue al costo y a la ganancia el importe de la contribución – se requiere que el monto del gravamen absorba una parte sustancial de lo que el dueño del producto obtiene al venderlo al consumidor, en la medida en que el encarecimiento representado por el monto del impuesto, al no ser absorbido por la capacidad adquisitiva de los compradores, recae sobre el costo y la ganancia con carácter de exacción, es decir, absorbiéndolo sustancialmente.*”

No se puede partir de la premisa de que en materia de impuestos indirectos la traslación del gravamen se opera en todos los casos, y que por ende no resulta admisible alegar la existencia de la confiscatoriedad. La traslación del impuesto depende de una serie de factores de orden económico, como la rigidez o elasticidad de la demanda del producto de que se trate, de la existencia de un mercado con varios ofertantes, o de si se actúa en una posición monopólica o dominante, de si el ofertante trabaja a costos crecientes, constantes o decrecientes, todo lo cual impide desplazar dogmáticamente la aplicabilidad del principio de la no confiscatoriedad”. (SPISSO, p.260).

⁶³CANTO, Gilberto de Ulhôa. Capacidade contributiva. *Cadernos de Pesquisas Tributárias*, São Paulo, n.14, p.28, 1989.

Outra solução para o problema é dada por Marçal JUSTEN FILHO, que desenvolve o conceito de renovabilidade da riqueza. Tomando por tal a “potencialidade de a situação de riqueza reproduzir-se e se reintegrar”, leciona o autor:

Tratando-se de riqueza ‘não renovável’, tanto mais fácil verificar-se efeito confiscatório. Uma alíquota de 50% – admissível em certas hipóteses – poderá configurar-se como confiscatória quando, por exemplo, o tributo incidir sobre a propriedade.

Já a tributação sobre riqueza ‘renovável’ altera a configuração do problema. O desfalque da riqueza, produzido pela tributação, não caracteriza destruição ou apropriação integral por parte do Estado.

Mesmo no tocante à riqueza ‘renovável’, impõe-se a distinção sobre a ‘essencialidade’ da riqueza. Assim, a situação economicamente relevante deve ser distinguida conforme envolva titularidade jurídica de riqueza essencial a manutenção e sobrevivência. Afaste-se, desde logo, o sofisma de que a ‘essencialidade’ da riqueza tributada depende da situação do titular. Evidentemente, a ‘essencialidade’ vincula-se a considerações objetivas, tendo em vista o risco de desnaturação da própria condição humana (ou societária).

Portanto, a tributação incidente sobre ‘riqueza renovável não essencial’ é menos sujeita a produzir efeito confiscatório. O contrário se passa quando a materialidade da hipótese de incidência descreve situação de riqueza ‘não renovável’ ou de riqueza ‘renovável essencial’.⁶⁴

Muito embora seja comum referir-se ao princípio do não-confisco apenas quando da análise da alíquota, não é correto afirmar que a ofensa a tal princípio, ou, antes, a atenção a ele se dê também com relação à eleição da base de cálculo pelo legislador.

Tem-se demonstrado, com escoras na melhor doutrina, que a base de cálculo, ao lado da hipótese de incidência, forma o binômio caracterizador da natureza jurídica do tributo. Portanto, qualquer base de cálculo instituída que não seja capaz de dimensionar o comportamento humano previsto no critério material da hipótese de incidência, num primeiro momento, corrompe a fisionomia do tributo inicialmente proposta, o que poderá levar, dentre outras conseqüências, à invasão de competência

⁶⁴JUSTEN FILHO, Marçal. Capacidade contributiva. *Cadernos de Pesquisas Tributárias*, São Paulo, n.14, p.365-366, 1989.

alheia. Mas, mesmo que não ocorra a ofensa ao princípio da competência tributária, poderá se verificar a ofensa ao princípio do não-confisco, pois o divórcio entre o critério material da hipótese de incidência e a base de cálculo acaba por violentar o princípio da capacidade contributiva (capacidade contributiva absoluta) pelo excesso aos limites estabelecidos ao poder de tributar.

Marçal JUSTEN FILHO antevê a mesma possibilidade quando diz que encarar o princípio do não-confisco apenas mediante a alíquota é um procedimento incorreto, uma vez que a capacidade contributiva (que como se pode observar parece ser indissociável do princípio do não-confisco) “também incide sobre o tema da base impositiva e da sujeição passiva”.⁶⁵

Com efeito, no ICMS, por meio do instituto da substituição tributária há uma verdadeira presunção da base de cálculo. Essa presunção, se desmedida e irrazoável, haverá por ofender o princípio do não-confisco, uma vez que o ICMS passará a ter como base de cálculo alguma coisa que não condiz com o critério material eleito pelo legislador, bem como poderá implicar o completo aniquilamento da operação tributada.

Assentadas algumas breves considerações sobre o princípio do não-confisco, é necessário por fim dizer que não há como se estabelecer *a priori* um limite a partir do qual restará configurada a confiscatoriedade. Aliás, pretensão desta natureza é arbitrária e, ao contrário de possibilitar, caso a caso, a verificação do princípio, extraindo-lhe a máxima efetividade que o Texto Constitucional permite, acaba por impor uma verdadeira legitimação ao confisco.⁶⁶

⁶⁵JUSTEN FILHO, Capacidade..., p.363.

⁶⁶A propósito, Ives Gandra da Silva Martins narra o seguinte episódio, em que fica bem nítida essa posição: “O Senador Fernando Henrique Cardoso apresentou projeto de lei complementar para regular a referida vedação pelo qual considerava confisco-tributação que implicasse perda total do bem ou incidência superior a 50% do valor da operação. O Instituto dos Advogados de São Paulo pediu-me para relatá-lo, a fim de que se posicionasse publicamente a respeito. No relatório assim me manifestei: ‘Por outro lado, o artigo 7º é insuficiente. Considerar que a perda total do bem seria confisco, mas não 95%, ou que o ultrapassar 50% de rendas teria o mesmo perfil, desde que em uma única incidência e não em todas elas, é não evitar o confisco, mas legitimá-lo” (MARTINS, Sistema..., p.143 e segs.). Com efeito, também Marçal Justen Filho se posiciona na impossibilidade de se estipular *a priori* o limite do não-confisco (JUSTEN FILHO, Capacidade..., p.364.). Veja-se, ainda Mizabel Derzi (BALEIRO, Limitações..., p.575-576).

Assim como o princípio da capacidade contributiva, também o do não-confisco não deve ser considerado vazio de conteúdo normativo apenas porque não se pode estabelecer uma delimitação *a priori*. Ao contrário, a ausência de uma predeterminação é que lhes dá plasticidade suficiente para, caso a caso, verificar as limitações ao poder de tributar e, assim, tornar viva e efetiva a Constituição Federal como o Estatuto do Contribuinte frente ao arbítrio e desvios do ente tributante.

Para melhor adequar a questão, e para que não se torne mera retórica o que foi exposto, a exploração de dois princípios, o da razoabilidade e o da proporcionalidade das leis, irá conferir maior amplitude para tornar o Texto Constitucional alicerce confiável de uma proposta libertadora e privilegiadora do princípio do Estado Democrático de Direito.

1.6 OS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE

No item anterior referiu-se à capacidade econômica enquanto pressuposição de que os tributos devem ser exigidos na medida das condições econômicas de cada contribuinte, de tal sorte que, sempre que possível, a exigência se dê de forma proporcional.

A proporcionalidade lá sustentada nada tem a ver com o princípio da proporcionalidade que se passa a analisar. São coisas diversas, como será a seguir demonstrado.

A propósito, quando se fala em princípio da razoabilidade e princípio da proporcionalidade, é necessário adiantar que, eles que se hospedam nas dobras dos princípios do devido processo legal e do Estado Democrático de Direito, já mereceram muito destaque da doutrina nacional, e recentemente vêm novamente despertando a atenção. O Supremo Tribunal Federal, inclusive, já se manifestou no sentido de reconhecê-los presente no sistema constitucional brasileiro, daí porque a grande importância que terão para o estudo da base de cálculo do ICMS.

1.6.1 O Princípio do “*Due Process of Law*”

Uma investigação dos julgados da Suprema Corte norte-americana revela a importância que a cláusula constitucional assecuratória do devido processo legal assumiu como instrumento de limitações no relacionamento entre o Poder Público com os indivíduos e a sociedade.

Essa cláusula do devido processo legal tem sua origem mais remota na Magna Carta de 1215, que então dispunha em seu o capítulo 39, que tratava do *habeas corpus*: “Nenhum homem livre poderá ser pego, ou aprisionado, ou considerado fora da lei, ou exilado ou de qualquer forma destruído; nem iremos contra ele, nem ele será julgado senão apenas por um julgamento justo de seus pares ou pela lei da terra”.⁶⁷

Para melhor compreender o sentido da Magna Carta, é necessário ver que ela surge no ápice do conflito entre reino e nobreza, quando esta concentrava suas forças na constituição de um Parlamento, a fim de diminuir o arbítrio real. O momento culminante desse conflito se deu justamente quando governava João Sem Terra, que foi obrigado a assegurar “ao baronato a inviolabilidade de seus direitos relativos à vida, liberdade e propriedade, cuja supressão só se daria através da ‘lei da terra’”.⁶⁸

⁶⁷Tradução livre do autor. Originalmente a Magna Carta de 1215 foi escrita em latim, estando essa disposição assim redigida: “*Nullus liber homo capiatur vel imprisonetur aut disseisietur de libero tenemento suo vel libertatibus, vel liberis consuetudinibus suis, aut utlagetur, aut exuletur, aut aliquo modo destruat, nec super eo ibimus, nec super eum mittemus, nisi per legale iudicium parium suorum, vel per legem terrae*”.

⁶⁸Leciona Antônio Roberto Sampaio Dória: “O ano de 1066 inscreve-se, na história inglesa, como o marco inicial de uma evolução que, através de gerações, veio a se cristalizar na formulação dos princípios que regem, modernamente, a teoria constitucional britânica.

A invasão de GUILHERME, o Conquistador, institucionalizando a estrutura feudal e seus postulados sociais, políticos e econômicos, aos quais não fora, aliás, infenso o domínio dos antigos senhores anglo-saxões, teve como resultado definir nitidamente, em campos opostos, as forças que por séculos digladiariam na conquista do poder político inglês.

O soberano se reserva a propriedade do solo conquistado, mas lhe distribui o uso pelos fiéis barões normandos que, por sua vez, o trespasam aos imediatos mais graduados. Constitui-se, assim, a pirâmide feudal, infra-estrutura econômica dos regimes medievais europeus, donde brota, ávida por defender seus privilégios, a nobreza inglesa.

Poder originariamente fragmentado, sua aglutinação em frente única não se faz tardar, hamonizando-se, na comunhão de interesses análogos, as tendências individualistas de uma multiplicidade de pequenos lords. O poder que dessa aliança se irradiava, logo fortalecido pela adesão do clero, haveria de inevitavelmente aticar os ciúmes de uma coroa que, segundo ADAMS, exercia à época a mais arbitrária e autocrática forma de governo de toda a Europa”. (DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito Constitucional Tributário e “Due Process of Law”*. 2.ed. São Paulo : Forense, 1986. p.9 e segs.).

A expressão originalmente utilizada – *law of the land* – mais tarde, em 1354 é substituída, por obra de um legislador desconhecido e por motivos também desconhecidos, para *due process of law*. São termos sinônimos,⁶⁹ e que encerravam um caráter simplesmente processual, ou seja, “certas garantias processuais que, alargadas no decorrer dos séculos, impedissem a interferência do arbítrio na supressão de direitos fundamentais à vida, liberdade e propriedade dos súditos da coroa inglesa”.⁷⁰ Com o passar do tempo o princípio toma novos contornos, exigindo-se a citação do réu para a demanda e a oportunidade para apresentar sua defesa.

Em 1628, pela *Petition of Rights*, insere-se nas garantias do capítulo 39 da Magna Carta, que ninguém poderá ser preso sem uma justa causa (*without any cause showed*).⁷¹

Por força da colonização britânica, os grandes herdeiros do princípio *law of the land* foram as colônias norte-americanas. Já nas Declarações de Direitos dessas colônias havia a garantia deste princípio, como forma de resistência ao arbítrio dos

⁶⁹Informa Carlos Roberto Siqueira de Castro: “Muito embora a Magna Carta não tivesse utilizado a locução *due process of law*, sabe-se que esta logo sucedeu, como sinônima, a expressão *law of the land*. É certo nesse sentido, que já no século seguinte, durante o reinado de Eduardo III, no ano de 1354, foi editada uma lei do Parlamento inglês (*statute of Westminster of the Liberties of London*) em que o termo *per legem terrae* é substituído pelo *due process of law*, o que é curiosamente atribuído a um legislador desconhecido (*some unknown draftsman*), segundo a meticolosa explicação histórica de Rodney Mott em seu festejado livro sobre o assunto. Na realidade, nesse período da primeira infância do nosso instituto, as expressões *law of the land*, *due course of law* e *due process of law*, que acabou se consagrando, eram tratadas indistintamente pela mentalidade jurídica então vigente”. (CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. **O devido processo legal e a razoabilidade das leis na nova constituição do Brasil**. 2.ed. Rio de Janeiro : Forense, 1989. p.10).

⁷⁰DÓRIA, p.12.

⁷¹“Dentro do direito inglês, releva referir apenas, para concluirmos este esboço de sua evolução, a última e significativa derivação processual da cláusula *due process of law*, ocorrida no século XVII, quando CARLOS I, como resultado de suas dispendiosas guerras no continente, se viu compelido a decretar um empréstimo compulsório considerado ilegal. A cinco nobres, que se recusaram a curvar à exação, o reis os fez prender, através de simples ordens emitidas em conformidade a uma vetusta prerrogativa do soberano.

Dos debates que então se travaram no Parlamento, resultou, sob a inspiração de sir EDWARD COKE, na Câmara dos Comuns, a célebre *Petition of Rights*, de 1628, segundo a qual entre as garantias compreendidas no Capítulo 39 da Magna Carta se inseria também a de que ninguém poderia ser preso sem a evidência de uma justa causa (*without any cause showed*)”. (DÓRIA, p.14).

governantes. Foi o que sucedeu na Declarações de Direitos da Virgínia, de agosto de 1776; na de Delaware, de setembro de 1776; na de Maryland, de novembro de 1776; na da Carolina do Norte, de dezembro de 1776; na de Vermont, de julho de 1777; na de Massachusetts, de outubro de 1780, e na de New Hampshire, de junho de 1784.

Curioso notar que após a independência norte-americana, não foi possível incluir na Constituição, de imediato, uma cláusula garantidora do devido processo legal. É que a experiência federalista exigiu uma Carta de cunho meramente organizatório. Somente com a 5.^a emenda é que foi incluída, na Constituição dos Estados Unidos da América, a cláusula em comento, mas dirigida apenas ao poder federal. Assim estava redigida a 5.^a emenda:

Nenhuma pessoa será levada a responder por crime capital, ou de modo infamante, a não ser por declaração sob juramento ou acusação formal de um júri de instrução, exceto em casos surgidos nas forças terrestres ou navais, ou na milícia, quando em serviço em tempo de guerra ou de perigo público; da mesma forma, nenhuma pessoa estará sujeita, pelo mesmo crime, a correr por duas vezes perigo de vida; nem será obrigada, em nenhum caso criminal, a depor contra si mesma, nem será privada da vida, liberdade ou propriedade, sem o devido processo legal; nem a propriedade privada será desapropriada para uso público sem justa compensação. ⁷²

Mais tarde foram aprovadas as Emendas n.^{os} 13, 14 e 15, destinadas a garantir direitos de liberdade e civis aos ex-escravos e seus descendentes. A Emenda n.^o 14 merece relevo. É que em decisão de 1857, no caso Dred Scott vs. Sandford, a Suprema Corte entendeu que um escravo não poderia requerer sua liberdade, uma vez que não era reconhecida sua condição de cidadão e, por conseqüência, faltava-lhe legitimidade para postular em juízo. Justamente em contraposição a esta decisão foi que se editou a Emenda n.^o 14, que em sua primeira parte, dispunha:

⁷²Tradução utilizada por CASTRO, p.30-31.

*Todas as pessoas nascidas ou naturalizadas nos Estados Unidos e sujeitas à sua jurisdição são cidadãos dos Estados Unidos e do Estado onde residam. Nenhum Estado editará ou aplicará qualquer lei que prejudique os privilégios e imunidades dos cidadãos americanos; também nenhum Estado privará qualquer pessoa de sua vida, liberdade ou propriedade sem o devido processo legal, nem negará a qualquer pessoa dentro de sua jurisdição a igual proteção da lei.*⁷³

A 14.^a Emenda completa a evolução legislativa do princípio do *due process of law*. Ao mesmo tempo que garante ao negro a condição de cidadão, determina que a garantia originariamente imposta ao governo federal (5.^a Emenda) estenda-se para todos Estados, de tal sorte que nenhum Estado poderia negar a qualquer pessoa a igual proteção da lei.

1.6.1.1 O devido processo legal - suas modalidades processual e substancial

A cláusula *due process of law* teve forte desenvolvimento enquanto princípio processual penal, assegurando ao acusado a mais ampla defesa, com os meios a ela inerentes. Posteriormente, extrapolou do campo penal para o civil, como garantia da defesa dos interesses de quem postula em juízo, isto é, tanto para o autor como para o réu.

Mais tarde, por obra da evolução da jurisprudência, esse princípio passa a ser uma forte garantia do particular frente a qualquer autoridade pública. Diferentemente da Inglaterra, onde a jurisprudência não via possibilidade de invocar o princípio contra o Parlamento, nos Estados Unidos pouco demorou para que o princípio fosse aplicado como um limitador das atividades do Congresso. Como narra San Tiago DANTAS foi justamente na época da elaboração da 14.^a Emenda à Constituição norte-americana que o princípio atinge uma maturação doutrinária, mesmo ano (1868) em que “COOLEY publica o seu ‘Tratado sobre as limitações constitucionais do Poder Legislativo’, e daí por diante a doutrina e a jurisprudência se conciliam numa afirmação que, fixando o

⁷³Tradução utilizada por CASTRO, p.32.

sentido do instituto, não lhe impedirá, entretanto, a constante transformação e adaptação às condições históricas”.⁷⁴

Agora, pois, já é possível visualizar o devido processo legal em suas duas modalidades: a procedimental e a substantiva. A primeira, legitimadora dos atos normativos pela mera observância dos procedimentos adotados (competência, forma etc.); a segunda, um padrão de justiça, variável conforme as circunstâncias histórico-culturais de cada tempo e lugar.

É com precisão que José Alfredo BARACHO observa:

*De uma garantia, em face do juízo, passa a assegurar [a cláusula do devido processo legal] igualdade de tratamento frente a qualquer autoridade. Esta ampliação de sentido propiciou a limitação constitucional dos poderes do Estado: ‘O instrumento está criado’. Como escreve Pound, ‘o ‘due process of law’ é um ‘standard’, pelo qual se guiam os tribunais, e, assim, sendo, deve aplicar-se tendo em vista circunstâncias especiais de tempo e de opinião pública em relação ao lugar em que o ato tem eficácia.*⁷⁵

A forma pela qual a Suprema Corte norte-americana aplicou o princípio do *due process of law*, condicionado-o a circunstâncias de cada época, com avanços e retrocessos, serve como critério de identificação de menos quatro períodos da história da jurisprudência da Suprema Corte, tal como fez Leda Boechat RODRIGUES:

[...] o primeiro, de sua criação até a morte de MARSHALL, ocorrida em 1835, caracteriza-se pela centralização do poder nacional e assegura o futuro do federalismo; o segundo, de 1835 a 1895, assinala a predominância dos ‘Direitos dos Estados’ e a formação de várias teorias constitucionais, que terão grande influência no período seguinte; o terceiro, de 1895 a 1937, corresponde à extensa aplicação do controle da constitucionalidade das leis, visando restringir os poderes governamentais e proteger o ‘laissez faire’ econômico; foi chamado por alguns autores de ‘governo dos juízes’; o quarto, a partir de 1937, representa o

⁷⁴DANTAS, F. C. San Tiago. Igualdade perante a lei e “Due Process of Law”. *Revista Forense*, São Paulo, v.116, p.359, abr. 1948. Também é importante destacar que em 1804 (antes, portanto, da 14ª Emenda), a Suprema Corte do Estado de Carolina do Norte já havia invalidado uma lei estadual por ser contrária à *law of the land*. Também a Corte do Estado de New York, em 1856 decidiu o caso *Wynehamer v. New York* com base na cláusula *law of the land*.

⁷⁵BARACHO, José Alfredo. Processo e constituição: o devido processo legal. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n.68, p.80, out./dez. 1993.

*reconhecimento da concentração de poderes nas mãos do governo nacional e pode ser caracterizado pela substituição de uma Constituição de Direito por outra de Poderes.*⁷⁶

⁷⁶RODRIGUES, Leda Boechat. A corte suprema dos Estados Unidos e o “governo dos juízes” (1895-1937). *Revista Forense*, São Paulo, v.161, p.63, 1955. Note-se, entretanto, que esta primeira fase da utilização do devido processo legal substantivo é, em verdade, a consagração do liberalismo econômico. Isso é notado nas decisões proferidas pela Suprema Corte norte-americana que invalidou diversos atos normativos tendentes a regulamentar atividades econômicas. Um exemplo que deixa a mostra essa posição extremamente liberal da Corte americana, é a decisão proferida no caso *Lochner vs. New York*, de 1905. A narração é de Carlos Roberto de Siqueira Castro: “[...] a Suprema Corte estadunidense declarou inconsistente com a Constituição a lei daquele Estado, que fixara jornada máxima de trabalho para os empregados de padaria (bakers), reconhecendo, para tanto, que a garantia do devido processo legal assegurava aos empregados e empregadores a faculdade de livremente contratarem a duração do trabalho diário, portanto, sem qualquer ingerência do Poder Público. Mais precisamente estava em questão a constitucionalidade de uma lei trabalhista do Estado de Nova York que proibira o trabalho de padeiros por mais de 10 horas diárias além de 60 horas semanais. A sanção cominada para a infringência da jornada laboral era de caráter criminal, tendo ensejado a condenação de um proprietário de padaria (Lochner) a pena restritiva de liberdade. A superior instância da justiça estadunidense considerou que a faculdade de contratar as condições de trabalho entre empregado e empregador configura uma liberdade individual protegida pela 14ª Emenda da Constituição Federal. Ao rechaçar as justificativas apresentadas pelo Poder Legislativo do Estado interessado para a preservação do ato normativo increpado de inconstitucionalidade, a Suprema Corte firmou o entendimento de que não se cuidava no caso de uma lei de saúde pública (health law)...” (CASTRO, p.64 e segs.). Essa primeira fase do devido processo legal substantivo, conhecida como doutrina *Lochner*, perdurou até a década de 1930 quando, por obra da política do *New Deal* do Presidente Roosevelt e pela doutrina econômica de Keynes, há o esfriamento do liberalismo exacerbado e o fortalecimento de um Estado assistencialista, o firmamento do Estado Social.

A partir de então, as decisões da Suprema Corte sofrem uma revolução para afastar-se de questões que envolvam matérias atinentes à intervenção econômica do Estado, por entender que estas intervenções são necessárias ao atingimento dos fins do Estado. Retrata este posicionamento o julgamento proferido no caso *Williamson vs. Lee Optical Co.*, do ano de 1955. Novamente a narração é de Carlos Roberto de Siqueira Castro: “[...] o Tribunal de cúpula da Justiça americana reformou o acórdão da Corte de Oklahoma, isto fazendo para declarar a constitucionalidade de legislação local que, em resumo, proibia aos óticos de realizarem ajuste ou duplicação de lentes sem prescrição de médico oftalmologista. Ao proferir a opinião em nome da Suprema Corte, Justice Douglas, após cotejar a relação entre ‘meio e fim’ (means ends relationship) da exigência legislativa, reconheceu que a lei questionada com base na cláusula do devido processo legal, contida na 14.ª Emenda, exibia satisfatória racionalidade (rationality), na medida em que objetivava corrigir distorções no mercado ótico em benefício da saúde pública. Para tanto, foi enfático no concluir que, havendo um mal a ser corrigido, a providência legislativa configurava um meio racional para repará-lo”. (CASTRO, p.68 e segs.).

Todavia, já se podia sentir a partir da década de 1930 que, se, por um lado, há um maior abrandamento das decisões da Suprema Corte sobre matérias de interesse econômico, por outro, começa haver um amadurecimento no que se refere ao controle dos atos normativos tendentes a restringir o exercício de direitos de caráter pessoal e não econômico (*non economic liberties*). Vale dizer, pois, que passa-se a privilegiar faculdades personalíssimas voltadas ao exercício da cidadania, ou seja, a liberdade de pensamento e de opinião, o direito à informação, as chamadas liberdades de “participação política”, como o direito de votar e ser votado, bem como o de representar e de fiscalizar os atos do Poder Público.

Essa preocupação fica evidenciada no pronunciamento do Juiz Stone, em nota de rodapé, no julgamento do caso *United States vs. Carolene Products Co.*, do ano de 1938, conforme noticiado por Carlos Roberto de Siqueira Castro: “[...] Nessa oportunidade, o eminente magistrado norte-americano sustentou a tese de que o controle judicial a ser exercido acerca da legislação econômica deveria ser menos rigoroso e, desse modo, mais respeitador para com os critérios e valorações adotados pelos órgãos formuladores de políticas governamentais sediados no Legislativo e no Executivo. Contrariamente, deverá crescer em rigor a judicial review a ser efetivada em face da legislação que tenha por objeto qualquer restrição de direitos fundamentais explícita ou implicitamente assegurados na Constituição e em suas emendas, a exemplo dos já lembrados direitos de culto, de reunião e da livre expressão do pensamento, todos sob o manto protetor da 1.ª Emenda à Lei Magna dos Estados Unidos. Em síntese, o escólio do Juiz Stone preconiza que a ‘presunção de constitucionalidade’ de que desfrutam os atos legislativos deverá reduzir de intensidade quando estiverem em jogo as liberdades civis (civil liberties) protegidas pelas 10 primeiras emendas constitucionais que perfazem o *Bill of Rights* daquela nação do Norte, todas elas consideradas extensíveis aos Estados-membros da Federação por força da 14.ª Emenda. Tudo porque a legislação restritiva de direitos fundamentais é por si só suspeita, exigindo um metuciloso exame judicial (strict scrutiny) ante a possibilidade, sempre presente, de eventuais e indesejáveis excessos.” (CASTRO, p.70 e segs.).

Não houve preocupação da Suprema Corte norte-americana em aprisionar o *due process of law* em um conceito definitivo. Justice Frankfurter, no caso Meyer v. Peabody, chegou a afirmar:

*Due process não pode ser aprisionado dentro dos traçoeiros lindes de uma fórmula... due process é produto da história, da razão, do fluxo das decisões passadas e da inabalável confiança na força da fé democrática que professamos. Due process não é um instrumento mecânico. Não é um padrão. É um processo. É um delicado processo de adaptação que inevitavelmente envolve o exercício de julgamento por aqueles a quem a Constituição confiou o desdobramento desse processo.*⁷⁷

Aliás, a grande força que exsurge do princípio da razoabilidade é a ausência de uma determinação conceitual. Em verdade, ele é realizado por um processo de exclusão-inclusão, próprio da tradição da *commom law*. Nas palavras de Carlos Roberto de Siqueira CASTRO, “[...] isto vale dizer que seu aproximado perfil exegético exsurgirá da dedução dos princípios e delineamentos que se possa idoneamente extrair das diversas situações em que os órgãos incumbidos do controle da legalidade das ações do Poder Público, em particular aqueles da magistratura, se pronunciarem pró ou contra o ato de autoridade restritivo das liberdades fundamentais”.⁷⁸

Embora a Suprema Corte Norte-Americana nunca tenha manifestado qualquer interesse em definir o princípio, mas, ao contrário, justamente de sua elasticidade extrair as mais diversas conseqüências interpretativas em prol da garantia dos direitos fundamentais, é possível elencar quatro *standards* aferidores de um ato limitativo:

a) *rule of expediency*, que *perquire da necessidade e oportunidade das ‘restrições que, pelo poder de polícia, se impuseram aos direitos dos indivíduos;’* b) *balance ou convenience*, que *‘inquire da proporção equitativa entre o grau de intervenção da lei nos direitos dos particulares e a vantagem coletiva superveniente, avaliação*

⁷⁷DÓRIA, p.33, em que também lembra a frase do Justice Oliver Holmes: “*what is due process of law depends on the circumstances*” (“o que é *due process of law* depende das circunstâncias”).

⁷⁸ CASTRO, p.154.

ultra sensível que a Corte fará in casu; c) *rule of reasonableness, que investiga a racionalidade e razoabilidade dos atos*; d) *rule of certainty, que estipula que 'as leis de polícia devem deixar bem claro e certo tudo o que proscvem ou consentem, sob as sanções certas que indicarem*'.⁷⁹

San Tiago DANTAS, por sua vez, destaca outros dois postulados do princípio. O primeiro diz que a lei sempre deve dispor em caráter geral, ou seja, viola o comando constitucional a lei que exclui alguém ou um grupo de pessoas do tratamento que confere a todos. O segundo, que nem todo ato legislativo formalmente válido pode ser reputado como *law of the land*. Só será quando compreender em seu alcance todos aqueles que estão ou venham estar na mesma situação e, também, que qualquer diferenciação ou discriminação feita na lei seja natural e razoável, ou seja, a lei não pode “abrir exceções genéricas arbitrárias, senão impostas pela natural disposição das coisas”.⁸⁰

Esse segundo postulado permite compreender que ao Judiciário está aberta a porta para, no juízo de constitucionalidade das leis, levar em conta não apenas o aspecto formal da elaboração legislativa, ou a sua compatibilidade com o texto que lhe dá suporte de validade, senão também o próprio mérito do ato normativo. Essa abertura rompe com a aplicação do direito de forma puramente racional, quase matemática, pois é preciso levar em conta que o discurso do direito é o discurso do razoável.

Luis Recaséns SICHES anota que a índole do direito positivo não é criar normas que sejam válidas em si e por si mesmas, desconectadas de sua aplicação real nas situações concretas. Ao contrário, as normas postas pelo direito positivo visam modelar normativamente determinadas situações reais, isto é, as situações que suscitaram a elaboração dessas normas. Como diz o autor:

Las normas del Derecho positivo son la respuesta que el legislador, la sociedad, o el juez da para satisfacer determinadas necesidades o urgencias sociales, para resolver ciertos problemas humano, tal y como ellos se presentan en un tiempo

⁷⁹STUMM, Raquel Denize. **Princípio da proporcionalidade no direito constitucional brasileiro**. Porto Alegre : Livraria do Advogado, 1995. p.167.

⁸⁰DANTAS, p.359-360.

determinados, inspirándose para eso en las valoraciones que considera correctas. Con esas normas positivas, sus autores se proponen la realización de un fin, cuyo cumplimiento representa precisamente el medio que se entendió como correcto para satisfacer aquellas necesidades o para resolver aquellos conflictos. Y, además, las normas jurídico-positivas contienen los medios que se estiman adecuados y eficaces para la obtención de aquellos fines.

*Resulta, pues, bien claro que la validez de las normas jurídico-positivas está necesariamente condicionada por el contexto situacional en el que se produjeron y para el cual se produjeron.*⁸¹

Essa consideração é necessária para imprimir ao direito positivo uma evolução que se realiza pela produção legislativa, mas também pela possibilidade sempre latente de serem extraídas novas conseqüências a partir do texto positivado, respeitando assim os valores e princípios vigentes em cada época.

É por isso que se concorda com a San Tiago DANTAS, quando afirma:

*[...] a lei que não pode ser considerada law of the land é a lei contrária ao direito. Não a um direito fixado em regras e comandos precisos, que se tornariam, nesse caso, imutáveis, mas ao direito como síntese, como corpo de princípios, como método de criação normativa, e ainda, como tradição.*⁸²

O que se conclui, portanto, é que a regra da razão, ou o princípio da razoabilidade, corolário que é da cláusula *due process of law*, implica a necessária compatibilidade das conseqüências da prescrição da lei a um standard de justiça, de ponderação, de prudência que se identificam a partir dos princípios maiores contemplados, expressa ou implicitamente, na Constituição.⁸³

⁸¹SICHES, Luis Recaséns. *Nueva filosofía de la interpretación del derecho*. 3.ed. México : Porrúa, 1980. p.274.

⁸²DANTAS, p.363.

⁸³A propósito, indica Antônio Roberto Sampaio Dória que foi justamente a partir dessa cláusula constitucional que a Suprema Corte americana erigiu oito postulados norteadores da tributação: "a) inexistência do direito do contribuinte à contraprestação direta pela cobrança de impostos, e contrariamente, o reconhecimento desse direito no caso das taxas e contribuições de melhoria; b) necessidade de destinação pública da receita tributária; c) limitação da competência tributária dos Estados aos atos, fatos, negócios ou pessoas vinculados a seu território; d) igualdade perante os tributos; e) vedação de tributos impeditivos de atividades lícitas; f) proibição de tributos confiscatórios; g) respeito à capacidade contributiva objetiva do sujeito passivo tributário". (DÓRIA, p.36).

1.6.2 O Princípio da Proporcionalidade

Embora os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade sejam comumente tratados como sinônimos, é certo que suas raízes deitam em solos diferentes. Se o princípio da razoabilidade tem origem na cláusula do devido processo legal, como exposto no item anterior, o princípio da proporcionalidade é tributário da cláusula do Estado de Direito.

É sob essa matriz que o princípio da proporcionalidade desenvolve-se em alguns países da Europa Continental. A propósito, há aqui mais um dado de diferenciação entre esses princípios. Enquanto o da razoabilidade é criação jurisprudencial da Suprema Corte Americana, decorrente de sua evolução histórico-cultural, o desenvolvimento do princípio da proporcionalidade corre paralelamente à evolução histórico-cultural dos países europeus que o apreenderam.

Pode-se, assim, identificar o princípio da proporcionalidade na França, onde, embora não se utilize esta expressão, a jurisprudência o exerce pela técnica “ponderação do custo-benefício”. Na expressão de Lopez Gonzales, essa técnica é a manifestação concreta do princípio da proporcionalidade.⁸⁴ Todavia, a utilização deste princípio acaba por se circunscrever na seara administrativa, sendo que a sua formulação “[...] não foi tão explícita assim no início, mas a idéia predominante girava em torno do **controle dos atos de polícia** em contraste com a infundada tese de ser discricionária a eleição, por parte da administração, da medida limitativa e o seu respectivo conteúdo”.⁸⁵

É importante deixar anotado que:

[...] a tutela dos direitos fundamentais frente ao legislador é questão ainda pouco abordada no direito constitucional francês. LOUIS FAVOREU explica que a idéia primária – incontestável até uns quinze anos atrás e ainda encontrada nos manuais de direito – é a do legislador como protetor natural dos direitos e liberdades.

⁸⁴BARROS, Suzana de Toledo. **O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais**. Brasília : Brasília Jurídica, 1996. p.40.

⁸⁵BARROS, p.39.

Ainda segundo o constitucionalista, a própria expressão direitos fundamentais é recente na França, comumente referida pela designação de liberdades públicas, entendidas estas como liberdades protegidas frente à Administração.⁸⁶

E, para justificar a circunscrição do princípio da proporcionalidade ao âmbito do direito administrativo na França, é preciso ter em mente estas duas realidades. De um lado, a imagem sedimentada do legislador como garantidor dos direitos e liberdades, o que impôs dificuldades à tutela dos direitos fundamentais frente ao exercício legislativo, e, de outro, o modelo judicial adotado nesse país: o controle de constitucionalidade na França é prévio e exercido por um órgão político, o *Conseil Constitutionnel*.⁸⁷ A explicação é de Suzana de Toledo BARROS:

O sistema francês não legitima o indivíduo a interpor recursos junto ao Conselho Constitucional quando se trate de violação de seus direitos e liberdades fundamentais. Este órgão, destinado a um controle prévio da constitucionalidade das leis, somente pode ser provocado pelos próprios parlamentares, em número mínimo de 60, ou pelo Presidente da República, Primeiro Ministro ou Presidentes da Assembléia Nacional ou do Senado, de modo que uma eventual decisão normalmente está condicionada a questões ligadas à própria maioria parlamentar.⁸⁸

Compreensível, pois, diante dessas duas realidades, porque na França o princípio da proporcionalidade tenha sido restrito ao âmbito do direito administrativo.

Já a Itália não apresenta um estudo sistematizado sobre o tema do princípio da proporcionalidade. Contudo, após algumas manifestações do Tribunal Europeu de Direitos Humanos,

[...] a Corte Constitucional italiana vem controlando de forma bastante rigorosa se os limites aos direitos insculpidos na Constituição, estabelecidos pela lei, são razoáveis em face dos princípios consagrados na Carta. Igualmente, verifica o Alto Tribunal a idoneidade das limitações em vista dos fins perseguidos pelo legislador e a necessidade da lei para regulá-la.⁸⁹

⁸⁶BARROS, p.41.

⁸⁷SILVA, p.48.

⁸⁸BARROS, p.41-42.

⁸⁹BARROS, p.48.

A Espanha e Portugal foram os países que mais sofreram a influência do Direito Constitucional Alemão e com isso puderam desenvolver, ainda que à luz da ordenação jurídica desse país, a aplicação efetiva do princípio da proporcionalidade que, em última análise, se não foram alçadas ao nível da Constituição positivada, fazem parte hoje de princípios gerais de Direito.

Com efeito, tanto na Espanha como em Portugal, a aplicação do princípio da proporcionalidade é uma resposta aos regimes autoritários que vigoraram por longo período nesses países. Fundamentados na experiência alemã, as duas nações erigiram o princípio como parâmetro de controle de constitucionalidade somente após a queda de seus regimes autoritários.

Já se pode notar, portanto, que o princípio da proporcionalidade não é um privilégio do Direito Constitucional Alemão, posto que experimentado em vários países europeus, cada qual com sua própria realidade.

Todavia, é na Alemanha que este princípio mais se desenvolve, e o marco inicial dessa evolução é o fato de agasalhar a doutrina francesa no concernente às limitações ao poder de polícia. Vale dizer, a experiência alemã também tem sua matriz no âmbito limitado ao direito administrativo. É o que informa Suzana de Toledo BARROS, ao citar Fritz Fleiner:

[...] a polícia é um setor determinado da atividade da Administração pública, a saber, a atividade da autoridade no terreno da Administração interior, que impõe coativamente, à liberdade natural da pessoa e à propriedade do cidadão, as restrições necessárias para a manutenção do Direito, segurança e da ordem pública', esclarecendo, ademais, que o exercício do poder de polícia deve submeter-se a limites determinados dimanantes de sua própria essência, perseguindo fins legítimos e adotando as medidas necessárias para a conservação dos direitos, de tal maneira que a 'limitação da liberdade individual não deva exceder jamais a medida absolutamente necessária', porquanto 'o remédio mais enérgico há de ser sempre a ultima ratio', e, ainda, que 'a intervenção administrativa deve ser proporcionada às circunstâncias'. Com este discurso, o autor concluía com a célebre frase de JELLINEK, síntese da exigência de proporcionalidade: 'não se abatem pardais disparando canhões'.⁹⁰

⁹⁰BARROS, p.42.

A Constituição de Weimar, de 1919, erigiu ao *status* constitucional os direitos sociais, chamados também de segunda geração. Todavia, com o surgimento do nacional-socialismo, pôs-se em evidência que uma Constituição recheada de direitos sociais não era suficiente à sua satisfação. Tanto é que, sob a égide da Carta de Weimar, instituiu-se uma sociedade racista e ditatorial, que teve por conseqüência funesta o desencadeamento da Segunda Guerra Mundial.⁹¹

É após a Constituição de Bonn, de 1949, que o Tribunal Constitucional Alemão passa a firmar posição acerca da interpretação dos direitos fundamentais e, a partir daí, dar início à sedimentação do que mais tarde seria incorporado ao Direito Alemão como princípio da proporcionalidade.

Paulo BONAVIDES é quem relata:

*Aliás, em dois célebres julgamentos, o 'Lüth-Urteil', de 15 de janeiro de 1958 e o 'Apotheken-Urteil', de 11 de junho de 1958, o Tribunal de Karlsruhe firmou posição interpretativa sobre direitos fundamentais, abrindo caminho à aplicação do princípio da proporcionalidade em matéria constitucional da mais alta relevância; no primeiro caso, concernente ao direito de opinião, ao exercício de uma liberdade com caráter de garantia constitucional, mais precisamente de garantia de instituto (Institusgarantie) e no segundo caso, respeitante ao livre exercício da profissão, nomeadamente às limitações que lhe são possíveis traçar.*⁹²

Mas o grande marco da jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão, em termos do princípio da proporcionalidade, somente vai dar-se em 16 de março de 1971, em um julgamento sobre a armazenagem de petróleo, que acabou por definir os contornos do princípio:

'O meio empregado pelo legislador deve ser adequado e necessário para alcançar o objetivo procurado. O meio é adequado quando com seu auxílio se pode alcançar o resultado desejado; é necessário, quando o legislador não poderia ter

⁹¹Como diz Suzana de Toledo Barros, com aparo em Jorge Miranda, após a experiência do nacional-socialismo e da destruição sofrida pela Guerra na Alemanha, “[...] esse país sofre uma brutal transformação nas suas bases culturais, viabilizando uma nova Constituição – a Lei fundamental de 23 de maio de 1949 – já assinalando as mudanças em decorrência do anterior sofrimento com o governo de Hitler”. E conclui: “A nova carta política, ou Constituição de Bonn, observa JORGE MIRANDA, ‘como era de se esperar depois do nacional-socialismo e da guerra, faz uma clara profissão de fé na dignidade da pessoa humana e admite, implícita ou explicitamente, que o direito natural limita o poder do Estado”. (BARROS, p.43).

⁹²BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 4.ed. São Paulo : Malheiros, 1993. p.329.

escolhido outro meio, igualmente eficaz, mas que não limitasse ou limitasse da maneira menos sensível o direito fundamental’.

*Há uma máxima do Tribunal Constitucional federal que resume, segundo Grabitz, toda a sua doutrina de aplicação do princípio da proporcionalidade, a saber, ‘quanto mais a intervenção afeta formas de expressão elementar da liberdade de ação do homem, tanto mais cuidadosamente devem ser ponderados os fundamentos justificativos de uma ação cometida contra as exigências fundamentais da liberdade do cidadão’.*⁹³

Pode-se finalizar esta parte com a observação de Suzana de Toledo BARROS, acerca das conseqüências que a utilização do princípio da proporcionalidade está causando no Direito Constitucional Alemão:

*O princípio da proporcionalidade vem sendo largamente utilizado pela Corte Constitucional alemã no controle das leis restritivas de direitos, firmando-se a teoria de que a sua violação acarreta mesmo a inconstitucionalidade da providência legislativa. A fórmula adotada, bem de ver, contém o substrato teórico necessário para fundamentar a decisão político-jurídica dos juízes e tribunais, quando o arbítrio legislativo é evidente mas nem sempre comprovado com facilidade pelo confronto da lei à Constituição.*⁹⁴

1.6.3 O Entrelaçamento dos Princípios

O breve relato do desenvolvimento dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade é suficiente para não se aceitar pacificamente estes princípios como sinônimos.⁹⁵

Enquanto o princípio da razoabilidade é construção norte-americana, decorrente do princípio do devido processo legal, o princípio da proporcionalidade é de construção européia, nomeadamente alemã, e tributária do princípio do Estado de Direito.

⁹³BONAVIDES, p.330.

⁹⁴BARROS, p.45.

⁹⁵Esse equívoco, de considerá-los, os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, como sinônimos, pode ser observado na seguinte assertiva de Suzana de Toledo Barros: [o] “[...] princípio da proporcionalidade [...], como uma construção dogmática dos alemães, corresponde a nada mais do que o princípio da razoabilidade dos norte-americanos, desenvolvido mais de um século antes, sob o clima de maior liberdade dos juízes na criação do direito”. (BARROS, p.54).

Não se quer com isso afirmar que se trate de princípios excludentes – aplicando-se um, afasta-se o outro. Ao contrário, o grande impacto para uma nova dogmática constitucional, notadamente em relação a parâmetros de controle de constitucionalidade, é o reconhecimento da coexistência destes princípios e, mais ainda, a complementação que um propicia ao outro.⁹⁶

Não é preciso insistir no fato de que a finalidade desses princípios é o estabelecimento de critérios seguros para o exercício do controle de constitucionalidade das leis, notadamente em face das possíveis limitações aos direitos fundamentais consagrados no ordenamento constitucional. Tanto um quanto o outro acabam por se tornar processos hermenêuticos⁹⁷ de contraste com as limitações de direitos fundamentais e, também, de instrumental para viabilizar o princípio da concordância prática, como ressalta José Carlos Vieira de ANDRADE.⁹⁸

⁹⁶Seja como for, é preciosa a observação de Almiro do Couto e Silva, ao mesmo tempo em que reconhece as particularidades históricas destes princípios, também procura demonstrar a necessária importância de sua coexistência e complementação: *“Quando se proclama, na aurora do Direito Constitucional americano, que o poder de tributar não envolve o poder de destruir, a noção de razoabilidade é que identifica o excesso vedado. E, no princípio do devido processo legal, é essa mesma noção de razoabilidade que tem um papel decisivo, como medida que identifica a licitude ou a ilicitude da providência, mesmo quando tomada por via legislativa. No após guerra, o Direito Constitucional alemão, guiado pelas decisões do Tribunal Constitucional da República Federal, deu enorme ênfase ao princípio da proporcionalidade, também chamado de princípio da proibição de excesso. O grande avanço que isso significou para o Direito continental europeu foi o de haver elevado ali pela primeira vez ao plano do Direito Constitucional, dando-lhe a dignidade de princípio jurídico de ampla abrangência, uma idéia que, como vimos, sem dúvida nenhuma era importante nos diferentes setores do Direito, mas que até então só encontrava aplicação particularizada nesses mesmos setores, sem nunca assumir a posição de limite à descrição do legislador [...]. A Constituição Brasileira de 1988 acolheu, de modo expresso, o princípio do devido processo legal. Por outro lado, é notória a influência que, desde a Constituição de 1934, passou a exercer sobre o nosso Direito Constitucional o Direito Constitucional alemão. No sistema de partilha de competências dentro da Federação, no controle da constitucionalidade das leis, na inconstitucionalidade por omissão, no relevo dado aos direitos e garantias fundamentais na estrutura do texto constitucional vigente, transparece, de forma mais ou menos acentuada, a inspiração germânica. A doutrina e a jurisprudência, à sua vez, quando analisam temas constitucionais, colorem-se com frequência crescente de matiz tirado do Direito alemão”*. (Prefácio ao livro “O Princípio da Proporcionalidade no Direito Constitucional Brasileiro”, de Raquel Denize Stumm).

⁹⁷A expressão “hermenêutica” ora utilizada é a mesma dada por Carlos Maximiliano, quando afirma que a “Hermenêutica Jurídica tem por objeto o estudo e a sistematização dos processos aplicáveis para determinar o sentido e o alcance das expressões do Direito”. (MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 6.ed. Rio de Janeiro : Livraria Freitas Bastos, 1957. p.13).

⁹⁸ANDRADE, José Carlos Vieira de. **Os direitos fundamentais na constituição portuguesa de 1976**. Coimbra : Livraria Almedina, 1987. p.223.

Assim, não será errado considerar o princípio da razoabilidade enquanto instrumento de adequação de sentido que deve haver entre os elementos inerentes à produção das normas jurídicas. Ou seja, a verificação da racionalidade entre a motivação, o meio utilizado (normatização) e o fim pretendido. É o que Luís Roberto BARROSO chama de razoabilidade interna da norma. Veja-se:

[...] são fatores invariavelmente presentes em toda ação relevante para a criação do direito: os motivos (circunstâncias de fato), os fins e os meios. Além disso, há de se tomar em conta, também, os valores fundamentais da organização estatal, explícitos ou implícitos, como a ordem, a segurança, a paz, a solidariedade; em última análise, a justiça. A razoabilidade é, precisamente, a adequação de sentido que deve haver entre esses elementos.

Essa razoabilidade deve ser aferida, em primeiro lugar, dentro da lei. É a chamada razoabilidade interna, que diz com a existência de uma relação racional e proporcional entre seus motivos, meios e fins. Aí está incluída a razoabilidade técnica da medida.⁹⁹

Dois exemplos que o próprio autor colaciona são suficientes para esclarecer quaisquer dúvidas:

[...] se, diante de um surto inflacionário (motivo), o Poder Público congela o preço dos medicamentos vitais para certos doentes crônicos (meio) para assegurar que pessoas de baixa renda tenham acesso a eles (fim), há uma relação racional e razoável entre os elementos em questão, a norma, em princípio, afigura-se válida. Ao revés, se, diante do crescimento estatístico da AIDS (motivo), o Poder Público proíbe o consumo de bebidas alcoólicas durante o carnaval (meio), para impedir a contaminação de cidadãos nacionais (fim), a medida será irrazoável. Isto porque estará rompida a conexão entre os motivos, os meios e os fins, já que inexistente qualquer relação direta entre o consumo de álcool e a contaminação.¹⁰⁰

Willis Santiago GUERRA FILHO esclarece esses mesmos elementos: “Resumidamente, pode-se dizer que uma medida é adequada, se atinge o fim almejado, exigível, por causar o menor prejuízo possível e finalmente, proporcional em sentido estrito, se as vantagens que trará superarem as desvantagens”.¹⁰¹

⁹⁹BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da constituição*. São Paulo : Saraiva, 1996. p.206.

¹⁰⁰BARROSO, p.206-207.

¹⁰¹GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Ensaio de teoria constitucional*. Fortaleza : UFC - Imprensa Universitária, 1989. p.75.

Pois bem, verificada a pertinência da racionalidade da norma, ou sua razoabilidade interna, é necessário verificar sua adequação aos meios e fins admitidos frente à Constituição Federal, ou, como chama Luís Roberto BARROSO, a razoabilidade externa.¹⁰² E é aqui que se pode estabelecer a conexão do método norte-americano com o alemão. É aqui que reside a conexão entre os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Isso porque, se o princípio da razoabilidade é tributário do devido processo legal e isto implica afirmar que a normatização deverá guardar estrita observância entre o motivo de sua edição, o meio utilizado e o fim pretendido, também é certo afirmar que o princípio do Estado de Direito impõe a perfeita sintonia entre as normas legais (aqui entendidas desde a previsão constitucional, até a sua execução mediante a aplicação, por exemplo, de uma Portaria). E esta sintonia pretendida pelo Estado de Direito há de ser verificada conjugando-se, de um lado, a estrita observância ao princípio do devido processo legal (notadamente no Brasil que o adotou de forma expressa no Texto Constitucional) e, por outro, a pertinência das normas infraconstitucionais, com os princípios consagrados na Constituição Federal (sejam eles explícitos ou implícitos).¹⁰³

¹⁰²BARROSO, p.207.

¹⁰³A propósito, J. J. Gomes Canotilho expõe com peculiar clareza que a juridicidade e, portanto, a estrita observância do direito (e, daí, o princípio da supremacia da Constituição), é uma das dimensões do princípio do Estado de direito. Diz o autor: *“O princípio do Estado de direito é, fundamentalmente, um princípio constitutivo, de natureza material, procedimental e formal (a doutrina alemã refere-se a material-verfahrenmässiges Formprinzip), que visa dar resposta ao problema do conteúdo, extensão e modo de proceder da actividade do Estado. Ao ‘decidir-se’ por um Estado de direito a constituição visa conformar as estruturas do poder político e a organização da sociedade segundo a medida do direito. Mas o que significa direito neste contexto ? [...] O direito compreende-se como um meio de ordenação racional e vinculativa de uma comunidade organizada e, para cumprir esta função ordenadora, o direito estabelece medidas ou regras, prescreve formas e procedimentos e cria instituições. Articulando medidas ou regras materiais com formas e procedimentos, o direito é, simultaneamente, medida material e forma da vida colectiva. (K. Hesse). Forma e conteúdo pressupõem-se reciprocamente: como meio de ordenação racional, o direito é indissociável da realização da justiça, da efectivação de valores políticos, económicos, sociais e culturais; como forma ela aponta para a necessidade de garantias jurídico-formais, de modo a evitar acções e comportamentos dos poderes públicos arbitrários e irregulares. As palavras plásticas de JHERING são aqui recomendadas: ‘a forma é inimiga jurada do arbítrio e irmã gémea da liberdade’. Como medida e forma de vida coletiva, o direito compreende-se no sentido de uma ordem jurídica global que ‘ordena’ a vida política (especificamente através do direito constitucional), regula relações jurídicas civis e comerciais (através do direito civil e comercial), sanciona actos ou comportamentos contrários ou ‘desviantes’ da ordem jurídica, designadamente por lesões graves dos bens constitucionalmente protegidos (direito criminal), cria formas, procedimentos e processos para ‘canalisar, em termos jurídicos’, a solução dos conflitos de interesses públicos e privados (direito processual, direito procedimental)”*. (CANOTILHO, p.357-358).

A norma deverá guardar pertinência com a Constituição e, assim, para além dos métodos clássicos de interpretação constitucional (gramatical, histórico, sistemático e teleológico), o juízo de constitucionalidade deverá ultrapassar o exame de proporcionalidade. Vale dizer, pois, que a norma deverá ser adequada, necessária e proporcional (proporcionalidade em sentido estrito).

Esse trinômio (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito) é o que caracteriza o princípio da proporcionalidade. É o que também afirma Clèmerson Merlin CLÈVE: “Exige o princípio da proporcionalidade que, no âmbito dos direitos e garantias, qualquer limitação feita por lei ou com base na lei seja adequada (apropriada), necessária (exigível) e proporcional (com justa medida)”.¹⁰⁴

Vê-se, pois, que o princípio da proporcionalidade, como de resto o da razoabilidade, é, antes de mero conceito dogmático, instrumento irrecusável para aferição de legitimidade dos atos normativos, sejam eles originários do Legislativo ou do Executivo.

Pode-se concluir que a conjugação dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, enquanto critérios inerentes à aferição da legitimidade interna e externa da norma, constituem instrumentais inafastáveis para a construção de uma nova hermenêutica constitucional, notadamente naqueles casos em que os métodos clássicos de interpretação jurídica (gramatical, histórico, sistemático e teleológico) não dêem o suporte necessário. São instrumentos que, a par de outros princípios que também devem estar presentes, servem para consagrar princípios outros inafastáveis do Estado de Direito, propiciando a investigação meritória dos atos normativos pelo Judiciário.

1.6.4 Críticas aos Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade

A importância dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, para a compreensão da Constituição não os isenta de críticas de mais variados matizes.

¹⁰⁴CLÈVE, Clèmerson Merlin. Contribuições previdenciárias. Não-recolhimento. Art. 95, d, da Lei 8.212/91. Inconstitucionalidade. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v.736, p.522-523, fev. 1997.

Para Suzana de Toledo BARROS, de forma resumida e didática, tais críticas são relativas à intervenção indevida do Judiciário na esfera reservada ao legislador, notadamente em face da transladação de uma categoria jurídica de direito administrativo para o direito constitucional, referindo-se à noção de discricionariedade.

Disso decorre, como sustenta Ernest Forthoff, que “[...] a idéia de dar primazia a uma decisão material justa ao caso concreto conduz a um relativismo da aplicação da lei, o que importa em séria ameaça aos princípios da segurança jurídica e igualdade, sobre os quais repousa a própria noção de **justiça**”.¹⁰⁵ (os grifos são do original).

A crítica formulada acima pode ser refutada com o argumento de que o poder do legislador não está acima da Constituição Federal. Ao contrário, a sua atuação não encontra limites apenas na observância de requisitos formais (competência, forma etc.), mas também nos princípios consagrados na Constituição Federal, estando a sua atuação vinculada à ponderação do motivo-meio-fim; ou seja, a atividade normativa (tanto do Legislativo como do Executivo) encontra freios na observância do princípio da razoabilidade interna da norma.

Inclusive, essa vinculação à razoabilidade interna da norma é que legitima o Judiciário a investigar o mérito, ou controlar o mérito, dos atos normativos, não havendo daí que se falar, pois, em ameaça ao princípio da separação dos poderes.

Quanto à crítica que se faz a respeito da ameaça à segurança jurídica, é de se dizer que tanto o princípio da razoabilidade como o da proporcionalidade não contam com métodos isolados de interpretação. Sua aplicação, antes de excluir os demais métodos (notadamente os clássicos), os pressupõe. Vale dizer, não se utilizam esses métodos isoladamente, mas conjugados aos demais métodos de interpretação jurídica. A rigor, inclusive, esses métodos devem ser aplicados apenas quando o método clássico, em seus quatro elementos (gramatical, histórico, sistemático e teleológico) não forem suficientes para a solução do problema. E, justamente porque não são

¹⁰⁵Apud BARROS, p.202-203.

métodos a serem utilizados *a priori*, mas como forma de solução de casos concretos, a sua aplicação deve respeitar as peculiaridades do momento histórico-cultural.

1.6.5 A Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

Muito embora ainda não se tenha desenvolvido no Brasil uma doutrina constitucional dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, apenas limitado seu estudo no âmbito do direito administrativo, o Supremo Tribunal Federal já teve oportunidade de enfrentar o tema por algumas ocasiões.

Aliás, não é nenhuma novidade que esses princípios sejam antes desenvolvidos em sede de jurisprudência para depois ganhar foros em doutrina, mesmo porque é o que aconteceu nos países que o adotam (Estados Unidos, Alemanha, Portugal etc.), como foi visto anteriormente.

Com efeito, já em 1951, o Supremo Tribunal Federal, no exame do Recurso Extraordinário n.º 18.331, que teve como relator o Ministro Orozimbo Nonato, reconheceu a inconstitucionalidade de medida restritiva pelo excesso de poder de taxar. Na decisão, ficou assentado que: “[...] o poder de taxar não pode chegar à desmedida do poder de destruir, uma vez que somente pode ser exercido dentro de limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade”.¹⁰⁶ Há nessa decisão a referência a um limite da atividade tributária do Estado e que somente é aferida em cada caso concreto. Isto é, não há uma fórmula preestabelecida, senão um parâmetro que há de ser investigado em cada caso.

Na Representação n.º 1.077-RJ, de 28 de março de 1984, que teve como Relator o Ministro Moreira Alves, o Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional alguns artigos da Lei n.º 383, de 4 de dezembro de 1980, do Estado do Rio de Janeiro,

¹⁰⁶BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Majoração excessiva de imposto. Recurso Extraordinário n.º 18.331. Marques e Viegas e Prefeitura de Santos. Relator: Ministro Orozimbo Nonato. 21 set. 1951.

que tratava da taxa judiciária nesse Estado da Federação. Após discorrer sobre a natureza jurídica da taxa judiciária, o relator fez constar em seu voto:

Sendo – como já se acentuou – a taxa judiciária, em face do atual sistema constitucional, taxa que serve de contraprestação à atuação de órgãos da justiça cujas despesas não seja cobertas por custas e emolumentos, tem ela – como toda taxa com caráter de contraprestação – um limite, que é o custo da atividade do Estado, dirigido àquele contribuinte. Esse limite, evidentemente, é relativo, dada a dificuldade de se saber, exatamente, o custo real dos serviços a que corresponde tal contraprestação. O que é certo, porém, é que não pode taxa dessa natureza ultrapassar uma equivalência razoável entre o custo real dos serviços e o montante a que pode ser compelido o contribuinte a pagar, tendo em vista a base de cálculo estabelecida pela lei e o quantum da alíquota por esta fixado.¹⁰⁷

O Ministro Moreira Alves, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 958/RJ, quando esteve em pauta o artigo 5.º da Lei 8.713, de 30 de setembro de 1993 (que dispunha sobre as eleições de 3 de outubro de 1994), manifestou-se no seguinte sentido:

A meu ver, o problema capital que se propõe, em face dessa lei, é que ela fere, com relação a esses dispositivos que estão sendo impugnados, o princípio constitucional do devido processo legal.

A Constituição no seu art. 5.º, inciso LIV – e aqui trata-se de direitos não apenas individuais, mas também coletivos e aplica-se, inclusive, às pessoas jurídicas – estabelece que ‘ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal’.

Processo legal, aqui, evidentemente, não é o processo da lei, senão a Constituição não precisaria dizer aquilo que é óbvio, tendo em vista inclusive o inciso II do art. 5.º que diz: ‘ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei’.

Esse princípio constitucional que tem a sua origem histórica nos Estados Unidos, lá é interpretado no sentido de abarcar os casos em que há falta de razoabilidade de uma norma. Por isso mesmo já houve quem dissesse que é um modo de a Suprema Corte americana ter a possibilidade de certa largueza de medidas para declarar a inconstitucionalidade de leis que atentem contra a razoabilidade.

¹⁰⁷BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Taxa judiciária. Taxa Judiciária é tributo da espécie taxa. Essa natureza jurídica não foi alterada com a edição da Emenda Constitucional n.º 7/77. Se a Taxa Judiciária, por excessiva, criar obstáculo capaz de impossibilitar a muitos a obtenção da prestação jurisdicional, é ela inconstitucional, por ofensa ao disposto na parte inicial do § 4.º do artigo 153 da Constituição. Representação n.º 1.077/RJ. Procurador Geral da República e Assembléia Legislativa e Governador do Estado do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Moreira Alves. 28 mar 1984. Revista Trimestral de Jurisprudência, v.112, tomo 1, p.34-67, abr. 1985.

*Ora, esta lei, estes dispositivos que estão em causa são evidentemente dispositivos de exceção no sentido de dispositivos ad hoc, tendo em vista a circunstância de que partem de fatos passados, já conhecidos pelo legislador quando da elaboração da lei, para criar impedimentos futuros e, portanto, para cercear a liberdade desses partidos políticos.*¹⁰⁸

Também merece destaque o julgamento da Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1.753/DF, em 12 de junho de 1998, que teve como relator o Ministro Sepúlveda Pertence. Nessa oportunidade o Supremo Tribunal Federal reconheceu, a partir do princípio da razoabilidade, a possibilidade de verificar os pressupostos de urgência e relevância para edição de Medida Provisória:

EMENTA: Ação rescisória: MProv. 1577-6/97, arts. 4.º e parág. único: a) ampliação do prazo de decadência de dois para cinco anos, quando proposta a ação rescisória pela União, os Estados, o DF ou os Municípios e suas respectivas autarquias e fundações públicas (art. 4.º) e b) criação, em favor das mesmas entidades públicas, de uma nova hipótese de rescindibilidade das sentenças – indenizações expropriatórias ou similares flagrantemente superior ao preço de mercado (art. 4.º, parág. único): argüição plausível de afronta aos arts. 62 e 5.º, I e LIV, da Constituição: conveniência da suspensão cautelar: medida liminar deferida.

1. Medida provisória: excepcionalidade da censura jurisdicional da ausência dos pressupostos de relevância e urgência à sua edição: raia, no entanto, pela irrisão a afirmação de urgência para as alterações questionadas à disciplina legal da ação rescisória, quando, segundo a doutrina e a jurisprudência, sua aplicação à rescisão de sentenças já transitadas em julgado, quanto a uma delas – a criação de novo caso de rescindibilidade – é pacificamente inadmissível e quanto à outra – a ampliação do prazo de decadência – é pelo menos duvidosa.

2. A igualdade das partes é imanente ao procedural due process of law; quando uma das partes é o Estado, a jurisprudência tem transigido com alguns favores legais que, além da vetustez, tem sido reputados não arbitrários por visarem a compensar dificuldades da defesa em juízo das entidades públicas; se, ao contrário, desafiam a medida da razoabilidade ou da proporcionalidade, caracterizam privilégios inconstitucionais: parece ser esse o caso das inovações

¹⁰⁸BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Partidos Políticos - Indicação de Candidatos - Pressupostos - Inconstitucionalidade. Exsurgem conflitantes com a Constituição Federal os preceitos dos pars. 1. e 2. do artigo 5. da lei n.º 8.713/93, no que vincularam a indicação de candidatos a Presidente e Vice-Presidente da República, Governador e Vice-Governador e Senador a certo desempenho do partido político no pleito que a antecedeu e, portanto, dados fáticos conhecidos. A Carta de 1988 não repetiu a restrição contida no artigo 152 da pretérita, reconhecendo, assim, a representação dos diversos segmentos sociais, inclusive os que formam dentre as minorias. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 958-3/RJ. Partido da Reedificação da Ordem Nacional - PRONA e Presidente da República. Relator Ministro Moreira Alves. 25 ago 1995. Diário da Justiça da União, p.77.

discutidas, de favorecimento unilateral aparentemente não explicável por diferenças reais entre as partes e que, somadas a outras vantagens processuais da Fazenda Pública, agravam a consequência perversa de retardar sem limites a satisfação do direito do particular já reconhecido em juízo.

3. Razões de conveniência da suspensão cautelar até em favor do interesse público.¹⁰⁹

No julgamento do Recurso Extraordinário n.º 217.162/DF, de 26 de fevereiro de 1999, que teve como Relator o Ministro Carlos Velloso, entendeu o Supremo Tribunal Federal quanto à possibilidade de se afastar uma determinada Medida Provisória quando ausentes seus pressupostos de relevância e urgência. Veja-se a ementa deste acórdão:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. MEDIDA PROVISÓRIA: REEDIÇÃO: POSSIBILIDADE. REQUISITOS DE RELEVÂNCIA E URGÊNCIA. PREVIDENCIÁRIO: CONTRIBUIÇÃO DOS SERVIDORES PÚBLICOS AO PSSSP. MEDIDA PROVISÓRIA n.º 560, de 26.7.94. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL: C.F., art. 195, § 6.º.

I. - Reedição de medida provisória não rejeitada expressamente pelo Congresso Nacional: possibilidade. Precedentes do STF: ADIns 295-DF, 1.397-DF, 1.516-RO, 1.610-DF, 1.135-DF.

II. - Requisitos de relevância e urgência: caráter político: em princípio, a sua apreciação fica por conta do Chefe do Executivo e do Congresso Nacional. Todavia, se uma ou outra, relevância ou urgência, evidenciar-se impropriedade, no controle judicial, o Tribunal deverá decidir pela ilegitimidade constitucional da medida provisória. Precedente: ADIn 162-DF (medida liminar), Moreira Alves, Plenário, 14.12.89; ADIn 1.397-DF, Velloso. RDA 210/294.

III. - Contribuição dos servidores públicos para o PSSSP: a questão da anterioridade nonagesimal que não teria sido observada pelas Medidas Provisórias 560 e suas reedições. Precedente do STF no sentido da inconstitucionalidade de dispositivos das citadas medidas provisórias que não observaram o princípio: ADIn 1.135-DF, Velloso (vencido), Pertence p/acórdão, Plenário, 13.8.97, "DJ" de 05.12.97.

IV. - R.E. conhecido e provido, em parte.¹¹⁰

¹⁰⁹BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Rescisória: Mprov. 1577-6/97, arts. 4.º e parág. único. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1.753/DF. Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil e Presidente da República. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. 12 jun. 1998, Diário da Justiça da União, p.51.

¹¹⁰BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Constitucional. Medida Provisória. Reedição. Possibilidade. Requisitos de Relevância e Urgência. Previdenciário. Contribuição dos Servidores Públicos ao PSSSP. Medida Provisória n.º 560, de 26.7.94. Princípio da Anterioridade Nonagesimal. C.F., art. 195, § 6.º Recurso Extraordinário n.º 217.162/DF. Sindicato dos Servidores do Poder Judiciário e do Ministério Público da União no Distrito Federal e Presidente do Tribunal Regional Federal da 1.ª Região. Relator: Ministro Carlos Velloso. 26 fev. 1999. Diário da Justiça da União, p.17.

Como se verifica, tanto o princípio da razoabilidade, decorrente que é do *due process of law*, como o da proporcionalidade já fazem parte da jurisprudência brasileira, reafirmando-se como critérios de aferição do controle meritório dos atos normativos.

1.6.6 O Encadeamento entre a Base de Cálculo e os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade

Chegando ao fim desta parte do trabalho é importante dizer que o que se pretendeu demonstrar até aqui é a notável força que carregam os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Não substituem ou contradizem os métodos clássicos de interpretação constitucional, mas exercem a função de complementá-los.

Não se pode deixar de referir, ainda, que as Constituições, nos últimos tempos e em diversas partes do mundo, têm sofrido mudanças bastante acentuadas. Se outrora dedicavam-se apenas à composição administrativa do Estado e a Carta dos chamados direitos de primeira geração (direitos de liberdade), hoje passaram a ser o repositório das mais diversas matérias, instituindo e garantindo os chamados direitos de segunda e terceira geração (direitos sociais, direitos à prestação).

Essas condicionantes fazem com que os métodos clássicos, desenvolvidos quando o direito constitucional dava seus primeiros passos, não sejam suficientes para enfrentar as novas demandas, ou os chamados problemas “complexos”, isto é, aqueles que podem, sob a roupagem de constitucionalidade, esconder os mais bárbaros atos de arbitrariedade.

É aí, frente à complexidade das matérias tratadas nas atuais Cartas Constitucionais, aliada à complexidade da própria realidade do mundo moderno, que os princípios ora estudados, a par de outros tão importantes quanto (o princípio da supremacia da constituição, da unidade da constituição, da interpretação conforme a constituição, da efetividade das normas constitucionais), se transformam em poderosos instrumentos colocados à disposição do intérprete para destruir certezas até então inquestionáveis, como, por exemplo, a impossibilidade do exame meritório do ato normativo.

É também certo que os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade não lograram alcançar uma determinada conceituação. E aí é que reside a grande força que possuem. A falta de um conceito torna estes princípios de tal forma plásticos, que podem ser talhados de acordo com cada momento histórico.

Um problema que não se pode deixar de referir, mas que comporta neste item de conclusão, é o fato de que no Brasil estes princípios não foram objeto de estudo contínuo pela doutrina constitucional. É até justificável pela circunstância de que se viveu quase vinte anos sob um regime autoritário, quando a Constituição não era exatamente aquilo que se podia pretender, senão apenas a vontade verde-oliva daqueles que exerciam com mãos de ferro o poder absoluto.

Apenas de um tempo para cá é que a doutrina passou a resgatar a importância destes princípios, a partir de obras como as de Luís Roberto BARROSO, Raquel Denize STUMM, Suzana de Toledo BARROS, ou pareceres, como o de Clèmerson Merlin CLÈVE utilizado neste trabalho. Este fato dificulta até mesmo a identificação, na Constituição Federal, do fundamento dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Aliás, a Carta de 1988 é pródiga em consagrar tanto o princípio do Estado de Direito como o princípio do devido processo legal. Assim, não seria estranho propor que o fundamento constitucional dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade seja extraído justamente da conjunção daqueles dois princípios maiores (do Estado de Direito e do devido processo legal).

Ora, a discussão que se dá na conceituação do princípio da capacidade contributiva ganha aqui novos contornos, notadamente se aliada à determinação da base de cálculo nas normas jurídicas tributárias. Cabe, no momento, a lúcida observação de Dino JARACH. Entendendo que o princípio da capacidade contributiva, nos dias atuais, não se conforma a uma manifestação objetiva de riqueza do contribuinte, mas sim a uma valoração política dessa manifestação, afirma que:

Esta valoración política implica instrumentar el impuesto sobre la base de los valores que conforman el acervo ideológico del gobierno. Ello excluye la posibilidad de un contraste entre los fines de la política fiscal, en el sentido de las finanzas modernas y el principio de igualdad identificado con el de la capacidad contributiva, puesto que ésta contempla todos los valores relevantes para la actividad del Estado. Con ello no se reduce el principio de la capacidad contributiva puesto que ésta contempla todos los valores relevantes para la actividad del Estado. Con ello no se reduce el principio de la capacidad contributiva a un cascarón vacío de contenido, ya que éste corresponde precisamente a los fines y propósitos de la política fiscal. ¹¹¹

No sítio da discricionarietà do legislador infraconstitucional para a determinação da base de cálculo de qualquer tributo, está ele manifestando uma vontade política (que dá o conteúdo ao princípio da capacidade contributiva) que revela, de um lado, uma opção dentre as hipóteses possíveis e, de outro, imprime de modo indelével a marca do discurso constitucional, amparado pelos princípios que norteiam todo o ordenamento jurídico nacional.

¹¹¹JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 2.ed. Buenos Aires : Abeledo-Perot, 1996. p.303-304.

CAPÍTULO 2

A BASE DE CÁLCULO DO ICMS NA REGRA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

A base de cálculo, enquanto elemento integrante da norma jurídica tributária, pode ser examinada sob dois prismas, pelo menos. O primeiro, referente ao Sistema Constitucional que, por meio dos princípios lá consignados (expressa ou implicitamente), informa e conforma todo o exercício legislativo, notadamente em matéria tributária, anotando que a dedicação do Texto Magno a este capítulo é quase que exaustiva, deixando pouco espaço para a discricionariedade do legislador infraconstitucional. O segundo prisma constitui a análise desse elemento enquanto um dos critérios quantitativos do conseqüente da regra jurídica. A orientação que se assumiu, considera que se o objetivo é a descrição de um determinado instituto do direito positivo, o empreendimento só faz sentido quando percebido no contexto constitucional em que está inserido. As orientações antes traçadas são pressuposições para a análise que se fará a seguir.

Alerta-se, no entanto, que não é preocupação desta investigação a base de cálculo do ICMS senão apenas numa compleição constitucional. Deixar-se-ão de lado as normas infraconstitucionais, a elas reportando-se apenas quando se fizerem imprescindíveis.

O direito é um sistema de normas jurídicas (princípios e regras), que objetivam regular a vida em sociedade. É uno e indivisível, “[...] seus elementos – as unidades normativas – se acham irremediavelmente entrelaçados pelos vínculos de hierarquia e pelas relações de coordenação, de tal modo que tentar conhecer regras jurídicas isoladas, como se prescindissem da totalidade do conjunto, seria ignorá-lo, enquanto sistema de proposições prescritivas”.¹¹²

¹¹²CARVALHO, Curso de direito..., p.11.

Essa constatação implica a recusa da propalada autonomia do Direito Tributário. Sempre que se falar em autonomia de um determinado “ramo” do Direito, há de se esclarecer que esta autonomia é meramente didática, não tendo qualquer suporte científico.¹¹³

Para efeito didático, portanto, constitui-se como objeto do Direito Tributário o conjunto de princípios e regras que versam sobre a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.

A importância dos princípios jurídicos, notadamente os constitucionais, e a forma como conformam o Direito Tributário foram vistos no capítulo antecedente. De agora em diante, o enfoque desloca-se para a análise da regra jurídica tributária.

A expressão “regra jurídica”, aqui utilizada, corresponde à regra de conduta, ou seja, aquele comando normativo que impõe o comportamento de uma pessoa frente a um fato concreto. Deixar-se-á de lado a discussão acerca dos chamados “modais deônticos” que se revelam nas regras (permitido, obrigatório ou proibido), seja porque as regras jurídicas tributárias sempre se revelam obrigatórias (ocorrido um fato, a conduta imposta pelo conseqüente da regra será obrigatoriamente verificado), seja porque o tema transcende aos limites deste trabalho.

Essa regra de conduta é enunciada por um juízo hipotético-condicional, cujos elementos estão conectados por uma imputação deôntica (se “a”, condição; então deve ser, conectivo; a conduta “b”, conseqüência). Enquanto tal, será constituída por um antecedente (hipótese de incidência, fato gerador, *fattispecie*, *tatbestand*) que descreve uma determinada conduta, e um conseqüente (prescritor, mandamento, regra) em que se instala a relação jurídica pela verificação do acontecimento do suporte fático.¹¹⁴

¹¹³Ver nota 1.

¹¹⁴É de assinalar que Geraldo Ataliba encontra na estrutura da norma jurídica um terceiro elemento, a sanção: “Com efeito, a estrutura das normas jurídicas é complexa; não é simples, não se reduz a conter um comando puro e simplesmente. Toda norma jurídica tem hipótese, mandamento e sanção”. (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 4.ed. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1990. p.39).

2.1 DO FATO GERADOR À HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

Várias expressões são utilizadas para descrever o suposto, ou o antecedente das normas jurídicas tributárias. A mais utilizada pela doutrina pátria e que mais desserviços tem prestado à ciência jurídica é a já consagrada expressão “fato gerador”. Aliás, não é nova a crítica a esta expressão. Muitos, como Amílcar Araújo FALCÃO,¹¹⁵ Alfredo Augusto BECKER,¹¹⁶ Geraldo ATALIBA,¹¹⁷ Paulo de Barros CARVALHO,¹¹⁸ já o fizeram, com veemência.

O que mais causa espécie à doutrina que faz crítica a essa expressão, é que ela tenta retratar duas realidades completamente opostas.¹¹⁹ Geraldo ATALIBA expõe com clareza a contradição:

Duas realidades distintas – quais sejam, a descrição hipotética e a concreta verificação – não devem ser designadas pelo mesmo termo. Esta terminologia equivocada é generalizada. Para efeitos didáticos, entretanto, e para bem discernir as duas hipóteses, tão distintas, julgamos conveniente designar a descrição legal, portanto hipotética, dos fatos idôneos para gerar a obrigação tributária, por hipótese de incidência.

Há, portanto, dois momentos lógicos (e cronológicos): primeiramente a lei descreve um fato e di-lo capaz (potencialmente) de gerar (dar nascimento a) uma obrigação. Depois, ocorre o fato; vale dizer: acontece, realiza-se.¹²⁰

¹¹⁵FALCÃO, Amílcar Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6.ed. Rio de Janeiro : Forense, 1995. p.4.

¹¹⁶BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3.ed. São Paulo : Lejus, 1998. p.318.

¹¹⁷ATALIBA, Hipótese..., p.47 e segs.

¹¹⁸CARVALHO, **Curso de direito...**, p.157 e segs.

¹¹⁹Em seu peculiar estilo, Becker afirma que “[...] fato gerador não gera coisa alguma além de confusão intelectual”. (BECKER, p.318).

¹²⁰ATALIBA, Hipótese..., p.50.

Apenas para ilustrar a controvérsia acerca da expressão “fato gerador”, registra-se o posicionamento de Hugo de Brito MACHADO,¹²¹ que, embora reconheça a procedência da crítica alinhavada pela doutrina, entende que não é absurdo o emprego da expressão, mesmo porque é a utilizada pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional.

De fato, não há nenhum absurdo em utilizar-se a expressão “fato gerador”, desde que se esclareça quando se trata da previsão hipotética descrita na norma e quando se trata do acontecimento realizado no mundo dos fatos. São duas realidades distintas e, ao que parece, devem receber duas denominações próprias para designar claramente o fenômeno objeto do estudo.

Para bem distinguir esses dois momentos lógicos, é que se opta por denominar, assim como Geraldo ATALIBA, hipótese de incidência tributária a descrição normativa de um fato, e fato jurídico, assim como Paulo de Barros CARVALHO, o fato ocorrido no mundo físico.¹²²

¹²¹Segundo esse autor: “Não obstante as críticas contundentes de ALFREDO BECKER, parece-nos nada haver de inconveniente no emprego da expressão fato gerador. Entendemos, com GERALDO ATALIBA, que “em direito, o que importa é a unicidade dos conceitos e não o efeito estético dos vocábulos.” Na verdade quando se diz que o fato gerador cria, faz nascer a obrigação tributária, o que se há de entender é que o vínculo obrigacional surge exatamente da ocorrência de uma situação prevista em lei como necessária e suficiente para tanto. Assim é que GERALDO ATALIBA, embora tenha preferido a expressão fato imponible, afirma ser este “um fato jurígeno (fato juridicamente relevante) a que a lei atribui a consequência de determinar o surgimento da obrigação tributária concreta. Em termos kelsenianos: é um suposto a que a lei imputa uma consequência de causar o nascimento do vínculo obrigacional tributário.” Não há, portanto, nenhum absurdo no emprego da expressão fato gerador, para designar, na linguagem do C.T.N., a situação prevista em lei como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação tributária. Na verdade, qualquer que seja a posição jusfilosófica adotada, ninguém dirá que a relação jurídica nasce da lei, independentemente da ocorrência de um fato. Daí se dever entender em termos a afirmação de AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, pela qual a obrigação tributária nasce da lei. Na verdade aquele ilustre tributarista não quis dizer que a lei, por si só, fosse suficiente para produzir a obrigação tributária, o que seria evidente absurdo. Aliás, ele próprio autoriza essa nossa assertiva”. (MACHADO, Hugo de Brito. Hipótese de incidência do ICM. Cadernos de Pesquisas Tributárias, São Paulo, v.3, p.262, 1978).

¹²²É ainda interessante referir a crítica que Paulo de Barros Carvalho dirige a Geraldo Ataliba, neste particular. Isto porque Ataliba utiliza a expressão fato imponible, para designar o acontecimento do fato concreto e, Paulo de Barros Carvalho, entende que esta expressão encontra “obstáculos de ordem semântica”: “Em princípio, fato imponible seria aquela ocorrência que estivesse sujeita à imposição tributária, por isso imponible, quer dizer, passível de sofrer imposição. Não é, propriamente, o que se passa. Apenas surge o fato e a incidência se dá, automática e infalível, fazendo desabrochar a relação jurídica. Não existe o fato anteriormente à incidência, de tal modo que, enquanto imponible, não é ainda fato e, após a incidência, de modo concomitante com seu nascimento, já assumiu, na plenitude, os dons da sua juridicidade”. (CARVALHO, Curso de direito..., p.160).

2.1.1 Critérios da Hipótese de Incidência Tributária

A hipótese de incidência é a descrição legal de um fato. Enquanto descrição legal, tem por características ser hipotética, prévia e genérica. “É, portanto, mero conceito, necessariamente abstrato”.¹²³ Por consequência, “[...] possui a integralidade lógica de que desfrutam todos os conceitos, jurídicos ou não”.¹²⁴

Assim, não é possível destacar da hipótese de incidência elementos que a compõem. Mesmo porque, por ser mero conceito que goza de integridade lógica, não é formada por elementos individualmente identificáveis. Não se pode falar que a hipótese é constituída de “A”, mais “B”, mais “C” etc., como se fosse possível decompor esses elementos e estudá-los individualmente.

Ao contrário, apenas é possível, como diz Paulo de Barros CARVALHO, superar essa indecomponibilidade por meio da operação lógica da abstração. “Esse processo mental, conquanto não torne o conceito cindível, permite que se faça nele uma ruptura provisória, para atender aos fins do aprofundamento cognoscitivo”.¹²⁵

É, pois, separando pela abstração o que é inseparável, que se pode identificar os critérios da hipótese de incidência.

A par de identificar tais critérios, deve-se ter presente que a hipótese de incidência é a descrição hipotética de um fato, eleito pelo legislador para que, uma vez observado no mundo fenomênico a sua ocorrência, faça surgir uma determinada relação jurídica. Ao descrever este fato, o legislador selecionará, mediante critérios meramente políticos, as propriedades que julgar importantes para caracterizá-lo.

Mais controversa que a expressão “fato gerador” é a discussão acerca da estrutura da hipótese de incidência tributária, no sentido de conhecer-lhe os critérios que a compõem. Geraldo ATALIBA, por exemplo, indica a presença dos aspectos material, temporal, espacial, quantitativo (apenas a base de cálculo) e subjetivo. Reserva ao

¹²³ATALIBA, *Hipótese...*, p.53.

¹²⁴CARVALHO, *Curso de direito...*, p 163.

¹²⁵CARVALHO, *Curso de direito...*, p.163.

conseqüente normativo apenas a alíquota, esvaziando, pois, o conteúdo da relação jurídica tributária. Paulo de Barros CARVALHO, por sua vez, identifica apenas três critérios: o material, o temporal e o espacial. Deixa reservados ao conseqüente normativo os critérios pessoais (sujeito ativo e passivo) e o quantitativo (base de cálculo e alíquota). Ainda, há autores que, acompanhando o raciocínio de Paulo de Barros CARVALHO, agregam um quarto critério na hipótese de incidência: o critério subjetivo.

Quanto ao critério subjetivo, sua explicação se dá pelo seguinte fundamento: a hipótese de incidência é uma descrição abstrata e genérica de um fato que representa a ação de alguém. Assim, não se pode excluir o agente que praticou a ação, sob pena de tornar incompleto o modelo teórico da representação da hipótese de incidência. A indicação do agente corresponde, portanto, ao critério subjetivo. Não se confunde, pois, com os sujeitos da relação jurídico-tributária – esses sim figurantes do conseqüente normativo.

2.1.1.1 Critério material

O mais importante dos critérios da hipótese de incidência é o critério material, pois corresponde ao substrato, ao núcleo da ação descrita na hipótese de incidência, por exemplo: realizar a produção de produtos industrializados; auferir renda; deter a propriedade de imóvel urbano etc. Exprime-se, portanto, por meio de um verbo e um complemento verbal. O verbo necessariamente deverá ser de predicação incompleta.

Paulo de Barros CARVALHO assim leciona sobre esse critério:

Dessa abstração emerge sempre o encontro de expressões genéricas designativas de comportamentos de pessoas, sejam aqueles que encerrem um fazer, um dar ou, simplesmente, um ser (estado). Teremos, por exemplo, 'vender mercadorias', 'industrializar produtos', 'ser proprietário de um bem imóvel', 'auferir rendas', 'prestar serviços', 'construir estradas', 'pavimentar ruas' etc.

Esse núcleo, ao qual nos referimos, será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento. Daí porque aludirmos a comportamento humano, tomada a expressão na plenitude de sua força significativa, equivale dizer, abrangendo não só as atividades refletidas (verbos que exprimem ação), como aquelas espontâneas (verbos de estado: ser, estar, permanecer etc.).¹²⁶

¹²⁶CARVALHO, Teoria..., p.76.

2.1.1.2 Critério subjetivo

A presença do critério subjetivo na compostura da hipótese de incidência tributária está justificada, ao se tratar da hipótese de incidência da descrição abstrata e genérica de um fato revelador da ação de alguém, por uma necessidade lógica, por se supor que algum sujeito pratica a ação. A indicação contida, expressa ou implicitamente na regra, de “quem pratica o fato” é o que se chama critério subjetivo. Reforça-se o que já foi dito: esse critério subjetivo não se confunde com o sujeito passivo da relação jurídica tributária (critério pessoal do conseqüente da regra jurídica).

Muitas vezes a caracterização do fato descrito na hipótese independe do sujeito que o pratica. Em outros casos, no entanto, o fato só pode ser perfeitamente identificado na razão direta de quem o praticou. É o que apresenta o professor Sacha Calmon Navarro COELHO, ao sustentar que o “[...] fato jurígeno (um ‘ser’, ‘ter’, ‘estar’, ou ‘fazer’) está sempre ligado a uma pessoa e, às vezes, os atributos ou qualificações dessa pessoa são importantes para a delimitação da hipótese de incidência”.¹²⁷

À mesma conclusão chega Marçal JUSTEN FILHO, justificando da seguinte forma:

Quando defendemos existir um critério ou aspecto pessoal na hipótese de incidência, temos em vista algo diverso. Analisemos a lição de Barros Carvalho e dela própria extrairemos o reconhecimento da procedência de nosso entendimento. Ele anota que ‘o critério material... resume-se... no comportamento de alguém (pessoa física ou jurídica), consistente num ser, num dar ou num fazer...’, descrito normativamente através de um ‘verbo, seguido de seu complemento’.

Já o critério espacial contém ‘os elementos necessários e suficientes para identificarmos a circunstância de lugar que condiciona o acontecimento do fato jurídico’, enquanto o critério temporal “nos permite identificar a condição que atua sobre determinado fato... limitando-o no tempo”.

Levando em consideração especialmente que o núcleo da hipótese (aspecto material) consiste na indicação do comportamento de alguém, comprova-se estar o modelo incompleto, já que a representação ideal de uma conduta histórica não se exaure no fornecimento das circunstâncias material, espacial e temporal.

¹²⁷DERZI, Misabel de Abreu Machado e COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo : Saraiva, 1982. p.99.

Faz-se indispensável, além disso, indicar o sujeito da conduta que objetivamente materializa o fato tributário. A hipótese há de conter também critério para determinação do alguém, do sujeito da conduta que, como disse Barros Carvalho, pode consistir em um ser, fazer ou dar.

Não se trata, repita-se, de indicação dos sujeitos da relação jurídica, mas tão-só da completa e integral previsão teórica de uma situação fática consistente em uma conduta humana. Seria ilógico suprimir, de tal previsão, a indicação do sujeito da conduta.¹²⁸

Sacha Calmon Navarro COELHO exemplifica a importância da identificação do critério subjetivo da hipótese de incidência nos casos de sujeição tributária substituta. Nesses casos, o sujeito da relação jurídica (e, portanto, um dos elementos do critério pessoal do conseqüente normativo) não é o mesmo sujeito que pratica o fato jurídico tributário.

É verdade que na maioria dos casos a indicação do critério subjetivo não é determinante para a caracterização do fato descrito na hipótese, tal como acontece com o imposto de renda: independente da qualificação de quem adquiriu a renda, o fato descrito na hipótese de incidência estará caracterizado.

Contudo, em algumas situações a indicação do critério subjetivo, ainda que implícita na regra, é fundamental para a caracterização do fato descrito na hipótese de incidência, como é o caso, por exemplo, do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Não é qualquer pessoa que realiza uma operação dessa natureza, senão alguém revestido de uma determinada qualificação: o comerciante, ou seja, aquele que faz da mercancia sua atividade habitual.¹²⁹

Outro exemplo que pode ser citado é o do Imposto sobre Produtos Industrializados. Para efeito da caracterização do fato descrito na hipótese de incidência, é insuficiente considerar apenas a ação de “industrializar produtos”. Essa

¹²⁸JUSTEN FILHO, *O imposto...*, p.47.

¹²⁹Na Constituição pretérita este critério era ainda mais claro, ao passo que na redação do artigo 23, inciso II, fazia-se a menção expressa a comerciante, industrial, produtor agropecuário e equiparados. Embora na Carta atual não conste tal referência, é certo que para o conceito de mercadoria importará a condição do sujeito na relação jurídica da qual decorra, ou resulte, a operação relativa à circulação de mercadoria, ou a prestação de serviço de transporte intermunicipal ou interestadual ou, ainda, a prestação de serviço de comunicação.

hipótese de incidência não estará rematada se estiver ausente o sujeito, qualificado como industrial, que pratica o fato. Ou seja, a descrição do fato só estará completa quando se considerar que o sujeito que pratica a ação de industrializar produtos tem nesse mister sua atividade habitual.

2.1.1.3 Critérios espacial e temporal

Pelo princípio da territorialidade da lei, essa produzirá seus efeitos nos limites territoriais do ente político que a editou. A lei municipal, por exemplo, produzirá efeitos no espaço geográfico delimitado pelo território do Município que a editou. O mesmo acontece com a lei estadual, que produzirá efeitos nos limites do território do seu Estado. A lei federal, em atenção ao mesmo princípio, produzirá efeitos em todo o território nacional, já que esse é o espaço territorial da Federação.

Há situações, entretanto, que a lei não produzirá efeitos em todo o território do ente político que a editou, senão em uma fração do seu território. Em matéria tributária, o caso do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), de competência reservada aos municípios, demonstra essa possibilidade. Sucintamente, pode-se dizer que o núcleo da hipótese de incidência do IPTU é o fato de alguém ser proprietário de um imóvel. Qualquer imóvel? Não, apenas aquele localizado na zona urbana do município.

À indicação contida na regra jurídica, às vezes explícita outras implicitamente, que permite identificar sobre qual espaço físico esta produzirá efeito, chama-se critério espacial.¹³⁰

Paulo de Barros CARVALHO produziu a seguinte classificação dos tributos, levando em consideração a elaboração do critério espacial das hipóteses de incidência:

¹³⁰Apenas para destacar a importância do critério espacial, veja-se a seguinte observação de Paulo de Barros Carvalho: “Por outro lado, é força convir que o aludido critério pode representar matéria-prima inestimável para o trabalho legislativo de disciplina do relacionamento inter-regional, eliminando, na medida do possível, aquele desnível econômico que invariavelmente existe em países de grande extensão territorial como o nosso. Em suma, o manejo adequado dos elementos que compõem esse critério é modo de alcançar-se aquela unidade político-econômica a que alude o Min. Aliomar Baleeiro, no seu sempre clássico *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*”. (CARVALHO, Teoria..., p.81).

- a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico;
- b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido;
- c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.¹³¹

O ICMS inclui-se dentre aquelas hipóteses de critério espacial genérico, de tal sorte que qualquer fato correspondente a esse tributo, ocorrido em todo o território do Estado que o instituiu, fará irromper os efeitos jurídicos que lhe são próprios.

Portanto, concorda-se com a assertiva de Paulo de Barros CARVALHO no sentido de que não há de confundir o critério espacial da hipótese com o campo de eficácia da norma tributária, posto que são “entidades ontologicamente distintas”.¹³²

Por outro turno, entende-se como critério temporal “a propriedade que esta tem de designar (explícita ou implicitamente) o momento em que se deve reputar consumado (acontecido, realizado) um fato imponible”.¹³³

Seguindo esse raciocínio, Geraldo ATALIBA complementa:

*Pode a lei mencionar uma data (caso dos impostos imobiliários), uma circunstância determinável no tempo; isto se dá com o imposto sobre operações mercantis (i.c.m.s.). Sua h.i. é a realização, por comerciante ou equiparado, de operação jurídica mercantil que importe (impulsione, provoque) circulação – entendida juridicamente como mudança de titular – de mercadoria. O aspecto temporal da h.i. é explicitamente disposto pela lei como sendo a sua saída do estabelecimento do sujeito passivo. A referência à saída é uma indicação – não da materialidade da h.i. – mas do momento em que deve ser reputado consumado o fato imponible. Se a lei assim não dispusesse expressamente, o momento a ser considerado seria o da prática do ato jurídico mercantil posto como aspecto material da h.i.*¹³⁴

¹³¹CARVALHO, Curso de direito..., p.170-171.

¹³²CARVALHO, Curso de direito..., p.171.

¹³³ATALIBA, Hipótese..., p.93.

¹³⁴ATALIBA, Hipótese..., p.93.

Na perspectiva analítica desse autor, pode-se concluir que o critério temporal da hipótese de incidência do ICMS é, via de regra, o átimo de tempo que marca a saída da mercadoria do estabelecimento comercial. Por certo que mais difícil será determinar este critério quando se tem em mente as outras hipóteses de incidência deste imposto: prestação de serviços de comunicação e de transportes interestaduais e intermunicipais.

2.2 O CONSEQÜENTE DA REGRA

Acontecido um fato, cujo conteúdo coincida com o descrito na hipótese, opera-se a incidência da regra jurídica, fenômeno esse chamado de subsunção. Na expressão de Alfredo Augusto BECKER, essa incidência é “infallível”,¹³⁵ propagando direitos subjetivos e deveres jurídicos correspondentes.

É no conseqüente da regra que se estabelece a relação jurídica tributária, isto é, o vínculo que une irremediavelmente o sujeito ativo ao passivo em relação a um determinado objeto.

Visto dessa forma, os elementos da relação jurídica tributária são dois: os sujeitos ativo (titular do direito subjetivo) e passivo (titular do dever jurídico) que ocupam posições antagônicas, e o objeto, que é o centro da convergência dos interesses dos sujeitos.

A conjugação desses elementos pode assim ser formulada: o sujeito ativo tem um direito subjetivo de exigir do sujeito passivo o cumprimento de determinada prestação (que se constitui no objeto); assim como o sujeito passivo tem o dever jurídico de cumprir essa prestação ao sujeito ativo. Em matéria tributária pode-se dizer que o sujeito ativo (via de regra, mas não necessariamente o Estado) terá um direito subjetivo de exigir do sujeito passivo (contribuinte ou responsável) a satisfação de uma dívida pecuniária (= objeto da relação travada entre os dois sujeitos).

¹³⁵BECKER, p.309.

Dois, portanto, são os critérios que possibilitam identificar o conseqüente da regra jurídica tributária: o critério pessoal, que fornecerá os elementos para identificação dos sujeitos ativo e passivo, e o quantitativo, que fornecerá os elementos de determinação da dívida tributária.

Desses institutos do conseqüente da regra jurídica (sujeitos ativo e passivo, alíquota e base de cálculo), este trabalho investigará com mais profundidade apenas a base de cálculo.

Embora todos sejam fundamentais para a compreensão da relação jurídica tributária (a reflexão sobre sujeição ativa e passiva, por si só, comportaria uma dissertação à parte), pouco contribuiriam para a análise da base de cálculo do ICMS, notadamente no caso deste trabalho, que tem o escopo de examiná-la à luz da Constituição Federal, ou seja, qual a base de cálculo possível desse imposto.

2.2.1 A Base de Cálculo: Conceito e Funções

Na primeira parte deste trabalho foi afirmado que a base de cálculo, ao lado da hipótese de incidência, desempenha um papel fundamental na edificação da regra jurídica tributária. Nessa mesma parte, também foi vista a correlação entre a base de cálculo e os princípios constitucionais. É hora, portanto, de examinar o conceito desse instituto e também precisar suas funções.

2.2.1.1 Conceito de base de cálculo

A ciência jurídica produzida no Brasil ainda não logrou um aprofundamento teórico sobre a base de cálculo, de forma a extrair desse instituto toda a sua importância para o Direito Tributário. Os conceitos utilizados, em regra, indicam a base de cálculo enquanto uma grandeza sobre a qual incidirá uma alíquota para alcançar o *quantum* da dívida tributária. Alguns exemplos servem para justificar essa afirmativa.

Para Amílcar Araújo FALCÃO, a base de cálculo é a “[...] grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para obter o *quantum* a pagar”.¹³⁶

Para Ruy Barbosa NOGUEIRA, a “[...] base de cálculo do tributo representa legalmente o valor, grandeza ou expressão numérica da situação ou essência do fato gerador e sobre a qual se há de aplicar a alíquota”.¹³⁷

Fábio FANUCCHI afirma que a base de cálculo é a “[...] base numérica, o montante capaz de propiciar o cálculo do *quantum* tributário”.¹³⁸

Vittorio CASSONE diz que é a “[...] expressão de grandeza do aspecto material da HI escolhida pela lei dentre aquelas inerentes ao fato gerador, sobre a qual incidirá uma alíquota”.¹³⁹

Aliomar BALEEIRO, que adota o conceito da doutrina alemã, afirma que base de cálculo é “[...] o valor que se deve tomar por ponto de partida imediato, no cálculo das alíquotas do imposto, a fim de individuá-lo nos casos particulares”.¹⁴⁰

Aires BARRETO conceitua esse instituto como sendo “[...] a definição legal da unidade de medida, constitutiva do padrão de referência a ser observado na quantificação financeira dos fatos tributários. Consiste em critério abstrato para medir os fatos tributários que, conjugado à alíquota, permite obter a dívida tributária”.¹⁴¹

Geraldo ATALIBA, que prefere a expressão base impositiva, conceitua-a como “[...] uma perspectiva mensurável do aspecto material da h.i. que a lei qualifica,

¹³⁶FALCÃO, Fato gerador..., p.78.

¹³⁷NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 14.ed. São Paulo : Saraiva, 1995. p.148.

¹³⁸FANUCCHI, Fábio. Curso de direito tributário brasileiro. 9.ª tiragem da 4.ed. São Paulo : Resenha Tributária, 1984. p.234. v.1.

¹³⁹CASSONE, Vittorio. Direito tributário. 9.ed. São Paulo : Atlas, 1996. p.57.

¹⁴⁰BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. Atual. Mizabeu Abreu Machado Derzi. 11.ed. Rio de Janeiro : Forense, 1999. p.632.

¹⁴¹BARRETO, Aires. Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1987. p.39-40.

com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeat*”.¹⁴²

Paulo de Barros CARVALHO entende ser a “[...] grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária”.¹⁴³

O conceito mais completo parece ser o de Mizabel de Abreu Machado DERZI, para quem:

*Base de cálculo de um tributo é a ordem de grandeza que, posta na consequência da norma criadora do tributo, presta-se a mensurar o fato descrito na hipótese, possibilitando a quantificação do dever tributário, sua graduação proporcional à capacidade contributiva do sujeito passivo e a definição da espécie tributária.*¹⁴⁴

A base de cálculo não pode ser vista apenas como um elemento matemático sobre o qual incidirá um outro (a alíquota) para que, conjugados, determinem a dívida tributária. Sobretudo, é um elemento jurídico fundamental na composição da regra jurídica tributária, inclusive como paradigma de adequação aos princípios constitucionais conformadores do exercício da competência tributária. Afinal, como foi exposto na primeira parte deste trabalho, a base de cálculo está diretamente relacionada aos princípios da capacidade contributiva e do não-confisco, de sorte que o legislador, ao estabelecer a base de cálculo de algum tributo, deverá atender aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Decorre daí que a base de cálculo não é qualquer “ordem de grandeza”, ou “expressão numérica” sobre a qual incide a alíquota, mas necessariamente algum aspecto que dimensione a ação descrita na hipótese de incidência.

Há discricionariedade ao legislador infraconstitucional para, ao estatuir a regra jurídica tributária, eleger a base de cálculo? Sim, mas essa discricionariedade

¹⁴²ATALIBA, *Hipótese...*, p.108.

¹⁴³CARVALHO, *Curso de direito...*, p.226.

¹⁴⁴BALEEIRO, *Direito...*, p.65.

exerce-se num espaço muito limitado. Uma vez compreendida a ação descrita na hipótese, somente algum dado que seja razoável para revelar a intensidade dessa ação é que poderá ser apropriado pelo legislador para determinação da base de cálculo. Por exemplo, o valor da renda auferida é, certamente, um critério razoável para medir as proporções da ação descrita na hipótese de incidência da regra jurídica do imposto sobre a renda; assim como também poderá ser a área do imóvel urbano sobre o qual se detém a propriedade, no caso do ITPU.

2.2.1.2 Funções da base de cálculo

Paulo de Barros CARVALHO identifica três funções que são desempenhadas pela base de cálculo. A primeira diz respeito à aferição das “proporções reais do fato”:

Quando se fala em anunciar a grandeza efetiva do acontecimento, significa a captação de aspectos inerentes à conduta ou ao objeto da conduta que se aloja no miolo da conjuntura do mundo físico. E o legislador o faz apanhando as manifestações exteriores que pode observar e que, a seu juízo, servem de índices avaliativos: o valor da operação, o valor venal, o valor de pauta, o valor de mercado, o valor presumido, o valor arbitrado, o peso, a largura, a altura, a profundidade, a testada, a área, o volume, o perímetro, o número de cilindradas do motor, o número de cavalos-vapor, a capacidade de vôo, o calado, enfim, todo e qualquer padrão dimensível insito ao núcleo da incidência.¹⁴⁵

A segunda função é a de “compor a específica determinação da dívida”. Vale dizer, uma vez eleita qual a grandeza efetiva do acontecimento a ser onerada, é mister que se lhe atribua a função ou a propriedade de servir como elemento objetivo para a específica determinação da dívida tributária. É como diz Paulo de Barros CARVALHO:

Seja a grandeza escolhida em único atributo comensurável, ou um conjunto deles, no momento em que a analisarmos na sua função compositiva do débito (projectiva) ela comparece no caráter de mero fator integrante de uma operação aritmética de multiplicação. No tópic de multiplicando, ao revestir feitio de valor pecuniário; de multiplicador, nas demais circunstâncias. A despeito da posição que assumo na conta, concorre para formar o produto. Nessa dinâmica, não se deve atribuir-lhe maior ou menor relevo que à alíquota, porque ambas cumprem um papel eminentemente

¹⁴⁵CARVALHO, Curso de direito..., p.227.

*objetivo, não representando mais que números justapostos que se preparam para um processo de cálculo matemático. É a base na sua função objetiva, pronta para compor a específica determinação da dívida tributária.*¹⁴⁶

A terceira é servir de parâmetro para confirmar, infirmar ou afirmar o critério material da hipótese de incidência.

*[...] A grandeza haverá de ser mensuradora adequada da materialidade do evento, constituindo-se, obrigatoriamente, de uma característica peculiar ao fato jurídico tributário. Eis a base de cálculo, na sua função comparativa, confirmando, infirmando ou afirmando o verdadeiro critério material da hipótese tributária. Confirmando, toda vez que houver perfeita sintonia entre o padrão de medida e o núcleo do fato dimensionado. Infirmando, quando for manifesta a incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medula da previsão fáctica. Por fim, afirmando, na eventualidade de ser obscura a formulação legal, prevalecendo, então, como critério material da hipótese, a ação-tipo que está sendo avaliada.*¹⁴⁷

Não obstante a clareza e pertinência das funções apontadas por Paulo de Barros CARVALHO, prefere-se, neste trabalho, anotar apenas duas funções, denominadas quantificadora e estruturante,¹⁴⁸ decorrentes da análise da maneira como a Constituição Federal utiliza a base de cálculo.

¹⁴⁶CARVALHO, Curso de direito..., p.228.

¹⁴⁷CARVALHO, Curso de direito..., p.229-230.

¹⁴⁸Estas expressões também são utilizadas por Alberto Génova Galván: “En cuanto que elemento estructural del tributo, la base imponible es un desarrollo lógico-jurídico del hecho imponible, y ello no es más que una petición y exigencia del principio, pero es que la relación va más allá, pues, como acertadamente ha indicado Martín Delgado partiendo de la consideración de que pueden existir tributos cuyo presupuesto normativo no contenga el elemento expresivo de la riqueza gravada, produciéndose, en tales supuestos, una distinción entre el presupuesto y el objeto del tributo de manera que la base imponible ‘ya no será siempre la medición de la capacidad económica incluida e indicada expresamente por el hecho imponible o, mejor, la medición del elemento del hecho imponible que exprese la capacidad económica gravada, sino que, en cualquier caso, medirá el objeto imponible que podrá estar incluido o no en la definición legal del presupuesto’; y así la base imponible puede ser conectada, a través del hecho imponible, con el ‘objeto del tributo’ o ‘riqueza gravada’, pues éste queda normalmente incorporado en la definición del hecho imponible, pudiendo afirmar con Gota Losada que las normas que definen la base imponible están, al propio tiempo, concretando y delimitando jurídicamente el concepto del tributo.

[...]

La segunda acepción de la expresión es plenamente conforme con el significado del verbo determinar, el cual nos conduce inmediatamente a la idea de un resultado: se determina en sus dimensiones concretas, en cada caso particular, algo que como pura abstracción ya nos es conocido. Este algo abstracto es, en el seno de la determinación de la base imponible, como es obvio, la base imponible que es abstractamente definida por la Ley reguladora del respectivo tributo, esto es, la dimensión cuantitativa del elemento material del hecho que las normas hayan asumido como base imponible; siendo el resultado de la determinación la reducción a una cifra, la expresión en un importe concreto y con relación a un hecho imponible dado, de la base imponible abstractamente definida por la Ley”. (GÉNOVA GALVÁN, Alberto. Los regímenes de determinación de la base imponible. Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, Madrid, v.36, n.181, p.15-18, jan./fev. 1986).

A função quantificadora nada mais é do que a que exerce a base de cálculo quando se conjuga à alíquota para a determinação da dívida tributária. Nessa função, a base de cálculo pode ser vista no art.150, § 6.º e no art. 155, § 2.º, inciso XI, ambos da Constituição Federal. No primeiro caso, a redução do *quantum* do débito tributário, se for promovida mediante redução de base de cálculo (instrumento de política tributária por meio do qual diminui-se a carga do tributo mediante a diminuição de um dos critérios quantitativos – base de cálculo e alíquota), deverá ser concedida por lei específica ou, no caso específico do ICMS, na forma regulamentada em Lei Complementar (art. 155, § 2.º, XII, “g”, CF/88). A mesma função observa-se no tratamento dispensado pelo art. 155, § 2.º, XI, quando determina que não será integrante da base de cálculo do ICMS o montante do imposto sobre produtos industrializados (IPI), “quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos”.

Nesses dois casos, portanto, a base de cálculo não desempenha outra função senão a de um dos elementos matemáticos que determinam a dívida tributária.

A outra função, denominada função estruturante, decorre do papel que a base de cálculo desempenha na estruturação da regra jurídica tributária. Aliás, Alfredo Augusto BECKER atribui extrema importância a esse instituto que chega a afirmar que a base de cálculo é o núcleo da hipótese de incidência. Textualmente: “Na composição da hipótese de incidência, há um fato que desempenha a função de núcleo e, por exclusão, todos os demais fatos exercem função de elementos adjetivos. **Na hipótese de incidência tributária, o núcleo é o fato escolhido para base de cálculo**”.¹⁴⁹ (o grifo não é do original).

Embora não se possa concordar com a afirmação de que a base de cálculo seja o núcleo da hipótese de incidência, uma vez que isso implicaria deslocá-la do conseqüente da regra para o suposto, é certo que a narrativa põe em relevo e expõe

¹⁴⁹BECKER, p.238.

com toda a pujança a importância da base de cálculo na sua função estruturante da norma jurídica tributária.

Em primeiro lugar, essa função se manifesta na determinação da natureza jurídica do tributo. Nesse sentido, Alfredo Augusto BECKER afirma que o único critério objetivo e jurídico para a identificação da natureza jurídica do tributo é a base de cálculo.¹⁵⁰ Embora revestida de uma certa dose de exagero, a lição de BECKER tem fundamental importância na medida em que recusa a aparência do nome ou a mera descrição da ação na hipótese de incidência para identificar a natureza jurídica do tributo. O que irá conferir especificidade ao tributo, bem como a adequação ao exercício da competência tributária, é a conjugação entre hipótese de incidência e base de cálculo. Paulo de Barros CARVALHO confirma esse entendimento: “[...] no direito brasileiro, o tipo tributário se acha integrado pela associação lógica e harmônica da hipótese de incidência e da base de cálculo. O binômio, adequadamente identificado, com revelar a natureza própria do tributo que investigamos, tem a excelsa virtude de nos proteger da linguagem imprecisa do legislador.”¹⁵¹

Com efeito, se a base de cálculo é um elemento indissociável da regra-matriz de incidência tributária, no momento em que serve para fornecer subsídios no sentido de edificar a natureza de um determinado tributo, desempenha ela, ao lado da hipótese de incidência, uma função de extrema relevância na compostura da regra jurídica tributária.

Assim, por exemplo, quando o art. 145, § 2.º, da Constituição Federal, diz que as taxas não poderão ter a mesma base de cálculo dos impostos, está empregando a base de cálculo numa determinada função – a de elemento identificador, em conjugação com a hipótese de incidência, da natureza do tributo. É importante comentar que nesse dispositivo não há referência expressa à hipótese de incidência,

¹⁵⁰Para Alfredo Augusto Becker: “[...] ao se investigar o gênero jurídico do tributo, não interessa saber quais os elementos que compõem o pressuposto material ou quais as duas decorrências necessárias, nem importa encontrar qual o mais importante daqueles elementos ou decorrências. Basta verificar a base de cálculo: a natureza desta conferirá, sempre e necessariamente, o gênero jurídico do tributo”. (BECKER, p.373).

¹⁵¹CARVALHO, Curso de direito..., p.24.

contudo, esta já havia sido referida no inciso II do mesmo artigo, que conceitua a taxa como contraprestação de serviço público ou em razão do poder de polícia.

Outra vez que a função estruturante se manifesta é no artigo 154, I, que confere a competência residual à União. Essa competência deverá ser exercida mediante de lei complementar, e o imposto novo não pode ter hipótese de incidência ou base de cálculo de outros impostos discriminados na Constituição. Deverá ser um imposto verdadeiramente inédito em relação aos que já existem, e por conseguinte, com a apresentação de um novo binômio hipótese de incidência/base de cálculo.

CAPÍTULO 3

A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS¹⁵²

A Carta Constitucional em vigor outorgou aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS. Ao mesmo tempo que manteve a competência outorgada pela Carta de 1967 (com Emenda de 1969) para a instituição de imposto sobre a operação de circulação de mercadorias, ampliou as hipóteses de incidência para atingir outras que até então estavam sujeitas à competência tributária

¹⁵²Faz-se necessário um esclarecimento. Diz respeito à consideração de que o atual ICMS, no que se refere à imposição tributária sobre as operações de circulação de mercadorias, em nada difere do antigo ICM. Não houve, neste particular, alteração quanto à materialidade da hipótese de incidência. Inclusive, pode-se observar que o texto anterior e o atual guardam perfeita identidade de redação. A propósito: *“Cotejando a norma constitucional que estabelecia a materialidade da hipótese de incidência do ICM (art. 23, II, da CF/67) com a do atual ICMS (art. 155, I, b, da CF-88), verifica-se que a cláusula que atribui competência aos Estados para instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias permaneceu inalterada. Nesta parte os textos são literalmente idênticos. Distinguem-se apenas quando o atual prevê a incidência do ICMS também sobre serviços”*. (GRECO, Marco Aurélio; ZONARI, Anna Paola. ICMS - materialidade e princípios constitucionais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de direito tributário*. 4.ed. Belém : CEJUP, 1995, v.2. p.145).

Essa observação inicial é relevante uma vez que se pode afirmar a integral aplicabilidade da doutrina e jurisprudência elaboradas a partir da Carta de 1967. Se não há distinção quanto à materialidade da hipótese de incidência entre a Constituição pretérita e a atual, tudo o que foi dito anteriormente reveste-se da mais absoluta atualidade.

Pode-se argumentar, entretanto, que o texto anterior não atribua competência aos Estados-membros e Distrito Federal para a instituição de imposto sobre serviços de transporte intermunicipal e interestadual e sobre serviços de comunicação, o que poderia levar a se considerar que, ao contrário do que acima foi exposto, houve sim, mudança da materialidade do imposto em comento.

Responde-se a tal crítica com a observação de que se sob a vigência do ordenamento constitucional anterior aos Estados-membros e Distrito Federal apenas estava reservada a competência tributária para instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, não menos certo é que à União reservava-se a competência para instituir impostos sobre os serviços acima arrolados. Portanto, a questão que se coloca é no sentido de se saber se a modificação da competência interfere na materialidade da hipótese de incidência do tributo.

O problema comporta resposta negativa. A competência tributária não interfere em nenhum momento quanto à materialidade da hipótese de incidência. A propósito, se se entende competência tributária como sendo a “aptidão para criar, *in abstracto*, tributos”, é certo afirmar que esta competência deverá ser exercida em estrita sintonia com o Texto Constitucional. Ora, o fato econômico que comporta a tributação é o mesmo e não tem sua natureza modificada pela mera deslocação de competência. Aliás, inimaginável que o serviço de transporte intermunicipal e interestadual ou o serviço de comunicação ganhassem novos contornos quanto à sua essência pela simples fato de que antes eram tributados pela União Federal e agora passaram a ser tributados pelos Estados-membros e pelo Distrito Federal.

da União Federal: os serviços de transporte (exceto os municipais que eram, e permaneceram, na competência impositiva dos Municípios) e de comunicação.¹⁵³

Em análise do art. 155, da Constituição Federal, Roque Antônio CARRAZZA extrai não apenas esses três, mas cinco impostos diferentes, a saber:

*a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias); b) o imposto sobre serviço de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre a produção, importação, circulação e distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e, e) imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.*¹⁵⁴

O autor justifica seu posicionamento dizendo que cada um desses tributos têm hipótese de incidência e base de cálculo distintos.

José Eduardo Soares de MELO,¹⁵⁵ por sua vez, indica (ou ao menos reconhece) apenas três impostos que decorrem do art. 155, da Constituição Federal: a) sobre a operação de circulação de mercadorias; b) sobre a prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual; c) serviços de comunicação.

O enquadramento da questão é de fundamental importância: depende-se dele para cumprir cientificamente a tarefa de estudar a base de cálculo desse imposto, que é complexo e, justamente por isso, causador de grandes controvérsias.

O êxito dependerá da correta compreensão do fenômeno constitucional, notadamente no que tange à identificação da regra-matriz de incidência do ICMS. Afinal, como foi justificado na primeira parte deste trabalho, ainda que a Constituição não institua o tributo, é ela que atribui as características essenciais à hipótese e ao conseqüente da regra jurídica.

¹⁵³Esta é a redação do art. 155, inciso II, da Constituição Federal: “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;”

¹⁵⁴CARRAZZA, ICMS, p.30-31.

¹⁵⁵MELO, José Eduardo Soares de. ICMS - teoria e prática. 2.ed. São Paulo : Dialética, 1996, p.125.

3.1 CRITÉRIO MATERIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS

Sendo a hipótese de incidência tributária a descrição hipotética de um fato, consistente na ação de um sujeito, e como tal revestida de integridade lógica, apenas o processo de abstração permite a identificação de seus critérios, tal como afirmado anteriormente.

Vale dizer, portanto, que no processo de abstração a que se dará início, serão desconsiderados os critérios espacial, temporal e subjetivo, para pesquisar apenas a ação material prevista na hipótese.

Também já foi dito, com respaldo nas lições de Paulo de Barros CARVALHO, que o critério material da hipótese de incidência tributária há de se tratar, sempre e inexoravelmente, de uma ação humana. Nesse passo, será formado pela conjugação de um verbo que exprima a ação e seu complemento.

A Constituição anterior facilitava o trabalho de identificação do critério material da hipótese de incidência do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM). Afinal, a redação do artigo 23, inciso II, da Constituição de 1967, que outorgava aos Estados e ao Distrito Federal a instituição desse imposto sobre “operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes”, já indicava todos os elementos que o compunham.

Na própria redação do Texto já apareciam, de forma clara, os dois elementos integrantes do critério material da hipótese: o verbo – realizar – e o correspondente complemento: operações relativas à circulação de mercadorias. Agora, diversamente, o texto da Constituição, além de não indicar esse verbo, ainda incluiu outros elementos que não constavam anteriormente, tornando o trabalho mais complexo.

Verifica-se que a Constituição de 1988 não traz, para qualquer tributo nela previsto, o verbo respectivo que constitui o critério material da hipótese de incidência. Cabe ao intérprete, portanto, procurar desvendar quais serão esses verbos. A tarefa, embora não seja simples, é de extrema relevância, uma vez que a partir daí é que será possível determinar os critérios materiais das hipóteses de incidência de cada

um dos tributos, ou seja, quais as ações humanas que farão irromper uma relação jurídica tributária.

Para esse mister é necessário visualizar, de forma bastante ampla, as disposições contidas no art. 155, da Constituição Federal, e de lá começar a extrair os fatos passíveis de incidência do ICMS. Nesse sentido, pode-se afirmar que o imposto incidirá sobre:

- as operações de circulação de mercadoria;
- a prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual;
- os serviços de comunicação;
- a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado ao ativo fixo do estabelecimento;
- a prestação de serviços iniciado no exterior.

À primeira vista, portanto, têm-se cinco hipóteses de incidência. Para confirmar ou não esta conclusão, deve-se aprofundar as reflexões e procurar identificar se cada uma delas corresponderá, verdadeiramente, a uma espécie de imposto.

3.1.1 Sobre as Operações Relativas à Circulação de Mercadorias

3.1.1.1 O verbo

A Constituição anterior deixava bastante evidente o núcleo do critério material da hipótese de incidência do ICM. A leitura direta do inciso II, do art. 23, apontava o verbo e seu complemento: realizar operações de circulação de mercadorias.

Se a primeira parte do inciso II do art. 155 da Carta de 1988 é semelhante à redação do inciso II do art. 23 da Carta de 1967, será possível concluir que também hoje o verbo que constitui o critério material é realizar? A princípio, não se vê qualquer impossibilidade para sua utilização. Ao contrário, pelo seu significado, o

verbo encerra verdadeiramente uma ação de fazer acontecer determinado fato: as operações de circulação de mercadorias.¹⁵⁶

No caso específico do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), José Roberto VIEIRA, justificando por analogia ao ICM da Carta anterior, conclui que o verbo que constitui o núcleo do critério material desse imposto é realizar. Afinal, realizar significa, tornar real, efetivo, existente; pôr em marcha, efetuar, efetivar; criar, construir etc.¹⁵⁷

Mais ainda, pode-se afirmar que o significado do verbo realizar condiz com o complemento que lhe é necessário. Com isso quer-se dizer que o verbo componente do núcleo do critério material da hipótese de incidência deverá ser perseguido em consonância com o complemento que lhe dá sentido, e vice-versa. E, no caso em análise, o verbo realizar condiz com seu complemento, qual seja, operações relativas à circulação de mercadorias.

Portanto, a ação humana, ou o núcleo dessa, que dará ensejo à incidência da norma tributária do ICMS, será a realização, a efetivação, a efetuação de operações relativas à circulação de mercadorias.

Logo, cabe neste momento, uma pequena crítica ao escólio de Roque Antônio CARRAZZA, quando verifica a existência de cinco tributos incorporados no art. 155 da Constituição Federal. É que não aparece, como ele sugere, a possibilidade

¹⁵⁶Com efeito, o problema da ausência do verbo também é identificado por José Roberto Vieira, quando do estudo da regra matriz do IPI. São suas as observações: “*Resta identificar um termo essencial da oração que compõe o critério material: o verbo. Aqui é usual o silêncio do Código Máximo, abrindo largas margens ao legislador ordinário e ensejando-lhe o exercício de toda a criatividade de que for dotado. Inobstante a ausência aparentemente total do núcleo do predicado, tinham razão AMÍLCAR e ATALIBA, como já devíamos esperar, posto que, se perscrutarmos o contexto constitucional, nossa pertinácia será satisfeita, e teremos o vocábulo cobiçado*”. (os grifos são do original) (VIEIRA, José Roberto. IPI - a regra-matriz de incidência - texto e contexto. Curitiba : Juruá. 1993. p.74).

¹⁵⁷Para Caldas Aulete: “*REALIZAR, v. tr. tornar real, efetivo, existente; efetuar; pôr em prática; conseguir: O herdeiro de Carlos V tinha realizado enfim o pensamento que preocupava os últimos anos do seu pai (R. da Silva); É principalmente na Escandinávia que o sábio americano (José Bonifácio) realiza seus mais notáveis descobrimentos (Lat. Coelho), || Vender; converter em valor monetário (falando de gêneros, mercadorias, bens, etc.) || (Filos.) Considerar como reais (os seres abstratos).|| -, v. pr. efetuar-se, verificar-se: Um casamento assim nunca se realizaria a depender de mim (Castilho). || F. Real*”. (AULETE, Caldas. Dicionário Contemporâneo da Língua Portuguesa. Rio de Janeiro : Delta, 1958. v.4. p.4268).

de se tributar, via ICMS, a produção e o consumo de combustíveis e lubrificantes e de energia elétrica, nem a de extração ou consumo de minerais. Isto porque o verbo que exprime a ação contida no critério material da hipótese de incidência não é consumir, nem produzir, nem extrair, mas, insista-se, realizar.

Somente serão passíveis de tributação as hipóteses de realização de operações relativas à circulação desses bens, o que, é lógico, inclui a sua distribuição e também a importação (mesmo porque, embora seja a importação uma hipótese de incidência de tributo federal – imposto sobre importação – a Constituição outorgou aos Estados-membros e ao Distrito Federal a possibilidade de tributar a importação de mercadorias).

3.1.1.2 O complemento da oração: operações relativas à circulação de mercadorias

O verbo, por si mesmo, não é suficiente para a identificação do núcleo do critério material da hipótese de incidência do tributo em exame. Há de estar ligado a ele um complemento que lhe dê sentido. Conseqüentemente, quem realiza, realiza alguma coisa: o quê?

Da resposta surgirá o complemento necessário ao sentido da oração, formadora do critério material da hipótese de incidência. O complemento necessário ao que interessa, ele sim, é dado pela Carta Constitucional: operações relativas à circulação de mercadorias.

Pois bem, o complemento da oração, que dá completude ao verbo e, portanto, sentido à oração, é único (operações relativas à circulação de mercadorias).

Uma advertência há de ser feita no momento. Quando se pretende estudar qualquer norma jurídica, o primeiro passo é conhecer a moldura que a envolve. Essa moldura é o texto legal. Não propriamente a letra da lei, mas o texto em sua plenitude. O reconhecimento deste limite não consagra o que se convencionou chamar de interpretação gramatical. Não é, absolutamente, disso que se trata. Ao contrário, e vale aqui lembrar a advertência que vem de Carlos MAXIMILIANO:

O abandono da fórmula explícita constitui um perigo para a certeza do Direito, e a segurança jurídica; por isso é só justificável em face de mal maior, comprovado: o de uma solução contrária ao espírito dos dispositivos, examinados em conjunto. As audácias do hermenêuta não podem ir a ponto de substituir, de fato, a norma por outra. [...] Entretanto, o maior perigo, fonte perene de erros, acha-se no extremo oposto, no apego às palavras. Atenda-se à letra do dispositivo; porém com a maior cautela e justo receio de – ‘sacrificar as realidades morais, econômicas, sociais, que constituem o fundo material e como o conteúdo efetivo da vida jurídica, a sinais, puramente lógicos, que da mesma não revelam senão um aspecto, de todo formal’. Cumpre tirar da fórmula tudo o que na mesma se contém, implícita e explicitamente, o que, em regra, só é possível alcançar com experimentar os vários recursos da Hermenêutica. ¹⁵⁸

Essa constatação também não passou despercebida a Geraldo ATALIBA, ao afirmar que “a exegese literal não é a única, nem a última, mas deve necessariamente ser a primeira em qualquer trabalho hermenêutico”. ¹⁵⁹

E é esta advertência que leva a concordar com o pensamento de Paulo de Barros CARVALHO, quando diz:

Não se pretende afastar, bordando este comentário, a possibilidade de entrever-se palavra oculta, suprindo omissões do legislador, ou de relegar termos inúteis, redundantes e inócuos. Cabe ao intérprete, pensamos, até corrigir as baldas do político que fez a lei, substituindo o vocábulo impróprio, sempre que o sistema assim o impuser. O que não é de tolerar-se, entretanto, é a afronta à organização do pensamento veiculado pela norma, o agravo à estrutura da mensagem, que se coloca na condição de pressuposto indeclinável para o seu próprio entendimento. Tem que haver acordo quanto à arrumação lógica dos termos que compõem o fraseado da lei, ponto de partida para as interpretações possíveis. ¹⁶⁰

Portanto, enquanto se procura precisar o critério material da hipótese de incidência do ICMS, e de resto de qualquer tributo, é necessário respeitar a estrutura da mensagem constitucional, o que justifica a análise sintática do seu texto. ¹⁶¹

¹⁵⁸MAXIMILIANO, p.145.

¹⁵⁹ATALIBA, Geraldo. ICM sobre importação de bens de capital para uso do importador. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, v.250, p.115, abr./jun. 1975.

¹⁶⁰CARVALHO, Paulo de Barros. *A regra-matriz do ICM* (inédito), p.163-164.

¹⁶¹CARVALHO, *A regra...*, p.161 e segs.

Sendo assim, é preciso reiterar que o verbo realizar, como também acontece com todos os chamados verbos transitivos, necessitam do complemento verbal. No caso em comento, já se adiantou, o complemento verbal é um só: operações relativas à circulação de mercadorias. Aliás, nesse sentido é magistral a passagem de Paulo de Barros CARVALHO:

Advirta-se que o objeto direto não consiste numa palavra só, que analisada poderia completar o sentido do verbo. Surde na implexidade de uma locução composta de nada menos de seis termos, cada qual com uma função lógica e uma dimensão orgânica. Impõe-se perscrutar como aparece o mencionado objeto direto do verbo “realizar”, no arranjo dos termos que o compõem. E veremos que o núcleo do complemento está representado pelo substantivo plural “operações”. Este é o vocábulo principal de toda a estrutura que completa o sentido do predicado verbal. Responde, imediatamente, à pergunta “realizar o quê?”. O restante são adjuntos adnominais que servem para adjetivá-lo, especificando as proporções em que o nome deve ser entendido. Inobstante, havemos de atentar para a palavra “circulação”, que faz as vezes do núcleo do adjunto adnominal. É o termo “ad quem” de uma conexão cujo termo “a quo” é, justamente, o núcleo principal de todo o complemento, vale dizer, “operações”. Entre esses dois substantivos, o primeiro no plural, o segundo no singular, fica estabelecido o liame, com o emprego do adjetivo “relativas”, que exige desdobramento qualificativo, bem como da preposição “a”, conectivo intervocabular. O legislador da Constituição imprimiu um sentido direccional, enlaçando os termos “a quo” (operações) e “ad quem” (circulação), pelo adjetivo “relativas”, seguido da preposição “a”. Indo além, restringiu o âmbito de compreensão da palavra “circulação”, agregando-lhe outro adjunto adnominal “de mercadorias”, com função nitidamente determinativa e especificativa, para indicar que nem toda a circulação estaria coberta no tipo proposto, mas tão-somente aquelas de mercadorias. Confrange, assim, o termo “ad quem”, cingindo-o numa concepção mais estrita e particular. E o fez, aproximando-lhe outro conectivo intervocabular – a preposição “de” – ao substantivo “mercadorias”.¹⁶²

É acertado afirmar que o complemento verbal é uno e incindível. Seu significado, antes de ser a soma dos significados de cada uma das palavras que o compõem, é a resultante da interpretação que se faz de cada uma das expressões confrontadas entre si. Ou seja, não é possível dissociar o significado de cada um dos

¹⁶²CARVALHO, A regra..., p.119-120.

termos (“operações”, “relativas”, “a”, “circulação”, “de” e “mercadorias”). Mesmo porque, se assim o fosse, estar-se-ia admitindo valorizar uma das expressões em detrimento das demais, como se o significado de “operações” fosse mais relevante do que “circulação”, ou do que “mercadorias”, por exemplo. Permitindo-se a possibilidade dessa eleição, seria ela subjetiva e dependente de escolhas nem sempre científicas do intérprete. Afirma-se, pois, que é da integridade lógica do conceito do complemento verbal que se extrai o cunho minimamente jurídico-científico da prescrição normativa.

Também é consequência desta integridade do complemento verbal que se reconhece a procedência da advertência feita por Ives Gandra da Silva MARTINS:

[...] qualquer uma das 3 palavras, componentes como substantivos da discriminação constitucional, tem idêntica importância, pois a falta de qualquer uma delas eliminaria, por decorrência, o sentido desejado do tributo examinado. Assim sendo, não cabe ao intérprete examinar, de forma diferencial ou em nível de predominância, qualquer um dos 3 substantivos legais.¹⁶³

O respeito à unidade do complemento verbal é requisito indispensável para o perfeito enquadramento do comando constitucional. A compreensão do complemento verbal, porém, deverá ter como ponto de partida o sentido gramatical de cada uma das expressões que o compõe, no entanto assume maior relevância determinar os significados que essas expressões adquirem no discurso jurídico.

3.1.1.3 O vocábulo “OPERAÇÕES”

Se o vocábulo operação significa “ação de uma potência ou de uma faculdade de que resulta um certo efeito”, cumpre verificar qual a natureza dessa potência que dará ensejo à caracterização do critério material da hipótese de incidência do ICMS.

¹⁶³MARTINS, Ives Gandra da Silva. O fato gerador do ICM. *Cadernos de Pesquisas Tributárias*, São Paulo, n.3, p.289, 1978.

Novamente é importante referir que após a Constituição de 1988 poucos se têm dedicado ao estudo da hipótese de incidência do ICMS. Todavia, a doutrina que lhe é anterior, é suficientemente atualizada para servir ao propósito de procurar seus efeitos no que se refere ao imposto ora estudado.

Rubens Gomes de SOUSA, ao sustentar que o ICM havia ampliado o espectro de incidência do antigo IVC, afirma que a venda mercantil passou a ser “apenas uma das modalidades jurídicas por que se pode efetivar, na prática, o fenômeno econômico da circulação das mercadorias”.¹⁶⁴

Nesse mesmo parecer, o autor fornece uma passagem significativa da comissão responsável pela reforma tributária de 1965, que, justificando a instituição do ICM no lugar do IVC, dizia:

A nova estruturação começa, de acordo com uma das diretrizes básicas do sistema projetado, por desvincular o imposto dos negócios jurídicos específicos de compra e venda ou de consignações. Em lugar de referir a essas duas modalidades, atribui-se ao imposto incidência genérica sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, qualificada, porém, às realizadas por comerciantes, industriais e produtores, de modo a preservar a natureza mercantil do tributo, de resto já indicada pela identificação da circulação como sendo a de mercadorias...

Dizia ainda Rubens Gomes de SOUSA, amparado nas disposições do CTN¹⁶⁵ e art. 12 da Emenda Constitucional n.º 18, que o fato gerador do ICM era a saída da mercadoria. Essa saída poderia ser ou não decorrente de um negócio jurídico de venda. Todavia, isso não afastava a necessidade de que a saída fosse promovida por outro ato jurídico de alienação. Portanto, para esse autor, o termo operação sempre encerraria a conotação de operação jurídica.

¹⁶⁴SOUSA, Rubens Gomes de. IVC, ICM e conferência de bens móveis ao capital de sociedades. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n.2, p.144, out./dez. 1967.

¹⁶⁵Notadamente no que previa o artigo 52, ao determinar que o fato gerador do ICM era a saída da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial e produtor.

Do mesmo entendimento partilham Aliomar BALEEIRO,¹⁶⁶ José Souto Maior BORGES,¹⁶⁷ Geraldo ATALIBA, entre outros.

Não se pode deixar passar em branco as argutas observações de Geraldo ATALIBA. Para esse autor, quando o arquétipo constitucional, ao tratar do ICM, fala em operações, estas somente poderão ter o significado de ato jurídico mercantil. Afirmava ele, a propósito, que a “Constituição não consente, não permite, não tolera que o tributo recaia sobre outra coisa que não seja ato jurídico”.¹⁶⁸

Todavia, esse posicionamento não era unânime. A ele opôs fortes argumentos Alcides Jorge COSTA. Afirmava esse autor que a legislação brasileira sempre utilizou o termo operação desvinculado de qualquer conotação jurídica. Para

¹⁶⁶Dizia o autor que a “[...] operação, que serve de fato gerador ao ICM, é, pois o negócio jurídico que transfere o domínio da mercadoria daquele que a produziu ou daquele que a comprou para revender”. (BALEEIRO, Aliomar. ICM sobre a importação de bens de capital para uso do importador. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, v.250, p.138 e segs., abr./jun. 1975).

¹⁶⁷Depois de esclarecer que a hipótese de incidência do ICM não se circunscreve apenas aos contratos de compra e venda, ou de consignação, o que implica reconhecer-lhe “[...] neutro quanto à forma jurídica adotada para a operação sobre que incide”, conclui José Souto Maior Borges que “[...] incidindo o tributo sobre as operações relativas a circulação de mercadorias sem relevância para efeito de incidência do ICM, porque não relacionadas com as operações acionadoras do processo circulatório. Noutras palavras: se a circulação é desacompanhada, ou não ‘relacionada’ com qualquer operação mercantil, operação de circulação da mercadoria, não será decerto tributável pelo ICM, sem ofensa à Constituição”. (BORGES, José Souto Maior Borges. ICM sobre a importação de bens de capital para uso do importador. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, v.250, p.120 e segs., abr./jun. 1975).

Aliás, é curioso notar que tanto esse autor como Aliomar Baleeiro, observaram que “O que nos parece bem difícil – talvez impossível – é que a mercadoria seja objeto de operação econômica legítima sem que ocorra ato ou negócio jurídico. Cremos que o legislador ampliou o IVC dos negócios de venda para quaisquer atos jurídicos que transfiram o domínio sobre mercadorias entregues à circulação econômica”. (originalmente a passagem é de Aliomar Baleeiro, in “Direito Tributário Brasileiro”, p.582; que foi transcrita por José Souto Maior Borges, in “O Fato Gerador do ICM e os Estabelecimentos Autônomos”, artigo publicado na RDA n.103, p.33 e segs.)

¹⁶⁸ Vale conferir seus fundamentos: “O ato jurídico implícito na expressão “operação” é regulado pelo direito comercial, já que seu objeto é mercadoria. Em outras palavras: o objeto dos atos jurídicos de que cuida a dicção constitucional é sempre mercadoria, já que há uma relação necessária de recíproca vocação entre negócio mercantil e mercadoria, não se podendo, em direito ter um e não ter outro e vice-versa.

Disse a justificação da emenda constitucional 18; disse RUBENS GOMES DE SOUSA; enfatizou BALEEIRO; repetiu SOUTO BORGES que o ICM é indiferente ao negócio (operação). Isto é, incide ‘qualquer’ que seja o negócio, não importa ‘qual’ ele seja. [...]

Os atos jurídicos a que se refere a expressão ‘operação’, no texto constitucional, são atos regulados pelo direito comercial. Em outras palavras: atos jurídicos mercantis.

Do conceito se excluem os atos civis (isto é: regulados pelo direito civil), os administrativos (isto é: regulados pelo direito administrativo) e todos os que não configurem ato de comércio, ainda que provoquem ou causem circulação econômica.

A lei só pode erigir em aspecto material (núcleo, cerne) da hipótese de incidência do ICM o ato jurídico mercantil que causa (relativo) à circulação de mercadorias”. (ATALIBA, ICM sobre..., p.116).

isso, colacionou diversas passagens de legislações federal e estadual, em que o termo em comento possuía amplitude maior, e afirmava categoricamente que por operação haveria de se entender qualquer “ato que implique no curso da mercadoria, da fonte de produção até o consumidor”.¹⁶⁹

Aliás, é curioso o entendimento esposado por Alcides Jorge COSTA. É que, para ele, o termo operações não encerra necessariamente um negócio mercantil, ou um ato mercantil. Todavia, quando afirma que o fato gerador do ICM era materializado por qualquer ato que impulsionasse a mercadoria da produção até o consumidor, não deixa de reconhecer a natureza jurídica destes atos, mas apenas não os limitava aos negócios jurídicos mercantis. Veja-se, por exemplo, a crítica por ele tecida a Aliomar BALEEIRO, que entende tratar-se as operações de operações jurídicas,¹⁷⁰ dizendo que “[...] para nós, e de modo coerente com o conceito de circulação que adotamos e que acima expusemos, a operação a que se refere a Constituição é qualquer ato voluntário que impulsiona mercadorias da fonte de produção até o consumo, **tenha ou não a natureza de negócio jurídico.**”¹⁷¹ (sem grifo no original).

Porém, mais adiante reconhece:

*Para resumir, a operação é um ato jurídico material em que a vontade se manifesta no sentido de promover a circulação de mercadorias. Esta manifestação de vontade pode ter relevância para o direito privado e será então um negócio jurídico; pode não ter relevância e será um fato jurídico “stricto sensu”. Em qualquer caso, será um fato jurídico para o direito tributário, pois este leva em conta não a vontade de promover a circulação da mercadoria, mas o resultado de fato resultante do ato; para o direito tributário é irrelevante a vontade de promover a circulação.*¹⁷²

¹⁶⁹COSTA, Alcides Jorge. ICM sobre a importação de bens de capital para uso do importador. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, v.250, p.131 e segs., abr./jun. 1975.

¹⁷⁰É o próprio Alcides Jorge Costa quem transcreve a manifestação de Aliomar Baleeiro: “A interpretação sistemática, por outro lado, mostra que, na estrutura da Emenda n.º 1/1969, “operação” de ICM significa cada negócio jurídico que transfere a mercadoria desde o produtor até o consumidor final.” (COSTA, Alcides Jorge. *ICM na constituição e na lei complementar*, São Paulo : Resenha Tributária, 1978. p.89-90).

¹⁷¹COSTA, *ICM na constituição...*, p.91.

¹⁷²COSTA, *ICM na constituição...*, p.93.

Bernardo Ribeiro de MORAES,¹⁷³ também escrevendo sobre o ICM da Carta de 1967, numa tentativa de desvincular o significado de operações de operações jurídicas, afirma que o substantivo indica qualquer atividade, independente de sua natureza, que tenha por fim a circulação de mercadoria. Ou seja, operações, refere-se a todo e qualquer impulso praticado por comerciantes, industriais e produtores, que resultem, ou que “se destinam a provocar a circulação de mercadorias”. A propósito, a conclusão do autor decorre da crítica efetuada àqueles que entendem que operações têm o significado de operações jurídicas mercantis. Fundamenta sua crítica em dois pontos: primeiro, afirma ele, a Constituição não trazia, como de fato atualmente também não traz o vocábulo mercantil, ou melhor, não adjetiva a expressão operações mercantis. Em segundo lugar, porque procura o autor citado diferenciar o ICM do antigo IVC, que era um imposto incidente sobre operações de vendas e consignações, portanto, sobre operações tipicamente mercantis.¹⁷⁴

Ocorre, entretanto, que tal argumentação esvazia o significado da expressão operações, em privilégio da expressão circulação. É que, se por operações há de se entender qualquer atividade de comerciante, industrial ou produtor, o que tem relevância para a incidência da norma jurídica tributária não é, definitivamente, a operação, mas a mera circulação da mercadoria. O vocábulo operações perde vigor caso se queira entendê-lo como qualquer atividade.

E, mais ainda, é confuso a ponto de permitir concluir que qualquer atividade de comerciantes, industriais ou produtores é passível de fazer surgir a incidência da norma jurídica tributária, já que toda a atividade desempenhada por essas pessoas tem um fim último que é justamente o objeto de seu exercício econômico: favorecer a inserção de suas mercadorias no mercado consumidor.

¹⁷³MORAES, Bernardo Ribeiro. O imposto sobre circulação de mercadorias no sistema tributário nacional. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, São Paulo, n.3, p.75 e segs., 1978.

¹⁷⁴“Em primeiro lugar, por acrescentar ao texto constitucional um adjetivo inexistente (operações ‘mercantis’). Em segundo, porque o ICM veio desvincular o imposto sobre vendas (IVC) dos negócios jurídicos da ‘venda’ e da ‘consignação’, ficando com um campo de incidência genérica sobre as atividades (operações) ligadas à circulação de mercadorias”. (MORAES, p.75).

Quanto ao termo operações, já se pode afirmar, que somente poderá ser considerado enquanto significado de **operações jurídicas**. E a explicação é simples. Se elementos estão sendo estudados à luz da ciência do Direito, só é possível encará-los enquanto elementos do mundo do Direito. Assim, qualquer outra forma de operações (por exemplo, operações econômicas) não é relevante para o exame.

Com efeito, admitir-se ao contrário seria admitir “o disparate das emanações jurídicas do nada normativo”, como lembra José Roberto VIEIRA.¹⁷⁵ Ou, como dizia Geraldo ATALIBA: “A dicção constitucional deve ser interpretada juridicamente, com critérios jurídicos: interpretação informada por categorias e técnicas da ciência do Direito”.¹⁷⁶

Não se compreende como é possível surtir efeitos jurídicos de negócios, atos ou fatos que não sejam jurídicos; seria, como já foi antes citado, admitir a irradiação de efeitos jurídico daquilo que não existe no Direito.

O termo operações, presente no texto constitucional como parte do critério material da hipótese de incidência, deverá, portanto, ser sempre e necessariamente entendido como operações jurídicas.

3.1.1.4 O vocábulo “CIRCULAÇÃO”

Rubens Gomes de SOUZA,¹⁷⁷ após comparar o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC) e o Imposto de Circulação de Mercadorias (ICM), adotou como verdadeira a distinção dos impostos que incidiriam sobre circulação jurídica e aqueles que incidiriam sobre a circulação econômica. Aduziu que o primeiro considerava a incidência apenas sobre **atos jurídicos**, portanto aqueles compatíveis com a criação,

¹⁷⁵VIEIRA, p.78.

¹⁷⁶ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM - autonomia dos estabelecimentos. Operação mercantil - impossibilidade de negócio consigo mesmo - não há circulação dentro de uma mesma pessoa jurídica. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n.43, p.229 e segs., jan./mar. 1988.

¹⁷⁷SOUZA, p.145.

modificação e extinção de direitos (de acordo com o conceito do artigo 81 do Código Civil Brasileiro). Já os impostos incidentes sobre a circulação econômica tinham por escopo “fatos materiais, identificados no espaço e no tempo”. Dizia esse autor que o IVC pertencia ao primeiro tipo, uma vez que decorria necessariamente de um “contrato”, e o ICM ao segundo tipo de imposto, sendo suficiente para a revelação do fato gerador uma “circulação econômica” da mercadoria.

Entretanto, Rubens Gomes de SOUSA parte de uma premissa se não equivocada ao menos de difícil sustentação. Dizia ele que o ICM teria como “fato gerador a saída física das mercadorias”, o que levou a afirmar que a circulação da mercadoria é uma “circulação econômica”.

Ocorre que o fato gerador do ICM, assim como do ICMS, não é a saída física da mercadoria. Essa saída física da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor, tal como se previa no Decreto-Lei n.º 406, de 31 de dezembro de 1968, e atualmente na Lei Complementar n.º 87/96, revela o critério temporal da hipótese de incidência do imposto, mas não se confunde com a materialidade da hipótese.

Por outro lado, o autor incorre em contradição, ao afirmar que:

[...] A compra e venda é apenas uma dentre as modalidades de operações por que se pode efetivar o tráfico físico das mercadorias: outras, envolvendo ou não a transmissão da propriedade (que já vimos irrelevante para o ICM), são a troca, a doação, o comodato, a locação, a transferência do estoque de um estabelecimento para outro. Todas essas se incluem, por isso, potencialmente entre as ‘operações relativas à circulação de mercadorias’, isto é, operações capazes de determinar a saída física que constitui o fato gerador do ICM.¹⁷⁸

Ora, excetuando o comodato e a locação, todas as demais hipóteses implicam, necessariamente, a transferência de propriedade, sem a qual não haverá realizada a hipótese de incidência do ICM/ICMS. E, a tratar-se de comodato e locação, não há mercadoria.

¹⁷⁸SOUSA, p.145.

A doutrina apontada é consequência de se pretender rotular a expressão circulação como o núcleo do complemento verbal, ou o núcleo do critério material da hipótese de incidência do ICM, hoje, ICMS. Corrobora a assertiva, a posição tomada por Alcides Jorge COSTA, ao conceituar a expressão circulação. Diz o autor que se deve entender circulação como sendo o “[...] encaminhamento da mercadoria em direção ao consumo, inclusive o chamado auto-consumo; este encaminhamento faz-se através de operações que tanto podem ocasionar transferência de propriedade ou de posse da mercadoria, como não”.¹⁷⁹

O mesmo entendimento é adotado por Hugo de Brito MACHADO.¹⁸⁰ Para ele, qualquer deslocamento de mercadoria implicaria um fato imponible do tributo em comento. Sustenta que a expressão circulação corresponde a uma movimentação econômica. Daí porque estará caracterizada a circulação quando ocorrer o deslocamento, a saída, da mercadoria da posse da unidade econômica, no trajeto da produção ao consumo.

Com efeito, como já foi referido anteriormente, pode-se atribuir este entendimento em razão da redação dada ao artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 406/68,¹⁸¹ que utilizava os termos saída, entrada e fornecimento, para identificação do fato gerador do ICM. De fato, estas expressões revelam muito mais uma circulação física – mero deslocamento material – do que circulação de outra natureza.

Todavia, o perigo de se entender que circulação refere-se apenas a um fenômeno físico que impulse a mercadoria, foi demonstrado por Aliomar BALEEIRO, quando traçou forte crítica ao posicionamento de Flávio Bauer Novelli:

¹⁷⁹COSTA, ICM na constituição..., p.88.

¹⁸⁰MACHADO, Aspectos..., p.27.

¹⁸¹“Art. 1.º - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias tem como fato gerador: I - saída de mercadoria de estabelecimento comercial, industrial ou produtor; II - a entrada em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do Exterior pelo titular do estabelecimento; III - o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares”.

O ilustre Professor FLÁVIO BAUER NOVELLI, diretor da Faculdade de Direito da Universidade da Guanabara e Procurador desse Estado, sustentou a tese de que se trata de 'imposto sobre a circulação econômica e não-jurídica da mercadoria', no deliberado propósito de o legislador desvincular o fato gerador de conceitos ou institutos negociais do Direito Privado. 'Assim – escreve NOVELLI –, o simples 'deslocamento' ou 'movimentação física' ou a utilização da mercadoria que configure 'saída', ou 'entrada', ou 'fornecimento' corresponde a qualquer das hipóteses do art. 1.º do D.L. n. 406, e com as ressalvas previstas, constitui fato gerador do tributo, prescindindo-se inteiramente de que tais fatos tenham ou não uma qualquer qualificação jurídica'.

Temos a impressão de que essa arrojada tese, grata ao Fisco Estadual, porque até a saída pelo furto ou roubo seria fato gerador, não alcançou o sufrágio dos tributaristas e Tribunais brasileiros.¹⁸²

Também José Nabantino RAMOS procurou demonstrar a inviabilidade da tese que sustenta que circulação não tem conteúdo jurídico. Seu exemplo tornou-se clássico do Direito Tributário pátrio, quando asseverou: “Considerar circulação a transferência de mercadorias de um estabelecimento para outro, do mesmo proprietário, é tanto quanto afirmar o que o dinheiro circula quando Pedro o passa da mão direita para a mão esquerda”.¹⁸³

Por outro lado, a Lei Complementar n.º 87/96, embora tenha alargado as previsões da ocorrência do fato gerador,¹⁸⁴ em nada inovou. Aliás, a redação atual padece do mesmo equívoco ao determinar que a ocorrência do fato gerador do imposto se dá no momento, por exemplo, da “saída da mercadoria de estabelecimento contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular” (art. 12, inc. I).

Pois bem, retornando à procura do significado de circulação, não se pode deixar de verificar o posicionamento de José Souto Maior BORGES.¹⁸⁵ Começa ele, com suporte na doutrina econômica, por identificar três tipos de impostos sobre a

¹⁸²BALEEIRO, ICM sobre..., p.139.

¹⁸³RAMOS, José Nabantino. O conceito de circulação. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n.2, p.86 e segs., out./dez. 1967.

¹⁸⁴Veja-se a redação do artigo 12 da Lei Complementar n.º 87/96.

¹⁸⁵BORGES, José Souto Maior. O fato gerador do ICM e os estabelecimentos autônomos. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n.103, p.33 e segs., jan./mar. 1971.

circulação: a) impostos sobre a circulação jurídica; b) impostos sobre a circulação econômica; c) impostos sobre transporte. Assim como Rubens Gomes de SOUSA, esse autor, partindo da comparação entre o IVC e o ICM, identifica o primeiro como pertencente ao primeiro grupo, já que “incidia sobre dois atos bilaterais típicos – a venda ou consignações de mercadoria”, e o ICM pertencente ao segundo.

Ainda no plano da doutrina econômica, José Souto Maior BORGES afirmava que o ICM era (e, pois, quanto ao ICMS pode-se dizer que ainda é) incidente sobre o tráfico econômico de mercadorias. A partir dessa premissa, procurou demonstrar o distanciamento entre os conceitos de operação e circulação: “Uma coisa é a operação de que resulta a circulação de mercadoria. Outra bem diferente, é a circulação dela resultante. Na operação, necessariamente mercantil, porque realizada por produtores, industriais, ou comerciantes, existe a prevalência do conteúdo econômico do ato jurídico, porque esta independe da forma jurídica que a reveste”.¹⁸⁶ Feita a distinção, pode-se concordar com o autor quanto ao conteúdo da circulação do IVC ser diverso do ICM. Ao primeiro importava o conteúdo jurídico da circulação; ao segundo, sendo neutro quanto à forma jurídica, o conteúdo econômico da circulação.

Todavia, reconhecer o conteúdo econômico da circulação não autoriza, por si só, concluir que qualquer impulso da mercadoria em direção ao consumo constituir-se-ia na materialidade da hipótese de incidência do ICM. Este reconhecimento negligencia o termo operações que antecede à circulação. A locução operações relativas à circulação deve ser interpretada harmoniosamente, sem a prevalência de uma expressão sobre as demais.

E, nesse particular, vale ressaltar o que diz José Souto Maior BORGES: “Jurídicamente considerada – e ao jurista não cabe outro tipo de consideração –, a circulação mercantil que o ICM tributa, dinamizada por meio de sucessivos atos jurídicos, é um subrogado formal da circulação econômica, conceito este de ciência extrajurídica.”¹⁸⁷

¹⁸⁶BORGES, O fato gerador..., p.36.

¹⁸⁷BORGES, ICM sobre..., p.122 e segs.

Nesse passo, não é permitido compreender a circulação como mero deslocamento físico da mercadoria. Mais do que isso, esse deslocamento é fruto de uma operação jurídica que lhe antecede e, portanto, também atribui à circulação uma conotação jurídica, no sentido de que deve implicar a transferência de propriedade.

Não é por outro motivo, portanto, que se tornou célebre a comparação de Aliomar BALEEIRO, quando disse que, se assim não o fosse, até mesmo o furto seria tido como hipótese de incidência do ICM.¹⁸⁸

Nessa mesma orientação, José Souto Maior BORGES cuidou por não desvincular a circulação da operação que lhe é lógica e cronologicamente anterior. Ora, se a expressão circulação, em si mesma considerada, pode levar ao entendimento de que se trata apenas do tráfico físico das mercadorias, por outro lado, conjugando operações relativas à circulação, este termo passa a corresponder não apenas ao fenômeno econômico, mas ao fenômeno jurídico que lhe antecede (operações). Daí porque é legítimo afirmar que, dentro da locução que interessa ao momento, circulação refere-se à circulação jurídica, conceito que se pode emprestar de Bernardo Ribeiro de MORAES:

*b - CIRCULAÇÃO JURÍDICA. Para que haja circulação jurídica (da mercadoria) deve haver uma transmissão ou transferência de sua propriedade, isto é, uma mudança do titular do bem. Circular, no sentido jurídico, diz respeito à transferência de propriedade da mercadoria, compreendendo mudança desta, das mãos de uma pessoa para as mãos da outra.*¹⁸⁹

No mesmo sentido, Betina Treiger GRUPENMACHER¹⁹⁰ destaca que, enquanto a expressão operação deve ser tida como sinônimo de negócio jurídico, a

¹⁸⁸“A natureza específica da ‘operação realizada’, isto é, o negócio jurídico que motiva e dá causa à saída, é irrelevante do ponto de vista jurídico fiscal. Quase sempre se prende a uma compra e venda mercantil ou a uma consignação. Mas, pode ser outro contrato ou ato jurídico. Não pode ser, em nossa opinião, fato material ou físico: a simples deslocação da mercadoria para fora do estabelecimento, permanecendo na propriedade e posse direta do contribuinte, seja para depósito, custódia, penhor, comodato ou reparos. Se admitíssemos solução contrária, até o furto da mercadoria seria fato gerador do I.C.M.”. (BALEEIRO, *Direito...*, p.385).

¹⁸⁹MORAES, p.77-78.

¹⁹⁰GRUPENMACHER, Betina Treiger. Incidência do ICMS nas transferências de bens entre estabelecimentos de empresas do mesmo grupo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n.10, p.56-57, jul. 1996.

expressão circulação relaciona-se a uma transferência de titularidade do direito de disposição da mercadoria.

3.1.1.5 O vocábulo “MERCADORIA”

Não há no ordenamento jurídico brasileiro positivado qualquer conceito de mercadoria. Todavia, a doutrina, com apoio no artigo 191 do Código Comercial¹⁹¹ busca apreendê-lo.

J.X. Carvalho de MENDONÇA, a partir desse dispositivo legal conceitua mercadoria como sendo: “A coisa, enquanto se acha na disponibilidade do industrial que a produz, chama-se produto, manufato ou artefato; passa a ser mercadoria logo que é objeto do comércio do produtor ou comerciante, por grosso ou a retalho, que a adquire para revender a outro comerciante ou ao consumidor; deixa de ser mercadoria logo que sai de circulação comercial e se ache no poder ou propriedade do consumidor”.¹⁹² Do mesmo modo entendem-na Waldemar FERREIRA¹⁹³ e Pedro NUNES.¹⁹⁴

¹⁹¹A propósito, esta é a redação do artigo 191 do Código Comercial: “O contrato de compra e venda mercantil é perfeito e acabado logo que o comprador e o vendedor se acordam na coisa, no preço e nas condições; e desse momento nenhuma das partes pode arrepender-se sem consentimento da outra, ainda que a coisa se não ache entregue nem o preço pago. Fica entendido que nas vendas condicionais não se reputa o contrato perfeito senão depois de verificada a condição (art. 127).

É unicamente considerada mercantil a compra e venda de efeitos móveis ou semoventes, para revender por grosso ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados, ou para alugar o seu uso; compreendendo-se na classe dos primeiros a moeda metálica e o papel-moeda, títulos de fundos públicos, ações de companhias e papéis de crédito comerciais, contanto que nas referidas transações o comprador ou vendedor seja comerciante”.

¹⁹²“A palavra ‘mercadoria’ não tem, no Código Comercial, sentido definido. Ora é empregada em antítese a coisas, móveis, dinheiro, papéis de crédito, efeitos e valores, ora compreende qualquer objeto que, tendo valor de troca, pode entrar na circulação comercial”. (MENDONÇA, J.X. Carvalho de. *Tratado de direito comercial brasileiro*. 9.ed. Rio de Janeiro : Freitas Bastos, 1934. 1.ª parte, v.5. p.29).

¹⁹³Para Waldemar Ferreira mercadoria são “[...] as coisas móveis que se compram e se vendem, por atacado ou a varejo, nas lojas, armazéns, mercados ou feiras, sejam produtos da natureza, sejam da indústria na sua variedade imensa”. (FERREIRA, Waldemar. *Tratado de direito comercial*. São Paulo : Saraiva, 1962. v.6. p.230).

¹⁹⁴“MERCADORIA – toda coisa móvel apreciável e permutável, susceptível de ser contada, pesada ou medida, e de constituir objeto de comércio ou de especulação: os frutos e produtos da natureza, em espécie ou manufaturados, títulos de crédito, marcas de fábrica, etc. Coisa móvel ou semovente apreciável, que o comerciante compra, de acordo com a natureza de seu negócio e expõe à revenda, na medida das necessidades ou exigências da clientela”. (NUNES, Pedro. *Dicionário de tecnologia jurídica*. 12.ed. Rio de Janeiro : Freitas Bastos, 1993. p.585).

No direito italiano, adverte Cesar VIVANTE, também não há uma definição exata de mercadoria no código comercial. Entretanto, informa esse autor que o Código Civil italiano “[...] llama mercancías a las cosas muebles, cuando las considera en su función mercantil, o sea, como objeto de actos de comercio, y es un empleo acertado de la palabra, porque una cosa no alcanza la calificación de mercancía más que cuando sirve de objeto a la industria comercial”.¹⁹⁵

Com essas duas anotações, é possível afirmar que a expressão mercadoria encerra dois aspectos: um objetivo e outro subjetivo. O primeiro, porque mercadorias serão coisas móveis, isto é, aquelas que podem ser transportadas por si mesmas ou pela força do homem. Ou, ainda, na definição dada pelo Código Civil brasileiro: “são móveis os bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia” (art. 47).

O outro aspecto é subjetivo. E aqui está a marca que divide o conceito de mercadoria do conceito de bens móveis. Mercadoria, em verdade, é espécie do qual o bem móvel é o gênero. Vale dizer, todas as mercadorias são coisas móveis, mas nem sempre a recíproca é verdadeira. É que o elemento subjetivo descreve que somente será mercadoria o bem móvel objeto de mercancia. Isto é, a destinação dada ao bem móvel é que qualificará dito bem em mercadoria.

Segue na mesma direção o entendimento de Marco Aurélio GRECO e Anna Paola ZONARI: “[...] a distinção entre mercadorias e bens móveis em geral está na sua finalidade e na maneira pela qual estão integrados ao processo produtivo. Neste sentido, a destinação é aferida pela qualificação que subjetivamente as partes lhe atribuem no contexto de uma relação de comércio, segundo a qual um bem pode ser mercadoria para o vendedor e mero bem para o comprador”.¹⁹⁶

¹⁹⁵VIVANTE, Cesar. *Tratado de derecho mercantil*. 1.ed. Madrid : Editorial Réus, 1936. v.3. p.66.

¹⁹⁶GRECO; ZONARI, p.149.

São elementos (o objetivo e subjetivo) indispensáveis para caracterização da mercadoria. Tal conjunção de elementos permite dizer que um mesmo objeto, numa mesma relação, poderá ser ao mesmo tempo mercadoria ou não: para o comerciante, que utiliza o bem com uma finalidade própria, isto é, comercializá-lo, será mercadoria; para o consumidor, que o adquire para satisfazer uma necessidade pessoal, será apenas uma coisa móvel, mas não qualificada de mercadoria.¹⁹⁷ Neste sentido, segue o exemplo que foi dado por Aliomar BALEEIRO: “O sapato é mercadoria quando sai da fábrica, quando entra no armazém do grossista e passa deste à loja do retalhista, que m’o vende, nas etapas sucessivas da circulação econômica. Mas quando eu o adquiero para metê-lo em meus pés, deixou de ser mercadoria, para constituir-se em bem de consumo já fora do comércio”.¹⁹⁸

Diante dessas considerações é que Bernardo Ribeiro de MORAES destaca cinco premissas decorrentes do conceito de mercadoria: (a) mercadoria é espécie de bem, isto é, de tudo que possa satisfazer a pessoa humana; (b) é uma das categorias de bens móveis e corpóreos; (c) é bem móvel, mas objeto de circulação econômica; (d) por ser móvel e objeto de circulação econômica, está destinada ao comércio; (e) por decorrência das premissas anteriores, sua mudança de destino acaba por desqualificar o bem de mercadoria: “A diferença entre a mercadoria e um outro bem econômico não está na substância ou na essência da coisa, mas, sim, na destinação do bem”.¹⁹⁹

¹⁹⁷Cite-se, nesse sentido, Hugo de Brito Machado: “[...] o conceito de mercadoria há de ser entendido em função da pessoa que promove operação de circulação respectiva. Uma coisa pode ser mercadoria para o vendedor e não ser para o comprador”. (MACHADO, *Hipótese...*, p.273).

¹⁹⁸BALEEIRO, ICM sobre..., p.143.

¹⁹⁹MORAES, p.83.

Verificado o que seja mercadoria para o direito comercial, é necessário saber se para o Direito Tributário vale ou não o mesmo conceito. Bernardo Ribeiro de MORAES²⁰⁰ e Pécio de Oliveira LIMA entendem que a expressão “mercadoria” adotada para o direito comercial não encerra o mesmo significado no Direito Tributário. Oliveira LIMA afirma que “[...] o conceito de mercadoria, para efeito de incidência do ICM, é um pouco mais amplo que o conceito da mercadoria tradicionalmente adotado, abrangendo fases anteriores do processo de circulação, nas quais não há uma mercadoria, conforme definida pelo direito comercial”.²⁰¹

A doutrina majoritária, porém, tem afirmado que, para fins do Direito Tributário não há, nem pode haver, outro conceito senão aquele já precisado pela

²⁰⁰“No direito tributário, o conceito de mercadoria, para fins fiscais, exige apenas: que o bem seja móvel, ou semovente, e corpóreo; que o bem a ser revendido esteja na posse do revendedor, não havendo necessidade de este ser o proprietário; que o bem seja transferido a terceiros, independentemente de especulação. Tal conceito, conforme se verifica, diverge do admitido no direito comercial. Ademais, devemos ver que, no direito tributário, relativamente ao ICM, o conceito de mercadoria é algo diferente do admitido no direito privado. Se não, vejamos:

a - não é bastante, para a idéia de mercadoria, a simples transferibilidade do bem. As coisas destinadas à utilização permanente, pela empresa, não são mercadorias;

b - a efetiva transferência da mercadoria também não é bastante para a idéia de mercadoria. Em face do sistema da não-cumulatividade do imposto, as mercadorias, tão logo recebidas, geram um crédito, para compensação, com o imposto devido pelas mercadorias saídas. Portanto, a coisa se caracteriza como mercadoria no momento em que é recebida, fato que afasta a possibilidade de se considerar a efetiva transferência como elemento integrante da idéia de mercadoria;

c - na idéia de mercadoria, encontramos os bens que estão afetados pelo destino de serem transferidos. Bens que fazem parte do estoque de um comerciante são mercadorias; bens destinados à utilização permanente da empresa, não são mercadorias;

d - em conclusão, mercadoria, para o direito tributário, é o bem móvel, ou semovente, que se encontra na posse do titular de um estabelecimento comercial, industrial ou produtor, destinado a ser por ele transferido, no estado em que se encontre, ou incorporada a outro produto;

e - como o conceito de mercadoria tem caráter relativo, bem algum é considerado mercadoria em sentido absoluto, mas apenas, e tão somente, quando objeto de comércio. Logo, o conceito de mercadoria está em face de certa pessoa, no caso do comerciante, do industrial ou do produtor. Para o comerciante que vende, a máquina é uma mercadoria; para a pessoa que compra, a fim de utilizá-la permanentemente, o mesmo não se dá. Portanto, o conceito de mercadoria deve ser observado em relação ao vendedor do bem, isto é, em relação à pessoa de onde provém a coisa. Conseqüentemente, o ICM pode ser devido na importação de bens para integrar o ativo fixo do importador, salvo quando se comprovar que a coisa não seja mercadoria em relação à pessoa vendedora sediada no exterior.” (MORAES, p.83).

²⁰¹LIMA, Pécio de Oliveira. Conceito constitucional do ICM. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n.22, p.334, out./dez. 1972.

legislação comercial. É o caso de autores como Hugo de Brito MACHADO,²⁰² José Carlos Graça WAGNER,²⁰³ Paulo de Barros CARVALHO²⁰⁴ e Roque Antônio CARRAZZA.²⁰⁵

²⁰²Afirma o autor que o direito tributário pode alterar conceitos utilizados por outros ramos do direito. Todavia, esta alteração somente pode se processar, por força do artigo 110 do CTN, pela via legislativa. Destaca, ainda, que “[...] em se tratando de conceitos utilizados pela Constituição para definir ou limitar competências tributárias, nem mediante lei a alteração é possível”. E, em conclusão, afirma: “Da mesma forma que ao legislador tributário não é lícito alterar os conceitos de Direito Privado utilizados pela Constituição ao definir competências tributárias, também não lhe é permitido alterar conceitos já elaborados em outras ciências. É possível a alteração desses conceitos no âmbito da lei ordinária. Mas se a Constituição usou um conceito já conhecido, admitir-se que o legislador ordinário o alterasse seria o mesmo que admitir pudesse o legislador ordinário alterar a Constituição”. (MACHADO, *Hipótese...*, p.272).

²⁰³ “[...] Assim, para mim, mercadoria é todo bem que se destina à troca. Atividade econômica é toda aquela que se destina a atender às necessidades de consumo dos homens. E a troca sempre tem em vista o consumo de outrem. Mercadoria, portanto, é um bem que o seu proprietário ou detentor não pretende ele próprio consumir mas usá-la para a obtenção de outro bem. Face ao disposto nos arts. 109 e 110 do CTN, não se justificaria que a lei tributária dispusesse ou fosse interpretada de forma diversa. Ousaria afirmar que nem mesmo o direito privado poderia fazê-lo sob pena de designar coisa diversa do que hoje se entende por mercadoria”. (WAGNER, José Carlos Graça. *Hipótese de incidência e fato gerador do ICM. Caderno de Pesquisas Tributárias*, São Paulo, n.3, p.314, 1978).

²⁰⁴O autor tece fortes críticas ao posicionamento adotado por Pêrsio de Oliveira Lima, que, partindo do entendimento de que o conceito de mercadoria desenvolvido no direito comercial não é suficiente para atender às necessidades do direito tributário, dá a ele (ao conceito) fórmula conceptual mais ampla, para efeitos de incidência do imposto. O texto é longo, mas vale sua transcrição: “PÊRSIO DE OLIVEIRA LIMA desenvolve raciocínio diverso, utilizando fórmula conceptual mais ampla, para efeitos de incidência do ICM. Exprime o pensamento de que o conceito tradicional dos comercialistas não satisfaz, cabalmente, e cita GERALDO ATALIBA, para lembrar que ‘a lei tributária pode adotar pura e simplesmente os critérios do direito privado, ou pode deformá-los, acomodando-os às suas conveniências. Esta ‘deformação’ é circunscrita aos efeitos do direito tributário’.

Indisputável a afirmação. Todavia, não se quadra à espécie, porque não consta que o legislador constitucional, ou mesmo os que editaram as várias leis sobre o imposto, houvessem introduzido qualquer alteração, que permitisse ver modificada a estrutura convencional do conceito de mercadoria. Se nenhuma crítica merece a lição do ilustre professor, da mesma forma, sua aplicação não está correta, uma vez que se admite mutação de institutos, categorias e formas do Direito Privado, tão só quando a lei disponha de maneira clara e suficientemente explícita.

Inexiste disposição que sequer insinue proposta de outro esquema semântico, descabendo a cogitação que a traz como premissa.

Não é sensato o vazo de manipular-se proposições elaboradas pela Ciência do Direito, utilizando-as, indiscriminadamente, e subtraindo a logicidade que mantém íntegras as estruturas jurídicas fundamentais.

Há conceito firmado, seja no âmbito do Direito Comercial, seja nas expressões da jurisprudência, acerca do vocábulo ‘mercadoria’. Sendo assim, apenas e tão somente afirmação expressa do legislador poderia ter a virtude de modificar o esquema acolitado. E, nesse segmento, a via oblíqua é imprópria. Traz à sirga confusões e dificuldades que compõem o já implexo universo do Direito, de nada servindo para a curial descrição do fenômeno-objeto.

*É momento de opção peremptória, sob pena de comprometer o desenrolar de raciocínio científico. Descabe falar-se em outro conceito que não aquele adotado, à unanimidade, por comercialistas de coturno de VIVANTE, VIDARI, NAVARRINI, CARVALHO DE MENDONÇA, WALDEMAR FERREIRA e outros”. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM. Cadernos de Pesquisas Tributárias*, São Paulo, n.3, p.330 e segs., 1978).*

²⁰⁵CARRAZZA, ICMS, p.38.

No Direito Tributário, notadamente para o que circunscreve ao ICMS, o conceito de mercadoria é o mesmo adotado para o direito comercial. Em primeiro lugar, porque o artigo 110 do Código Tributário Nacional veda à legislação tributária modificar a definição e o alcance de conceitos de direito privado, nomeadamente quando empregados pela Constituição Federal para definir competências tributárias. Em segundo lugar, mas nem por isso menos importante, deve se ter em mente que, tendo sido empregada pela Constituição Federal a expressão “mercadoria” para delimitar a competência tributária dos Estados-membros e do Distrito Federal, não é dado ao intérprete desprezar o sentido técnico dessa expressão. Aliás, tal como já decidiu o Supremo Tribunal Federal, o

*[...] conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos quer, no caso do Direito, pela atuação dos Pretórios.*²⁰⁶

Nesse particular, portanto, acompanha-se o entendimento de Roque Antônio CARRAZZA, quando afirma que “o conceito de mercadoria, no que diz com o ICMS, há de ser entendido como em Direito Comercial”.²⁰⁷ Justamente em razão disso, é que se atreve discordar desse autor quando destaca as operações de circulação de combustíveis e minerais como hipótese de incidência distinta da de operações relativas à circulação de mercadorias. Mesmo porque, seguindo o raciocínio até aqui empregado, combustíveis e minerais, enquanto objeto de atividade mercantil, também são mercadorias, não havendo elementos que os identifiquem de forma diferente.

²⁰⁶BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Constituição Federal/67, art. 153, § 4º (EC n.º 7/77). Contribuição social. Remuneração de trabalhadores autônomos e administradores (incidência). Lei n.º 7.787/89, art. 3.º, I (inconstitucionalidade). Recurso Extraordinário n.º 166.772/RS. Abastecedora Tonolli Ltda. e Instituto Nacional do Seguro Social - INSS. Relator: Ministro Marco Aurélio. 12 maio 1994. Revista Trimestral de Jurisprudência, v.156, tomo 2, p.666, maio 1996.

²⁰⁷CARRAZZA, ICMS, p.38.

3.1.2 Sobre a Entrada de Mercadoria Importada do Exterior Destinadas ao Consumo ou Ativo Fixo do Estabelecimento

Quando se tratou das operações relativas à circulação de mercadorias disse-se que o critério material da hipótese de incidência reside no fato de alguém qualificado realizar negócios jurídicos que impliquem a transferência de propriedade de uma mercadoria (não, portanto, de qualquer outra coisa, ou outro bem).

Não se disse, porém, que o critério temporal da hipótese de incidência tanto pode ser verificado quando a mercadoria sai do estabelecimento (o que, aliás, é a regra) como na entrada da mercadoria no estabelecimento comercial. O critério aí é de ampla discricionariedade do legislador ordinário, mesmo porque a Constituição não indica qual o instante em que se considerará ocorrido o fato jurídico tributário. Faz-se necessário esse esclarecimento para que se possa compreender o alcance do que dispõe a Constituição Federal no artigo 155, § 2.º, inciso IX, alínea “a”, ao dizer que o ICMS incidirá também quando da entrada de mercadorias importadas do exterior, ainda quando sejam destinadas ao consumo ou ao ativo fixo do estabelecimento.

Nesse caso, ao contrário do que ocorre com a regra geral da incidência do imposto estadual, a Constituição indica de forma clara que o critério temporal da hipótese é a entrada da mercadoria.

Aqui, pois, é que começa a grande discussão. Se a importação se faz para que a coisa importada seja destinada à comercialização, então essa coisa é uma mercadoria, e a operação relativa à circulação de mercadoria se verificou. Ocorre, porém, que na importação de bens destinados ao consumo ou ao ativo fixo do estabelecimento, o bem não será tido como mercadoria, uma vez que seu destino é outro, alheio à atividade mercantil. Trata-se, portanto, de um bem de capital, que não se enquadra no conceito de mercadoria e, destarte, a previsão de incidência do ICMS pode ser tida como uma nova hipótese de incidência.

Quer-se com isso dizer que a exigência do ICMS na importação de mercadoria (isto é, a entrada daqueles bens que têm como destino a atividade mercantil

– elemento subjetivo do conceito de mercadoria) poderia muito bem ser instituída mediante norma infraconstitucional, posto que se caracteriza, na hipótese, uma verdadeira operação relativa à circulação de mercadoria.

Entretanto, a entrada de bens de consumo ou do ativo fixo importados do exterior, ao contrário, constitui uma exceção à regra, mas exceção constitucionalmente admitida. Por outras palavras, está-se diante de uma nova conduta-tipo, distinta da que foi referida. A propósito, Geraldo ATALIBA²⁰⁸ dizia claramente que o bem de capital importado, quando de sua entrada no território nacional, onde então passa a sujeitar-se à legislação nacional, já não é mais mercadoria, mas sim um bem, bem de capital que servirá para produzir outros bens.

Abra-se um parênteses para trazer o exemplo de Aliomar BALEEIRO:

*[...] a máquina matriz ou operatriz (máquina-ferramenta) é mercadoria do vendedor, do atacadista ou do retalhista, e até na operação deste com o industrial que a compra para sua fábrica. Mas, nesta ou a caminho para esta é um bem indireto, bem de produção, bem instrumental, bem de capital fixo, porque não será mais vendida com lucro. Saiu da circulação e entrou na produção. Não é mais mercadoria.*²⁰⁹

Ora, se aquele bem importado do exterior tem como destino uma utilidade produtiva, e não mercantil, é legítimo concluir que a Constituição cuidou de criar uma nova hipótese de incidência.

Enquanto hipótese de incidência, diga-se, distinta das demais, cumpre referir que no plano constitucional, já é possível identificar o critério material desta hipótese e que será revelado, como também ocorreu nos demais casos, mediante a conjugação de um verbo e seu complemento.

O verbo procurado irá coincidir com aquele que já por tantas vezes tratou-se: realizar, promover. Ou seja, a ação humana que se localiza no núcleo da hipótese de

²⁰⁸ATALIBA, ICM sobre..., p.118.

²⁰⁹BALEEIRO, ICM sobre..., p.143.

incidência corresponde a fazer alguma coisa, ou, em outras palavras, realizar a entrada de bens destinados ao consumo ou ativo fixo do estabelecimento.

Curioso é notar que a ação-tipo escolhida pelo constituinte, neste caso específico, coincide com a conduta eleita como núcleo da hipótese de incidência de imposto sobre a importação, outorgado à competência tributária da União Federal. Todavia, não é de causar espanto a coincidência. Alfredo Augusto BECKER²¹⁰ ensinava que uma mesma hipótese pode dar ensejo a mais de uma consequência jurídica, sem que isso corresponda a uma anomalia do sistema. Aliás, segundo esse autor, tal fenômeno é comum, uma vez que, dizia ele, uma regra jurídica se caracteriza não apenas pela hipótese, mas pela hipótese e pela natureza das consequências.

Quanto ao complemento que dá sentido e particularidade à frase normativa, é importante voltar a destacar que os bens destinados ao consumo ou ativo fixo do estabelecimento, quando importados do exterior, não se caracterizam como mercadoria. Neste sentido caminham Geraldo ATALIBA²¹¹ e Aliomar BALEEIRO.²¹² E, em sentido contrário, José Souto Maior BORGES.²¹³

Os dois primeiros compartilham o seguinte entendimento: a caracterização de mercadoria depende, além de um critério objetivo (ser coisa móvel), de um elemento subjetivo – o destino que lhe é dado. Portanto, enquanto nas mãos do vendedor (e no caso aqui é do comerciante estabelecido no exterior), esses bens são

²¹⁰“O que diferencia uma regra jurídica de outra, conferindo especificidade a cada regra jurídica, é o conteúdo da hipótese de incidência e o da regra; noutras palavras, é a natureza dos fatos que compõem a hipótese de incidência e a natureza das consequências (efeitos jurídicos; ex.: conteúdo da relação jurídica) predeterminadas pela regra e condicionadas à realização integral da hipótese de incidência pelo acontecimento de todos os fatos previstos como elementos integrantes de sua composição.

Para que duas regras jurídicas sejam distintas, isto é, seja duas e não uma só, não é necessário que tanto a regra, como a hipótese de incidência, tenham conteúdo diferente. Para que haja dualidade de regras jurídicas é suficiente que a regra ou a hipótese de incidência tenha conteúdo diferente. Nada impede que o mesmo fato ou complexo de fatos forme o conteúdo das hipóteses de incidência de duas ou mais regras jurídicas e sofra, simultaneamente, a incidência daquelas múltiplas regras jurídicas”. (BECKER, p.290-291).

²¹¹ATALIBA, ICM sobre..., p.118.

²¹²BALEEIRO, ICM sobre..., p.147.

²¹³BORGES, ICM sobre..., p.125.

mercadorias. Ocorre, entretanto, que a legislação nacional não pode atingir o negócio celebrado no exterior, isto é, não pode a lei pátria produzir efeitos no momento em que a efetiva transferência de propriedade ocorreu. Só se há de falar em incidência da lei nacional, no momento em que o bem chegar ao território nacional e, neste momento, já será ela de propriedade do importador, ou seja, do comerciante que a adquiriu no exterior e lhe dará a destinação de consumo ou do ativo fixo.

José Souto Maior BORGES discorda de ambos. Diz o professor pernambucano que só se pode falar em destinação da coisa ao consumo ou ao ativo fixo num momento lógica e cronologicamente à sua circulação. Pois bem, se a circulação encerrou apenas no momento em que houve a entrada no estabelecimento (aqui o critério temporal), a destinação só é auferida a posteriori e, portanto, até então, a coisa é mercadoria.

O Supremo Tribunal Federal, em inúmeras vezes, acabou por corroborar a tese esposada por ATALIBA e BALEEIRO, tanto assim que a matéria tornou-se objeto da Súmula 570.²¹⁴ Somente mais tarde, depois da Emenda n.º 23/83, é que o Pretório Excelso passou a admitir a incidência do antigo ICM nessas operações.

A questão, entretanto, deve ser resolvida pondo-se em primeiro plano a ação do sujeito realizador da hipótese de incidência. Tal como ocorre nas operações relativas à circulação de mercadorias, na “entrada de mercadorias importadas do exterior, ainda quando se tratar de bens destinados ao ativo fixo do estabelecimento”, o sujeito promove, realiza uma operação relativa à circulação de mercadoria. Ocorre, entretanto, que no primeiro caso o conceito de mercadoria é dado pela relação comercial estabelecida entre vendedor e comprador. Tratando-se de uma operação mercantil, caracterizado estará o fato imponível. De outro modo, na hipótese agora comentada, importará, sobretudo, a relação jurídica que será estabelecida após a entrada da coisa. Isto é, se a importação se der com a finalidade de colocar a coisa em circulação no mercado, esta coisa será mercadoria, mesmo porque atende ao conceito

²¹⁴“O imposto de circulação de mercadorias não incide sobre a importação de bens de capital”.

de mercadoria na forma anteriormente colocada. E, inclusive, será mercadoria o bem importado destinado ao consumo ou ativo fixo do estabelecimento que a importar, mas aqui por força de um comando constitucional.

De outra banda, se a coisa importada não se destinar ao mercado, é evidente que não poderá ser considerada como mercadoria e, então, a hipótese será estranha à incidência do ICMS. Este fato ocorre, e até com uma certa frequência, nas importações realizadas por pessoas físicas que destinam o bem a uso próprio, sem a intenção de transformá-la num objeto de atividade mercantil.

3.1.3 Sobre a Prestação de Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicação

Se a natureza e a identificação do imposto dependem da conjugação da hipótese de incidência e da base de cálculo, resta procurar definir se a prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e a prestação de serviços de comunicações constituem-se também em novas hipóteses de incidência. Se assim o forem, necessitarão de base de cálculo diversa, e, com certeza, estar-se-á diante de impostos diversos, mas igualmente de competência dos Estados-membros.

Já foi objeto de crítica de Roque Antônio CARRAZZA²¹⁵ a opção adotada pelo legislador constitucional de albergar, sob um mesmo dispositivo legal, mais de um imposto. Todavia, a escolha do Constituinte não impede ao cientista do Direito desvelar os contornos de cada um dos impostos previstos na Constituição e extrair as conseqüências daí advindas.

²¹⁵“A fórmula adotada pela Constituição de 1988, de aglutinar impostos diferentes debaixo de um mesmo rótulo (ICMS), além de não ser das mais louváveis, sob o aspecto técnico, está, na prática, causando grandes confusões. De fato, o legislador ordinário, nem sempre afeito à melhor técnica, tem, com frequência, dispensado o mesmo tratamento jurídico aos distintos fatos econômicos que o imposto pode alcançar”. (CARRAZZA, ICMS, p.31).

O trabalho analítico segue o mesmo método até então empreendido: determinar o critério material da hipótese de incidência mediante a conjugação de seus elementos – verbo e o complemento verbal.

3.1.3.1 O verbo

Quando se referiu às operações relativas à circulação de mercadorias, foi dificultado o trabalho de identificar o verbo do fraseado normativo. Chegou-se à conclusão de que a partícula faltante é realizar, uma vez que exprime uma ação positiva de fazer acontecer as operações relativas à circulação de mercadorias.

Aqui o trabalho é mais ameno, afinal a própria Carta Constitucional já indica o verbo que tem como complemento serviços de transporte intermunicipal e interestadual: **prestar**. Com efeito, consta do inciso II do artigo 155: “...sobre prestações de serviços...”. No Dicionário Contemporâneo da Língua Portuguesa, de Caldas AULETE²¹⁶ encontra-se, para a palavra prestação, como primeiro significado: “ação ou efeito de prestar”. No mesmo Dicionário, lê-se: “**PRESTAR**: [...] Dar ou fazer segundo as condições de um contrato: prestar fatos”.

Quando se fala em prestar serviços de transporte ou em prestar serviços de comunicação, fala-se em fazer, para outrem que lhe contrate, um determinado serviço: o de transporte ou o de comunicação.

É possível então verificar o complemento verbal que dá sentido ao verbo.

3.1.3.2 Os complementos: serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicações

Em verdade, se bem observado o Texto Constitucional, aqui se depara com dois complementos ao verbo prestar: serviços de transporte, seja ele prestado no espaço intermunicipal ou interestadual, e o serviço de comunicações.

²¹⁶AULETE, p.4065.

Os dois complementos contêm uma partícula em comum: serviço. Antes, portanto, de examinar cada um dos complementos, é mister identificar o que se entende por serviço.

Marçal JUSTEN FILHO assevera que “[...] serviço designa a atividade humana de prestar utilidade a outrem, tenha esta atividade por conteúdo o esforço físico ou intelectual, tenha por finalidade o resultado, ou seja, um fim em si mesma”.²¹⁷

Com efeito, é bom precisar que, como acima foi dito, a incidência da norma tributária não recai sobre o **serviço** de transporte intermunicipal ou interestadual ou sobre o **serviço** de comunicação. Menos ainda sobre o **transporte** intermunicipal ou interestadual ou sobre a **comunicação**. Assim também, como se tem admitido no decorrer deste trabalho, a incidência da norma tributária colhe a ação de alguém e, no caso em tela, a ação de alguém prestar aqueles serviços imputados à competência tributária dos Estados-membros e do Distrito Federal. Destarte, o **serviço** de transporte e o **serviço** de comunicação são, antes, resultados da ação humana prevista, hipoteticamente, na norma jurídica.

É também importante destacar que a Constituição, quando se refere a serviços – e o faz tanto para edificar a competência tributária dos Estados-membros e do Distrito Federal como para a competência tributária dos Municípios (ao outorgar-lhes a competência para a instituição do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza) – emprega o termo com significado próprio, que não se pode confundir com o sentido vulgar da expressão.

Pode-se exemplificar dizendo que o motorista que sai de sua casa em direção a um Município vizinho levando consigo alguns móveis de sua residência está praticando, na ótica vulgar da expressão, um serviço de transporte de cargas. Diz-se um conceito vulgar porque a expressão serviço, na linguagem utilizada no Texto Constitucional, implica que a atividade seja prestada, necessariamente, em proveito de outrem.

²¹⁷JUSTEN FILHO, *O imposto...*, p.77 e segs.

Essa condição necessária (que a atividade seja prestada em proveito de outrem) decorre de dois fundamentos apontados por Marçal JUSTEN FILHO²¹⁸: 1) pretender dar ao conceito uma conotação vulgar implicaria reconhecer que a Constituição estaria empregando um conceito técnico em sentido não-técnico; 2) o serviço prestado a si mesmo não revela qualquer fato signo-presuntivo de riqueza e, portanto, se ao contrário fosse, cairia por terra o princípio da capacidade econômica.

Não basta dizer que serviço é uma atividade humana prestada por alguém em proveito de outrem. É que os “serviços” sujeitos a uma relação de emprego, ou seja, aqueles que se revelam no conceito dado pela Consolidação das Leis do Trabalho (art. 3.º), são estranhos ao conceito de serviço utilizado pela Constituição quando dele se serve para discriminar competências tributárias.

Inconfundíveis, são, pois, os serviços que podem dar ensejo à incidência da norma tributária, e os “serviços” prestados por trabalhadores em proveito de seus empregadores, sujeita esta relação às normas da legislação trabalhista.

Também há de se mencionar que os serviços públicos (e, note-se, tanto o serviço de transporte, como o de comunicação, são tidos como tais) poderão sofrer a incidência da norma tributária, desde que preenchidos os requisitos do artigo 150, § 3.º da Constituição Federal.²¹⁹

Pode-se dizer, e para o momento é suficiente, que por serviço, no plano jurídico, entende-se aquela atividade prestada por alguém em proveito de outrem, em caráter contratual sujeito às normas cíveis e comerciais. Este último detalhe, que se refere ao regime jurídico que o caracteriza, serve para excluir os “serviços” prestados sob a égide das legislações trabalhistas.

²¹⁸JUSTEN FILHO, *O imposto...*, p.78-79.

²¹⁹Note-se que a Constituição de 1988, no mesmo dispositivo que prevê a imunidade recíproca entre os entes tributantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) - art. 150, inciso VI, a (Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;...); excepciona a regra dizendo, já no parágrafo 3.º que: *“As vedações do inciso VI, a, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel”*. (sem os grifos no original).

3.1.3.2.1 Conceito de serviços de transporte

Com razão Marco Aurélio GRECO e Anna Paola ZONARI²²⁰ afirmam que a incidência do tributo em comento não é sobre o “ato físico do transporte (= locomoção), mas o serviço (*locatio*) cujo conteúdo seja o transporte”.

Cumprido dizer que quando se fala em serviço de transporte, o conceito que vem à tona é aquele contido no contrato de transporte, elaborado pelo direito comercial. Isto é necessário para poder distinguir, com maior precisão, qual prestação de utilidade a outrem é relevante para o Direito Tributário, mais precisamente para autorizar a incidência da regra jurídica do ICMS.

Georges RIPERT, por exemplo, distingue o contrato de transporte da locação de serviços dizendo que uma pessoa pode despachar objetos que lhe pertençam contratando os serviços de um condutor de veículos, a quem dará ordens. Nesse caso, há uma locação de serviços que se caracteriza pela subordinação do empregado a quem lhe contrata o serviço. De outro lado, *“La empresa implica por el contrario la independencia de aquel que realiza la prestación prometida. El transportador es un empresario, pues en el transporte de mercancías toma una cosa a su cargo y la entrega en su punto de destino”*.²²¹

Na Espanha, Rodrigo URÍA, analisando o artigo 349 do Código Comercial espanhol, destaca que

*[...] la habitualidad, que el Código valora especialmente, está implícita la concepción del porteador como persona que ejercita una empresa especialmente organizada para realizar el transporte; e indudablemente el criterio de la empresa es el único seguro para distinguir el transporte mercantil del civil, ya que el criterio del objeto es enormemente impreciso, en razón a que toda las cosas muebles pueden ser materia de ambos contratos.*²²²

²²⁰GRECO; ZONARI, p.153.

²²¹RIPERT, Georges. *Tratado elemental de derecho comercial*. Buenos Aires : Tipográfica Editora Argentina, 1954. v.4. p.135.

²²²URÍA, Rodrigo. *Derecho mercantil*. Madrid, 1958. p.409.

O critério do profissionalismo do prestador do serviço de transporte é fundamental para a identificação da hipótese de incidência do ICMS, de tal sorte que é irrelevante para esse imposto o fato de o transporte ser promovido, realizado, por quem não exercita, com habitualidade e, portanto, com profissionalismo, essa atividade. Esse pressuposto é precioso justamente porque possibilita distinguir duas situações que têm o mesmo objeto, como advertiu Rodrigo URÍA no trecho acima transcrito.

Conforme visto, há de se distinguir a acepção jurídica da expressão serviço de transporte da acepção vulgar. Ora, um indivíduo que sai de sua casa com destino à cidade litorânea e, por coincidência, oferece condução a seu vizinho, pode ter prestado, na noção vulgar da expressão, um serviço de transporte. Mas tal fato para o Direito Tributário é irrelevante e não autoriza, pois, a incidência do ICMS.

O mesmo fato de dar condução a alguém só terá importância para o Direito Tributário quando estiverem presentes os elementos configuradores do contrato de transporte.

Outra observação se faz necessária. Como observa Georges RIPERT,²²³ em alguns contratos o serviço de transporte é uma simples obrigação acessória para uma das partes, e exemplifica citando o contrato de compra e venda com entrega a domicílio. No que tange ao ICMS, nos casos em que o vendedor se obriga a entregar a coisa em outro lugar (suponha outro município), não se verifica aí um novo fato jurídico tributário distinto do que foi caracterizado pela operação relativa à circulação de mercadoria. Não é legítimo ao Estado querer exigir o imposto ao fundamento de que, na hipótese, ocorreu um serviço de transporte intermunicipal. Não houve, porque a entrega da mercadoria em outro município se constituiu em uma simples cláusula acessória do contrato de compra e venda, não se caracterizando propriamente um contrato de transporte, esse sim, apto a fazer incidir a norma jurídica tributária.

²²³RIPERT, p.134.

Situação diversa seria se o vendedor contratasse uma transportadora para realizar a entrega. Aí sim, porque entre o vendedor e a transportadora se realizou um contrato de transporte.

Georges RIPERT²²⁴ define o contrato de transporte como sendo a convenção pela qual uma pessoa, chamada transportador, se obriga, mediante uma remuneração, a entregar em outro lugar uma coisa que lhe foi posta aos cuidados, ou fazer uma pessoa percorrer um determinado itinerário. Cuida observar que por transportador deve-se entender aquele que presta tais serviços com habitualidade ou profissionalismo.

No direito brasileiro, o Código Comercial só oferece uma noção de transporte marítimo. Não foi por esquecimento do legislador que não se tratou do transporte de cargas ou de pessoas por vias terrestres ou aéreas. Com efeito, Waldírio BULGARELLI²²⁵ destaca que o Código Comercial nem mesmo teria condições de fazê-lo, afinal, ao tempo em que foi publicado, 1850, o transporte de pessoas ou de cargas por via terrestre era extremamente rudimentar – ainda se fazia com carros de boi e lombos de burros – e o transporte aéreo talvez só existisse na imaginação de Leonardo da Vinci. Em razão disso é que Waldírio BULGARELLI afirma que o Código Comercial, na verdade, é de seu tempo, ou seja, não podia prever que no futuro o transporte de pessoas e de cargas se transformasse numa verdadeira indústria que movimentava milhões de pessoas e coisas mundo afora, por terra, por mar ou por ar.

Não obstante a ausência de um texto legal que providenciasse um conceito para o contrato de transporte, tratou a doutrina de reconhecer seus elementos. Assim, é que Orlando GOMES²²⁶ define que o contrato de transporte é bilateral, consensual e oneroso. Caio Mário da Silva PEREIRA agrega o elemento comutativo, e diz que “[...] contrato de transporte é aquele pelo qual alguém se obriga a receber pessoas ou coisas (animadas ou inanimadas) e levá-las até o lugar do destino, com segurança, presteza e

²²⁴RIPERT, p.134.

²²⁵BULGARELLI, Waldírio. *Contratos mercantis*. 9.ed. São Paulo : Atlas, 1997. p.626 e segs.

²²⁶GOMES, Orlando. *Contratos*. 18.ed. Rio de Janeiro : Forense, 1998. p.307.

conforto”.²²⁷ Aliás, o Projeto do Código Civil (Projeto de Lei n.º 118/84), cuida de legislar sobre o contrato de transporte, tanto de pessoas como de cargas (arts. 730 a 756), dizendo que “Pelo contrato de transporte alguém se obriga, mediante retribuição, a transportar, de um lugar para outro, pessoas ou coisas” (art. 730). O conceito, pois, traduzido no Projeto do Código Civil corrobora o que já se havia identificado na doutrina, isto é, os seus elementos: bilateralidade, onerosidade e comutatividade.

Portanto, é legítimo concluir que a Constituição, quando se refere a serviço de transporte intermunicipal e interestadual, está se referindo a uma prestação de serviço decorrente de um contrato de transporte que tem por elementos a bilateralidade, a onerosidade e a comutatividade. Ausentes tais elementos, a prestação é irrelevante para a incidência da norma tributária do ICMS.

Tratando-se de serviços de transporte intermunicipal e interestadual, afastam-se, pois, os serviços desta natureza realizados dentro dos limites do Município. Estes, em verdade, são tributados pelo Município por meio do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). Note-se que a essência do serviço prestado é a mesma, diferenciando-se, entretanto, no que pertine à extensão dos serviços. Num caso (ICMS), a extensão da prestação do serviço deve transcender aos limites do Município, sob pena de se tornar um fato em nada relevante para a norma jurídica estadual. A questão aqui não se resolve pela materialidade da prestação do serviço, mas pelo critério espacial da hipótese de incidência.

3.1.3.2.2 Conceito de serviço de comunicação

Novamente aqui a norma tributária não incide sobre a comunicação, mas sobre a prestação do serviço de comunicação. E nesse particular entra um componente muito bem destacado por Marco Aurélio GRECO e Anna Paola ZONARI:

²²⁷PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 10.ed. Rio de Janeiro : Forense, 1997. v.3. p.208-209.

*Presta serviço de comunicação, não aquele que participa da própria relação comunicativa, mas sim aquele que realiza uma atividade consistente em dar condições materiais para que uma relação comunicativa (transmissão de mensagens entre interlocutores) se instaure. Assim, presta o serviço aquele que cuida de fornecer a infra-estrutura mecânica, eletrônica e técnica para a comunicação, instalando equipamentos e sistemas que permitam tal relação. É o caso dos serviços de telefonia, telex, telegrafia etc.*²²⁸ (sem grifos no original).

No mesmo sentido caminha Roque Antônio CARRAZZA.²²⁹

A observação destacada tem o mérito de apartar os dois elementos muito importantes: de um lado, a prestação de serviço, isto é a prestação de utilidade a outrem; e de outro, a comunicação, em si mesma considerada. É importante esta distinção para não incorrer no equívoco de atribuir a quem comunica, ou ao ato de comunicação, o núcleo da hipótese de incidência tributária. O emitente da mensagem não presta o serviço de comunicação. Nem aquele que recebe a comunicação é o destinatário do serviço prestado.

Prestará o serviço de comunicação aquele que disponibilizar a outrem (prestar utilidade a outrem) os meios necessários para que se instaure uma relação comunicativa. Ou seja, a prestação dos serviços pode ser vista como uma intermediação entre o destinatário e o receptor da mensagem. Veja-se o seguinte exemplo: no serviço de telecomunicação, a prestação de serviço está reservada a uma concessionária que disponibiliza instrumentos técnicos necessários e suficientes para que alguém (o emitente) transmita voz ou dados a um terceiro (o receptor). Nem o emitente, nem o receptor prestaram serviços, eles apenas mantiveram uma relação comunicativa. O prestador do serviço foi um terceiro que disponibilizou a eles um meio para que ocorresse a comunicação.

Apenas se esclareça que o exemplo utilizado não encerra o leque de situações possíveis de prestação de serviços de comunicação. Isto para que não se chegue à conclusão equivocada de José Eduardo Soares de MELO, ao afirmar que o

²²⁸GRECO; ZONARI, p.156.

²²⁹CARRAZZA, ICMS, p.115.

imposto incidirá sobre serviços de telecomunicação.²³⁰ A telecomunicação é um dos modos pelos quais poderá ocorrer o fenômeno da comunicação.

Então, o que é, propriamente, comunicar? A expressão comunicação empregada pela Constituição Federal, ao delimitar a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, não é, de per si, um conceito técnico-jurídico. Comunicação é substantivo que deriva do verbo comunicar. Comunicar significa, de acordo com dicionaristas como Caldas AULETE, tornar comum, participar, fazer saber.²³¹ Por conseqüência, a princípio, pode-se dizer que a comunicação prevista no Texto Maior é o gênero de todas as formas pelas quais uma pessoa tem condições de tornar comum, participar, fazer saber, acerca de uma determinada informação.

Ocorre, porém, que é preciso enfrentar outro problema ainda. Trata-se da necessária distinção entre comunicação e difusão. Autores, como Roque A. CARRAZZA, Hugo de Brito MACHADO,²³² Marco Aurélio GRECO e Anna Paola ZONARI²³³ fazem referência de que não incidirá o imposto nos serviços de difusão. Partem, todos eles, do pressuposto de que nessa modalidade de serviços não há um destinatário certo da mensagem veiculada, daí porque não se confundir com serviços de comunicação que, ao contrário, exigem um destinatário, ou mais de um, certos e determinados. Para esses autores, a distinção entre os serviços de comunicação e de difusão pode ser extraída da própria Constituição Federal: ao tratar das competências da União Federal, o artigo 20, inciso XI, trata da exploração dos serviços de telecomunicação e, no inciso XII, trata da exploração de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens; no artigo 22, outorga à União a competência privativa para legislar sobre: “TV - águas, energia, informática, **telecomunicações e radiodifusão;**”; e, finalmente, no artigo 48, inciso XII, atribui ao Congresso Nacional dispor sobre “telecomunicações e radiodifusão;”.

²³⁰MELO, p.100.

²³¹AULETE, p.1064.

²³²MACHADO, *Aspectos...*, p.37 e segs.

²³³GRECO; ZONARI, p.157.

Ousa-se discordar dos doutrinadores citados. Por serviço de comunicação há de se entender o gênero, do qual são espécies tantas quantas modalidades de se comunicar sejam possíveis pelo desenvolvimento tecnológico. O que importa, nesse passo, é que haja um negócio jurídico cujo objeto seja disponibilizar a alguém a transmissão de informações (de voz ou dados, sendo irrelevante o conteúdo da mensagem), pouco importando se há destinatário(s) determinado(s) ou indeterminados. Pelos caracteres indicados pelos doutrinadores citados, não há na essência dos serviços qualquer elemento de distinção.

Roque Antônio CARRAZZA afirma: “... Agora sim: há uma relação negocial entre o prestador e o usuário, que possibilita, a este último, a comunicação. É o quanto basta para que o ICMS incida. Mesmo que o usuário mantenha os equipamentos desligados.” Mais adiante lança outra afirmação: “Só quando o destinatário assume papel ativo, contratando o serviço de comunicação e dele participando, através do envio e do recebimento de mensagens é que o ICMS pode incidir”.²³⁴

Trata-se de uma contradição. Ou será decisivo o papel a ser desempenhado pelo destinatário da mensagem, ou sua participação é irrelevante. Na primeira afirmação, diz-se que basta disponibilizar ao usuário (e ao que parece refere-se ao emitente da mensagem) o instrumental necessário para que este envie sua mensagem (“mesmo que o usuário mantenha os equipamentos desligados”) e, mais adiante, coloca em destaque o receptor da mensagem, dizendo que ele deve assumir papel ativo na comunicação! Ora, são considerações conflitantes e inconciliáveis.

Um exemplo esclarecerá melhor o problema que surge: as mensagens de publicidade e propaganda, que constam da lista de serviços tributáveis pelos municípios, item 85, da Lei Complementar n.º 56/87. Nestes casos, o emitente, isto é, aquele que quer dar publicidade de um determinado fato ou fazer a propaganda de um determinado produto, contrata alguém para que este lhe disponibilize instrumentos (equipamentos, máquinas etc.) para que seja divulgada sua mensagem. Há um número indeterminado de

²³⁴CARRAZZA, ICMS, p.116-117.

destinatários, receptores. Nesta situação, é evidente, não há uma atuação positiva do destinatário, que, diga-se, é indeterminado. E, então, houve comunicação?

A conclusão é de que houve, sim, comunicação. Uma notícia ou um produto foi dado a saber a terceiros (os destinatários da mensagem), ainda que estes terceiros não tenham promovido qualquer atividade para recebê-la. Não só houve comunicação, como também houve o serviço de comunicação. O serviço foi prestado por quem disponibilizou ao emitente os meios materiais necessários para que sua mensagem fosse divulgada, mediante remuneração.

Hugo de Brito MACHADO²³⁵ em comentário ao mesmo exemplo dado ressalta que não se trata de comunicação (no sentido jurídico constitucional) porque o servido pela publicidade ou propaganda não é o destinatário da mensagem, e sim o emitente. Assinala ainda que “se considerada a relação entre quem emite as informações, e quem as recebe, tem-se de concluir que essa prestação de serviços não é onerosa, mas gratuita, porque o destinatário da “comunicação”, além de não identificado, nada paga por ela.”. Reafirmando-se o que foi dito, é necessário distinguir o ato de comunicação (que necessariamente implica um emitente da mensagem e um destinatário, ainda que seja indeterminado) do serviço prestado. Quem presta o serviço não é o emitente, mas quem a esse fornece condições materiais de veicular sua mensagem. Colocando a questão dessa forma, o que se tem é que houve serviço de comunicação, posto que o negócio jurídico – o serviço de comunicação prestado – foi celebrado entre o emitente e aquele que lhe disponibilizou instrumentos necessários à emissão da mensagem, pouco importando se houve um destinatário certo e, mais ainda, se este destinatário pagou pela obtenção da mensagem. A prestação de serviço, insista-se, não se dá entre o emitente e o destinatário, nem mesmo entre o destinatário e o terceiro que disponibilizou o envio da mensagem, razão pela qual é irrelevante se houve pagamento ou não pelo recebimento da mesma.

²³⁵MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS e a radiodifusão. *Revista Dialética*, São Paulo, n.23, p.58 e segs., ago. 1997.

Levando adiante o raciocínio, Hugo de Brito MACHADO conclui que “[...] havendo, como há, na Lei Complementar n.º 56, a indicação de que esse serviço de publicidade e de propaganda é tributável pelo Município, não é razoável entender-se que se trate de hipótese de incidência do ICMS”. Parece-nos justamente ao contrário. O fato de a publicidade e propaganda constarem na Lei Complementar dos serviços tributáveis pelos municípios não autoriza supor que não se trata de hipótese de incidência do ICMS. O raciocínio deve ser inverso, se se trata de serviço de comunicação, então o que houve foi a não recepção dessa Lei Complementar (que é de 1987) pela Constituição de 1988, ao menos no que se refere a esse exemplo dado, em razão da invasão de competência tributária dos Estados e do Distrito Federal.

3.1.4 Sobre a Prestação de Serviço Iniciada no Exterior

A Constituição assegura a incidência do ICMS sobre “serviços prestados no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço”.

De plano é necessário dizer que o imposto não incide sobre o serviço prestado no exterior, mas sim em razão da prestação de serviços efetuada no exterior. Também é de dizer que não é todo o qualquer serviço, senão apenas aqueles que se inserem na competência tributária dos Estados e do Distrito Federal: serviços de transporte e de comunicação.

Há, entretanto, o cuidado de não procurar identificar na espécie uma aparente exceção ao princípio da territorialidade da lei tributária. Iniludível que a norma interna jamais poderá alcançar pessoas ou situações que estejam para além dos limites territoriais do ente tributante. E nem mesmo a questão se resolve por aí. Antes, tem-se que a questão não é relativa à materialidade da hipótese de incidência. Ou, para melhor dizer, a dúvida não se responde partindo da investigação do critério material da hipótese de incidência, mas do seu critério espacial. Nestes termos, pois, é possível falar numa exceção constitucionalmente prevista.

Note-se, por tudo o quanto foi dito, que o texto constitucional ora em exame não se reveste de nenhum elemento diferenciado que leve a dizer do surgimento de uma nova hipótese de incidência. Ao contrário, o texto vem referido aos mesmos serviços anteriormente estudados, mas apenas traz a previsão de uma exceção: ainda que aqueles mesmos serviços de transporte e de comunicação (e, portanto, os mesmos critérios materiais) sejam prestados no exterior, haverá a incidência da norma tributária. Querer, pois, confundir esta exceção constitucional com uma nova hipótese de incidência corresponde a negligenciar o conceito do critério espacial da hipótese de incidência.

Todavia, mais uma vez insiste-se, a norma interna não pode afetar pessoas ou situações que estejam para além dos limites de sua territorialidade. É por isso, pois, que o melhor entendimento aqui revela-se no sentido de compreender que, para que haja a incidência da exceção ora observada, o serviço tenha sido iniciado no território nacional – tributando-se, pois, a integralidade da operação e não apenas a parte que fora realizada internamente –, ou, ao revés, mas pelo mesmo motivo, os serviços que terão por destino o território nacional.

3.2 CONSIDERAÇÕES GERAIS

A primeira consideração a ser feita refere-se à constatação de que sob a sigla ICMS abrigam-se três impostos distintos. E apenas três. Essa verificação, negando existência de outros impostos, só foi possível em razão da análise do critério material da hipótese de incidência de cada um deles, procurando identificar determinadas características que lhes imprimissem identidade própria.

Se três são os impostos, melhor seria que o constituinte procedesse a uma discriminação em separado, facilitando não apenas a compreensão do fenômeno da incidência por aqueles que se dedicam ao estudo da norma jurídica, mas e fundamentalmente, em razão de propiciar uma visão mais clara da discriminação da competência tributária.

De qualquer forma, mediante uma postura científica na investigação do fenômeno normativo, consegue-se descrever o fenômeno e suas implicações, respeitando a unidade do sistema e conferindo-lhe a harmonia desejada.

É nesse caminho que se reafirma: sob a sigla ICMS escondem-se três impostos colocado à competência tributária dos Estados-membros e do Distrito Federal. São três hipóteses de incidência distintas e inconfundíveis que implicam a determinação de três “bases de cálculo” também distintas, conferindo a cada qual uma identidade própria.

Pela metodologia adotada, é coerente falar, portanto, num imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias; num imposto sobre serviços de transporte intermunicipal e interestadual e num imposto sobre serviços de comunicação.

3.3 A BASE DE CÁLCULO DO ICMS

Geraldo ATALIBA, em sua obra *Sistema Constitucional Tributário*, afirma que, ao contrário do que se passa com o Direito Tributário em outros países, o nosso tem um forte e irremediável apelo no Texto Magno. Pretender conhecer, portanto, a base de cálculo do ICMS, assim como sói acontecer com a compostura normativa de todo e qualquer tributo, é um empreendimento que começa necessariamente pela investigação da base de cálculo no plano constitucional.

Superada essa fase, também por um imperativo metodológico, nesse estudo passou-se a verificar o posicionamento da base de cálculo na Teoria da Norma Jurídica Tributária e, posteriormente, revelou-se, também com apelo ao Texto Supremo, o critério material das três hipóteses de incidência do ICMS anteriormente apresentadas.

Um ponto comum emergiu das três hipóteses de incidência, e que será objeto deste item do trabalho: as três hipóteses pressupõem a existência de um **negócio jurídico**.

Ficou patenteado no curso da exposição que o imposto não onera a circulação da mercadoria, nem o serviço de transporte, nem, ainda, o serviço de

comunicação. Estes fenômenos, antes, são resultado de uma determinada conduta humana, esta sim colhida pela norma jurídica tributária como necessária e suficiente para fazer decorrer os efeitos na seara das relações jurídico-tributárias pretendidas pelo legislador infraconstitucional. Pois bem, sendo assim, para cada uma das três hipóteses há a irremediável implicação de um **negócio jurídico** que lhes dê origem. É o que acontece quando se referiu que as operações relativas à circulação de mercadoria decorrem de uma **operação jurídica** que implique, por sua vez, uma transferência de propriedade, daí ser legítimo falar-se numa obrigação de dar. Quanto aos serviços, ambos implicam uma obrigação de fazer, decorrente, também, de um negócio jurídico que lhes dê amparo e legitimidade.

Um parêntese necessário se faz para que não parem dúvidas quanto ao posicionamento agora adotado. Na legislação infraconstitucional encontra-se o comando do artigo 118, inciso I do Código Tributário Nacional que encerra a orientação de se abstrair quanto à validade jurídica dos atos jurídicos para efeito da definição legal do fato gerador. Pois bem, quando se está tratando de negócios jurídicos está se referindo, necessariamente, à determinação do artigo 82 do Código Civil, que trata dos requisitos legais para a validade dos atos jurídicos em geral: agente capaz, objeto lícito e atenção à forma, quando prescrita em lei.

É verdade que para efeito de determinação da hipótese de incidência haverá de ser abstraída a validade jurídica do negócio, mas não a sua existência real, concreta. Ou seja, numa situação em que o comerciante vende uma mercadoria a um menor (ausência de capacidade civil a uma das partes contratantes), fato mais do que corriqueiro na vida social, para efeito da determinação da hipótese de incidência do ICMS o vício apontado é abstraído, não se levando em consideração a validade jurídica do ato. Todavia, é fato que o negócio se realizou, daí porque se dizer existente, ao menos no plano fenomênico.

Aliomar BALEIRO, em comentários ao artigo 118, inciso I do Código Tributário Nacional, acrescenta que a “validade, invalidade, nulidade, anulabilidade ou mesmo a anulação já decretada do ato jurídico são irrelevantes para o Direito

Tributário”.²³⁶ Para ele, basta que tenha sido praticado o ato jurídico erigido pela lei tributária como “fato gerador”, para que a relação jurídica tributária se instaure, pois a obrigação tributária “subsiste independentemente da validade ou invalidade do ato”.

Retornando ao ponto principal, afirmava-se que o negócio jurídico é pautado pela autonomia da vontade. Este princípio desdobra-se em dois outros: a) princípio da liberdade de contratar ou não contratar; b) princípio da liberdade de contratar aquilo que entender.²³⁷ É nesse sentido que o conteúdo do objeto negocial, tanto no que se refere à coisa como ao seu preço, decorre da livre e consciente manifestação da vontade das partes. Daí porque dizer-se que por preço há de se entender o valor que o adquirente, ou o tomador dos serviços, dispõe-se a pagar, e o alienante, ou prestador dos serviços, dispõe-se a receber em troca da coisa ou do serviço prestado.

José Eduardo Soares de MELO, seguindo a orientação que se tem adotado, assevera que “No caso específico do ICMS, a base de cálculo deve representar a quantificação compreendida na ‘operação mercantil’, e na ‘prestação de serviços de transporte interestadual/intermunicipal, e de comunicação’, ou seja, o ‘preço das mercadorias e dos serviços’, respectivamente”.²³⁸ Concorde com ele o professor Hugo de Brito MACHADO.²³⁹

Roque Antônio CARRAZZA não discrepa em suas observações quando, analisando a base de cálculo do ICMS à luz da legislação infraconstitucional, afirma: “[...] E foi o que, corretamente, fez o legislador ordinário, ao estabelecer que a base de cálculo do tributo é o ‘valor de que decorrer a saída da mercadoria’”. Mais ainda, tratando dos serviços de transporte, acrescenta que “[...] a base de cálculo deste tributo só pode ser o preço do serviço de transporte de passageiros (valor da passagem) ou de

²³⁶BALEEIRO, *Direito...*, p.714.

²³⁷RODRIGUES, Silvio. *Direito civil - dos contratos e das declarações unilaterais de vontade*, 24.ed. São Paulo: Saraiva, 1997. v.3. p.15.

²³⁸MELO, p.125.

²³⁹MACHADO, *Aspectos...*, p.68.

cargas (valor de frete)".²⁴⁰ Finalmente, em relação aos serviços de comunicação, afirma que a base de cálculo corresponderá ao preço total desses serviços.

De fato, o preço representativo das operações relativas à circulação de mercadoria ou representativo dos serviços de transporte intermunicipal e interestadual ou, ainda, dos serviços de comunicação tem a virtude de expor objetivamente a riqueza. Ou seja, atende ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que é razoável supor que esse preço revele um fato signo presuntivo de riqueza, fato este que coincide com a perspectiva da materialidade inserida no núcleo dos critérios materiais das hipóteses de incidência.

Em verdade, é bom que se diga, a multiplicidade dos fenômenos econômicos e sociais impede que se tenha apenas uma única opção de base de cálculo. Haverá tantas bases de cálculo para cada tributo, sejam tantas as exteriorizações de riqueza possam ser manifestadas pela hipótese de incidência. No caso que interessa, embora não se possa afirmar peremptoriamente que o preço é a **única** base de cálculo do ICMS, pode-se admitir que é ele uma dentre as manifestações de riqueza que se propagam num negócio jurídico, justamente porque os negócios jurídicos que dão origem às operações relativas à circulação de mercadoria, ou à prestação de serviços de transporte e de comunicação, são informados por um princípio capital às relações jurídicas de ordem privatística: a autonomia da vontade.

3.3.1 A Base de Cálculo na Lei Complementar n.º 87/96

A base de cálculo eleita pelo legislador complementar está contida na Lei Complementar n.º 87, de 16 de novembro de 1996. Promulgada com suporte no artigo 146, combinado com artigo 155, § 2.º, inciso XII, da Constituição Federal, a nova Lei Complementar revogou o Decreto-Lei n.º 406/68, que até então normatizava o ICMS, recepcionado que foi pela Carta de 1988, com força de lei complementar.

²⁴⁰CARRAZZA, ICMS, p.60, 114 e 120.

A base de cálculo – ou as referências abstratas – veio tratada no artigo 13. Não é objeto deste trabalho, volta-se a advertir, um comentário sobre a legislação complementar, mas, antes, investigar a base de cálculo do ICMS à luz do Texto Maior. Daí porque permite-se deixar de comentar todas as disposições que vêm manifestadas no dispositivo legal em apreço, para fixar-se apenas no § 1.º, que determina integrar a base de cálculo do imposto:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle; II - o valor correspondente a: a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

Cuida observar, primeiramente, que o legislador complementar elegeu, como referência abstrata o valor da operação mercantil ou o preço do serviço de transporte intermunicipal e interestadual e do serviço de comunicação (art. 13, incisos I e III). Esta referência abstrata, ou indicação *in abstracto* da base de cálculo tem a felicidade de expressar objetivamente a riqueza que se quer apropriar do contribuinte. Atendem, pois, aos princípios constitucionais estudados anteriormente e, num discurso que envolva os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, pode-se dizer que a Lei Complementar atingiu o fim pretendido: capturou, abstratamente, a riqueza manifestada pelo critério material da hipótese de incidência.

Ocorre, porém, que o mesmo não aconteceu quando pretendeu fazer incluir na base de cálculo do imposto elementos que lhe são estranhos. Estes, a partir de agora, serão objeto de análise.

Tem-se demonstrado ao longo do trabalho que a base de cálculo dos tributos relaciona-se diretamente com os princípios constitucionais. Dentre eles, aqueles que implicam a capacidade contributiva e o não-confisco. Revela-se, assim, uma realidade que boa parte da doutrina ainda não percebeu: é possível aferir a capacidade contributiva e o não-confisco nos chamados tributos indiretos.

Pelo conteúdo informativo da capacidade contributiva – distinto da capacidade econômica –, o legislador, quando da eleição da base de cálculo de um tributo, deve procurar um elemento que seja revelador de riqueza do contribuinte. O valor da operação, sim, reveste-se desta qualidade. O mesmo não se pode dizer do montante do imposto que participa da sua própria base de cálculo. É que o “montante do imposto”, embora faça parte da operação que se sujeita à incidência da norma jurídica tributária, não é manifestação de riqueza. Ao contrário, é a “não-riqueza” que está sendo objeto de tributação.

Há, portanto, a concorrência entre os princípios da capacidade contributiva e do não-confisco. Este manifestado quando se percebe que se exige do contribuinte uma parcela de riqueza que já pertence ao próprio Estado – o “montante do imposto” que integra sua base de cálculo. Ora, a partir daí tem-se uma expropriação ilegítima, irrazoável e desproporcional do patrimônio do contribuinte.

O mesmo se pode dizer quanto à previsão de fazer incluir na base de cálculo do ICMS as parcelas do imposto de importação (II), do imposto sobre produtos industrializados (IPI), do imposto sobre operações de câmbio (IOF), quando se trata da entrada de mercadorias do exterior, ainda quando destinados ao consumo ou ativo permanente do estabelecimento. Também constata-se a exigência do imposto estadual sobre uma base de cálculo que não se coaduna com os princípios citados.

Finalmente, reveste-se do vício de inconstitucionalidade a exigência de se incluir, na base de cálculo do imposto, as parcelas relativas a seguros, notadamente porque configura-se aí invasão de competência, já que tais operações constituem-se em hipótese de incidência do chamado IOF, cuja competência tributária reservou-se à União Federal (art. 153, inciso V, CF/88).

Quanto à inclusão de juros, é mister uma explicação maior. Muitas vezes, até para atender ao mercado, o comerciante, industrial ou equiparado, é forçado a realizar vendas a prazo. Nestes casos, o valor da operação mercantil é diverso daquele realizado à vista. Todavia, ainda que os juros estejam embutidos no valor da operação, este será a base de cálculo do ICMS. Viu-se que a hipótese de incidência do ICMS, em caso dessa

natureza, é a operação relativa à circulação de mercadorias. Portanto, se a operação deu-se por um valor diverso daquele que seria à vista, não importa para a norma jurídica tributária. Importa, sim, qual o valor da operação e este será, pela natureza do negócio celebrado, diverso em relação à mesma operação se celebrada à vista.

Não se confunde, pois, com aqueles outros negócios jurídicos complexos, em que, além de uma operação relativa à circulação de mercadoria, celebra-se um contrato de mútuo (por exemplo, vendas com cartão de crédito). Os juros aí incidentes têm origem diversa. Decorrem eles do contrato de mútuo e não, propriamente, da operação relativa à circulação de mercadoria, que foi realizada à vista. Assim, pretender fazer incluir esta modalidade de juros na base de cálculo do ICMS implicará invasão de competência, posto que constituem-se em hipótese de incidência de tributo reservado à competência da União, novamente (IOF - art. 153, inciso V, CF/88).

Essas observações não pretendem, de forma alguma, esgotar o tema da base de cálculo na Lei Complementar, mas servem, de outro lado, para pôr à prova o que anteriormente foi exposto na relação existente entre base de cálculo e os princípios constitucionais.

CONCLUSÕES

No decorrer do trabalho foram adiantadas algumas conclusões, já antecipando o objeto desta parte final. Todavia, aproveita-se o momento para remarcar o posicionamento acerca de alguns problemas lançados.

- O direito tributário brasileiro possui uma particularidade que o distingue dos demais países. Essa peculiaridade reside no fato de que no Brasil o sistema tributário é minuciosamente definido pela Constituição Federal, tendo o legislador ordinário pouco espaço para exercer a discricionariedade na elaboração das hipóteses de incidências tributárias.
- Quando se afirma que a Constituição é um texto legal que contempla normas jurídicas vertidas em princípio ou em regras, reconhece-se que princípios jurídicos também são normas jurídicas, isto é, possuem carga normativa, ainda que de baixa densidade.
- Em razão desse reconhecimento, distingue-se a norma jurídica em duas espécies: os princípios e as regras. Os primeiros, indicativos de valores consagrados pelo ordenamento constitucional, são impositivos de uma otimização, comportam ponderação e balanceamento e, portanto, não admitem antinomias, mas coexistência. As regras, ao contrário, prescrevem imperativamente uma exigência, não admitindo ponderação, nem convivência antinômica.
- Ao lado de estabelecer garantias individuais em face do exercício do poder de tributar, a Constituição descreve minuciosamente a competência tributária de cada um dos entes políticos.
- Uma das pilstras que dão sustentação ao princípio federativo, cláusula pétrea da Constituição, é a rígida discriminação de competência

tributária, isto é, a outorga da prerrogativa aos entes políticos dotados de competência legislativa para instituir *in abstracto* tributos.

- Criar *in abstracto* tributos significa estabelecer, por lei, a regra jurídica tributária, isto é, descrever a hipótese de incidência da regra, os sujeitos da relação jurídica e os elementos de quantificação da obrigação tributária (base de cálculo e alíquota).
- A Constituição, ao discriminar a competência tributária, estabelece uma regra-padrão de incidência para cada um dos tributos nela discriminados, ou seja, uma hipótese de incidência possível, uma base de cálculo possível, os possíveis sujeitos ativo e passível etc.
- A atuação do legislador ordinário em matéria tributária, portanto, é exercida em pequeno espaço de discricionariedade, não podendo desvirtuar a regra-padrão de incidência possível de cada um dos tributos.
- Nesse sentido, é possível identificar, a partir da Constituição, qual será a base de cálculo possível de cada um dos impostos discriminados na Constituição, inclusive a do ICMS, reservado à competência dos Estados-membros e do Distrito Federal.
- Na construção da regra jurídica tributária (exercício da competência tributária), o legislador deverá eleger como base de cálculo do tributo algo que dimensione a ação humana descrita na hipótese de incidência.
- A determinação da base de cálculo do ICMS se dará por lei complementar, em atenção ao que dispõe o artigo 146, inciso III, letra “a” da Constituição, notadamente porque, recaindo o imposto sobre operações mercantis, inclusive sobre operações interestaduais, é um campo fértil para a instauração de conflitos de competência entre os Estados-membros.

- O princípio da capacidade contributiva, enquanto determinação dirigida ao legislador no sentido de que, na composição da regra jurídica tributária, eleja uma condição de exteriorização de riqueza, é um princípio, ainda que implícito, reconhecido pela Constituição Federal.
- Distinguem-se, pois, os princípios da capacidade contributiva e o da capacidade econômica, este expressamente consignado no § 1.º, do art. 145, da Constituição Federal. O da capacidade econômica implica uma proporcionalidade da carga tributária em razão da capacidade de cada indivíduo concorrer para as despesas públicas.
- A atenção ao princípio da capacidade contributiva também se dá com a eleição da base de cálculo, de tal forma que esta deverá corresponder a um critério que traduza objetivamente a riqueza revelada na construção da hipótese de incidência tributária.
- O princípio do não-confisco, enquanto garantia individual em face da atividade tributária do Estado, impõe um limite a partir do qual essa atividade passará a ser ilegítima, apropriando-se o Estado de parcela indevida do patrimônio do particular.
- A ausência de uma limitação expressa não significa, em hipótese alguma, o enfraquecimento normativo desse princípio. Ao contrário, é justamente a ausência de uma pré-determinação desse limite que dá ao princípio uma plasticidade suficiente para controlar, caso a caso, o exercício da atividade tributária do Estado.
- Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade das leis são peças-chaves para a compreensão dos princípios do não-confisco e o da capacidade contributiva. Aqui, novamente, a ausência de uma pré-determinação de conteúdo de todos esses princípios, antes de enfraquecê-los, fortalece-os, pois servirão como meios legítimos e, mais

do que isso, fundamentais para o controle dos atos legislativos, nomeadamente na eleição da base de cálculo do ICMS.

- O princípio da razoabilidade das leis, corolário que é da cláusula do devido processo legal, implica a necessária compatibilidade das conseqüências das prescrições normativas a um *standard* de justiça, de ponderação, de prudência que se identificam a partir dos princípios maiores contemplados, expressa ou implicitamente, na Constituição.
- O princípio da proporcionalidade das leis, por sua vez, conseqüente do princípio do Estado de Direito, implica uma ponderação entre a adequação da medida normativa, a necessidade dessa medida para atingir aos fins a que se destina e o balanceamento entre as vantagens e desvantagens decorrentes dessa medida.
- Os dois princípios, embora construídos pela jurisprudência estrangeira, são plenamente verificáveis no direito brasileiro, inclusive com a sua utilização pelo Supremo Tribunal Federal para o controle de constitucionalidade dos atos normativos.
- Em última análise, a conjugação desses princípios (da razoabilidade e da proporcionalidade das leis) potencializa o controle de constitucionalidade dos atos normativos, abrindo as possibilidades para que o judiciário investigue o mérito desses atos e a sua compatibilidade com os princípios conformadores do direito brasileiro e, também, do direito tributário brasileiro.
- A regra jurídica tributária, vista na sua compostura lógica, é composta por dois elementos: a hipótese de incidência, que descreve uma ação humana, e um conseqüente normativo, em que se estabelecem os indicativos da relação jurídica decorrente da observação, no mundo fenomênico, da ocorrência da ação descrita abstratamente na hipótese.

- A hipótese de incidência revela quatro critérios necessários para a demarcação precisa dessa ação: o critério material, o espacial, o temporal e o subjetivo.
- O conseqüente, por sua vez, por traduzir-se na relação jurídica, revelará o critério pessoal (sujeitos ativo e passivo dessa relação) e o critério quantitativo (base de cálculo e alíquota que, uma vez conjugadas, determinarão o montante da dívida tributária).
- A base de cálculo não é apenas uma “ordem de grandeza” ou uma “expressão numérica” eleita pelo legislador sobre a qual incide a alíquota para a determinação da dívida tributária. Mais do que isso, o legislador deverá eleger como base de cálculo do tributo algo que necessariamente dimensione a ação descrita na hipótese de incidência.
- Decorre daí que a base de cálculo desempenha duas funções: uma função *quantificadora*, exercida no momento em que a base de cálculo se presta a, em conjugação com a alíquota, determinar o montante da dívida; e uma função *estruturante*, decorrente do papel que a base de cálculo desempenha na estruturação da regra jurídica tributária, ao lado da hipótese de incidência.
- Sob a sigla ICMS abrigam-se três distintos impostos: um imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, outro sobre a prestação de serviços de transporte intermunicipal ou interestadual e outro, finalmente, sobre a prestação de serviços de comunicação.
- São três impostos distintos, ainda que todos reservados à competência tributária dos Estados-membros e do Distrito Federal, porque a análise do artigo 155 da Constituição Federal permite identificar três combinações igualmente distintas de hipótese de incidência e de base de cálculo.

- O imposto incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias tem como pressuposto que sejam operações jurídicas que impliquem a circulação jurídica (transferência de propriedade) de mercadorias.
- O conceito de mercadorias, para a legislação tributária, é o mesmo empregado no direito comercial, ou seja, bem móvel e corpóreo objeto da atividade mercantil.
- A prestação de serviços de transporte, no âmbito intermunicipal e interestadual, pressupõe um contrato de prestação de serviços, ou seja, que essa prestação se faça de forma onerosa e profissional.
- Por serviço de comunicação deve-se entender aquele serviço pelo qual uma pessoa disponibiliza a outra instrumentos necessários para que esta possa comunicar (tornar comum) a sua mensagem. Igualmente pressupõe a onerosidade e o profissionalismo.
- A caracterização das ações humanas descritas nas hipóteses acima deve levar em consideração, ainda, em razão do profissionalismo daqueles que realizam as operações relativas à circulação de mercadorias ou daqueles que prestam serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação, que não é qualquer sujeito que as praticam, senão apenas aqueles que por meio dessas ações exercem o seu ofício.
- É também por decorrência dessas ações que se pode afirmar que o ICMS tem como característica incidir sobre negócios jurídicos.
- Ora, se a base de cálculo deve representar um aspecto de grandeza da hipótese de incidência, e se a hipótese de incidência do ICMS, em última análise, é um negócio jurídico, então a base de cálculo desse imposto deve corresponder a um aspecto de grandeza do negócio jurídico do qual se estabelecerá a relação jurídica tributária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 2.ed. São Paulo : Saraiva, 1998.
- ANDRADE, José Carlos Vieira de. **Os direitos fundamentais na constituição portuguesa de 1976**. Coimbra : Almedina, 1987.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 4.ed. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1990.
- _____. ICM sobre importação de bens de capital para uso do importador. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, v.250, p.114-120, abr./jun. 1975.
- _____. Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos estados e municípios - limites à norma geral - código tributário nacional. **Revista de Direito Público**, São Paulo, v.10, p.45-80, out./dez. 1969.
- _____. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1968.
- ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM - base de cálculo (diferença entre venda financiada e venda a prazo). **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n.41, p.91-116, jul./set. 1987.
- _____. ICM - autonomia dos estabelecimentos. Operação mercantil - impossibilidade de negócio consigo mesmo - não há circulação dentre de uma pessoa jurídica. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n.43, p.222-234, jan./mar. 1988.
- BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atual. Mizabel Abreu Machado Derzi. 11.ed. Rio de Janeiro : Forense, 1999.
- _____. ICM sobre importação de bens de capital para uso do importador. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, v.250, p.138-150, abr./jun. 1975.
- _____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atual. Mizabel Abreu Machado Derzi. 7.ed. Rio de Janeiro : Forense, 1998.
- BALERA, Wagner. Capacidade contributiva. **Cadernos de Pesquisas Tributárias**, São Paulo, v.14, p.235-276, 1989.
- BARACHO, José Alfredo de Oliveira. Processo e constituição: o devido processo legal. **Revista de Direito Público**, São Paulo, n.68, p.55-79, out./dez. 1993.
- BARRETO, Aires. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1987.
- BARROS, Suzana de Toledo. **Os princípios da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais**. Brasília : Brasília Jurídica, 1996.
- BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição**. São Paulo : Saraiva, 1996.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2.ed. São Paulo : Saraiva, 1972.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 4.ed. São Paulo : Malheiros Editores, 1993.

BORGES, José Souto Maior. ICM sobre importação de bens de capital para uso do importador. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, v.250, p.120-131, abr./jun. 1975.

_____. A fixação em lei complementar das alíquotas máximas do imposto sobre serviços. **Projeções - Revista Brasileira de Tributação e Economia**, ano I, n.10, ago. 1976.

_____. **Ciência feliz - sobre o mundo jurídico e outros mundos**. Recife : Fundação Cultural, 1994.

_____. O fato gerador do ICM e os estabelecimentos autônomos. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n.103, p.33-48, jan./mar. 1971.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Adicional do imposto de renda, em favor dos Estados-membros. Inconstitucionalidade da Lei 1.394, de 02.12.88, do Estado do Rio de Janeiro. Recurso Extraordinário n.º 140.887-1/RJ. Importec Importadora de Ferramentas Técnicas Ltda. e Estado do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Moreira Alves. 18 fev. 1993. **Revista Trimestral de Jurisprudência**, v.149, tomo 2, p.587, maio 1994.

_____. Majoração excessiva de imposto. Recurso Extraordinário n.º 18.331. Marques e Viegas e Prefeitura Municipal de Santos. Relator: Ministro Orosimbo Nonato. 21 set. 1951.

_____. Taxa judiciária. Taxa Judiciária é tributo da espécie taxa. Essa natureza jurídica não foi alterada com a edição da Emenda Constitucional n.º 7/77. Se a Taxa Judiciária, por excessiva, criar obstáculo capaz de impossibilitar a muitos a obtenção da prestação jurisdicional, é ela inconstitucional, por ofensa ao disposto na parte inicial do § 4.º do artigo 153 da Constituição. Representação n.º 1.077/RJ. Procurador Geral da República e Assembléia Legislativa e Governador do Estado do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Moreira Alves. 28 mar 1984. **Revista Trimestral de Jurisprudência**, v.112, tomo 1, p.34-67, abr. 1985.

_____. Ação Rescisória: Mprov. 1577-6/97, arts. 4.º e parág. único. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1.753/DF. Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil e Presidente da República. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. 12 jun. 1998. **Diário da Justiça da União**, p.51.

_____. Constitucional. Medida Provisória. Reedição. Possibilidade. Requisitos de Relevância e Urgência. Previdenciário. Contribuição dos Servidores Públicos ao PSSSP. Medida Provisória n.º 560, de 26.7.94. Princípio da Anterioridade Nonagesimal. C. F., art. 195, § 6º. Recurso Extraordinário n.º 217.162/DF. Sindicato dos Servidores do Poder Judiciário e do Ministério Público da União no Distrito Federal e Presidente do Tribunal Regional Federal da 1.ª Região. Relator: Ministro Carlos Velloso. 26 fev. 1999. **Diário da Justiça da União**, p.17.

_____. Constituição Federal/67, art. 153, § 4.º (EC n.º 7/77). Contribuição social. Remuneração de trabalhadores autônomos e administradores (incidência). Lei n.º 7.787/89, art. 3.º, I (inconstitucionalidade). Recurso Extraordinário n.º 166.772/RS. Abastecedora Tonolli Ltda. e Instituto Nacional do Seguro Social - INSS. Relator: Ministro Marco Aurélio. 12 maio 1994. **Revista Trimestral de Jurisprudência**, v.156, tomo 2, p.666, maio 1996.

_____. Partidos Políticos - Indicação de Candidatos - Pressupostos - Inconstitucionalidade. Exsurgem conflitantes com a Constituição Federal os preceitos dos pars. 1. e 2. do artigo 5. da lei

n.º 8.713/93, no que vincularam a indicação de candidatos a Presidente e Vice-Presidente da República, Governador e Vice-Governador e Senador a certo desempenho do partido político no pleito que a antecedeu e, portanto, dados fácticos conhecidos. A Carta de 1988 não repetiu a restrição contida no artigo 152 da pretérita, reconhecendo, assim, a representação dos diversos segmentos sociais, inclusive os que formam dentre as minorias. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 958-3/RJ. Partido da Reedificação da Ordem Nacional - PRONA e Presidente da República. Relator Ministro Moreira Alves. 25 ago. 1995. **Diário da Justiça da União**, p.77.

BULGARELLI, Waldírio. **Contratos mercantis**. 9.ed. São Paulo : Atlas, 1997.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MOREIRA, Vital. **Fundamentos da constituição**. Coimbra : Coimbra Editora, 1991.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 6.ed. Coimbra : Livraria Almedina, 1996.

CANTO, Gilberto Ulhôa. Capacidade contributiva. **Cadernos de Pesquisas Tributárias**, São Paulo, v.14, p.1989.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 4.ed. São Paulo : Malheiros, 1993.

_____. **ICMS**. 4.ed. São Paulo : Malheiros, 1998.

CARRIÓ, Genaro R. **Notas sobre derecho y lenguaje**. 4.ed. Buenos Aires : Abeledo-Perrot, 1994.

CARVALHO, Paulo de Barros. **A regra matriz do ICM**. (inédito)

_____. **Curso de direito tributário**. 6.ed. São Paulo : Saraiva, 1993.

_____. Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM. **Cadernos de Pesquisas Tributárias**, São Paulo, n.3, p.321-358, 1978.

_____. **Teoria da norma tributária**. 3.ed. São Paulo : Max Limonad, 1998.

_____. **Direito tributário - fundamentos jurídicos da incidência tributária**. São Paulo: Saraiva, 1998.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 9.ed. São Paulo : Atlas, 1996.

CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. **O devido processo legal e a razoabilidade das leis na nova constituição do Brasil**. 2.ed. Rio de Janeiro : Forense, 1989.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. Contribuições previdenciárias. Não-recolhimento. Art. 95, d, da Lei 8.212/91. Inconstitucionalidade. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v.736, p.503-532, fev. 1997.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à constituição de 1988 - sistema tributário**. Rio de Janeiro : Forense, 1990.

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

_____. ICM sobre importação de bens de capital para uso do importador. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, v.250, p.131-138, abr./jun. 1975.

- DANTAS, F.C. de San Tiago. Igualdade perante a lei e "Due Process of Law". **Revista Forense**, São Paulo, v.116, p.357-367, abr. 1948.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado e COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo : Saraiva, 1982.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Direito constitucional tributário e "Due Process of Law"**. 2.ed. São Paulo : Forense, 1986.
- FAGUNDES, M. Seabra. **O controle dos atos administrativos pelo poder judiciário**. 3.ed. Rio de Janeiro : Forense, 1957.
- _____. O princípio constitucional da igualdade perante a lei e o poder legislativo. **Revista de Direito Administrativo**, São Paulo, v.41, p.1-12, jul./set. 1955.
- FALCÃO, Amílcar Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6.ed. Rio de Janeiro : Forense, 1995.
- _____. O problema das fontes do direito tributário. **Revista de Direito Administrativo**. São Paulo, v.41, p.13-32, jul./set. 1955.
- FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9.^a tiragem da 4.ed. São Paulo : Resenha Tributária, 1984. v.1.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Constituição brasileira e modelo de estado : hibridismo ideológico e condicionantes históricas. **Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política**, São Paulo, n.17, out./dez. 1996.
- FERREIRA, Waldemar. **Tratado de direito comercial**. São Paulo: Saraiva, 1962. v.6.
- GÉNOVA GALVÁN, Alberto. Los regimenes de determinacion de la base imponible. **Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Publica**, Madrid, v.36, n.181, p.13-55, jan./fev. 1986.
- GOMES, Orlando. **Contratos**. Atual. Humberto Theodoro Júnior. 18.ed. Rio de Janeiro : Forense, 1998.
- GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- GRECO, Marco Aurélio; ZONARI, Anna Paola. ICMS - materialidade e princípios constitucionais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 4.ed. Belém : CEJUP, 1995. v.2.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. Incidência do ICMS nas transferências de bens entre estabelecimentos do mesmo grupo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.10, p.54-63, jul. 1996.
- GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Ensaio de teoria constitucional**. Fortaleza : UFC - Imprensa Universitária, 1989.
- JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**. 2.ed. Buenos Aires : Abeledo-Perot, 1996.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

- JUSTEN FILHO, Marçal. Capacidade contributiva. **Cadernos de Pesquisas Tributárias**, São Paulo, v.14, 1989.
- _____. **O imposto sobre serviços na constituição**. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1995.
- LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios constitucionais tributários**. São Paulo : Malheiros, 1996.
- LIMA, Pêrsio de Oliveira. Conceito constitucional do ICM. **Revista de Direito Público**, São Paulo, n.22, p.333-337, out./dez. 1972.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. São Paulo : Dialética, 1997.
- _____. Capacidade contributiva. **Cadernos de Pesquisas Tributárias**, São Paulo, v.14, p.119-140, 1989.
- _____. **Curso de direito tributário**. 12.ed. São Paulo : Malheiros, 1997.
- _____. Hipótese de incidência do ICM. **Cadernos de Pesquisas Tributárias**, São Paulo, v.3, p.257-283, 1978.
- _____. O ICMS e a radiodifusão. **Revista Dialética**, São Paulo, n.23, p.58-60, agosto, 1997.
- _____. **Temas de direito tributário**. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1993.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Capacidade contributiva. **Cadernos de Pesquisas Tributárias**, São Paulo, n.14, p.33-90, 1989.
- _____. **Sistema tributário na constituição de 1988**. 2.ed. São Paulo : Saraiva, 1990.
- _____. O fato gerador do ICM. **Cadernos de Pesquisas Tributárias**, São Paulo, n.3, p.285-306, 1978.
- MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 6.ed. Rio de Janeiro : Livraria Freitas Bastos, 1957.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Elementos de direito administrativo**. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1991.
- MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS - teoria e prática**. 2.ed. São Paulo : Dialética, 1996.
- MENDES, Gilmar Ferreira. **Controle de constitucionalidade: aspectos jurídicos e políticos**. São Paulo : Saraiva, 1990.
- MENDONÇA, J.X. Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro**. 9.ed. Rio de Janeiro : Freitas Bastos, 1934. 1.^a parte, v.5.
- MORAES, Bernardo Ribeiro. O imposto sobre circulação de mercadorias no sistema tributário nacional. **Caderno de Pesquisas Tributárias**, São Paulo, v.3, p.23-108, 1978.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14.ed. São Paulo : Saraiva, 1995.
- NUNES, Pedro. **Dicionário de tecnologia jurídica**. 12.ed. Rio de Janeiro : Freitas Bastos, 1993.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Capacidade contributiva. **Cadernos de Pesquisas Tributárias**, São Paulo, v.14, p.169-190, 1989.

- PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. 10.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. v.3.
- RAMOS, José Nabantino. O conceito de circulação. **Revista de Direito Público**, São Paulo, n.2, p.36-40, out./dez. 1967.
- RIPERT, Georges. **Tratado elemental de derecho comercial**. Buenos Aires : Tipográfica Editora Argentina, 1954. v.4.
- ROCHA, Valdir de Oliveira. **Determinação do montante do tributo**. 2.ed. São Paulo : Dialética, 1995.
- RODRIGUES, Leda Boechat. A corte suprema dos Estados Unidos e o “governo dos juízes” (1895-1937). **Revista Forense**, São Paulo, v.161, p.63-84, 1955.
- RODRIGUES, Silvio. **Direito civil - dos contratos e das declarações unilaterais de vontade**. 24.ed. São Paulo : Saraiva, 1997. v.3.
- SACCONI, Luiz Antônio. **Gramática em tempo de comunicação**. 4.ed. São Paulo : Companhia Editora Nacional, 1976.
- SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre : Livraria do Advogado, 1998.
- SICHES, Luis Recaséns. **Nueva filosofía de la interpretación del derecho**. 3.ed. México : Porrúa, 1980.
- SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 7.ed. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1991.
- SOUSA, Rubens Gomes de. IVC, ICM e conferência de bens móveis ao capital de sociedades. **Revista de Direito Público**, São Paulo, n.2, p.139-149, out./dez. 1967.
- SPISSO, Rodolfo R. **Derecho constitucional tributário**. Buenos Aires : Depalma, 1993.
- STUMM, Raquel Denize. **Princípio da proporcionalidade no direito constitucional brasileiro**. Porto Alegre : Livraria do Advogado, 1995.
- TARSITANO, Alberto. El principio constitucional de la capacidad contributiva. In: GARCÍA BELSUNCE, Horácio. **Estudios de derecho onstitucional tributario - en homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui**. Buenos Aires : Depalma, 1994, p.301-341.
- URÍA, Rodrigo. **Derecho mercantil**. Madrid, 1958.
- VIEIRA, José Roberto. **IPI - a regra-matriz de incidência - texto e contexto**. Curitiba : Juruá, 1993.
- VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. 6.ed. Buenos Aires: Depalma, 1997.
- _____. El principio constitucional de no confiscatoriedad en materia tributaria. In: GARCÍA BELSUNCE, Horácio. **Estudios de derecho constitucional tributario en homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui**, Buenos Aires : Depalma, 1994, p.217-269.
- VIVANTE, Cesar. **Tratado de derecho mercantil**. 1.ed. Madrid : Editorial Reus, 1936. v.3.
- WAGNER, José Carlos Graça. Hipótese de incidência e fato gerador do ICM. **Cadernos de Pesquisas Tributárias**, São Paulo, n.3, p.307-319, 1978.