



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CAMPUS REITOR JOÃO DAVID FERREIRA LIMA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

José Guilherme de Bem Gouvêa

A APLICAÇÃO DA SELETIVIDADE COM BASE NA ESSENCIALIDADE AO
IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA COMO MEIO DE
GARANTIA DAS JUSTIÇAS SOCIAL E FISCAL

Florianópolis

2020

José Guilherme de Bem Gouvêa

**A APLICAÇÃO DA SELETIVIDADE COM BASE NA ESSENCIALIDADE AO
IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA COMO MEIO DE
GARANTIA DAS JUSTIÇAS SOCIAL E FISCAL**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação
em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina
para a obtenção do Grau de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Carlos Araújo Leonetti

Florianópolis
2020

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Gouvêa, José Guilherme de Bem
A Aplicação Da Seletividade Com Base Na Essencialidade
Ao Imposto Sobre Serviços De Qualquer Natureza Como Meio De
Garantia Das Justiças Social E Fiscal / José Guilherme de
Bem Gouvêa ; orientador, Carlos Araújo Leonetti, 2020.
194 p.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa
Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós
Graduação em Direito, Florianópolis, 2020.

Inclui referências.

1. Direito. 2. ISS. 3. Capacidade Contributiva . 4.
Justiça. 5. Seletividade e Essencialidade. I. Araújo
Leonetti, Carlos . II. Universidade Federal de Santa
Catarina. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

José Guilherme de Bem Gouvêa

**A APLICAÇÃO DA SELETIVIDADE COM BASE NA ESSENCIALIDADE AO
IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA COMO MEIO DE
GARANTIA DAS JUSTIÇAS SOCIAL E FISCAL**

O presente trabalho em nível de mestrado foi avaliado e aprovado por banca examinadora composta pelos seguintes membros:

Prof. Dr. Carlos Araújo Leonetti
Instituição Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Prof. Dr. Humberto Pereira Vecchio
Instituição Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Prof.(a) Dr.(a) Carolina Vieira Senna
Instituição Complexo de Ensino Superior de Santa Catarina (CESUSC)

Certificamos que esta é a **versão original e final** do trabalho de conclusão que foi julgado adequado para obtenção do título de mestre em direito.

Coordenação do Programa de Pós-Graduação

Prof. Dr. Carlos Araújo Leonetti
Orientador(a)

Florianópolis, 2020.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço ao meu orientador, Professor Dr. Carlos Araújo Leonetti, pela oportunidade e por toda a ajuda prestada. O senhor me permitiu pensar, construir ideias, escrever com minhas próprias palavras, sem preciosismos ou quaisquer interferências meramente estilísticas. Ao mesmo tempo, contribuiu enormemente com sugestões, correções e apontamentos, sempre pertinentes e necessários.

Aos meus pais, Lúcia e José Paulo, que, além de todo o amor e apoio incondicional, sempre me proporcionaram educação de qualidade. Eu sei que vocês não mediram esforços para que eu tivesse as melhores oportunidades.

À minha namorada, Maria Eduarda, por todo o amor e suporte, sempre me encorajando a fazer o meu melhor. Os momentos ao teu lado sempre foram – e sempre serão – os que irão se opor àqueles ruins da vida.

Aos meus sócios e, muito mais do que isso, amigos, Eduardo Bertoncini, Rodrigo Bertoncini e Rodrigo Tissot, por compreenderem a minha ausência e lerem, por infindáveis vezes, os meus maçantes capítulos.

Ao meu ~~tio~~ irmão, Luís Felipe Espíndola Gouvêa, pelas correções/sugestões realizadas e pela inspiração que és e sempre serás.

Aos meus colegas de pós-graduação, pelas conversas, auxílio e profundo conhecimento do regimento interno do PPGD. Em especial: Gustavo Becker, Gustavo Quint, Isaac Medeiros, Mateus Costa, Ivan Remor e William Rossato.

À Petúnia e à Bibi, pelo companheirismo inabalável.

RESUMO

Esta dissertação busca, a partir das noções de justiça social e fiscal, fundamentar a aplicação da seletividade com base na essencialidade ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Além disso, visa definir um núcleo conceitual à essencialidade enquanto critério de seletividade, a fim de delimitar seu espectro de aplicação. Exordialmente, abordam-se as principais características e os aspectos da hipótese de incidência do ISS, assim como eventuais conflitos com os demais impostos sobre o consumo (ICMS e IPI). Em seguida, passa-se à análise da capacidade contributiva e suas interações com o princípio da igualdade e a garantia do mínimo existencial. Ainda nesse mesmo capítulo, aborda-se a natureza normativa, o conceito e as previsões constitucionais expressas da seletividade, especialmente no que diz respeito àquela cujo critério de seleção se dá com fulcro na essencialidade de mercadorias, produtos industrializados e serviços. Em seguida, o estudo centra-se nas célebres teorias de justiça desenvolvidas por Aristóteles, Hans Kelsen, John Rawls e Chaim Perelman, no intuito de delinear preceitos à formulação das teorias de justiça social e fiscal. Por fim, no capítulo derradeiro, valendo-se das teorias de justiça expostas adrede, cunham-se parâmetros e características convergentes às teorias de justiça social e fiscal, a fim de, com base em seus ditames, fundamentar a aplicação da seletividade ao ISS enquanto imperativo lógico de justiça. Ainda, busca-se, a partir da teoria dos conceitos jurídicos determinados, delimitar o conceito e alcance da essencialidade enquanto critério da seletividade aplicável ao ISS.

Palavras Chave: Justiça. Seletividade. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Capacidade Contributiva. Mínimo Existencial.

ABSTRACT

This dissertation seeks, based on the notions of social and fiscal justice, to support the application of selectivity based on the essentiality to the Service Tax (ISS). In addition, it aims to define a conceptual core to essentiality as a selectivity criterion, in order to delimit its spectrum of application. Exceptionally, the main characteristics and aspects of the ISS incidence hypothesis are addressed, as well as possible conflicts with other taxes on consumption (ICMS and IPI). Then, we proceed to the analysis of the contributory capacity and its interactions with the principle of equality and the guarantee of the existential minimum. Still in this same chapter, the normative nature, the concept and the constitutional provision expressed of selectivity are addressed, especially with regard to the one whose selection criterion is based on the essentiality of goods, industrialized products and services. Then, the study focuses on the famous theories of justice developed by Aristotle, Hans Kelsen, John Rawls and Chaïm Perelman, in order to outline precepts for the formulation of theories of social and fiscal justice. Finally, in the final chapter, using the theories of justice exposed before, parameters and characteristics converging to the theories of social and fiscal justice are coined, in order, based on their dictates, to base the application of selectivity to the ISS while logical imperative of justice. Still, it is sought, from the theory of determined legal concepts, to delimit the concept and scope of essentiality as a selectivity criterion applicable to the Service Tax (ISS).

Keywords: Justice. Selectivity. Service Tax. Contributory Capacity. Tax Fairness. Existential Minimum.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade
AgR – Agravo Regimental
ARE – Recurso Extraordinário com Agravo
Art. – Artigo
CF – Constituição Federal
DJ – Diário da Justiça
DJE – Diário da Justiça eletrônico
EC – Emenda Constitucional
ED – Embargos de Declaração
EDv – Embargos de Divergência
e.g. – *exempli gratia*, por exemplo
ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
i. e. – *id est*, isto é
IPI – Imposto sobre produtos industrializados
IPTU – Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana
IR – Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza
IRPF – Imposto de renda da pessoa física
IRPJ – Imposto de renda da pessoa jurídica
ISS – Imposto sobre serviços de qualquer natureza
ITCMD – Imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos
ITR – Imposto sobre a propriedade territorial rural
LC – Lei Complementar
MC – Medida Cautelar
Min. – Ministro
n. – número
PPGD – Programa de Pós-Graduação em Direito
QO – Questão de Ordem
RE – Recurso Extraordinário
STF – Supremo Tribunal Federal
STJ – Superior Tribunal de Justiça
TRF4 – Tribunal Regional Federal da 4ª Região
UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina
v.g. – *verbi gratia*, por exemplo

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	18
2. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN)	20
2.1 HISTÓRICO E COMPETÊNCIA CONSTITUCIONAL	20
2.2 CARACTERÍSTICAS GERAIS.....	21
2.3 ASPECTOS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA	23
2.3.1 Hipótese de Incidência	23
2.3.1.1 Aspecto Material.....	23
2.3.1.1.1 Conflito de Competência com o ICMS	26
2.3.1.1.2 Conflito de Competência com o IPI	29
2.3.1.2 Aspecto Temporal	31
2.3.1.3 Aspecto Espacial.....	32
2.3.1.3.1 Histórico Legislativo	32
2.3.1.3.2 Histórico Jurisprudencial.....	34
2.3.1.3.3 Local do Estabelecimento Prestador	39
2.3.1.4 Aspecto Pessoal	41
2.3.1.4.1 Sujeito Ativo	41
2.3.1.4.2 Sujeito Passivo.....	42
2.3.1.4.2.1 Contribuinte.....	43
2.3.1.4.2.2 Responsável.....	44
2.3.1.5 Aspecto Quantitativo	45
2.3.1.5.1 Base de Cálculo	45
2.3.1.5.2 Regime de Alíquota Variável	46
2.3.1.5.2.1 Base de Cálculo do ISS Variável	46
2.3.1.5.2.1 Alíquota do ISS Variável	48
2.3.1.5.3 Regime de Alíquota Fixa	49
2.3.1.5.3.1 Tributos Fixos e Tributo de Alíquota Fixa.....	49
2.3.5.1.1.2 ISS fixo.....	52
3. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA	56
3.1 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	56
3.1.1 Capacidade Contributiva nas Constituições Brasileiras	56
3.1.2 Conceito de Capacidade Contributiva	58
3.1.3 Expressão “sempre que possível” do § 1º, do art. 145, da CF.....	60

3.1.4 Capacidade Contributiva e Igualdade.....	63
3.1.4.1 Igualdade	63
3.1.4.2 Igualdade perante a Lei e Igualdade na Lei.....	65
3.1.4.3 Capacidade Contributiva como Critério da Igualdade	67
3.1.5 Capacidade Contributiva e Garantia do Mínimo Existencial.....	68
3.1.6 Juridicização do Princípio e Limitação de Eficácia segundo Alfredo Augusto Becker	74
3.1.7 Progressividade Tributária	77
3.1.7.1 Proporcionalidade Tributária.....	77
3.1.7.2 Conceito de Progressividade Tributária	78
3.1.7.3 Progressividade no Imposto sobre a Renda.....	80
3.1.7.3 Progressividade dos Impostos Reais	82
3.2 SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA.....	84
3.2.1 Natureza Normativa da Seletividade.....	84
3.2.1.1 Distinção entre Regras e Princípios.....	84
3.2.1.2 Seletividade, regra ou princípio?	88
3.2.2 Conceito de Seletividade	92
3.2.3 Seletividade no IPI	94
3.2.4 Seletividade no ICMS.....	96
4. TEORIAS DE JUSTIÇA	100
4.1 O MEIO TERMO DE ARISTÓTELES.....	100
4.2 NORMAS DE JUSTIÇA SEGUNDO Kelsen.....	107
4.3 JUSTIÇA COMO EQUIDADE PARA JOHN RAWLS	122
4.4 JUSTIÇA FORMAL DE CHAÏM PERELMAN.....	132
5. A APLICAÇÃO DA SELETIVIDADE AO ISS	142
5.1 A JUSTIÇA COMO FUNDAMENTO.....	142
5.1.1 Justiça Social.....	143
5.1.2 Justiça Fiscal.....	148
5.1.3 A Essencialidade como Critério de Igualdade.....	152
5.2 A (IN)DETERMINAÇÃO DO CONCEITO DE ESSENCIALIDADE	156
5.2.1 Conceitos Jurídicos Indeterminados	157
5.2.2 Núcleo Conceitual de Essencialidade	161
5.2.2.1 Critérios de Essencialidade.....	162
5.2.2.2 Essencialidade e Promoção de Valores Constitucionais	167

5.2.3 Serviços Essenciais e Supérfluos	173
5.2.3.1 Zona de Certeza Positiva	173
5.2.3.2 Zona de Certeza Negativa.....	174
5.2.4.3 Zona de Indeterminação	175
6. CONCLUSÃO.....	178
REFERÊNCIAS	184

1. INTRODUÇÃO

A presente dissertação possui como tema a aplicação da seletividade tributária com base na essencialidade ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Para tanto, busca fundamento nas noções de justiça social e fiscal, especialmente nos consectários de respeito à capacidade contributiva e garantia ao mínimo existencial.

O problema de pesquisa exsurge diante da ausência de balizas ao legislador ordinário na cominação de alíquotas ao ISS. Diferentemente do que ocorre com o ICMS e o IPI em que deve ser observada a seletividade com base na essencialidade enquanto critério de cominação de alíquotas, ao ISS não foi reservado nenhum critério para tanto.

Diante disso, buscou-se validar a seguinte hipótese de pesquisa: *A despeito da ausência de comando constitucional expreso como ocorre com o IPI e o ICMS, pode-se estender a seletividade tributária ao ISS como meio de garantir a capacidade contributiva e o mínimo existencial enquanto imperativos das justiças social e fiscal.*

O objetivo geral é, portanto, averiguar se as justiças social e fiscal, aliadas à capacidade contributiva e à garantia ao mínimo existencial, são capazes de fundamentar a aplicação da seletividade com base na essencialidade ao ISS, bem como qual o alcance e conteúdo dessa imposição.

Já como objetivos específicos, a pesquisa almeja: i) dissecar os principais elementos do ISS ao expor seu histórico, características gerais e aspectos da hipótese de incidência; ii) delinear o conceito de capacidade contributiva enquanto alicerce de toda a tributação, relacionando-a à igualdade e a garantia do mínimo existencial, assim como a seletividade, particularmente aquela fundada na essencialidade; iii) apresentar as teorias de justiça de Aristóteles, Hans Kelsen, John Rawls e Chaïm Perelman; e iv) deduzir as teorias de justiça social e fiscal como alicerces da aplicação da seletividade com base na essencialidade ao ISS para, em seguida, traçar um conceito nuclear de serviços essenciais e supérfluos.

No primeiro capítulo, reservado à consecução do primeiro objetivo específico, inicia-se com uma breve retrospectiva histórica e um apanhado das características gerais relativas ao ISS, com especial destaque à repercussão econômica indireta do tributo. Passa-se, então, ao estudo – com base na terminologia idealizada por Geraldo Ataliba – dos aspectos da hipótese de incidência do ISS. Além da especial relevância conferida aos aspectos material e espacial do tributo, observa-se sua interação e eventuais conflitos com o ICMS e o IPI.

Vistos os fundamentos que caracterizam o ISS, o segundo capítulo centra-se no estudo relativo à capacidade contributiva enquanto norteadora da tributação, principalmente daquela

por meio de impostos. Verifica-se seu conceito, alcance e limitações, além de sua íntima relação com a igualdade, a capacidade econômica e o mínimo existencial.

Ainda nesse capítulo, apresenta-se a seletividade a partir de uma análise de sua natureza normativa com fulcro nas teorias de distinção de regras e princípios formuladas por Dworkin e Alexy, tal qual a contribuição desenvolvida por Humberto Ávila. Em seguida, expõe-se seu conceito, bem como suas manifestações em impostos, como IPTU, ITR e, especialmente, no ICMS e IPI.

No terceiro capítulo abordam-se as célebres teorias de justiça idealizadas por Aristóteles, Hans Kelsen, John Rawls e Chaïm Perelman. Não se pretende, neste capítulo, cunhar um conceito universal de justiça, válido e aplicável em qualquer lugar e tempo. Tal tarefa, ao qual se debruçaram tantas mentes brilhantes, parece, a um só tempo, inalcançável e etérea, além de destoante ao objetivo deste trabalho científico.

Pretende-se, com a exposição dessas teorias, acentuar suas mais relevantes características e contribuições ao tema, como também destacar seus mais significativos pontos de convergência.

No quarto e derradeiro capítulo, utiliza-se dos conceitos de justiça então formulados para deduzir aqueles de justiça social e fiscal. A última, enquanto recorte específico ao direito tributário, atrai as noções de capacidade contributiva e garantia ao mínimo existencial como seus corolários. Assim, munindo-se dessas concepções, buscar-se-á fundamentar a aplicação da seletividade com base na essencialidade ao ISS.

Por fim, no intuito de conferir conteúdo à essencialidade enquanto critério da seletividade, perscruta-se, com apoio na teoria dos conceitos jurídicos indeterminados, seu núcleo conceitual. A partir desse exame, definem-se suas zonas de certeza positiva e negativa e de indeterminação, criando balizas interpretativas e prescritivas ao hermeneuta e legislador.

O método de procedimento adotado será o monográfico e o método de abordagem será dedutivo. A técnica de pesquisa utilizada será de análise bibliográfica (livros, artigos científicos publicados em revistas especializadas, legislação e demais documentos) e jurisprudencial.

2. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN)

2.1 HISTÓRICO E COMPETÊNCIA CONSTITUCIONAL

As raízes históricas de um imposto sobre serviços remontam ao ano de 1812, quando o Príncipe Regente D. João VI instituiu a necessidade de concessão de uma espécie de alvará para o exercício de determinadas atividades (OLIVEIRA, 2011, p. 15). Em 1836, por meio da Lei Orçamentária nº 70¹, o tributo passou a ser denominado de imposto sobre lojas e a incidir sobre todos os estabelecimentos que promoviam a venda de bens (HARADA, 2008, p.1).

Nos anos seguintes, a figura embrionária de um imposto sobre serviços teve expressão bastante tímida, até que, por meio da Constituição de 1891, foi outorgada competência exclusiva aos Estados-membros da Federação para a criação de um imposto sobre “indústria e profissões” (art. 9º, inciso IV²).

Esse imposto foi mantido sob a competência dos Estados pela Constituição de 1934 (art. 8º, I, g³), porém era arrecadado por Estado e Município em partes iguais (art. 8º, II, § 2º⁴). Já a Constituição de 1946 previa a competência impositiva municipal (art. 29, IV e V⁵). Somente em 1965 (art. 15⁶), com a Emenda Constitucional nº 18, é que foi conferida aos Municípios a competência para instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza (HARADA, 2008, p. 2-3).

Sob a égide da Constituição de 1988, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) encontra respaldo no art. 156, inciso III, que outorga aos Municípios a competência para instituir o tributo sobre serviços de qualquer natureza prestados em seu território, ressalvados aqueles compreendidos na competência estadual (em que incide ICMS) – assim como ocorria

¹ 4º O imposto estabelecido pelo § 2º do Alvará de 20 de Outubro de 1812 será substituído nesta Côrte e nas Captaes da Bahia, Pernambuco e Maranhão pelo novo imposto de 10 por cento do aluguel das lojas constantes do citado paragrapho, e extensivo a qualquer casa ou loja, que contiver generos expostos á venda, seja por grosso ou a retalho; e bem assim ás casas de consignaçon de escravos, ás em que se vender carne verde, ás fabricas de charutos, ás cocheiras e cavalhariças que contenhão seges e cavallos de aluguel, e aos escriptorios dos Negociantes, Advogados, Tabelliães, Escrivães, Corretores, e Cambistas. Nas demais Cidades e Villas do Imperio, sujeitas ao antigo imposto, será este cobrado, como d'antes, sendo porém extensivo aos novos objectos de que trata este paragrapho.

² Art 9º - É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos: 4º) sobre indústrias e profissões.

³ Art 8º - Também compete privativamente aos Estados: I - decretar impostos sobre: g) indústrias e profissões;

⁴ § 2º - O imposto de indústrias e profissões será lançado pelo Estado e arrecadado por este e pelo Município em partes iguais.

⁵ Art. 29. Além da renda que lhes é atribuída por força dos §§ 2º, 4º, 5º e 9º do art. 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem ao Municípios os impostos: IV - de licenças; V - de indústrias e profissões;

⁶ Art. 15. Compete aos Municípios o impôsto sôbre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

na CF de 1965 –, como transporte intermunicipal e interestadual, bem como serviços de comunicação.

Logo, a competência atribuída pela Constituição aos Municípios na norma sob comento, art. 156, III, é ampla, pois é afastada apenas aquela atribuída aos Estados (art. 155, II, da CF). Por tal motivo, é usual denominar o tributo inserido nessa competência ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, o que já indica sua abrangência ampla e residual (SCAFF, 2013. p. 4048).

No âmbito da legislação nacional, as normas gerais de direito tributário pertinentes ao ISS estão dispostas na Lei Complementar nº 116/03. Essa, além de definir aspectos da hipótese de incidência (com exceção do critério quantitativo, em que apenas estabeleceu balizas), traz consigo a lista anexa de serviços que, quando prestados, desencadeiam o fato gerador do tributo. As demais questões encontram previsão nas respectivas legislações municipais.

2.2 CARACTERÍSTICAS GERAIS

Antes de propriamente adentrar o arquétipo tributário do ISS e definir seus aspectos da hipótese de incidência tributária, interessa traçar algumas características gerais que este imposto apresenta no sistema tributário brasileiro.

No que diz respeito à distinção dicotômica entre tributos fiscais, cujo objetivo precípua é a arrecadação de recursos ao Estado, e extrafiscais, em que, apesar da arrecadação, busca-se estimular ou desestimular determinadas atividades do contribuinte, o ISS é caracterizado por ser predominantemente fiscal (CARVALHO, 2014, p. 227).

Apesar de não configurar classificação propriamente tributária, é comum a classificação de impostos com base em sua repercussão econômica, distinguindo-os entre diretos e indiretos⁷. Impostos de repercussão econômica direta são aqueles cujo ônus é suportado pelo próprio agente que pratica o fato gerador, como é o caso do imposto de renda (IR). Já os indiretos são aqueles cujo ônus é repassado ao próximo elo da cadeia, geralmente o consumidor ou tomador do serviço, tido como contribuinte de fato (TORRES, 2011, p. 377).

⁷ Não se desconhece a visão esposada por Alfredo Augusto Becker (2013, p. 574) que rechaça veementemente a distinção entre tributos diretos e indiretos, inclusive para fins didáticos, uma vez que, na concepção do autor, é impossível “conhecer a verdadeira incidência econômica do tributo”, bem como “a identificação do contribuinte “de fato” é impraticável”. A rigor, o “contribuinte de fato” é mera ficção desprovida de qualquer cientificidade: não é contribuinte sobre nenhum aspecto e não suporta qualquer ônus divisível na figura do tributo ou qualquer outro custo sob o espectro contábil. Não obstante, utilizar-se-á a classificação unicamente para discernir aquele que pratica o fato gerador e/ou possui o dever jurídico de recolher o tributo (contribuinte ou responsável) daquele que, por adquirir determinado produto ou serviço, arca com seu preço, cuja composição depende do cômputo de custos (dentro os quais, tributos).

Com base nessa classificação, o ISS variável é, na qualidade de imposto sobre o consumo, indireto, uma vez que o encargo financeiro é destacado, incluído no preço do serviço e repassado a terceiro (tomador do serviço). Isso significa que eventuais variações em sua carga importam, via de regra, em aumento direto e proporcional – quando não superior – do preço do serviço.

Trata-se de mera composição de custos em que o tributo, assim como os insumos, salário dos funcionários, etc., integra o preço final da mercadoria ou do serviço. A elevação da carga tributária, nesses impostos indiretos, significa apenas um incremento de custos ao alienante/prestador, cujo repasse (elevação do preço em reflexo ao aumento do tributo) é direcionado ao consumidor enquanto adquirente/tomador (FABRETTI, 2014, p. 165).

Todavia, também pode ser direto, como ocorre com o ISS de alíquota fixa, ao qual estão sujeitos os profissionais liberais ao desenvolverem atividade uniprofissional, em que o tributo é calculado não em razão do serviço, mas é exigido em valor fixo mês a mês (HARADA, p. 77-89).

Quanto à classificação relativa à pessoalidade, isto é, se pessoal – em que as características do sujeito que pratica o fato gerador interferem no *quantum* do tributo –, ou real, em que o fato gerador deve ser isoladamente considerado, independentemente de quem o pratica, o ISS sói ser classificado como real (CARNEIRO, 2013, p. 112).

Além disso, o ISS é de caráter residual, tendo em vista que somente poderá onerar os serviços não compreendidos pelo ICMS, cuja Constituição Federal outorgou competência para onerar serviços de transporte intermunicipal e interestadual, bem como serviços de comunicação.

Por fim, como todo imposto, é não vinculado, ou seja, sua cobrança independe de qualquer atividade estatal, mas de manifestação de riqueza pelo próprio contribuinte, e possui receita não afetada, de modo que não suporta qualquer intento do legislador infraconstitucional de direcionar suas receitas (CARNEIRO, 2013, p. 112).

No que tange ao lançamento, no caso do ISS variável esse se dá por homologação (CARNEIRO, 2013, p. 113). Nessa modalidade, a apuração do imposto devido é feita pelo próprio contribuinte que, dentro do prazo do vencimento, realiza o pagamento sem qualquer participação do Fisco (BORGES, 1999, p. 382).

Já no caso do ISS fixo, é comum que o lançamento seja realizado de ofício – ou seja, de forma espontânea e sem a participação do contribuinte (com base em dados cadastrais fornecidos pelo contribuinte preteritamente) – pelo próprio Fisco Municipal, que envia ao

endereço do contribuinte uma espécie de “carnê” com os valores devidos a título de ISS fixo (PATROCÍNIO, 2017, p. 458).

Não obstante, assevera Sérgio Pinto Martins (2017, p. 395) que, por vezes, esse lançamento de ISS fixo pode dar-se por declaração, em que o próprio contribuinte presta as informações por meio de declaração (número de profissionais habilitados em determinada atividade), mas o cálculo do valor devido – a partir dos indexadores previstos na lei municipal – é feito pelo Fisco.

2.3 ASPECTOS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

2.3.1 Hipótese de Incidência

Os aspectos da hipótese de incidência, no escólio de Geraldo Ataliba (2013, p. 76), são “partes” de um todo unitário e indivisível chamado hipótese de incidência, que, em sua lição, é “a descrição legislativa (necessariamente hipotética) de um fato cuja ocorrência *in concreto* a lei atribui força jurídica de determinar o nascimento da obrigação tributária”.

Separados unicamente para fins didáticos, a fim de melhor desenvolver a ciência do direito tributário, tais aspectos não ostentam sentido *de per se* e dependem, portanto, da sua união indissociável. Com isso, o intérprete pode seguramente definir a hipótese de incidência e responder às perguntas “o que deve pagar” (aspecto material), “onde deve pagar” (aspecto espacial), “quando deve pagar” (aspecto temporal), “quem e para quem deve pagar” (aspecto subjetivo) e “quanto deve pagar” (aspecto quantitativo) (ATALIBA, 2013, p. 76).

A partir da resposta desses questionamentos, é possível construir o arquétipo tributário e averiguar se o acontecimento fático do mundo fenomênico se amolda à regra geral e abstrata contida na legislação.

2.3.1.1 Aspecto Material

O aspecto material da hipótese de incidência, na lição de Geraldo Ataliba (2013, p. 107):

O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h. i.) consiste: é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito na h. i.; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i. Este aspecto dá, por assim dizer, a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há na sua configuração.

Quando se fala no aspecto material da hipótese de incidência de um tributo, a despeito das intensas discussões terminológicas (BECKER 2013), refere-se, no plano factual, ao *fato gerador* do tributo, ou mesmo ao *fato imponível* (ATALIBA, 1999, p. 51) ou ainda ao *fato jurídico tributário* (CARVALHO, 2012, p. 245). Sem embargo às discussões doutrinárias que permeiam o termo, utilizar-se-á, para definir a situação factual bastante para desencadear a incidência do tributo, a expressão *fato jurídico tributário*.

Para a definição do aspecto material do ISS, é imperiosa a definição do que se deve entender por serviço, haja vista se tratar do cerne desse imposto. Aires F. Barreto (2009, p. 64) elucida que serviço corresponde a um “esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial”. Pressupõe, portanto, a presença de outro indivíduo, no bojo de uma relação jurídica, cujo objeto é uma obrigação de fazer (BARRETO, 2009, p. 29):

Releva esclarecer que a prestação de serviços, enquanto fato jurídico-tributário, só tem aptidão de desencadear o fenômeno da incidência se considerada uma atividade-fim de uma dada relação contratual de natureza privada, cujo objeto é o fornecimento de utilidade material ou imaterial obtida pelo desempenho de um esforço físico ou intelectual (GRUPENMACHER, 2014, p. 84).

Adicionalmente, esse serviço há de expressar conteúdo econômico, caso contrário não haveria manifestação de riqueza passível de tributação, bem como o tributo seria imensurável ante a inexistência de dimensão ou capacidade contributiva. Assevera Aires F. Barreto (2009, p. 31) que: “só é serviço tributável, destarte, o esforço humano com conteúdo econômico”.

[...] é forçoso que a atividade realizada pelo prestador apresente-se sob a forma de ‘obrigação de fazer’. Eis aí outro elemento caracterizador da prestação de serviços. Só será possível a incidência do ISS se houver um negócio jurídico mediante o qual uma das partes se obrigue a praticar certa atividade, de natureza física ou intelectual recebendo, em troca, remuneração. (CARVALHO, 2007)

Além disso, Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 774) ressalta que não se incluem como serviços tributáveis por meio de ISS:

a) o serviço público, tendo em vista ser ele abrangido pela imunidade (art. 150, IV, a, da Carta Fundamental); b) o trabalho realizado para si próprio, despido que é de conteúdo econômico; c) o trabalho efetuado em relação de subordinação, abrangido pelo vínculo empregatício

O serviço público, sob a ótica de Aires F. Barreto (2009 p. 302) não se amolda ao aspecto material da hipótese de incidência por não desenvolver no bojo de uma relação jurídica privada, de modo que sua “contraprestação”, quando específico e divisível, ocorre por meio de taxas.

O trabalho realizado a si próprio, além de não configurar negócio jurídico diante da ausência de polos distintos, é desprovido de caráter econômico, visto que qualquer espécie de contraprestação seria esvaecida pela confusão. Por fim, o serviço efetuado em relação de emprego é evidentemente desprovido de caráter negocial.

Ainda, importa ressaltar que esse serviço – cuja aceção fora traçada acima –, Aires F. Barreto (2009, p. 303-304) deve ser prestado de forma: i) efetiva; ii) habitual e iii) lucrativa. Assim é que, para a configuração do fato gerador, não basta a mera expectativa da prestação do serviço disposta em contrato – ocorrência “potencial” –, mas a sua realização no mundo fenomênico. Além disso, a prestação esporádica, por não revelar capacidade contributiva, não importa na incidência do tributo.

Por fim, além de todas características já delineadas, a Constituição Federal reservou à Lei Complementar Nacional a tarefa de definir o que são serviços de qualquer natureza (art. 146, III, “a”, da CF), de modo que somente serão tributáveis os serviços ali descritos. A previsão encontra bastante resistência na doutrina⁸, uma vez que haveria desnaturação da competência municipal em razão da atuação do legislador nacional em definir quais serviços podem ser tributados pelo ISS (MELO, 2012, p. 292).

Vale ainda trazer o conceito de serviço tributável desenvolvido por Ricardo Anderle (2016, p. 104), que busca desvincular o aspecto material do tributo da concepção civilista de uma obrigação de fazer. Sugere o autor que serviço para fins de ISS seria “toda e qualquer atividade objeto de um negócio jurídico, com conteúdo econômico, capaz de geral utilidade, material ou imaterial, a terceiro e prevista na lista de serviços editada por lei complementar” (ANDERLE, 2016, p. 104).

Afirma que a Constituição Federal, ao referir-se aos serviços “definidos em lei complementar” (art. 156, II, *in fine*, da CF) busca extravasar o conceito civilista de serviço, de modo que seria assim caracterizado aquele ali disposto. Seria serviço, portanto “atividade residual à de circulação de mercadorias”, uma vez que “é doutrina, e não a lei civil, que relaciona o conceito de serviço à obrigação de fazer” e “essa definição está ultrapassada” (ANDERLE, 2016, p. 104). Aduz, ainda, que a prova disso é a previsão, como serviço tributável, da locação de bens, atividade que não configura obrigação de fazer.

A despeito do respeito nutrido pelo autor, discorda-se do referido posicionamento, uma vez que, apesar da Constituição empregar o vocábulo “serviço” com diferentes aceções ao longo de seu texto, não buscou conferir-lhe aspecto tão abrangente no que diz respeito ao ISS.

⁸ Destacam-se: José Eduardo Soares de Melo, Clélio Chiesa, Aires Barreto, Paulo de Barros Carvalho, Leandro Paulsen e outros.

A previsão “definidos em lei complementar” visa criar um rol de serviços que, uma vez instituído o ISS no território do Município, devem ser por ele tributados, a fim de que, por exemplo, para burlar a alíquota mínima, o ente não institua ISS sobre determinada atividade.

Além disso, crê-se que a extração da materialidade constitucional do tributo, assim como ocorre com ICMS (mercadoria) e IPTU (propriedade), por exemplo, passa pelo cotejo dos termos tributários com aqueles de natureza civil, de modo que, nem tanto ao céu, nem tanto à terra, o espectro tributário deve relacionar-se com suas raízes civis.

Por fim, no que diz respeito à rigidez da lista de serviços – se taxativa, exemplificativa – Clélio Chiesa (2003, p. 53), por exemplo, defende que a lista é meramente exemplificativa, de modo que o legislador municipal pode tributar serviços diversos dos ali previstos. Leandro Paulsen (2014, p. 377), por outro lado, entende que a lista, apesar de taxativa, admite interpretação extensiva (de modo a albergar serviços que, apesar de não expressamente previstos, guardam similaridade).

O Supremo Tribunal Federal, ao ser indagado sobre a abrangência da lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/03, entendeu pela sua taxatividade, mas admitiu a interpretação extensiva dos itens ali contidos (RE n. 361.829⁹), ou seja, podem-se tributar serviços que não os expressamente mencionados, desde que análogos àqueles já previstos.

2.3.1.1.1 Conflito de Competência com o ICMS

A Constituição Federal, por meio do art. 155, II¹⁰, outorgou competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituírem em seus territórios o Imposto sobre Mercadorias e Serviços de Transporte Intermunicipal, Interestadual e de Comunicação (ICMS).

No que diz respeito exclusivamente aos serviços tributáveis por um ou outro, a questão é bem delineada pela CF: em se tratando de serviço descrito no art. 155, II (transporte interestadual, intermunicipal e de comunicações), a competência será exclusiva do imposto

⁹ EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. LEI COMPLEMENTAR: LISTA DE SERVIÇOS: CARÁTER TAXATIVO. LEI COMPLEMENTAR 56, DE 1987: SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL: EXCLUSÃO. I. - É taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, a lista de serviços anexa à lei complementar, embora comportem interpretação ampla os seus tópicos. Cuida-se, no caso, da lista anexa à Lei Complementar 56/87. II. - Precedentes do Supremo Tribunal Federal. III. - Ilegitimidade da exigência do ISS sobre serviços expressamente excluídos da lista anexa à Lei Complementar 56/87. IV. - RE conhecido e provido. (RE 361829, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 13/12/2005). Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261539>. Acesso em 20/09/2019.

¹⁰ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

estadual. Os demais serviços – de qualquer natureza – poderão ser tributados pelo ISS, v. g., transporte de abrangência unicamente municipal, excluído da competência do ICMS.

Apesar disso, há significativa ocorrência de conflitos entre operações mercantis e prestação de serviços, a exemplo do que ocorria com serviços gráficos¹¹ e restaurantes¹². Nesses casos, impende uma definição precisa da distinção entre as duas atividades: circulação de mercadorias e prestação de serviços.

Roque Antônio Carrazza (2010, p. 126) utiliza da distinção entre obrigação de fazer e dar para discernir entre ISS e ICMS. Na obrigação de dar, há a obrigação de entregar coisa já existente, enquanto na obrigação de fazer requer-se realização de algo inexistente.

Todavia, não é incomum operações que envolvam tanto obrigação de dar como de fazer, de modo que o critério adrede se mostra, por vezes, insuficiente. É o caso, por exemplo, do fornecimento de medicamentos e refeições em internações hospitalares¹³.

Assim, diante da insuficiência da distinção apenas baseada na natureza da obrigação – de dar ou fazer –, Aires F. Barreto (2009, p. 237) sugere observar a finalidade da atividade, isto é, se o bem é empregado como meio ou como fim da relação jurídica:

A distinção - vital - entre o fornecimento de coisa, qualificável como mercadoria, e a prestação de um serviço, que envolve a aplicação de um material, repousa, ainda, no discernimento entre coisas como meio e coisas como fim. Diante da operação mercantil a coisa é o objeto do contrato; sua entrega é a própria finalidade da operação. No caso da prestação de serviço a coisa é simples meio para a realização de um fim. A finalidade não é mais o fornecer ou entregar uma coisa, mas diversamente, prestar um serviço, para o qual o emprego ou aplicação de coisas (materiais) é mero meio.

Outro critério, sinalizado por Ricardo Anderle (2016, p. 181-184), é o de previsão em Lei Complementar¹⁴. Apesar de reconhecer que parcela da doutrina o utiliza apenas como

¹¹ O STF, nos autos da MC na ADI n. 4.389, entendeu que, em se tratando de produção de embalagens destinadas à operações industriais ou comerciais, há incidência de ICMS, enquanto que, em se tratando de serviço gráfico personalizado, há incidência de ISS.

¹² No que diz respeito ao fornecimento de alimentos e bebidas, inclusive em restaurantes, e o STJ possui entendimento sumular (súmula 163/STJ) de que incide ICMS: “O ICMS incide sobre o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos congêneres, cuja base de cálculo compreende o valor total das operações realizadas, inclusive aquelas correspondentes à prestação de serviço...” (REsp 1.135.534/PE, rel. Min. Luiz Fux, 1ª Seção, j. em 9-12-2009, DJe 1º-2-2010). O entendimento é combatido por Aires F. Barreto (2009, p. 239), que entende ser caso típico de incidência de ISS e não de ICMS, em que há prestação de serviço (preparo da refeição) com a mera utilização de material (alimentos), e não mercadoria.

¹³ Sobre o assunto, o STJ possui entendimento sumular (súmula n. 274) no sentido de que “O ISS incide sobre o valor dos serviços de assistência médica, incluindo-se neles as refeições, os medicamentos e as diárias hospitalares”.

¹⁴ O referido critério foi utilizado como fundamento para a tributação via ICMS, e não ISS, de óculos de grau, diante da ausência de previsão em Lei Complementar, conforme extrai-se da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. DELIMITAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ENTRE ESTADOS E MUNICÍPIOS. ICMS E ISS. OPERAÇÕES "MISTAS". CRITÉRIOS. SERVIÇOS DE ELABORAÇÃO DE ÓCULOS POR ENCOMENDA. ART. 155, § 2º, IX, B, CF. LC 116/03. 1. A ação declaratória em sede tributária pode ter como escopo a declaração de inexistência de relação jurídica que tenha por

critério auxiliar – quando inexitosos os demais –, o autor afirma que este possui preponderância sobre os outros, uma vez que, em sua concepção, a própria Constituição Federal o teria definido como capaz de solucionar eventuais controvérsias.

Desse modo, sugere o autor a adoção das seguintes regras: i) o ICMS incidirá sobre operações de exclusiva circulação de mercadorias; ii) o ISS incidirá sobre as atividades descritas em lei complementar, inclusive sobre mercadorias quando não houver ressalva; iii) incidirá ISS, sobre a parcela de serviços, e ICMS, sobre mercadoria, quando a lei complementar assim determinar; iv) incide ICMS sobre a circulação de mercadorias, ainda que com prestação de serviços, quando a lista anexa à lei complementar for silente; v) não incidirá ICMS ou ISS nas operações não previstas na lista anexa e que não configurem circulação de mercadorias (ANDERLE, 2016, p. 310).

Não obstante a sugestão de utilização da lista anexa à lei complementar como meio de solução de conflitos, o autor reconhece que conflitos de competência ainda podem exsurgir,

objeto determinado tributo. 2. O efeito prospectivo da decisão contínua submete-se ao princípio da legalidade ínsita na Súmula 239/STF, no sentido da coisa julgada temporal (a contrário sensu do Resp. 1.045978/RS e consoante o Resp. 638377/MG). À guisa de exemplo, verbis: PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO RESCISÓRIA. VIOLAÇÃO A LITERAL DISPOSIÇÃO DE LEI (CPC, ART. 485, V). EFICÁCIA TEMPORAL DA COISA JULGADA. 1. A sentença, ao examinar os fenômenos de incidência e pronunciar juízos de certeza sobre as conseqüências jurídicas daí decorrentes, certificando, oficialmente, a existência, ou a inexistência, ou o modo de ser da relação jurídica, o faz levando em consideração as circunstâncias de fato e de direito (norma abstrata e suporte fático) que então foram apresentadas pelas partes. Por qualificar norma concreta, fazendo juízo sobre fatos já ocorridos, a sentença, em regra, opera sobre o passado, e não sobre o futuro. 2. Portanto, também quanto às relações jurídicas sucessivas, a regra é a de que as sentenças só têm força vinculante sobre as relações já efetivamente concretizadas, não atingindo as que poderão decorrer de fatos futuros, ainda que semelhantes. Elucidativa dessa linha de pensar é a Súmula 239/STF. (...) (REsp 638377/MG, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/03/2005, DJ 21/03/2005, p. 260) 3. A delimitação dos campos de competência tributária entre Estados e Municípios, relativamente à incidência de ICMS e de ISS, está disciplinada pela Carta Magna (art. 155, II, § 2º, IX, b e 156, III), bem como por normas infraconstitucionais (art. 2º, IV, da LC 87/96 e art. 1º, § 2º, da LC 116/03). Precedentes: STF, Primeira Turma, RE 144795, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 12.11.93; STF, RE 129.877, Min. Marco Aurélio, DJ de 127.11.92. 4. A Primeira Seção desta e. Corte firmou entendimento no sentido de que: (a) sobre operações "puras" de circulação de mercadoria e sobre os serviços previstos no inciso II, do art. 155 da CF (transporte interestadual e internacional e de comunicações) incide ICMS; (b) sobre as operações "puras" de prestação de serviços previstos na lista de que trata a LC 116/03 incide ISS; (c) e sobre operações mistas, incidirá o ISS sempre que o serviço agregado estiver compreendido na lista de que trata a LC 116/03 e incidirá ICMS sempre que o serviço agregado não estiver previsto na referida lista. Precedente: REsp 1092206/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 23/03/2009; AgRg no AgRg no REsp 1168488/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, DJe 29/04/2010). 5. In casu, conforme reconhecido pela própria recorrente, a atividade da autora, consistente na elaboração e comercialização de óculos de grau personalizados, sob prescrição médica, não está prevista na Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116/03, o que implica reconhecer a incidência do ICMS, nos termos das fundamentações acima delineadas. 6. Recurso especial a que se nega provimento. (REsp 1102838/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/12/2010, DJe 17/12/2010). Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200802743214&dt_publicacao=17/12/2010. Acesso em 24/09/2019

especialmente no que diz respeito à previsão de atividades exclusivamente mercantis como se serviços fossem:

É preciso interpretar os itens da lista e evoluir na compressão das atividades econômicas ali mencionadas, algo com que a ciência do direito tributário não se tem preocupado ultimamente, porquanto não reconhece a lei como demarcatória dos limites entre o ISS e o ICMS. [...]. Nos casos em que a lista elege atividades flagrantemente mercantis, desconectadas de qualquer atividade imaterial prestada em favor de terceiro, deverão ser declarados inconstitucionais pelo Poder Judiciário (ANDERLE, 2016, p. 316-317).

A solução adotada por Ricardo Anderle parece conferir maior segurança jurídica aos embates entre ISS e ICMS, todavia, crê-se que ao ISS não foi conferida a competência para tributar “todas as atividades econômicas que não configuram, exclusivamente, circulação de mercadorias” (ANDERLE, 2016, p. 316), mas que também configuram serviço sob a acepção desenvolvida no tópico anterior.

2.3.1.1.2 Conflito de Competência com o IPI

No que diz respeito ao conflito entre Imposto sobre Serviços (ISS) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) de competência da União, a principal controvérsia diz respeito à denominada “industrialização por encomenda”, em que há a presença de uma obrigação de fazer e, em seguida, uma obrigação de dar.

De acordo com Clélio Chiesa (2005, p.68) a industrialização por encomenda pode ocorrer de três maneiras: i) o cliente, diante da necessidade de um bem específico, requer a confecção de determinado produto industrializado; ii) outro fabricante, diante da necessidade de submeter determinado produto próprio à processo de industrialização, fornece a matéria prima para que alguém o faça; iii) situação similar à anterior, porém sem o fornecimento de matéria prima.

A solução adotada por Carrazza (2015, p. 128) passa pela averiguação do grau de personalização da industrialização: se requerida de forma específica (com características peculiares), incide ISS; se não há personalização – mas mera requisição do produto que, a partir disso, será industrializado com características genéricas – há a incidência de IPI.

No julgamento do REsp n. 1.231.669¹⁵, o Superior Tribunal de Justiça entendeu que, na atividade de fornecimento de montagem de elevadores, há incidência exclusiva de ISS, uma

¹⁵ TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. FORNECIMENTO DE ELEVADORES. IPI. NÃO INCIDÊNCIA. 1. A atividade de fornecimento de elevadores, que envolve a produção sob encomenda e a instalação no edifício, encerra, precipuamente, uma obra de engenharia que complementa o serviço de construção civil, não se enquadrando no conceito de montagem industrial, para fins de incidência do IPI. 2. Recurso especial provido.

vez que, apesar da utilização de materiais, trata-se de etapa da obra indissociável do todo¹⁶. Ainda, no caso de composição gráfica sob encomenda, o STJ possui entendimento pacífico¹⁷ de que, diante da personalização, há incidência apenas de ISS.

Ricardo Anderle (2016, p. 252-253) questiona o critério adotado sob a indagação de qual seria o grau de personalização necessário para que se considerasse a incidência de ISS ou IPI: “qual o grau necessário de customização necessário para tornar um produto customizado? [...] Estamos, seguramente, diante de situações de elevada subjetividade, no que dificultam ainda mais a solução do intrincado problema”.

O autor, com o fito de manter a coerência com a tese já firmada em relação aos conflitos com o ICMS, sugere que a solução passa pela análise da lei complementar: “todas as atividades previstas na lista, ainda que possam configurar atividades de industrialização, nos moldes previstos no parágrafo único do art. 46 do Código Tributário Nacional, ficam sujeitas ao ISS” (ANDERLE, 2016, p. 320). Por fim, aduz que, em caso de conflito entre leis de igual hierarquia (lei complementar do ISS e do IPI), prevalecerá a lei posterior com base no critério cronológico de solução de antinomias.

Assim como ocorre com o ICMS, a utilização do critério da previsão em lei complementar sugerido por Ricardo Anderle (2016), apesar de conferir maior segurança jurídica, não pode resultar na desnaturação do aspecto material do tributo, a ponto de tributar operações que não se caracterizam como prestação de serviços.

(REsp 1231669/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/11/2013, DJe 16/05/2014). Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201100138305&dt_publicacao=16/05/2014. Acesso em 24/09/2019.

¹⁶ Não incide o IPI sobre a atividade de fornecimento de elevadores para integrar obra de construção civil. Isso porque, mesmo que sejam empregados diversos materiais que compõem esse equipamento, sobressai o cumprimento de uma obrigação de fazer, relativa à prestação de um serviço técnico especializado de engenharia, a ser realizada de forma individualizada, a fim de viabilizar o transporte vertical segundo as necessidades e especificações de cada edificação. Verifica-se que da instalação do elevador não se obtém, propriamente, um novo produto ou uma unidade autônoma, mas uma funcionalidade intrínseca à própria construção do edifício, a ela agregando-se de maneira indissociável, uma vez que, fora do contexto daquela obra específica, o elevador, por si só, não guarda a sua utilidade. Assim, resta evidenciado que o contrato para a montagem de elevador é de empreitada de um serviço complementar de construção civil, enquadrando-se, assim, na prestação de serviço elencada nos itens 32 do Decreto-lei 406/1968 e 7.02 da Lei Complementar 116/2003, passível, portanto, de incidência do imposto do ISS. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201100138305&dt_publicacao=16/05/2014. Acesso em 24/09/2019.

¹⁷ AgInt no REsp 1730920; AgInt no REsp 1738544; AgInt no REsp 1342471; AgRg no AREsp 816632; AgRg no REsp 1369577; AgRg no REsp 1308633

2.3.1.2 Aspecto Temporal

O aspecto temporal da hipótese de incidência tributária, na lição de Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 256) – que se refere a critério temporal – pode ser entendido como a descrição, contida na norma impositiva, que indica, com a devida precisão, o exato instante em que ocorre o fato previsto e desencadeia o surgimento da obrigação tributária.

Compreendemos o critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto — o pagamento de certa prestação pecuniária (CARVALHO, 2012, p. 256).

A partir desse momento, descrito em lei como o ponto em que se considera ocorrido o fato gerador, é que se pode falar em nascimento da obrigação tributária, com o consequente dever do sujeito passivo de arcar com o montante devido na data de vencimento. Frise-se, a data de vencimento em nada se confunde com o aspecto temporal, que condiz com o surgimento da obrigação e não com a data em que o tributo deve ser pago aos cofres públicos (PAULSEN, 2014, p. 204).

O CTN, em seu art. 116, define dois momentos distintos e genéricos em que se considera ocorrido o fato gerador do tributo: i) em se tratando de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; ii) no caso de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

No caso do ISS, tendo em vista que a prestação de serviço demanda a efetiva ocorrência da obrigação de fazer no mundo fenomênico, isto é, não basta a mera configuração jurídica do negócio, mas a efetiva prestação do serviço, está-se diante de uma situação de fato, nos termos do inciso I, do art. 116, do CTN.

Nos casos em que o serviço prestado pode ser fracionado em etapas, a exemplo de determinadas obras de construção civil, como a construção de uma usina hidrelétrica, o imposto pode ser cobrado em cada etapa considerada isoladamente (CARNEIRO, 2013, p. 178).

Por fim, adverte Aires F. Barreto (2009, p. 313) que “não se há confundir o momento da conclusão com o momento de pagamento do preço do serviço”, de modo que, uma vez efetivamente executado o serviço, exsurgirá a obrigação de recolher o tributo, independentemente do pagamento pelo tomador do serviço.

2.3.1.3 Aspecto Espacial

O local onde é devido o tributo também constitui um dos aspectos essenciais da hipótese de incidência, uma vez que, precisamente definido, é capaz de evitar possíveis conflitos de competência entre a União, Distrito Federal, Estados e Municípios, bem como, no caso dos dois últimos, embates entre eles mesmos (COSTA, 2014, p. 182).

Geraldo Ataliba (2013, p. 104) define o aspecto espacial como “a indicação de circunstâncias de lugar, contidas explícita ou implicitamente na h.i., relevantes para a configuração do fato imponible”. Com isso, ressalta que um fato somente será imponible se ocorrido dentro dos limites territoriais ao qual o ente teve outorgada competência constitucional para instituir o tributo, caso contrário “será um fato juridicamente irrelevante (ATALIBA, 2013, p. 105).

É importante ressaltar que não se trata de critério voltado a definir o sujeito ativo da relação tributária, função essa resguardada ao aspecto pessoal da hipótese de incidência, porém, ao definir o local onde se considera ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, pode sim auxiliar em dirimir ocasionais conflitos de competência.

No caso do ISS, imposto de competência municipal, a definição precisa do critério espacial é extremamente relevante em razão da magnitude do número de entes tributantes - aproximadamente 5570 (cinco mil quinhentos e setenta municípios) - e da conseqüente possibilidade de conflitos entre estes.

Apesar disso – ou justamente por essa razão –, trata-se de tema de maior complexidade no que diz respeito aos aspectos da hipótese de incidência do ISS, de forma que demanda estudo mais detalhado.

2.3.1.3.1 Histórico Legislativo

Antes da edição da LC n. 116/03, o local de consumação do fato gerador do ISS vinha definido no art. 12, *a*, do Decreto-Lei n. 406/68, *in verbis*:

Art 12. Considera-se local da prestação do serviço:

- a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;
- b) no caso de construção civil o local onde se efetuar a prestação.

c) no caso do serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa, o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada. (Incluída pela Lei Complementar nº 100, de 1999)

Após a edição da LC n. 116/03 não houve significativa evolução quanto à regra geral do aspecto material: manteve-se o local do estabelecimento prestador. A inovação, todavia, diz respeito à inclusão de diversas exceções (vinte e duas, à época) e à definição, em seu art. 4º, do que se entende por “estabelecimento prestador”:

Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

A Lei Complementar n. 156/17 apenas alterou o *caput* do art. 3º para incluir mais três incisos como exceção à regra geral do imposto devido no local do estabelecimento prestador, bem como realizou pequenas modificações em alguns incisos contidos no dispositivo¹⁸.

¹⁸ I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar; II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa; III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa; IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa; V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa; VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa; VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa; VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa; IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa; XII - do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte, descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas para quaisquer fins e por quaisquer meios; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016) XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa; XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa; XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa; XVI - dos bens, dos semoventes ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016) XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa; XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa; XIX - do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo item 16 da lista anexa; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016) XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa; XXI – da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa; XXII – do porto, aeroporto, ferropuerto, terminal rodoviário, ferroviário

2.3.1.3.2 Histórico Jurisprudencial

Apesar da aparente estabilidade legislativa, a jurisprudência é altamente vacilante quanto a delimitação do tema. Ainda no que diz respeito ao Decreto-Lei n. 406/68, a jurisprudência do STJ entendia que, a despeito da lei prever que o ISS é devido no local do estabelecimento prestador, o imposto é devido no local da prestação:

TRIBUTÁRIO. ISS. SUA EXIGÊNCIA PELO MUNICÍPIO EM CUJO TERRITÓRIO SE VERIFICOU O FATO GERADOR. INTERPRETAÇÃO DO ART. 12 DO DECRETO-LEI N. 406/68. EMBORA A LEI CONSIDERE LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO, O DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR (ART. 12 DO DECRETO-LEI N. 406/68), ELA PRETENDE QUE O ISS PERTENÇA AO MUNICÍPIO EM CUJO TERRITÓRIO SE REALIZOU O FATO GERADOR. E O LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO QUE INDICA O MUNICÍPIO COMPETENTE PARA A IMPOSIÇÃO DO TRIBUTO (ISS), PARA QUE SE NÃO VULNERE O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL IMPLÍCITO QUE ATRIBUI ÀQUELE (MUNICÍPIO) O PODER DE TRIBUTAR AS PRESTAÇÕES OCORRIDAS EM SEU TERRITÓRIO. (REsp 41.867/RS¹⁹, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/04/1994).

O referido entendimento foi reproduzido em diversos outros julgados²⁰, de modo que, sob a égide do Decreto-Lei n. 406/68, o entendimento jurisprudencial pacífico era de que o imposto era devido no local da prestação do serviço.

Com a edição da Lei Complementar n. 116/03, apesar da pouca inovação trazida por seus dispositivos quanto ao aspecto espacial, o STJ passou a entender o tema sob perspectiva diversa, considerando o ISS devido no local do estabelecimento prestador, considerado como “local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional”:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. ISS. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. LC 116/2003. 1. Decisão agravada que, equivocadamente, decidiu à questão tão-somente à luz do art. 12 do Decreto-lei 406/68, merecendo análise a questão a partir da LC 116/2003. 2. Interpretando o art. 12, "a", do Decreto-lei 406/68, a jurisprudência desta Corte firmou entendimento de que a competência tributária para cobrança do

ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa. XXIII - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09; (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016) XXIV - do domicílio do tomador do serviço no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01; (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016) XXV - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 10.04 e 15.09.

¹⁹ Disponível em:

https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/listarAcordaos?classe=&num_processo=&num_registro=199300351184&dt_publicacao=25/04/1994. Acesso em 29/09/2019.

²⁰ REsp 23371 / SP; REsp 54002; REsp 61615; AgRg no Ag 154614; REsp 115337; EDcl no REsp 115338; AgRg no Ag 196490; EREsp 130792; REsp 302330; AgRg no REsp 334188.

ISS é do Município onde o serviço foi prestado. 3. Com o advento da Lei Complementar 116/2003, tem-se as seguintes regras: a) o ISS é devido no local do estabelecimento prestador (nele se compreendendo o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas); e b) na falta de estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII do art. 3º da LC 116/2003. 4. Hipótese dos autos em que não restou abstraído qual o serviço prestado ou se o contribuinte possui ou não estabelecimento no local da realização do serviço, de forma que a constatação de ofensa à lei federal esbarra no óbice da Súmula 7/STJ. 5. Agravo regimental não provido. (AgRg no Ag 903.224/MG, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/12/2007, DJ 07/02/2008, p. 307²¹)

Em 2009, foi exarado novo precedente²² pelo STJ sofisticando o entendimento já consolidado, em que definiu o estabelecimento prestador como aquele onde há unidade econômica ou profissional, mas que, por essa razão, “nem sempre a tributação será devida no local em que o serviço é prestado”.

Importa observar que o novel entendimento – ISS devido no local do estabelecimento prestador – só era aplicado aos fatos geradores ocorridos após a promulgação da LC n. 116/03, de modo que aos anteriores, isto é, sob a vigência do Decreto-Lei n. 406/68, aplica-se a regra do local da prestação do serviço²³. Em 2012, ao julgar os temas repetitivos n. 354 e 355 (REsp

²¹ Disponível em:

https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200701128237&dt_publicacao=07/02/2008. Acesso em 25/09/2019.

²²TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ISSQN. LC 116/03. COMPETÊNCIA. LOCAL ESTABELECIMENTO PRESTADOR. SÚMULA 83/STJ. FUNDAMENTO NÃO ATACADO. SÚMULA 283/STF. 1. De acordo com os arts. 3º e 4º da LC 116/03, a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador dos serviços. Considera-se como tal a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de ser formalmente considerada como sede ou filial da pessoa jurídica. Isso significa que nem sempre a tributação será devida no local em que o serviço é prestado. O âmbito de validade territorial da lei municipal compreenderá, portanto, a localidade em que estiver configurada uma organização (complexo de bens) necessária ao exercício da atividade empresarial ou profissional 2. Afastar a aplicação das regras contidas na LC 116/03 apenas seria possível com a declaração de sua inconstitucionalidade, o que demandaria a observância da cláusula de reserva de plenário. 3. No caso, o tribunal a quo concluiu que os serviços médicos são prestados em uma unidade de saúde situada no Município de Canaã, o que legitima esse ente estatal para a cobrança do ISS. 4. A recorrente deixou de combater o fundamento do acórdão recorrido para refutar a suposta violação dos princípios da bitributação e da segurança jurídica - que a autoridade apontada como coatora e o Município impetrado não compuseram a relação processual precedente. Incidência da Súmula 283/STF. Ademais, dos elementos mencionados pela Corte de Origem, não é possível precisar em que local eram prestados os serviços cuja tributação pelo ISS foi discutida no bojo da outra ação mandamental. 5. Recurso especial conhecido em parte e não provido. (REsp 1160253/MG, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/08/2010, DJe 19/08/2010). Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200901880868&dt_publicacao=19/08/2010. Acesso em 28/09/2019.

²³ TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ISSQN. CONSTRUÇÃO CIVIL E SERVIÇOS CORRELATOS. COMPETÊNCIA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. 1. A competência para cobrança do ISS, sob a égide do DL 406/68 era o do local da prestação do serviço (art. 12), o que foi alterado pela LC 116/2003, quando

1.060.210/SC²⁴) referente à incidência de ISS no serviço de *leasing*, o STJ firmou entendimento em recurso repetitivo que, aparentemente, alterou diametralmente seu posicionamento ao firmar a seguinte tese:

(b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (c) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes

passou a competência para o local da sede do prestador do serviço (art. 3º). 2. Todavia, tratando-se construção civil, seja antes ou após a LC 116/03, o imposto é devido no local da prestação do serviço (art.12, letra "b" do DL 406/68 e art. 3º, da LC 116/2003), e não na sede do estabelecimento do prestador. 3. "Mesmo que estabeleça o contrato diversas etapas da obra de construção, muitas das quais realizadas fora da obra e em município diverso, onde esteja a sede da prestadora, considera-se a obra como uma universalidade, sem divisão das etapas de execução para efeito de recolhimento do ISS" (REsp 1.117.121/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 29.10.2009, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC). 4. Recurso especial não provido. (REsp 1137840/BA, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/08/2010, DJe 17/08/2010). Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200900824432&dt_publicacao=17/08/2010. Acesso em 30/09/2019.

²⁴ RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO. QUESTÃO PACIFICADA PELO STF POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RE 592.905/SC, REL. MIN. EROS GRAU, DJE 05.03.2010. SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA NA VIGÊNCIA DO DL 406/68: MUNICÍPIO DA SEDE DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. APÓS A LEI 116/03: LUGAR DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. LEASING. CONTRATO COMPLEXO. A CONCESSÃO DO FINANCIAMENTO É O NÚCLEO DO SERVIÇO NA OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO, À LUZ DO ENTENDIMENTO DO STF. O SERVIÇO OCORRE NO LOCAL ONDE SE TOMA A DECISÃO ACERCA DA APROVAÇÃO DO FINANCIAMENTO, ONDE SE CONCENTRA O PODER DECISÓRIO, ONDE SE SITUA A DIREÇÃO GERAL DA INSTITUIÇÃO. O FATO GERADOR NÃO SE CONFUNDE COM A VENDA DO BEM OBJETO DO LEASING FINANCEIRO, JÁ QUE O NÚCLEO DO SERVIÇO PRESTADO É O FINANCIAMENTO. IRRELEVANTE O LOCAL DA CELEBRAÇÃO DO CONTRATO, DA ENTREGA DO BEM OU DE OUTRAS ATIVIDADES PREPARATÓRIAS E AUXILIARES À PERFECTIBILIZAÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA, A QUAL SÓ OCORRE EFETIVAMENTE COM A APROVAÇÃO DA PROPOSTA PELA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. BASE DE CÁLCULO. [...] 3. O art. 12 do DL 406/68, com eficácia reconhecida de lei complementar, posteriormente revogado pela LC 116/2003, estipulou que, à exceção dos casos de construção civil e de exploração de rodovias, o local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador. [...] 6. Após a vigência da LC 116/2003 é que se pode afirmar que, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo. 7. O contrato de leasing financeiro é um contrato complexo no qual predomina o aspecto financeiro, tal qual assentado pelo STF quando do julgamento do RE 592.905/SC, Assim, há se concluir que, tanto na vigência do DL 406/68 quanto na vigência da LC 116//203, o núcleo da operação de arrendamento mercantil, o serviço em si, que completa a relação jurídica, é a decisão sobre a concessão, a efetiva aprovação do financiamento. 8. [...] 12. Recurso Especial parcialmente provido para definir que: (a) incide ISSQN sobre operações de arrendamento mercantil financeiro; (b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (c) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo; (d) prejudicada a análise da alegada violação ao art. 148 do CTN; (e) no caso concreto, julgar procedentes os Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais, ante o reconhecimento da ilegitimidade ativa do Município de Tubarão/SC para a cobrança do ISS. Acórdão submetido ao procedimento do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ. (REsp 1060210/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/11/2012, DJe 05/03/2013). Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200801101098&dt_publicacao=03/04/2014. Acesso em 01/10/2019.

decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo.

Ora, até o julgado do REsp n. 1.060.210/SC, a regra geral era a seguinte: i) sob a vigência do Decreto-Lei n. 406/68 o imposto era devido no local da prestação do serviço; ii) após a LC n. 116/03, o imposto era devido no local do estabelecimento prestador. Todavia, após o entendimento firmado no repetitivo, a jurisprudência voltou a vacilar.

Isso porque, ao afirmar que o fato gerador “a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado”, deu a entender que a regra geral havia sido alterada. Todavia, verifica-se que o tribunal também consignou que o “local da prestação” é onde se comprove haver unidade econômica ou profissional, isto é, aquele em que está localizado efetivamente o estabelecimento prestador.

Sobre o tema, manifestou-se José Antônio Patrocínio (2017, p. 101):

A confusão de conceitos é generalizada, tudo por conta das definições equivocadas da Corte Superior do julgamento do REsp 1.060.210. Na verdade, nada justifica a mudança de posicionamento do STJ. A meu ver, tanto antes quanto depois do julgamento do REsp 1.060.210 (ISSQN *leasing*) as regras são as mesma. Vamos repeti-las: No período anterior ao ano de 2003, ou seja, na vigência do Dec.-lei 406/1968 o município competente para exigir o ISSQN é o do local da ocorrência do fato gerador. No período após o ano de 2004, ou seja, após a edição da LC 116/2003, o ISSQN deve ser recolhido ao Município onde estiver caracterizado o estabelecimento prestador de serviços.

Não obstante, a reprodução do precedente firmado em repetitivo gerou novas controvérsias, a ter em conta a inexatidão da regra geral após a LC n. 116/03: i) o local em que se considera prestado o serviço é aquele em que há o estabelecimento prestador; ou ii) onde o serviço é efetivamente prestado é que se considera o local do estabelecimento?

No AgRg no AREsp n. 150.904²⁵ a Primeira Turma do STJ consignou que “o local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador” (considera-se como regra o local do

²⁵ TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ISS. MUNICÍPIO COMPETENTE. LOCAL DO SERVIÇO. ESTABELECIMENTO PRESTADOR. ENTENDIMENTO FIRMADO PELO RITO DO ART. 543-C DO CPC (RESP 1.060.210/SC). 1. Para fins de definição do lugar do fato gerador do ISS e do município competente para exigí-lo, a Primeira Seção, em sede de recurso especial repetitivo (REsp 1.060.210/SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 05/03/2013), entendeu que o local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador (art. 12 do DL 408/68 e 3º da LC 116/03). 2. No caso dos autos, é cediço que a CESGRANRIO, prestadora dos serviços relativos à realização do ENADE, contratados pelo INEP, não está estabelecida no território do recorrente, mas, sim, na cidade do Rio de Janeiro, o que denota a incompetência do Distrito Federal para exigir o imposto em questão. 3. Agravo regimental não provido. (AgRg no AREsp 150.904/DF, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/03/2013, DJe 02/04/2013). Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201200405690&dt_publicacao=02/04/2013. Acesso em 02/10/2019.

estabelecimento), enquanto a Segunda Turma, no AgRg no AgRg no REsp 1.221.309²⁶ entendeu que o “local do estabelecimento prestador é considerado como local da prestação de serviço” (prevalece o local da prestação).

Atualmente, apesar da contínua reprodução do precedente firmado nos autos do REsp n. 1.060.210/SC, passou-se a considerar o trecho do acórdão que determina como ocorrido o fato gerador no “local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional”²⁷, isto é, naquele em que há o estabelecimento prestador apto à prestação do serviço analisado.

Embora muitos desses precedentes afirmam que “com a superveniência da Lei Complementar 116/2003, nos termos dos seus arts. 3º, caput, e 4º, o tributo passou a ser devido ao Município em que prestado o serviço” estabelecem a condicionante de que “desde que ali haja um estabelecimento do contribuinte que configure uma unidade econômica ou profissional”.

Com isso, verifica-se que a condição não é propriamente o local de prestação do serviço, uma vez que a condição para reconhecimento do aspecto espacial é a presença de unidade econômica ou profissional, isto é, a presença do estabelecimento prestador.

Instado a se manifestar sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal (AI n. 790.283²⁸) entendeu que a matéria referente ao aspecto espacial do ISS é de ordem infraconstitucional e não ostenta repercussão geral. A mesma posição vem sendo ratificada desde então²⁹.

²⁶ PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL LEASING FINANCEIRO. COMPETÊNCIA PARA SE EFETUAR A COBRANÇA DO TRIBUTO. INTERPRETAÇÃO DO ART. 12, "A", DO DECRETO-LEI 406/68 (REVOGADO PELA LC 116/2003). ALTERAÇÃO DA ORIENTAÇÃO DA PRIMEIRA SEÇÃO/STJ. LOCAL DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR CONSIDERADO COMO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. AFASTAMENTO DA COMPETÊNCIA DO MUNICÍPIO RECORRIDO. 1. A Primeira Seção/STJ, ao apreciar o REsp 1.060.210/SC (Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJe de 5.3.2013), aplicando a sistemática prevista no art. 543-C do CPC, pacificou entendimento no sentido de que: "o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (c) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo". 2. Agravo regimental não provido. (AgRg no AgRg no REsp 1221309/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/04/2013, DJe 10/04/2013). Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201001939735&dt_publicacao=10/04/2013. Acesso em 03/10/2019.

²⁷ AgInt no AREsp 912524/BA; AgInt no AREsp 1060065/SP; AgInt no AREsp 818704/SP.

²⁸ ISS. Competência para tributação. Local da prestação do serviço ou do estabelecimento do prestador do serviço. Matéria Infraconstitucional. Repercussão geral rejeitada. (AI 790283 RG, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, julgado em 13/08/2010). Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=614051>. Acesso em 01/10/2019.

²⁹ AI 746.549 AgR-AgR e ARE 855.448 AgR

2.3.1.3.3 Local do Estabelecimento Prestador

Como visto no tópico anterior, o art. 12, *a*, do Decreto-Lei n. 406/48 já previa que o serviço seria considerado prestado no local do estabelecimento prestador. Todavia, como rememora Hugo de Brito Machado (2009, p. 13), inúmeras fraudes perpetradas por contribuintes – que constituíam sedes, mesmo desprovidas de meios para a prestação do serviço, em municípios com menores alíquotas – motivaram o Superior Tribunal de Justiça a firmar o entendimento de que o tributo seria devido no local da prestação do serviço.

O referido posicionamento foi alvo de crítica por Hugo de Brito Machado (2009, p. 15), ao afirmar que não houve qualquer inconstitucionalidade do art. 12 do Decreto-Lei n. 406/68 que motivasse sua desobediência, bem como que o remédio para o combate dessas fraudes seria a simples averiguação do contexto fático, isto é, se o local indicado pelo contribuinte como estabelecimento prestador ostentava essa condição.

No mesmo sentido³⁰, colhe-se da lição de Rafael Dias Toffanello (2009, p. 105):

Sabe-se que a intenção do STJ foi orientada por nobres ideais, quais sejam, combater a fraude e a simulação de estabelecimentos de fachada ou fictícios em local diverso de onde prestam o serviço ou do local no qual realmente mantêm estabelecimento prestador, com manifesta intenção de se sujeita ao menor imposto, propiciada pela chamada “guerra fiscal” entre Municípios. Não é ignorada, também, a intenção de promover uma repartição de receitas mais justa entre municípios grandes e pequenos. Entretanto, há outros mecanismos de combate à fraude e à simulação e, nessa questão, o dever primário deve ser exercido pela Administração pública e não pelo Poder Judiciário.

Desse modo, é possível observar que o STJ, ao buscar coibir fraudes, optou por desnaturar o conceito insculpido na lei, sem, contudo, declarar sua inconstitucionalidade, de forma a atuar erroneamente como legislador positivo e efetivamente criar novo aspecto espacial de incidência do ISS sob a vigência do Decreto-Lei n. 406/68.

Não obstante, a LC n. 116/03, em seu art. 4º, ao conceituar estabelecimento prestador como “o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional”, bem como ao considerar irrelevantes as “as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento,

³⁰ Ainda, Caio de Azevedo Trindade (2003, p. 35): “O entendimento consagrado pelo Superior Tribunal de Justiça encontra outro aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS, à margem do Decreto-Lei 406/68” e “ofende o seguintes dispositivos constitucionais: art. 5º, II, art. 150, I, art. 146, I e III, “a”, art. 156, II, § 3º, da Carta Política, e o art. 34, § 5º, do ADCT”.

sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas”, abriu novas perspectivas sobre o tema.

Conforme observado, a jurisprudência passou a adotar o local do estabelecimento prestador como regra geral, ainda que, a rigor, o aspecto espacial da hipótese de incidência não tenha sido alterado. A inovação se deu unicamente quanto à definição pela própria LC n. 116/03 do que se entende por estabelecimento prestador.

Sobre o conceito de estabelecimento prestador, Kyoshi Harada (2009, p. 23) ensina que sua caracterização pode ser aferida por um grande número de fatores que demonstram a configuração de unidade econômica ou profissional:

O citado art. 4º permite a mais ampla conceituação do que seja estabelecimento prestador de serviço. Para sua identificação, devem-se levar em conta diversos fatores que, isolados ou conjugadamente, caracterizam a existência de um estabelecimento como a habitualidade da prestação de serviço em determinado município; a existência de um ponto de contato com os clientes; os cartões de visita; o site na internet; as contas de telefone, de fornecimento de energia elétrica e de água; a manutenção de pessoal e equipamento necessários à execução de serviços; as informações de tomadores de serviços; as eventuais inscrições em outros órgãos públicos; os anúncios de propagandas, etc. Enfim, havendo indícios de que determinado contribuinte mantém apenas formalmente seu estabelecimento em outro município, onde o nível de imposição é menor, cabe ao Fisco promover uma fiscalização eficiente com o fito de desconsiderar o estabelecimento fictício ou virtual.

José Eduardo Soares de Melo (2008, p. 187), da mesma maneira, entende que:

Embora o contribuinte tenha liberdade para instalar sua sede e o estabelecimento prestador de serviços nos locais que sejam de seu exclusivo interesse (princípio da autonomia da vontade que regra os negócios particulares), a atividade somente poderá ficar sujeito à alíquota menos gravosa se efetivamente possuir de modo concreto (e não apenas “caixa postal” ou “virtualmente”) um estabelecimento no Município B. Um simples local que nada possui (bens, pessoas, instalações) representará uma mera simulação, cujos efeitos tributários podem ser desconsiderados.

Daniel Soares Gomes e Leonardo Castro Bone (2018, p. 95-104) socorrem-se de conceitos de direito empresarial para firmar que, para ser considerado unidade econômica, o estabelecimento deve organizar os fatores de produção para entregar de forma autônoma os produtos e serviços no mercado. Caso englobe mais de uma atividade ou operação, será considerada a unidade que comporte o núcleo do serviço.

No que diz respeito à unidade profissional, Daniel Soares Gomes e Leonardo Castro Bone (2018, p. 106) afirmam que “deve ser entendido como o estabelecimento no qual os

profissionais que desenvolvem a atividade técnica-intelectual prestam seus serviços, seja de forma autônoma ou com a presença de outros colaboradores”.

Assim é que, nos termos da LC n. 116/03, o serviço será considerado prestado e o imposto devido no local efetivo do estabelecimento prestador, isto é, aquele em que se verifica o núcleo da obrigação de fazer que caracteriza precipuamente o serviço em questão.

Não é relevante, para fins de delimitação da regra geral insculpida no art. 3º da LC n. 116/03, o local em que se verifiquem os resultados do serviço ou no qual ele é entregue, mas onde o prestador possui os meios (unidade econômica ou profissional) para realizá-lo.

Não obstante, cabe a Receita Municipal coibir eventuais fraudes em que o contribuinte se vale de “sede” sem potencial ou econômico para usufruir de alíquotas menores, e não ao judiciário como ocorreu com relação ao Decreto-Lei n. 406/68.

2.3.1.4 Aspecto Pessoal

Já o aspecto pessoal, no escólio de Geraldo Ataliba (2013, p. 80), “é a qualidade – inerente à hipótese de incidência – que determina os sujeitos da obrigação tributária, que o fato impositivo fará nascer”.

É por meio do aspecto pessoal da hipótese de incidência que definimos quem deve cobrar (sujeito ativo da obrigação tributária) e quem deve efetuar o pagamento do tributo (sujeito passivo da obrigação tributária). Em síntese, traçam-se os polos da relação jurídico-tributária.

2.3.1.4.1 Sujeito Ativo

O art. 153, III, da CF outorga aos Municípios e ao Distrito Federal a competência para instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza não compreendidos no art. 155, II e definidos em lei complementar. Não obstante, não há que se confundir a competência para instituir impostos outorgada pela CF com a capacidade tributária ativa, i. e., a aptidão para fiscalizar e cobrar o tributo.

No caso do ISS, os Municípios e o Distrito Federal cumulam tanto a competência tributária de instituição do tributo, quanto a capacidade tributária ativa. MELO (2008, p. 9) ensina que, a despeito da competência ser indelegável (art. 30, inciso III, da CF³¹) a capacidade

³¹ Art. 30. Compete aos Municípios: III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei.

pode ser transferida a outra pessoa política ou mesmo a terceiro particular, como instituições financeiras.

Além disso, ressalta que a competência é incaducável e facultativa, de modo que o Município, além de poder deliberar a respeito da instituição ou não de ISS em seu território, jamais terá afastado o seu direito de fazê-lo a qualquer tempo (MELO, 2008, p. 10):

É irrelevante o fato de determinado Município não editar lei instituindo o ISS, por negligência ou mesmo desinteresse, permanecendo no seu absoluto e exclusivo interesse exercer tal direito quando politicamente repute de sua particular conveniência.

Por fim, José Eduardo Soares de Melo (2008, p. 10) ensina que essa competência é irrenunciável, de modo que, apesar de deter a faculdade de instituir ou não o imposto em seu território, não pode editar leis renunciando sua competência, visto que tratar-se-ia de norma hierarquicamente inferior àquela de natureza constitucional e, portanto, ineficaz.

2.3.1.4.2 Sujeito Passivo

No que diz respeito à sujeição passiva, o Código Tributário Nacional (art. 121, §§, incisos I e II³²) prevê duas figuras distintas: i) o contribuinte, que possui relação pessoal e direta com o fato gerador; e ii) o responsável, que, apesar de não se revestir na qualidade de contribuinte, possui o dever previsto expressamente em lei *stricto sensu* de recolher o tributo em nome deste.

O contribuinte será aquele que, por possuir relação pessoal e direta com o fato gerador, revela riqueza passível de tributação – capacidade contributiva –, ou seja, uma parcela dessa manifestação econômica será revertida aos cofres públicos.

Já o responsável será aquele que, apesar de possuir apenas relação indireta com o fato gerador, foi eleito pela lei para, em nome do contribuinte, recolher o valor do tributo aos cofres públicos. Entretanto, assinala Paulsen (2014) – em obra dedicada exclusivamente ao estudo da responsabilidade e substituição tributária – que esse responsável não pode ser arbitrariamente eleito, uma vez que deve deter os meios de retirar do contribuinte o ônus referente ao tributo, ou coibi-lo a recolhê-lo.

³² Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

No caso do substituto por retenção, possui diretamente os meios de extrair do contribuinte os valores do tributo. No caso da substituição para frente ou para trás, é capaz de, ou inserir o valor do tributo no preço do produto (para frente), ou exigir valor de aquisição inferior em razão do posterior recolhimento da exação (para trás):

Importante é que reste claro que o substituto é uma pessoa que pode ser chamada a colaborar com o fisco, interpondo-se entre este e o contribuinte para a operacionalização do pagamento do tributo devido, sempre que se possa vislumbrar sua capacidade de colaboração, ou seja, a possibilidade de proceder aos cálculos, retenções ou exigências e ao respectivo repasse em razão das condições para tanto decorrentes das relações civis, trabalhistas, comerciais ou de consumo que mantenha com o contribuinte. (PAULSEN, 2014, p. 301)

Nas hipóteses de responsabilidade de terceiros (art. 134 do CTN³³), as figuras elencadas no dispositivo possuem meios de compelir ou garantir que o contribuinte realize o pagamento do tributo, de forma que, somente no caso de inadimplemento pelo contribuinte, serão chamadas a recolher o tributo em seu nome:

Para tanto, têm de ter a capacidade de colaboração que lhes habilite a agir em favor da fiscalização ou da arrecadação dos tributos. Essa capacidade é revelada pela vinculação ao contribuinte ou ao fato gerador que lhes permita facilitar ou subsidiar a fiscalização, zelar pelo recolhimento do tributo por parte do contribuinte evitando ou impedindo que sejam praticados por ele atos de sonegação etc. Apenas quando, lhe sendo possível colaborar, tenha o terceiro deixado de cumprir obrigações de colaboração a cujo descumprimento a lei vincule a consequência jurídica da responsabilidade tributária, é que poderá dele ser exigido que suporte com o seu próprio patrimônio a satisfação do crédito (PAULSEN, 2014, p. 305).

Assim é que, para que a lei atribua à terceira pessoa a qualidade de responsável, deve averiguar se a hipótese legal prestigia a capacidade daquele de extrair do contribuinte os recursos ou garantir de algum modo o pagamento do tributo.

2.3.1.4.2.1 Contribuinte

No que diz respeito ao ISS, a Constituição Federal não estabelece quem deve figurar no polo passivo da relação tributária, porém traça a materialidade da exação: prestação de serviço. Dessa forma, como demonstrado adrede, o contribuinte (ou seja, quem possui relação direta e pessoal com a situação que constitui o fato gerador) deve possuir íntima relação com essa materialidade – prestação de serviço –, bem como manifestar riqueza.

³³ Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

Não é por outra razão que o art. 5º, da LC n. 116/03, estabelece como contribuinte do ISS o prestador de serviço: “Contribuinte é o prestador do serviço”. O dispositivo não dá azo a dúvidas: será sujeito passivo na qualidade de contribuinte não o tomador, mas o prestador de serviços.

2.3.1.4.2.2 Responsável

O *caput* do art. 6º da LC n. 116/03³⁴ cuida dos casos de responsabilidade tributária genérica, isto é, deixa a cargo dos Municípios e do Distrito Federal a tarefa de criar hipóteses de responsabilidade, desde que por lei e à terceira pessoa ligada ao fato gerador do tributo.

O § 1º do art. 6º infere que os responsáveis “estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte”. Em se tratando de substituição por retenção, o dispositivo limita-se a afirmar o que naturalmente ocorreria em virtude do descumprimento da obrigação acessória de reter o tributo: será o responsável chamado ao pagamento da exação.

Todavia, nos demais casos de responsabilidade por transferência – como aquelas descritas no art. 134 do CTN –, a segunda parte do dispositivo adrede não guarda qualquer sentido, visto que nesses casos nem se cogita retenção. Assim, a interpretação correta do dispositivo é de que este abarca somente o substituto tributário em irregularidade, isto é, que deixou de promover a retenção quando legalmente obrigado (HARADA, 2008, p. 70).

Já em seu art. 6º, § 2º³⁵, estabelece diversos casos de responsabilidade (*lato sensu*) de substituição por retenção, em que o tomador de serviço, na qualidade de substituto tributário, deve reter o valor do tributo da parcela paga ao prestador de serviço.

Paulo Roberto Andrade (2004, p. 73) entende que a responsabilidade inculpada no § 2º, do art. 6º, da LC n. 116/03, exclui a responsabilidade do contribuinte. Explica que, a partir de uma análise sistemática e teleológica do dispositivo, compreende ser o desiderato do legislador

³⁴ Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

³⁵ § 2º Sem prejuízo do disposto no *caput* e no § 1º deste artigo, são responsáveis: (Vide Lei Complementar nº 123, de 2006) I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País; II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa. III - a pessoa jurídica tomadora ou intermediária de serviços, ainda que imune ou isenta, na hipótese prevista no § 4º do art. 3º desta Lei Complementar.

desincumbir o prestador de serviços de recolher o tributo em cada município que presta os serviços capazes de alterar o aspecto espacial:

Interpretação sistemática desses dispositivos leva à conclusão de que o escopo do legislador, ao prever a responsabilidade substitutiva do tomador, foi desonerar o contribuinte dos transtornos administrativos que enfrentaria para adimplir a obrigação tributária em cada município que presta serviços; ato contínuo interpretação teleológica do § 2º do art. 6º impõe concluir que essa responsabilidade é da modalidade exclusiva, como única forma de viabilizar a consecução do desiderato legislativo.

Por fim, impende ressaltar que a Lei municipal – em sentido estrito – pode definir mais casos de responsabilidade que não os compreendidos na LC nº 116/03, a fim de otimizar e facilitar a arrecadação e fiscalização do tributo (GRUPENMACHER, 2014, p. 104-105).

2.3.1.5 Aspecto Quantitativo

Apura-se, a partir do aspecto quantitativo da hipótese de incidência, o quantum de tributo que deve ser recolhido aos cofres público, conjugando-se, para tanto, duas grandezas distintas: a base de cálculo e a alíquota (COSTA, 2014, p. 199).

2.3.1.5.1 Base de Cálculo

A base de cálculo, em síntese, pode ser compreendida com um meio de mensurar a situação fática, reduzindo-a a um valor numérico, sobre o qual incidirá a alíquota, obtendo-se o valor do tributo devido. Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 311) afirma que a base de cálculo possui, em síntese, três funções:

Às três funções da base de cálculo, sobre que até agora discorremos, convém os seguintes nomes indicativos: a) função mensuradora, pois mede as proporções reais do fato; b) função objetiva, porque compõe a específica determinação da dívida; e c) função comparativa, porquanto, posta em comparação com o critério material da hipótese, é capaz de confirmá-lo, infirmá-lo ou afirmar aquilo que consta no texto da lei, de modo obscuro.

Obtida a mensuração numérica do fato gerador, sobre esta incidirá a alíquota – parte de um todo –, que nada mais é do que um percentual aplicado sobre a base de cálculo no intuito de angariar o valor do tributo devido: “A rigor, alíquota é a relação existente entre a expressão quantitativa, ou mensurável, do fato gerador e o valor do tributo correspondente” (MACHADO, 2014, p. 139).

2.3.1.5.2 Regime de Alíquota Variável

2.3.1.5.2.1 Base de Cálculo do ISS Variável

Nos termos do art. 7º da LC nº 116/03, a base de cálculo do ISS variável é o preço do serviço. De acordo com Aires F. Barreto (2009, p. 366):

Dentro dos limites constitucionais, a base de cálculo natural do ISS é o preço do serviço. A seu turno, preço do serviço é a contraprestação que o tomador ou usuário deve pagar diretamente ao prestador (ou, visto de outro prisma, preço do serviço é o valor a que o prestador faz jus, pelos serviços que presta). Por preço do serviço deve-se entender a receita bruta dele proveniente, sem quaisquer deduções.

Apesar de referir-se à “receita bruta dele proveniente, sem quaisquer deduções”, o autor faz questão de consignar que essa receita bruta deve ser oriunda necessariamente da prestação de serviços, isto é, não se pode deduzir somente dessa parcela que provém diretamente da prestação de serviços:

Em outras palavras, se a receita for de serviços, não se poderá proceder a deduções. Mas isso não significa que se possa incluir na base de cálculo do ISS quaisquer outros valores que, embora configurem receita, não provenham da prestação de serviços atribuídos à competência dos Municípios (BARRETO, 2009, p. 366).

Com base nesse conceito de preço de serviço como receita decorrente diretamente da atividade do prestador é que Aires F. Barreto define seis hipóteses de não inclusão de determinados valores à base de cálculo do ISS: i) valores que compõem outros negócios jurídicos; ii) despesas e valores de terceiros; iii) valores referentes a tributos exigidos por outras esferas do governo; iv) valores que constituem meros reembolsos de despesas; v) valores referentes a juros, correção monetária, multas, acréscimos, etc; vi) descontos concedidos.

Assim, pela primeira hipótese, receitas advindas de aplicações financeiras não podem compor a base de cálculo do ISS: não correspondem a qualquer contraprestação pelos serviços prestados pelo contribuinte, mas a ingressos outros que não guardam relação com a atividade do contribuinte.

No que diz respeito aos ingressos temporários, ressarcimentos ou adiantamentos, estes não podem compor a base de cálculo do ISS. É o caso, por exemplo, de valores depositados na conta de agências turísticas para a compra de passagens e reservas de hotel: somente o valor do serviço de agenciamento compõe o preço do serviço, de modo que o excedente deverá ser

deduzido da base de cálculo do tributo; ou mesmo o ressarcimento de custos de viagem despendidos por profissional em decorrência da atividade.

O Superior Tribunal de Justiça, ao ser instado a se manifestar a respeito da inclusão ou não dos valores referentes aos salários e encargos sociais de empregados em atividade de agenciamento de mão de obra, manifestou-se no sentido de que esses valores não compõem a base de cálculo do ISS³⁶. Somente o valor referente ao agenciamento em si que compõe o preço do serviço e, conseqüentemente, a base de cálculo do ISS.

No que diz respeito aos valores referentes a juros, correção monetária, acréscimos e multas, o STJ já decidiu que, por não decorrerem da prestação de serviço em si, mas da própria remuneração e correção do capital, não compõem a base de cálculo do ISS³⁷.

Os descontos, por ceifarem parcela da receita, também não podem ser considerados para fins de composição do preço e, conseqüentemente, da base de cálculo do ISS. Não obstante, o

³⁶ TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA ? ISSQN. AGENCIAMENTO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA. ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS. BASE DE CÁLCULO. PREÇO DO SERVIÇO. VALOR REFERENTE AOS SALÁRIOS E AOS ENCARGOS SOCIAIS. 1. A base de cálculo do ISS é o preço do serviço, consoante disposto no artigo 9º, caput, do Decreto-Lei 406/68. 2. As empresas de mão-de-obra temporária podem encartar-se em duas situações, em razão da natureza dos serviços prestados: (i) como intermediária entre o contratante da mão-de-obra e o terceiro que é colocado no mercado de trabalho; (ii) como prestadora do próprio serviço, utilizando de empregados a ela vinculados mediante contrato de trabalho. 3. A intermediação implica o preço do serviço que é a comissão, base de cálculo do fato gerador consistente nessas "intermediações". 4. O ISS incide, nessa hipótese, apenas sobre a taxa de agenciamento, que é o preço do serviço pago ao agenciador, sua comissão e sua receita, excluídas as importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores. Distinção de valores pertencentes a terceiros (os empregados) e despesas com a prestação. Distinção necessária entre receita e entrada para fins financeiro-tributários. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (REsp /PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2009, DJe 01/02/2010). Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200900847216&dt_publicacao=01/02/2010. Acesso em 03/10/2019.

³⁷ TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. MENSALIDADES ESCOLARES. BASE DE CÁLCULO. VALORES REFERENTES À CORREÇÃO MONETÁRIA E AOS JUROS DE MORA DAS PARCELAS PAGAS EM ATRASO. INCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE. 1. Nos termos dos arts. 1º e 7º da LC n. 116/2003, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN tem como fato gerador a prestação de serviços, sendo a base de cálculo o preço do serviço, o qual, à luz dos princípios da capacidade contributiva, da legalidade e da justiça tributária, deve estar vinculado ao ganho financeiro proporcionado pelo serviço prestado. 2. Não é legal a inclusão, na base de cálculo do ISSQN, da correção monetária e dos juros de mora incidentes sobre as mensalidades atrasadas, porquanto os respectivos valores não se relacionam com a quantia, em si, da prestação do serviço, mas, condicionalmente, com a correção e a remuneração do respectivo capital. 3. Os juros de mora têm natureza indenizatória, como se extrai do parágrafo único do art. 404 do Código Civil, razão pela qual não se pode caracterizá-los como parcela do preço do serviço. 4. Hipótese em que o recurso especial deve ser provido, porquanto não se pode entender legítima a autuação do contribuinte porque, à época do pagamento do ISSQN, pagou o tributo sem a inclusão dos juros de mora, uma vez que estes não integram o preço do serviço, mas constituem indenização inicial por eventual prejuízo decorrente da mora, a qual se dá, por sua natureza, após o vencimento da data estipulada para o pagamento da prestação do serviço. 5. Recurso especial provido. Agravo interno interposto contra o indeferimento da tutela provisória prejudicada. (REsp 1584736/SE, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/02/2018, DJe 28/02/2018). Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201600327918&dt_publicacao=28/02/2018. Acesso em 04/10/2019.

STJ possui entendimento³⁸ de que esses descontos somente podem ser deduzidos da base de cálculo do ISS se concedidos incondicionalmente.

Ainda, conforme prescreve o inciso I, do § 2º, da LC n. 116/03, não se incluem na base de cálculo do ISS o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar, uma vez que estes são submetidos à tributação de ICMS.

2.3.1.5.2.1 Alíquota do ISS Variável

No que diz respeito alíquota, segundo componente do aspecto quantitativo, a Constituição Federal, em seu art. 156, § 3º, inciso II, determina que “cabe à lei complementar [federal] I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas”. Sobre o tema, Aires F. Barreto (2009, p. 429) sugere que, ao dispor sobre alíquotas, no plural, é possível distinguir alíquotas máximas variadas, de acordo com a natureza do serviço (médico, cultural, etc):

Convém notar, por fim, que como a Constituição fala em alíquotas máximas, podem ser estabelecidas várias alíquotas máximas, tomando em conta a natureza dos serviços, em homenagem não só a valores prestigiados pela Constituição (como, v. g., a educação e a saúde) e sua essencialidade. Nem se diga que esta última classificação não é posta como critério constitucional; não há confundir cláusula expressa, com obrigatoriedade implícita, decorrente do sistema (BARRETO, 2009, p. 429).

Como Lei Complementar de normas gerais de ISS, a LC n. 116/03, em seu art. 8º, prevê como máximo o patamar de 5% sobre o preço do serviço. Já o seu mínimo, de acordo com a normativa trazida pela Lei Complementar n. 157/16, deve ser de 2%.

³⁸ TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. BASE DE CÁLCULO. DESCONTO NO VALOR DO SERVIÇO PRESTADO. INCONDICIONADO. 1. Segundo o artigo 9º do DL 406/68, a base de cálculo do ISS é o valor do serviço prestado, entendendo-se como tal o correspondente ao que foi recebido pelo prestador. 2. Se o abatimento no preço do serviço fica condicionado a uma condição a cargo do tomador do serviço, tal desconto deve-se agregar à base de cálculo. 3. Diferentemente, se o desconto não é condicionado, não há base econômica impositiva para fazer incidir o ISS sobre valor não recebido pelo prestador. 4. O desconto incondicionado, concedida por liberalidade do prestador sem qualquer imposição, reduzirá o valor do serviço, com reflexo para o Fisco que, em decorrência da liberalidade, receberá menos tributo. Conforme reconhece a doutrina, se a base impositiva é o valor recebido pelo prestador, nada pode ser feito, senão considerar como base de cálculo o valor do serviço com o abatimento. 5. Embargos de declaração acolhidos para conhecer do Recurso Especial e negar-lhe provimento. (EDcl no REsp 1412951/PE, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/12/2013, DJe 07/02/2014). Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201600327918&dt_publicacao=28/02/2018. Acesso em 04/10/2019.

Interessa notar que os artigos 82, § 2º³⁹, e 83⁴⁰ do ADCT prevêm ainda a possibilidade de um adicional de 0,5% (meio por cento) sobre a alíquota máxima de 5% a serviços tidos como “supérfluos”, cuja arrecadação deve ser destinada ao financiamento de Fundos Municipais.

No que diz respeito à alíquota mínima de 2% introduzida pela LC n. 157/16, o art. 88, inciso I, do ADCT – incluído pela EC n. 37/02 – já previa a alíquota mínima de 2% para o ISS até que ulterior lei complementar federal versasse a esse respeito:

Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do caput do mesmo artigo:

I – terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968;

Ademais, o § 1º, do art. 8-A, também adicionado pela LC n. 157/16, disciplina que o imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no caput, exceto no que diz respeito aos serviços descritos nos subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar.

Desse modo, esse mínimo de 2% deve ser observado pelos Municípios sobre quaisquer circunstâncias, de forma que, independentemente da alíquota nominal ser superior a 2%, nenhuma espécie de desoneração (redução de base de cálculo, isenções totais ou parciais, etc) pode levá-la a patamar inferior que aquele legalmente previsto.

2.3.1.5.3 Regime de Alíquota Fixa

2.3.1.5.3.1 Tributos Fixos e Tributo de Alíquota Fixa

Ao tratarmos de ISS “fixo”, é de extrema importância que se ressalte a diferença entre um *tributo fixo* e um *tributo cuja alíquota é fixa*, sendo este último o caso do ISS “fixo”.

³⁹ Art. 82. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, com os recursos de que trata este artigo e outros que vierem a destinar, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil. § 2º Para o financiamento dos Fundos Municipais, poderá ser criado adicional de até meio ponto percentual na alíquota do Imposto sobre serviços ou do imposto que vier a substituí-lo, sobre serviços *supérfluos*.

⁴⁰ Art. 83. Lei federal definirá os produtos e serviços *supérfluos* a que se referem os arts. 80, II, e 82, § 2º .

O tributo fixo não possui base de cálculo ou alíquota, isto é, não há qualquer dimensionamento ou variação do *quantum* devido, mas tão somente um valor invariável já pré-determinado (COSTA. 2012. p. 201). O tributo fixo – em que não há, portanto, qualquer variação – é inquestionavelmente incompatível com Constituição Federal, uma vez que culmina em frontal violação aos princípios da capacidade contributiva e da isonomia (arts. 145, § 1º, e 150, II, da CF):

Curvados diante da conformação rígida do nosso sistema constitucional, pensamos que descabem alusões aos denominados tributos fixos, sobretudo porque a Constituição brasileira elegeu a hipótese normativa e a base de cálculo como o binômio diferenciador dos tributos (CARVALHO. 2012. p. 306)

Por outro lado, o tributo cuja alíquota é fixa possui variação a depender da base de cálculo eleita, isto é, haverá operação aritmética que levará em consideração um certo número de variáveis que, multiplicadas pela alíquota fixa, resultarão no montante do tributo devido (AMARO. 2014. p. 96).

A distinção é relevante, uma vez que, enquanto os tributos fixos flertam com a inconstitucionalidade por não respeitarem o princípio da capacidade contributiva, os tributos com alíquota fixa tão somente instituem um modo diverso – porém dimensionado – de cálculo do tributo:

É necessário, por conseguinte, que se afaste, de pronto, a confusão, feita por alguns, entre tributo fixo (imposto, taxa ou contribuição) e alíquota fixa. Tributo fixo é aquele que não tem nem base nem alíquota. Expressa-se numa importância invariável constante da própria lei. Diversamente, alíquota fixa é o fator invariável que se aplica sobre a base de cálculo (BARRETO. 2009. p. 398).

Não obstante, é imperioso ressaltar autores como Marçal Justen Filho (1995, p. 76), cujo entendimento é de que mesmo os tributos de alíquota fixa são eivados de inconstitucionalidade, visto que não guardam coerência com a situação materialmente descrita na hipótese de incidência do tributo: “é inconstitucional adotar uma base imponível que mensure ângulos economicamente irrelevantes da situação descrita na materialidade ou que eleja aspectos impertinentes da riqueza”.

Paulo de Barros Carvalho (2012. p. 306) e José Eduardo Soares de Melo (2008. p. 148) defendem, por essa razão, especificamente a inconstitucionalidade do ISS fixo:

O meio jurídico especializado não se tem mostrado sensível à tese que adotamos, prevalecendo entre nós alguns tributos fixos, como, por exemplo, o ISS, na faixa de incidência que atinge os profissionais liberais, e grande quantidade de taxas. Vemos nisso uma inconstitucionalidade vitanda, embora

os tribunais não se hajam manifestado na apreciação específica desse problema (CARVALHO. 2012. p. 306).

A exigência do ISS, segundo um valor previamente estipulado, não guarda consonância e adequação à estrutura das normas de incidência, uma vez que a base de cálculo do imposto está fundamentada, decorre e se condiciona ao princípio da capacidade contributiva, atrelado aos princípios da isonomia e vedação de confisco (MELO. 2008. p. 148).

Aires F. Barreto (2009) entende que, no caso do ISS fixo, por estar-se diante de um tributo de alíquota fixa (isto é, em que há variação do *quantum* a ser pago, mas cuja mensuração não se dá de forma proporcional à riqueza manifestada) – e não um tributo fixo (cujo valor não possui qualquer variação) –, não há que falar em inconstitucionalidade. O autor afirma que, com relação aos parágrafos 1º e 3º do Decreto-lei n. 406/68 que:

Esse dispositivo não prevê tributação fixa porque: a) remete à estipulação de uma alíquota; e b) indica as bases de cálculo possíveis. Evidentemente, ali se diz que o imposto será calculado (tributo fixo não é calculado) por meio de alíquotas fixas ou variáveis (previu quais modalidades de alíquotas podem ser fixadas) a serem aplicadas sobre a base de cálculo eleita considerando a) natureza do serviço ou b) de outros fatores pertinentes. A análise detida desse dispositivo evidencia que ele não autoriza uma tributação fixa; pelo contrário, limita-se a traçar balizas do critério quantitativo a ser eleito pelo legislador ordinário, focalizando assim a base de cálculo como a alíquota.

O Supremo Tribunal Federal, ao se deparar com a suposta inconstitucionalidade dos § 1º e § 3º do Decreto-lei n. 406/68, exarou uma série de precedentes que culminaram na edição da súmula n. 663: “Os §§1º e 3º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68 foram recebidos pela Constituição”.

A tese firmada no STF foi a de que os §§1º e 3º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68 não resultaram em qualquer tipo de violação ao princípio da isonomia, uma vez que a mera existência de tratamento diferenciado a determinadas categorias de contribuinte (mormente as sociedades profissionais, que, por sua natureza, possuem outras distinções, como responsabilidade ilimitada) não configura, por si só, ofensa ao art. 150, II, da CF.

Entende-se que, assim como se posiciona Aires Barreto e como sedimentado no Supremo Tribunal Federal, o ISS “fixo” não possui qualquer vício constitucional, seja por não se tratar de tributo fixo (mas apenas de alíquota fixa), seja por não atentar contra o princípio da isonomia.

2.3.5.1.1.2 ISS fixo

A previsão de tributação de ISS por meio de regime de alíquota fixa encontra respaldo legal nos parágrafos 1º e 3º, do art. 9º, do Decreto-lei n. 406/68:

Art 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.

§ 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.

Mencionado dispositivo teve sua constitucionalidade questionada ante a suposta violação do princípio da isonomia, de modo que não teria sido recebido pela Constituição Federal de 1988. Entretanto, o Supremo Tribunal Federal (RE n. 236.604/PR; RE n. 262.598/PR e RE 220.323/MG) sedimentou a tese de que: “O Decreto-Lei n. 406/68 foi recepcionado como lei complementar pela Constituição da República”. Assim, o Decreto-Lei n. 406/1968 ostenta caráter de lei complementar quanto às normas gerais referentes ao ISS fixo.

De acordo com Harada (2008, p. 78), o § 1º daquele art. 9º prevê que “a base de cálculo do imposto é qualquer serviço prestado sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte”, enquanto que, no § 3º daquele mesmo artigo, “a base de cálculo é representada pelos serviços definidos nos itens I, III, V e VII da lista anexa ao Decreto-lei nº 406/68”.

Como ressalta o autor, no ISS por tributação fixa, a base de cálculo, apesar de não ser tão sensível quanto aquelas relativas aos tributos *ad valorem*, não fora suprimida, de modo que corresponde justamente aos serviços eleitos pelo legislador para gozarem do benefício (HARADA. 2008, p. 78) – é, a partir destes, que será averiguada a alíquota aplicável.

Além disso, impende observar que o referido dispositivo prevê duas bases de cálculo, que se confundem com os próprios requisitos para gozo da tributação fixa: a) serviço prestado de forma pessoal pelo próprio contribuinte; e b) serviços prestados por sociedades uniprofissionais e descritos nos itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 (médicos, enfermeiros, veterinários, contadores, agentes da propriedade industrial, advogados, engenheiros, arquitetos, agrônomos, dentistas, economistas e psicólogos) da lista anexa ao Decreto-Lei n. 406/68.

No que se refere ao serviço prestado de forma pessoal pelo próprio contribuinte, Bernardo Ribeiro de Moraes (1978. p. 537) ensina que:

Por trabalho pessoal do próprio contribuinte, entendemos o serviço (puro fornecimento de trabalho) prestado por pessoas físicas, em caráter de trabalho da própria pessoa, não atinge o serviço prestado por pessoas jurídicas e nem os realizados em caráter empresarial

Desse modo, entende-se como trabalho pessoal do contribuinte aquele serviço prestado exclusivamente por pessoa física, no qual esta mesma executa o labor, de forma que ficam completamente afastados dessa classificação os serviços prestados por pessoas jurídicas.

Já o § 3º do dispositivo estende o benefício às sociedades uniprofissionais que desempenhem – de forma pessoal e sob responsabilidade ilimitada –, em síntese, serviços médicos, advocatícios, contábeis e de engenharia, de forma que o imposto será calculado com base em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não.

Quanto à configuração de uma sociedade uniprofissional, Bernardo Ribeiro de Moraes (1978, p. 546-547) elucida que:

Para o enquadramento da sociedade nesta forma de cálculo, é imprescindível que a mesma: 1º - seja sociedade. Não basta uma reunião de profissionais, v. g., de 5 advogados, que se reúnem para prestar seus serviços em comum, sem que entre eles exista realmente uma sociedade civil (...); 2º - tenha por objeto a prestação de serviços técnico científicos.

Além disso, José Antônio Patrocínio (2017, p. 469) ressalta especificamente os elementos que caracterizam uma sociedade como uniprofissional: i) profissionais que executem a mesma atividade (compreendida no rol taxativo do Decreto-Lei n. 406/1968); b) prestação de serviço de forma pessoal, de modo que a responsabilidade será igualmente pessoal e ilimitada, de acordo com a legislação específica de cada profissão; c) inexistência de pessoa jurídica em seu quadro social; d) ausência de participação em outras sociedades; e) prestação exclusivamente dos serviços para os quais os sócios são habilitados; f) impossibilidade de sócio de capital, isto é, todos devem desenvolver o serviço precípua da sociedade; g) exploração apenas da atividade objeto da empresa, de forma que a cumulação com outros ofícios pode desnaturar a qualidade de sociedade uniprofissional; h) número de empregados que não caracterize organização em estrutura empresarial.

Cristiano Carvalho e Rafael Bicca Machado (2004, p. 167-168) destacam que, com relação à existência de outros profissionais que auxiliem em atividades-meio (aquelas auxiliares ao objeto precípua da prestação), não há qualquer óbice no Decreto-Lei n. 406/68 capaz de descaracterizar a natureza de sociedade uniprofissional. Assim que a presença de, *e.g.*, estagiários e auxiliares administrativos é perfeitamente cabível. Além disso, assegura o autor que o número de empregados também não configura entrave, desde que estes realizem a atividade de maneira pessoal.

A partir disso, mostra-se bastante evidente o intuito do Decreto-Lei n. 406/68 de prestigiar – por meio de tributação fixa e menos onerosa – apenas os profissionais liberais e as sociedades uniprofissionais que exercem atividades cujas execução e responsabilidade são pessoais, excluindo-se todas aquelas dotadas de elementos de empresa, como é o caso da sociedade limitada ou da EIRELI.

A alíquota, por sua vez, corresponde a uma quantia pré-fixada na legislação municipal, prevista em espécie e calculada pela natureza do serviço prestado e, no caso das sociedades uniprofissionais, será multiplicada pelo número de profissionais habilitados, sócios, empregados ou não, que prestem serviços em nome da sociedade conforme prescrito pelo § 3º do art. 9º do Decreto-lei n. 406/1968.

Por fim, restaria a indagação se seria possível o estabelecimento de elementos impeditivos à tributação fixa pela legislação municipal, uma vez que consta no § 3º do Decreto-Lei n. 406/1968 os dizeres “nos termos da lei aplicável”. O Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral do tema no RE n. 940.769⁴¹, em que decidirá a respeito da prevalência ou não da seguinte tese: “É inconstitucional lei municipal que estabelece impeditivos à submissão de sociedades profissionais de advogados ao regime de tributação fixa ou per capita em bases anuais na forma estabelecida por lei complementar nacional”.

Entende-se que, por se referir a normas gerais em matéria tributária, o estabelecimento de requisitos ao gozo da tributação fixa de ISS deve ser reservado à Lei Complementar, nos termos do art. 146, inciso III, da Constituição Federal. Quanto ao tema, Kiyoshi Harada (2008, p. 81) assevera que:

Em havendo conflito de normas, deve prevalecer a disposição do Decreto-lei nº 406/68, que cumpre a específica função prevista no art. 146, III, *a* da Constituição Federal. É incumbência da lei complementar definir os fatos geradores e bases de cálculo de impostos previstos na Constituição, o que coloca sob raio de ação do legislador nacional a matéria sob comento.

⁴¹ RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. PRELIMINAR. RECONHECIMENTO. REAFIRMAÇÃO DE MÉRITO. NÃO OCORRÊNCIA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN. SOCIEDADE DE PROFISSIONAIS. ADVOGADOS. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DE MUNICÍPIO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO FIXA. NATUREZA DO SERVIÇO. REMUNERAÇÃO DO LABOR. DECRETO-LEI 405-1968. LEI COMPLEMENTAR 7/1973 DO MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE. CONFLITO FEDERATIVO. 1. A questão constitucional controvertida ostenta repercussão geral no que se refere à competência tributária de município para estabelecer impeditivos à submissão de sociedades profissionais de advogados ao regime de tributação fixa ou per capita em bases anuais prevista no art. 9º, §§1º e 3º do Decreto-Lei 406/1968, por sua vez recepcionado pela ordem constitucional vigente com status de lei complementar nacional. 2. Preliminar de repercussão geral em recurso extraordinário reconhecida. (RE 940769 RG, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, julgado em 06/10/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-218 DIVULG 11-10-2016 PUBLIC 13-10-2016). Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11839575>. Acesso em 09/10/2019.

Todavia, como exposto acima, resta ao contribuinte aguardar o posicionamento definitivo do Supremo Tribunal Federal a respeito da matéria, que já se encontra afetada pela sistemática da repercussão geral desde 06/10/2016.

3. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA

3.1 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

3.1.1 Capacidade Contributiva nas Constituições Brasileiras

O princípio da capacidade contributiva remonta às próprias origens da tributação, em que o cidadão, como parte de uma sociedade ou grupo, contribuía de acordo com suas possibilidades para desenvolver conjuntamente essa coletividade. Alfredo Augusto Becker (2013, p. 513) aponta que os antigos egípcios já possuíam a mentalidade, ainda que bastante rudimentar, de tributar os indivíduos de acordo com a sua capacidade.

Todavia, elucida que o princípio passa a tomar contornos mais claros a partir do ideal de justiça distributiva – distribuição dos bens comuns pelo Estado – formulado por filósofos gregos, bem como, anos mais tarde, na filosofia escolástica, em textos legais da idade Idade Média e em legislação fiscal das colônias inglesas na América (BECKER, 2013, p. 513-515).

Aliomar Baleeiro (2005, p. 688) também enaltece a antiguidade do princípio como cerne da justiça tributária:

Desde muitos séculos, pensadores e moralistas, à luz do direito ou da religião, clamam por impostos justos, sem que se acordem nos caracteres de tais tributos. Contemporaneamente, tende a tornar-se a crença de que a justiça tributária deve repousa na personalidade e na graduação dos tributos, segundo a capacidade econômica do contribuinte.

No que diz respeito às Constituições brasileiras, a Constituição Política do Império do Brasil de 1824, apesar de não prever expressamente o princípio da capacidade contributiva, já determinava que “ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres”. O emprego da expressão “proporção dos seus haveres” já sinalizava que o contribuinte deveria ser compelido a contribuir na proporção de sua capacidade.

Já a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891, apesar de ter consagrado outros célebres princípios de direito tributário, como o da legalidade estrita tributária⁴², não trouxe em seu texto qualquer menção ou referência ao princípio da capacidade contributiva.

Em 1934, a Constituição da República do Estados Unidos do Brasil, malgrado não tenha disciplinado expressamente o princípio da capacidade contributiva, trouxe manifestações

⁴² Art.72 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no paiz a inviolabilidade dos direitos concernentes á liberdade, á segurança individual e á propriedade, nos termos seguintes: § 30. Nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize.

diretas de seu conteúdo em seus artigos: I) 126⁴³, redução de cinquenta por cento os impostos que recaiam sobre imóvel rural, de área não superior a cinquenta hectares; II) 128⁴⁴, ao prever a progressividade ao imposto sobre heranças; e III) 185⁴⁵, ao limitar a 20% o aumento da carga de impostos.

A Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937, a exemplo daquela de 1891, não versou sobre o princípio da capacidade contributiva e não expôs manifestações significativas em seus dispositivos.

A primeira manifestação expressa do princípio da capacidade contributiva veio estampada no art. 202 da Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946: “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”. Todavia, em 1965 o referido artigo foi revogado pela Emenda Constitucional n. 18, bem como as Constituições da Ditadura Militar de 1967 e 1969, naturalmente, não trataram sobre o assunto.

Em 1988, a Constituição da República Federativa do Brasil, reinaugurando o período democrático do Brasil, reinsereu expressamente o princípio da capacidade contributiva ao ordenamento pátrio ao prever que:

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

Além da previsão expressa ao princípio da capacidade contributiva, consagrou outras de suas manifestações, como a progressividade do imposto sobre a renda⁴⁶, do ITR⁴⁷ e do

⁴³ Art 126 - Serão reduzidos de cinquenta por cento os impostos que recaiam sobre imóvel rural, de área não superior a cinquenta hectares e de valor até dez contos de réis, instituído em bem de família.

⁴⁴ Art 128 - Ficam sujeitas a imposto progressivo as transmissões de bens por herança ou legado.

⁴⁵ Art 185 - Nenhum imposto poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento.

⁴⁶ Art. 153, § 2º: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

⁴⁷ 153, § 4º: I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

IPTU⁴⁸, a seletividade expressa do ICMS⁴⁹ e IPI⁵⁰, a não-cumulatividade relativa ao ICMS⁵¹, IPI⁵², PIS e COFINS⁵³, etc.

Desse modo, é possível observar que a capacidade contributiva passou por tímido período na Constituição de 1824 e 1934, para completo descaso nas Constituições de 1891, 1937, 1967 e 1969, à rápida manifestação na Constituição de 1934 para, por fim, ser consagrada e enaltecida pela Constituição de 1988.

3.1.2 Conceito de Capacidade Contributiva

Conforme sinaliza Regina Helena Costa (2012, p. 23), existe uma série de conceitos elaborados pelos mais renomados autores do que seria capacidade contributiva⁵⁴, sem qualquer unanimidade, de modo que essa expressão assume “alto grau de generalidade e vaguidade”.

No entanto, a fim de enfrentar a tarefa hercúlea de conceituar o princípio, a autora o destrincha para possibilitar sua escorreita compreensão. Exordialmente, com base nas lições de Perez de Ayala e Eusébio González (*apud* COSTA, 2012, p. 26-27) define três planos de significação: i) plano jurídico-positivo; ii) plano ético-econômico; e iii) plano técnico-econômico,

No plano jurídico-positivo a capacidade contributiva significa que o sujeito é titular de direitos e obrigações com fundamento na legislação tributária vigente, que é quem vai definir aquela capacidade e seu âmbito. No plano ético-econômico, por sua vez, relaciona-se com a justiça econômica material. Aqui se designa por “capacidade contributiva” a aptidão econômica do sujeito

⁴⁸ Art. 156, § 1: ° Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá I - ser progressivo em razão do valor do imóvel

⁴⁹ Art. 155, § 2º: III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

⁵⁰ Art. 153, § 3º: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

⁵¹ Art. 155, § 2º: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

⁵² Art. 153, § 3º, II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

⁵³ Art. 195, § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas.

⁵⁴ “Luigi Einaudi sintetizou, em breves palavras, o grau de dificuldade da apreensão do verdadeiro significado dessa ideia: “Capacidade contributiva (...). Este par de palavras se me escapa por entre os dedos, se esconde imperceptivelmente e volta a parecer a cada momento, inesperado e persecutório (...), com esse par de palavras se explica tudo”. Assim é que na doutrina encontramos plúrimos entendimentos sobre o conceito. Para Griziotti, precursor das preocupações jurídicas em torno do tema, o princípio indica a “potencialidade que possuem os submetidos à soberania fiscal para contribuir com os gastos públicos”. Rubens Gomes de Sousa definiu capacidade contributiva como a “soma de riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar suas atividades econômicas”. Emílio Gardina entende-a como a “possibilidade econômica de pagar o tributo”, enquanto Moschetti a vê como a “força econômica do contribuinte”. Outros a identificam com “capacidade econômica”. Para Geraldo Ataliba e Cléber Giardino o princípio “traduz-se na exigência de que a tributação seja modulada, de modo a adaptar-se à riqueza dos contribuintes” (COSTA, 2013, p. 23-24).

para suportar ou ser destinatário de impostos, que depende de dois elementos: o volume de recursos que o sujeito possui para satisfazer o gravame e a necessidade que tem de tais recursos. Por fim, em nível técnico ou técnico-econômico têm-se em conta todos os princípios, regras, procedimentos e categorias relativos à operatividade e eficácia arrecadatória dos impostos.

Ao aprofundar o estudo da capacidade contributiva no plano jurídico-positivo, a autora aponta as noções de capacidade contributiva *absoluta ou objetiva* e capacidade contributiva *relativa ou subjetiva*⁵⁵.

A capacidade contributiva será absoluta ou objetiva quando colocamos à lume uma situação abstrata (fato) que, a princípio, configure manifestação de riqueza. A partir da constatação desse fato, surge a atividade do legislador de torná-lo apto para “concorrer às despesas públicas” (fato tributável), para o qual será definido um “sujeito passivo em potencial”, isto é, aquele que se subsume à hipótese geral e abstrata contida na lei (COSTA, 2012, p. 27).

Será relativa ou subjetiva quando referir-se a um sujeito passivo específico, de modo que determinar-se-á a aptidão de contribuir daquele indivíduo isolado a partir de sua capacidade econômica. Assim “presente a capacidade contributiva *in concreto*, aquele potencial sujeito passivo torna-se efetivo e apto, pois a absorver o impacto tributário” (COSTA, 2012, p. 28).

Verifica-se, portanto, que a capacidade contributiva absoluta ou objetiva atua no plano abstrato, direcionada ao legislador na própria criação da lei, como “pressuposto ou fundamento jurídico do imposto” e “diretriz para a eleição das hipóteses de incidência de impostos” (COSTA, 2012, p. 28). Por essa razão, por exemplo, não é possível a escolha de fato que não revele manifestação de riqueza do sujeito passivo em potencial, isto é, em que não há capacidade contributiva objetiva aferível:

A capacidade contributiva absoluta ou objetiva funciona como pressuposto ou fundamento jurídico do tributo, ao condicionar a atividade de eleição, pelo legislador, dos fatos que ensejarão o nascimento de obrigações tributária. Representa sensível restrição à discricionariedade legislativa, na medida que não autoriza, como pressuposto de impostos, a escolha de fatos que não sejam reveladores de alguma riqueza (COSTA, 2013, p. 28).

Já a capacidade contributiva relativa ou subjetiva atua como “critério de graduação de impostos”, no sentido de que aferirá – determinação *in concreto* do critério quantitativo –, na situação específica, qual o grau de manifestação de riqueza demonstrado por aquele sujeito passivo específico que será alvo da tributação. Além disso, atuará como limitadora de tributação, a fim de garantir, àquele sujeito passivo específico, o mínimo vital ou existencial:

Do ponto de vista subjetivo, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais gastos pessoais obrigatórios (com

⁵⁵ No mesmo sentido, Aliomar Baleeiro (2008) e Paulo de Barros Carvalho (2009).

alimentação, vestuário, moradia, saúde, dependentes, tendo em vista as relações familiares e pessoais do contribuinte, etc.) devem ser cobertas com rendimentos em sentido econômico – mesmo no caso de tributos incidentes sobre o patrimônios e heranças e doações – que não estão disponíveis para o pagamento de impostos (BALEIRO, 2008, p. 693).

Por fim, interessa ressaltar a distinção proposta por Elisângela Simon Caureo (2017, p. 94) no que diz respeito à capacidade econômica e capacidade contributiva. Afirma que, enquanto em uma determinada situação uma pessoa pode manifestar capacidade econômica em sentido *lato*, pode ver-se privada de capacidade contributiva em razão da manutenção de condições mínimas de subsistência.

É o caso de uma pessoa que aufera renda anual inferior a parcela isenta de imposto de renda⁵⁶, que, apesar de possuir capacidade econômica para aquisição de determinados bens essenciais (eletricidade, água, alimentos básicos, etc), não apresenta capacidade contributiva para arcar com a tributação de imposto sobre a renda de pessoa física (IRPF).

Ainda, colhe-se da lição de Kiyoshi Harada (1991, p. 165):

Capacidade econômica não se confunde com capacidade contributiva, embora ambas as expressões impliquem densidade econômica capaz de suportar a exação fiscal. Capacidade contributiva é aquela capacidade relacionada com a imposição fiscal parcial ou total. É a capacidade econômica da pessoa enquanto sujeito passivo da relação jurídico-tributária. Já a capacidade econômica é aquela ostentada por uma pessoa que não é contribuinte como, por exemplo, um cidadão abastado, de passagem pelo nosso país.

Assim é que podemos falar em capacidade contributiva como a capacidade econômica de pagar tributos, ou, como sugere Roque Antônio Carrazza (2015, p. 103), pela capacidade contributiva “cada contribuinte deve, na medida do possível, recolher impostos de acordo com sua respectiva capacidade de pagar”.

Vale, por honestidade intelectual, ressaltar a posição de Hugo de Brito Machado (2014, p. 40), para quem a expressão “princípio da capacidade contributiva” é sinônimo de “princípio da capacidade econômica”, porém sem desnaturar seu conteúdo, de modo que a dissidência parece mais terminológica do que material.

3.1.3 Expressão “sempre que possível” do § 1º, do art. 145, da CF

O § 1º, do art. 145, da CF, inicia com os seguintes dizeres “sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Ao leitor mais apressado, é possível que a expressão “sempre que possível” outorgue ao legislador ordinário um certo grau de discricionariedade no respeito ao princípio.

⁵⁶ Até R\$ 1.903,99 mensais ou R\$ 45.695,76 anuais, nos termos da Lei n. 13.149/2015

Esta interpretação superficial do dispositivo levaria à conclusão de que o comando constitucional seria mera sugestão ao legislador ordinário que, ao seu arbítrio, decidiria se o imposto deve ou não ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

A preocupação é dividida com Lucas Antunes Santos (2015, p. 78) que alerta quanto à inexistência de faculdade do legislador ordinário:

A expressão “sempre que possível” constante no art. 145, § 1º, da CF/1988 deve ser analisada com cautela, já que uma análise não aprofundada poderia levar ao entendimento de que tanto o caráter pessoal do contribuinte, quanto à graduação de sua capacidade contributiva seriam uma faculdade concedida ao ente tributante. No entanto, se entende que a proposição, “sempre que possível” torna obrigatória a aplicação do comando constitucional.

Roque Antônio Carrazza (2015, p. 126) logo adverte que:

O sentido desta norma jurídica é muito outro. Ela, segundo pensamos, assim deve ser interpretada: se for da índole constitucional do imposto, ele deverá obrigatoriamente ter caráter pessoal e ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Ou, melhor, se a regra-matriz do imposto (traçada na Constituição Federal) permitir, ele deverá necessariamente obedecer ao princípio da capacidade contributiva.

Assim, sugere Carrazza (2015, p. 127) que os impostos terão caráter pessoal e serão graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte sempre que o aspecto material da hipótese de incidência do tributo permitir, ou, melhor dizendo, se é possível aferir a capacidade econômica daquele que efetivamente arca com o tributo.

Impostos há, porém, que, por sua natureza, não permitem que se atenda ao princípio da capacidade contributiva. É o caso do ICMS, que, positivamente, com ele não se coaduna. De fato, a carga tributária deste imposto é repassada para o preço da mercadoria. Quem suporta não é o contribuinte (o comerciante, o industrial ou o produtor que praticou a operação mercantil ou prestador do serviço de transporte transmunicipal ou de comunicação), mas o consumidor final da mercadoria ou ao fruir do serviço, vê repassada no preço a carga econômica do ICMS. Ora, tal carga é idêntica para todos os consumidores finais, sejam eles ricos ou pobres (CARRAZZA, 2015, p. 127).

Por essa razão, aduz que “não é da índole do ICMS ser graduado de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes, nem dos impostos que, como ele, são chamados, pela Ciência Econômica, de *indiretos* (v. g., o IPI)” (CARRAZZA, 2015, p. 127).

De acordo com o autor, impostos como o IPI, ICMS e ISS variável, por terem sua carga tributária repassada no preço da mercadoria ou serviço, não podem ser graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Isto porque não seria propriamente o contribuinte (quem promove a saída de mercadoria/produto industrializado ou o prestador do serviço) que arcaria com seu ônus, mas o adquirente/tomador de serviço.

Assim, sustenta Carrazza (2010, p.114) que a Constituição teria previsto instrumento específico para esses tributos: a seletividade de acordo com a essencialidade do produto. Para

o autor, a seletividade, apesar de “perceber influência do princípio da capacidade contributiva”, não decorre diretamente deste.

Humberto Ávila (2012, p. 435) concorda com a interpretação realizada por Carrazza de que há que se averiguar se o aspecto material do tributo se coaduna com essa graduação com fulcro na capacidade econômica e em aspectos pessoais. Pela mesma razão – impossibilidade de pessoalização dos impostos indiretos –, conclui que “todos os impostos, com exceção do ICMS, do IPI e dos impostos sobre o comércio exterior, devem ser graduados segundo a capacidade econômica dos contribuintes” (ÁVILA, 2012, p. 435).

Assim como Carrazza, Humberto Ávila (2012, p. 457), no que diz respeito à seletividade (ou qualquer outro meio de observância de progressividade da tributação), entende que esta não é oriunda diretamente da capacidade contributiva, “mas do princípio da solidariedade social”:

Vale dizer: a progressividade pode até ser uma exigência constitucional, mas não necessariamente vinculada ao princípio da capacidade contributiva. A Constituição Brasileira estabelece que alguns produtos ou serviços, em virtude de sua essencialidade, devem ser desonerados (art. 153, § 3º, I, art. 155, § 2º, III). Essa desoneração não decorre da capacidade econômica do sujeito passivo, que apenas conduziria a uma alíquota proporcional, mas de outras normas constitucionais (ÁVILA, 2012, p. 456).

Dessa forma, ambos os autores entendem que, apesar da Constituição ter afastado o princípio da capacidade contributiva desses tributos indiretos - justamente pela indeterminabilidade daquele que efetivamente suporta o ônus econômico do tributo -, acabou por consagrar determinado grau de justiça fiscal aos impostos indiretos, tributando conforme a essencialidade do produto ou serviço.

Luciano Amaro (2014, p. 148), por sua vez, sustenta que o princípio da capacidade contributiva pode e deve ser aplicado aos tributos indiretos, em razão da necessidade de prestígio à presumível capacidade econômica do contribuinte “de fato” ao qual o ônus é repassado:

Não há nenhuma razão pela qual pudessem ser desconsiderados, no caso de impostos indiretos, os valores que os princípios em análise buscam preservar, a pretexto de que a capacidade contributiva deva ser a do contribuinte de direito, ignorando-se o contribuinte “de fato”. Não fosse assim, o princípio poderia ser abandonado, para efeito de tributação de alimentos básicos e remédios, a pretexto de que os contribuintes de direito dos impostos aí incidentes são empresas de altíssimo poder econômico.

Klaus Tipke e Douglas Yamachita (2002, p. 32) aduzem expressamente que a capacidade contributiva é aplicável a todos os impostos com finalidade fiscal, sejam eles de repercussão econômica direta ou indireta:

O princípio da capacidade contributiva vale para todos os impostos que precipuamente servem à finalidade fiscal, independentemente da técnica de tributação. Ele vale tanto para os impostos diretos como para os indiretos.

Dessa maneira, o princípio da capacidade contributiva cuida da unidade do ordenamento jurídico tributário.

Micaela Dominguez Dutra (2010, p. 99), ao defender a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva aos tributos indiretos, propõe que esta seja realizada de acordo com o grau de essencialidade do produto ou serviço, “justamente por não termos como determinar o contribuinte de fato”.

Não obstante essa indeterminação de quem seria o contribuinte de fato (se abastado ou desprovido de recursos), assim como propõe Luciano Amaro (2014, p. 148), Micaela Dutra reconhece que determinados produtos – ou serviços – são, em face de sua natureza, consumidos por camadas mais pobres da população (independentemente de também o serem pelos mais ricos), fato que justificaria uma tributação mais branda.

Américo Lacombe (1991, p. 158) entende que o princípio é plenamente aplicável aos impostos tidos como “indiretos”, uma vez que, sob a concepção do autor, a classificação carece de cientificidade e não pode ser utilizada como óbice à consecução da capacidade contributiva. Além disso, entende que a própria Constituição tratou de aplicar o princípio da capacidade contributiva ao ICMS e ao IPI ao prever sua seletividade, i. e., tributação inversamente proporcional à essencialidade do produto:

Não se diga que os impropriamente chamados impostos indiretos não podem estar sujeitos a tal princípio. Tal afirmação é errônea, visto que a classificação dos impostos em diretos e indiretos não tem qualquer amparo científico, e além disso tais impostos, hoje, podem ser graduados conforme o grau de essencialidade do produto. A Constituição, no par. 3º, I, do art. 153, determina que o imposto sobre produtos industrializados seja seletivo (vale dizer, tenha a alíquota variável) em função da essencialidade do produto. Da mesma forma, o inc. III, do par. 2º, do art. 155, admite que o ICMS seja também seletivo.

Importa observar que, tanto na visão Humberto Ávila (2012) e Roque Carrazza (2010), como na de Luciano Amaro (2014), Américo Lacombe (1991) e Micaela Dutra (2010), é necessário que produtos e serviços sejam tributados de acordo com sua essencialidade, seja como decorrência direta do princípio da capacidade contributiva ou não.

3.1.4 Capacidade Contributiva e Igualdade

3.1.4.1 Igualdade

Quando se aborda a temática da igualdade, jamais podemos deixar de indagar: igualdade entre o que/quem? A própria acepção do vocábulo igualdade demanda a presença de, ao menos,

dois pontos de comparação. Dizer, por exemplo, que determinada situação é “igual”, sem apresentar o outro polo, carece de qualquer sentido.

A partir disso, a próxima inquirição será: igualdade em que? Ora, para averiguarmos a igualdade, é necessário estabelecer critérios de comparação (renda, patrimônio, cor, sexo, etc). Faz sentido compararmos dois sujeitos em razão da renda percebida, se igual ou distinta; entretanto, se analisarmos um com base em renda, e outro com base em patrimônio, dificilmente poderemos atestar igualdade. Além disso, a igualdade deve ser aferida com alguma finalidade e contexto. Apenas atestar que duas pessoas possuem a mesma idade – igualdade descritiva – não possui grande repercussão. Todavia, sob determinado contexto, podemos entender que duas pessoas com setenta anos devem ser consideradas idosas para fins de fruição de tramitação prioritária de processos (art. 71 da 10.741/03) - igualdade prescritiva (ÁVILA, 2015, p. 44).

Nesse sentido, Humberto Ávila (2015, p. 45) explica que, além do sujeito e medida ou critério (elementos que atestam apenas a igualdade descritiva), a igualdade prescritiva – em que se averigua se dois sujeitos devem ou não ser tratados da mesma forma – demanda justamente o contexto em que estes se inserem:

Igualdade prescritiva só se completa quando estão presentes os seguintes elementos: sujeito, critério ou medida de comparação, elemento indicativo da medida de comparação e finalidade. A igualdade pode, portanto, ser definida como sendo a relação entre dois ou mais sujeitos, com base em medida(s) ou critério(s) de comparação, aferido(s) por meio de elemento(s) indicativo(s), que serve(m) de instrumento para a realização de determinada finalidade.

A presente dissertação não pretende dissecar o conceito de igualdade ou exaurir seus reflexos no mundo jurídico, mas tão somente elucidar seus elementos principais para fins de auxílio na compreensão do princípio da capacidade contributiva e este, por sua vez, à seletividade.

Todavia, diante da demonstrada necessidade de estabelecimento de critérios de igualdade, ao presente trabalho podemos eleger, ainda que de maneira bastante genérica, como sujeito, os contribuintes, como medida, a carga tributária por eles suportada em relação a determinado tributo, e, como finalidade, se essa igualdade ou distinção atende ao princípio da capacidade contributiva.

3.1.4.2 Igualdade perante a Lei e Igualdade na Lei

A Constituição Federal, em seu preâmbulo, eleva a igualdade a valor fundamental da República, bem como reafirma sua importância no *caput* do art. 5^o⁵⁷ ao dispor que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza” e ao garantir aos brasileiros e estrangeiros residentes no país o direito à liberdade.

Essa igualdade “perante a lei”, todavia, não esgota a acepção que se deve ter da igualdade estampada na Constituição. Igualdade perante a lei, na lição de Humberto Ávila (2015, p. 77), diz respeito à igualdade na aplicação da lei, isto é, “os cidadãos, e os contribuintes em particular, devem ter o mesmo tipo de aplicação da lei, sem qualquer distinção”.

Não remete, portanto, à gênese da lei – previsão geral e abstrata –, mas a momento posterior, quando de sua aplicação em uma situação concreta. Assim é que, qualquer distinção arbitrária em sua aplicação resultará em violação ao próprio sistema jurídico (ÁVILA, 2015, p. 77).

Hans Kelsen (2009, p. 100), ao discorrer sobre a igualdade insculpida em textos constitucionais, explicita que a igualdade perante a lei é apenas uma faceta da igualdade entre indivíduos, cingindo-se à aplicação da própria norma, o que, a rigor, é apenas uma característica da norma jurídica em si:

Com a garantia da igualdade perante a lei, no entanto, apenas se estabelece que os órgãos aplicadores do Direito somente podem tomar em conta aquelas diferenciações que sejam feitas nas próprias leis a aplicar. Com isso, porém, apenas se estabelece o princípio, imanente a todo o Direito, da juridicidade da aplicação do Direito em geral e o princípio imanente a todas as leis da legalidade da aplicação das leis, ou seja, apenas se estatui que as normas devem ser aplicadas de conformidade com as normas. Com isto, porém, nada mais se exprime senão o sentido imanente às normas jurídicas (KELSEN, 2009, p. 100).

Assim, pela igualdade perante a lei, só está-se repetindo a natureza da própria norma jurídica que, em sua aplicação, não admite qualquer distinção, sob pena de nulidade do ato. A distinção deve ser realizada, quando pretendida e desejável, na própria criação da lei, cuja aplicação ocorrerá dentro do limite ali insculpido:

A igualdade dos indivíduos sujeitos à ordem jurídica, garantida pela Constituição, não significa que aqueles devam ser tratados por forma igual nas normas legisladas com fundamento na Constituição, especialmente nas leis. Não pode ser uma tal igualdade aquela que se tem em vista, pois seria absurdo impor os mesmos deveres e conferir os mesmos direitos a todos os indivíduos sem fazer quaisquer distinções, por exemplo, entre crianças e adultos, são de

⁵⁷ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

espírito e doentes mentais, homens e mulheres. Quando na lei se vise a igualdade, a sua garantia apenas pode realizar-se estatuidando a Constituição, com referência a diferenças completamente determinadas (KELSEN, 2009, p. 101).

Por essa razão, a lei que se pretenda isonômica deve antever as diferenças entre os cidadãos já em sua concepção, a fim de equipará-los para fins materiais e não meramente formais como estatui a mera igualdade perante a lei. Nesse sentido, alerta Humberto Ávila (2015, p. 81) que, além dessa aplicação uniforme (igualdade perante a lei), a lei deve manifestar conteúdo isonômico, de modo que qualquer diferenciação entre contribuintes deva ser motivada, sob pena de inconstitucionalidade.

Todavia, essa distinção no nascimento da lei deve levar em conta determinados critérios, sob pena de se traduzir em discriminação arbitrária e nefasta. Para tanto adverte Celso Antônio Bandeira de Mello (2008, p. 23) que, a priori, dois critérios devem ser observados: i) que a discriminação não seja tão específica que atinja de modo absoluto apenas um indivíduo; ii) a medida de discriminação deve ser própria ao sujeito, coisa ou situação analisada.

Além disso, exige: iii) que haja uma “correlação lógica entre o fato de *discrímen* e a *desequiparação* pretendida”, isto é, deve-se verificar “de um lado, aquilo que é critério discriminatório e, de outro lado, se há justificativa racional para, à vista do traço de discriminação adotado, atribuir o específico tratamento jurídico construído em fundamentação da desigualdade afirmada” (MELLO, 2008, p. 38).

Por fim, há que se averiguar se iv) há “consonância da discriminação com os interesses protegidos na constituição” (MELLO, 2008, p. 41), i. e., “a lei não pode atribuir efeitos valorativos, ou depreciativos, a critério especificador, em desconformidade ou contradição com os valores transfundidos no sistema constitucional ou nos padrões éticos-sociais acolhidos nesse ordenamento”.

Por fim, o autor sugere certa cautela na interpretação das leis em atenção à isonomia, atentando para o fato de que, quando a lei se propõe a distinguir pessoas, não caberá negativa a essa diferenciação. Todavia, “quando a lei não haja “assumido” o fator tido como *desequiparador*, isto é, circunstâncias ocasionais que proponham fortuitas, acidentais, cerebrinas ou sutis distinções entre categorias de pessoas não são de considerar (MELLO, 2008, p. 44).

Assim é que, a discriminação proposta pela lei deve ser intencional e nunca acidental, edificada a partir de uma motivação pensada e sopesada pelo legislador. Quando acidental, por falha ou imperfeição em sua criação, a lei criar discriminação não conscientemente pretendida, em desacordo com os quatro requisitos acima listados, a lei deverá ser julgada inconstitucional.

3.1.4.3 Capacidade Contributiva como Critério da Igualdade

Quando se estuda o princípio da capacidade contributiva, é interessante observar sua relação com o princípio da igualdade. Como visto, o princípio da igualdade preza, além da aplicação isonômica da lei – igualdade perante a lei –, pela sua criação com base em semelhanças e distinções apresentadas pelos indivíduos, de modo que essas eventuais discrepâncias sejam corrigidas ou consideradas pelo legislador.

É com base no princípio da igualdade que se criam as diferenças de tratamento na Constituição e na lei. Não é por outra razão que o art. 6º Código de Defesa do Consumidor, por exemplo, cria uma série de garantia aos consumidores, dentre elas a inversão do ônus probatório: busca-se a equiparação por meio de artificialidades que garantem a paridade de armas entre as partes.

Tratar a todos de forma absolutamente igual, por vezes, pode representar um dos maiores vilipêndios ao princípio da igualdade. Por essa razão, o princípio da igualdade é instrumento que guia a edição de normas em todo o ordenamento jurídico, visando o nivelamento de partes que se encontram em condições díspares.

Já o princípio da capacidade contributiva, no plano absoluto ou objetivo, exprime que as leis que determinam a hipótese de incidência dos tributos levem em consideração apenas situações em que há capacidade contributiva potencial. No plano subjetivo ou relativo, exige que a tributação recaia exclusivamente sobre manifestação de riqueza efetivamente demonstrada pelo indivíduo, excluída a parcela mínima necessária à sua subsistência.

É irrefutável que ambos os princípios mantêm uma conexão bastante íntima: buscam dosar direitos e deveres com base nas características particulares dos indivíduos. Não obstante, verifica-se que a capacidade contributiva possui espectro mais reduzido ou, melhor dizendo, mais específico, uma vez que foca seus esforços na tributação.

É por essa razão que Roque Antônio Carrazza entende ser o princípio da capacidade contributiva uma manifestação, específica à tributação, do princípio da igualdade:

O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito, pague, proporcionalmente, mais impostos do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza (CARRAZZA, 2015, p. 103).

Humberto Ávila (2012, p. 432) afirma que a igualdade, enquanto metanorma que busca a estruturação das demais – cujo autor denomina de “postulado” –, é deveras mais ampla que o princípio da capacidade contributiva, que se cinge a um critério de aplicação da igualdade.

Afirma, ainda, que não se pode tomar a capacidade contributiva como “algo mais e algo diferente” da igualdade, uma vez que a capacidade contributiva é o próprio desdobramento da igualdade enquanto o critério de distinção for a capacidade econômica de arcar com o ônus do tributo (ÁVILA, 2012, p. 434).

Lucas Antunes Santos (2015, p. 81) faz coro com Humberto Ávila ao afirmar que a capacidade contributiva “operacionaliza efetivamente o princípio da capacidade contributiva no direito tributário”, de modo que o “nada mais é que a observância do princípio da igualdade na esfera tributária”.

Ainda, colhe-se dos ensinamentos de Regina Helena Costa (2012, p. 42):

Cremos que a igualdade está na essência da noção de capacidade contributiva, que não pode ser dissociada daquela. Podemos dizer que a capacidade contributiva é um subprincípio, uma derivação de um princípio mais geral, que é o da igualdade, irradiador de efeitos em todos os setores do direito.

Desse modo, entende-se o princípio da capacidade contributiva como desmembramento do princípio da igualdade quando observado sob ótica da tributação, em que os indivíduos são chamados - ou não - a contribuir nos limites de sua capacidade contributiva.

3.1.5 Capacidade Contributiva e Garantia do Mínimo Existencial

Como visto, a capacidade contributiva, especialmente quando observada sob sua ótica subjetiva ou relativa, visa a tributação estritamente daquilo que é manifestação de riqueza, plasmada na capacidade econômica de pagar de tributos.

Todavia, a capacidade econômica, por vezes, pode existir ainda que não haja capacidade contributiva, como no já citado exemplo do indivíduo que percebe renda inferior à primeira faixa de tributação do imposto de renda. Nesse caso, o legislador entendeu que, apesar de exprimir capacidade econômica – ainda que bastante reduzida – não haveria capacidade contributiva (COSTA, 2012, p. 72), visto que os rendimentos seriam necessariamente destinados à subsistência do indivíduo.

Tributar esses valores significaria negar a própria subsistência do contribuinte enquanto ser humano, ainda que, a rigor, haja determinada capacidade econômica. Por essa razão, somente aquilo que extravasar esse patamar tido como mínimo será considerado para fins de tributação. Nesse sentido, afirma Humberto Ávila (2012, p. 140): “A capacidade contributiva,

enquanto capacidade de contribuir com a comunidade mediante pagamento do tributo, inicia somente acima do limite das necessidades para manutenção da vida. Por isso, fala-se em zona da capacidade contributiva”.

Esse patamar intocado pela tributação encontra algumas denominações na doutrina, como *mínimo vital* (AMARO, 2014, p. 154; CAUREO, 2017, p. 89; COSTA, 2012, p. 71; ÁVILA, 2012, p. 140), *mínimo existencial* (TORRES, 2013, p. 57; LEÃO, 1999, p. 86; NORONHA, 2010, p. 270, CARRAZZA, 2015, p. 123), *mínimo imune* (FARO, 2014, p. 41) ou *mínimo indispensável* (BECKER, 2013, p. 455).

Independentemente da denominação adotada, converge-se no sentido de que a parcela dos recursos do contribuinte destinada a sua subsistência e vida digna não pode ser objeto de tributação.

Alfredo Augusto Becker (2013, p. 455), no que diz respeito aos instrumentos de garantia, assevera que incumbe ao legislador a tarefa de criar “isenções que resguardem a imunidade tributária do mínimo indispensável de capital e renda”. No mesmo sentido, Roque Antônio Carrazza (2015, p. 123) afirma que o legislador deve garantir que tais situações ou recaiam sob o espectro da não incidência, ou sejam alcançadas por deduções legislativamente autorizadas.

Por essa razão, a garantia ao mínimo existencial pode ser efetivada pelos mais variados meios e instrumentos de desoneração tributária, seja com o estabelecimento de isenções, alíquota zero, redução da base de cálculo, não incidência, imunidades, alíquotas progressivas ou seletivas, etc. Cabe ao legislador eleger o meio mais conveniente, desde que, ao fim e ao cabo, esse mínimo vital seja garantido.

Carlos Araújo Leonetti (2003, p. 54), além de relacionar o mínimo vital à capacidade contributiva, sinaliza a íntima relação que possui com o princípio da vedação ao confisco. Desse modo, a tributação abaixo desse limite, ceifando do contribuinte os patamares mais basilares de uma condição digna, atentaria, a um só tempo, contra os princípios da capacidade contributiva e vedação ao confisco.

Não obstante a conceituação de mínimo existencial reconhecer a intangibilidade dessas necessidades básicas, a definição de quais seriam aquelas albergadas é bastante subjetiva, especialmente quando submetida ao escrutínio político do legislador quando da elaboração da lei:

A fixação do “mínimo vital”, destarte, variará de acordo com o conceito que se tiver de necessidades básicas. O problema é tormentoso, pois concerne a decisão política do legislador. Este deverá basear-se, à falta de normas constitucionais específicas, no que, numa sociedade dada, razoavelmente se

reputar “necessidades fundamentais do indivíduo e de sua família”. O conceito de “mínimo vital”, portanto, varia no tempo e no espaço (COSTA, 2012, p. 74).

Ao versar sobre o tema, Carrazza (2012, p. 123) sugere que essas necessidades básicas devem satisfazer, no mínimo, aqueles direitos insculpidos nos artigos 6º e 7º da Constituição Federal, especialmente no que concerne à alimentação, saúde, educação, cultura, lazer, transporte etc.

Julio Pinheiro Faro e Marcelo Sant’Anna Vieira Gomes (2014, p. 42) definem o mínimo imune como o “bloco de oportunidades mínimas devidas ao indivíduo, a fim de que possa se desenvolver adequadamente e possa ter uma vida minimamente digna”. Para definir o que seria esse “bloco de oportunidades”, propõem como parâmetro para a definição do mínimo vital os itens descritos no inciso IV⁵⁸, do art. 7º, da Constituição Federal, como aqueles de necessidade básica e que, por essa razão, devem ser garantidos pela renda advinda do salário mínimo.

No mesmo sentido, Regina Helena Costa (2012, p. 113) sugere que o mínimo vital, no que diz respeito às pessoas físicas⁵⁹, deve ser balizado com base nos parâmetros fixados no inciso IV, do art. 7º, CF.

É de obviedade ululante que o salário mínimo, nos patamares atuais⁶⁰, não é capaz de garantir ao indivíduo todos os itens descritos no indigitado artigo, de modo que, pela mesma razão, para fins de definição do mínimo vital, o enfoque deve ser dado às garantias, e não ao valor fictício tido como capaz de realizá-las.

Outra baliza ao mínimo existencial pode ser extraída do art. XXV da Declaração Universal dos Direitos Humanos, *in verbis*:

Art. XXV Todo ser humano tem direito a um padrão de vida capaz de assegurar-lhe, e a sua família, saúde e bem-estar, inclusive alimentação, vestuário, habitação, cuidados médicos e os serviços sociais indispensáveis, e direito à segurança em caso de desemprego, doença, invalidez, viuvez, velhice ou outros casos de perda dos meios de subsistência em circunstâncias fora de seu controle.

Já Armando Zurita Leão (1999, p. 87-88) entende que o mínimo existencial não encontra fundamento na capacidade contributiva, mas apenas parâmetros, e, assim como

⁵⁸ Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim;

⁵⁹ A Autora ainda ressalta que, no que diz respeito às pessoas jurídicas, o mínimo vital deve igualmente ser observado, a fim de salvaguardar a fonte produtiva, nos moldes dos artigos 5º, inciso XXII, 170, incisos II e IV, e 173, § 4º, todos da Constituição Federal.

⁶⁰ R\$ 1.039 (mil e trinta e nove reais) em 01/01/2020.

aquela, encontra dificuldade para estabelecer seus limites de eficácia. Afirma que a Constituição, apesar de prever expressamente condições mínimas de existência (art 5º, XXXIX, LXXII, LXXIII, LXXIV, LXXVI, e arts. 150, VI, art. 152, 2º, item II, art. 153, § 4º, 198, 203, 206, IV, 208, I, e 212, § 4º), não delimitou qual seria o conteúdo do mínimo existencial.

Diante dessa imprecisão, suscita o cabimento de mandado de injunção (art. 5º, inciso LXXI⁶¹, da CF), a fim de tutelar o direito à não tributação do mínimo existencial daqueles que são lesados justamente pela falta de norma regulamentadora a respeito (LEÃO, 1999, p. 87).

Por fim, interessa o questionamento se o mínimo existencial deve ser observado quanto aos tributos indiretos, uma vez que o indivíduo tutelado (consumidor de baixa renda) não seria propriamente o contribuinte, mas apenas suportaria o encargo financeiro repassado no preço do produto.

De acordo com Elisângela Caureo (2017, p. 103), estudos realizados pelo Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas (IPEA), realizado em 1996 e publicado no ano 2000, a tributação indireta é responsável por aproximadamente 30% da renda das populações carentes.

Em artigo destinado ao estudo do impacto da tributação indireta sobre alimentos na renda de famílias mais pobres, publicado no ano de 2001, Luís Carlos Garcia de Magalhães, Fernando Gaiger Silveira, Frederico Andrade Tomich e Salvador Werneck Vianna (2001, p. 13) denunciam a desproporcionalidade entre o impacto dessa tributação entre famílias mais humildes e mais abastadas:

Mesmo nas regiões metropolitanas de São Paulo e Rio de Janeiro, onde o peso do gasto com alimentação sobre a renda é menos pronunciado, as famílias mais pobres destinam menos de 4% da sua renda para pagar esses tributos embutidos nos preços do conjunto de alimentos estudados. Por outro lado, para as famílias com renda superior a 30 salários mínimos a participação desses tributos no rendimento familiar 'per capita' é de somente 0,4% e 0,2%, respectivamente, no Rio de Janeiro e em São Paulo.

O estudo, relevante tanto para fins de análise de observância do mínimo vital quanto da capacidade contributiva, conclui que há, especialmente no que diz respeito aos alimentos mais básicos consumidos pela população de baixa renda, significativa regressividade na tributação indireta. Assim, o questionamento acerca da observância do mínimo vital aos tributos indiretos torna-se ainda mais relevante.

Já foi observado que, no que diz respeito ao princípio da capacidade contributiva, a doutrina diverge quanto à aplicabilidade aos tributos indiretos. Todavia, no que diz respeito à

⁶¹ LXXI - conceder-se-á mandado de injunção sempre que a falta de norma regulamentadora torne inviável o exercício dos direitos e liberdades constitucionais e das prerrogativas inerentes à nacionalidade, à soberania e à cidadania;

garantia ao mínimo existencial, parece haver maior convergência quanto a necessidade de salvaguarda.

Veja-se que, Roque Antônio Carrazza (2015, p. 123) apesar de, como demonstrado, entender pela inaplicabilidade do princípio da capacidade contributiva a esta espécie de tributos, é forçado a admitir a necessidade de garantia do mínimo existencial em relação aos bens e serviços essenciais.

Humberto Ávila (2012, p. 140) que, como Carrazza, entende ser o princípio da capacidade contributiva inaplicável aos tributos indiretos, entende que, quanto ao mínimo vital, deve ser observado. Isso porque, de acordo com o autor, o mínimo vital antecede a própria capacidade contributiva, isto é, somente após esse limite necessário à existência digna é que se pode falar em capacidade contributiva, de modo que com ela não se confunde.

Por essa razão, dispõe que o mínimo vital será respeitado nos tributos indiretos por meio da seletividade, a qual “não decorre da capacidade contributiva”, mas da própria Constituição de forma autônoma. Assim, a tributação desses bens essenciais não estaria limitada pela capacidade contributiva – cujo “significado normativo só se inicia logicamente depois –, mas de outros parâmetros constitucionais como a proteção à dignidade humana, à vida e à saúde (ÁVILA, 2012, p. 458-459).

Quanto à consagração do mínimo existencial nos tributos indiretos exclusivamente por meio da seletividade, Elisângela Caureo (2017) discorda veementemente ao afirmar que:

Por mais que sejam envidados esforços na aplicação da seletividade/essencialidade, com desoneração integral da cesta básica, jamais esses mecanismos serão bem sucedidos na integral proteção do mínimo existencial. Isso porque o titular do mínimo existencial não o despender necessariamente com produtos previamente definidos pelo governo como essenciais. [...] A exclusão do mínimo existencial da proteção integral do princípio da capacidade contributiva, submetendo-o unicamente à técnica da seletividade, acarreta violação ao direito de propriedade e de liberdade econômica do contribuinte de baixa renda, liberdade a respeito de onde e como investir seu dinheiro e de acessar importantes catalisadores de mobilidade social. No confronto entre liberdades e essencialidade, deve-se dar maior peso ao direito de liberdade, ou seja, da população de baixa renda investir o seu rendimento de forma independente.

Diante disso, para a autora, o mínimo existencial deve ser garantido efetivamente e exclusivamente ao indivíduo que possui poucas condições, não de maneira indireta ao apenas desonerar produtos de primeira necessidade - que, como rememora, são adquiridos também por aqueles de renda mais elevadas que, por essa razão, poderiam contribuir ainda que com relação a esses produtos.

Além disso, essa “simplificação” – seletividade de produtos e serviços – não garante integralmente o mínimo existencial, uma vez que, como exposto adrede, não garante ao

indivíduo a capacidade de livre escolha do que pretende adquirir – sem ver-se tributado além de suas capacidades –, mas limitando sua “desoneração” apenas aos produtos eleitos pelo governo como essenciais.

Aduz, ainda, que a identificação desses indivíduos de baixa renda não é impraticável como faz crer a própria aplicação da seletividade – desonerando indistintamente determinados produtos –, mas plenamente possível por meio do Cadastro Único para Programas Sociais (CadÚnico)⁶².

Por meio do CadÚnico, regulamento pelo Portaria n. 376/08, é possível identificar todas as famílias de baixa renda do país, bem como dados referentes à sua renda. Assim, argumenta a autora que não seria inviável estimar o valor referente à tributação indireta arcado por essas famílias e restituí-lo (CAUREO, 2017, p. 123).

Por fim, também no sentido de ampla aplicabilidade do mínimo existencial, Bettina Treiger Grupenmacher (2006, p. 113) entende que deve ser observado por todos os impostos, sejam eles incidentes sobre a renda, patrimônio ou consumo:

Por outro lado, convém destacar que a observância, pela legislação tributária, do chamado mínimo vital, na Itália, ou mínimo isento, na Espanha, ou mínimo existencial vale para todos os impostos. Nos impostos que incidem sobre a atividade produtiva e sobre o consumo, é possível observar-se o mínimo isento estabelecendo a intributabilidade de produtos de primeira necessidade, em relação aos impostos que incidem sobre a propriedade, a observância do mínimo existencial pode se implementar pela isenção dos impostos, segundo o padrão construtivo ou qualquer outro critério que a lei eleja e que permita excluir da tributação imóveis pertencentes a quem não tem aptidão para contribuir.

Diante disso, fica bastante claro que, independentemente de revelar-se como desdobramento da capacidade contributiva ou anteceder-lá, o mínimo existencial deve ser respeitado, ainda no que diz respeito aos tributos indiretos. Além disso, os meios de consagração podem ser os mais variados, como a concessão de isenções, reduções de base de cálculo, alíquotas seletivas com base na essencialidade do bem ou, como sugere Elisângela Caureo, a restituição dos valores pagos a título de tributos indiretos àqueles comprovadamente de baixa renda.

⁶² O Cadastro Único para Programas Sociais do Governo Federal (Cadastro Único) é um instrumento que identifica e caracteriza as famílias de baixa renda, permitindo que o governo conheça melhor a realidade socioeconômica dessa população. Nele são registradas informações como: características da residência, identificação de cada pessoa, escolaridade, situação de trabalho e renda, entre outras. Disponível em: <http://mds.gov.br/assuntos/cadastro-unico/o-que-e-e-para-que-serve>. Acesso em 28/12/2019.

3.1.6 Juridicização do Princípio e Limitação de Eficácia segundo Alfredo Augusto Becker

É ainda de extrema relevância trazer a concepção de Alfredo Augusto Becker (2013, p. 525), para quem a capacidade contributiva “é genuína regra de Direito Natural”, e sua “natureza essencialmente jusnaturalista” deriva da seguinte constatação:

Diante do princípio da capacidade contributiva, cada autor não toma conhecimento, mas sim posição; isto é, desenvolve um trabalho que não é a constatação objetiva de um fato, mas sim a valorização subjetiva deste fato em relação ao conceito de bem comum (autêntico ou falso) que, consciente ou inconscientemente, cada autor justiça tributária. Em síntese: o princípio da capacidade contributiva é uma genuína regra de Direito Natural (BECKER, 2013, p. 525).

Justamente por se tratar de regra de direito natural, o autor sustenta que, ao ser “juridicizada”, isto é, ao estar prevista como norma no corpo da Constituição Federal, o princípio da capacidade contributiva “sofreu violenta pressão constritora que deformou seu conteúdo, reduzindo-o a um mínimo de certeza e praticabilidade” (BECKER, 2013, p. 531).

O autor entende que, ao adentrar o ordenamento jurídico como norma constitucional, deixou de exercer sua eficácia como Direito Natural, cuja aplicação seria irrestrita, atuando como alicerce de toda a tributação, e não somente nos níveis em que a Constituição foi capaz de delinear.

Assim, ao ser reduzida ao que Becker denomina “regra jurídica”, levou a doutrina a traçar posições antagônicas quanto a sua eficácia: uma primeira doutrina que nega qualquer eficácia ao princípio; outra concedendo-lhe total eficácia, de modo a, por exemplo, “abranger o juiz no momento em que este analisa os fatos signos presuntivos de renda ou capital” (BECKER, 2013, p. 523).

A primeira doutrina defendia que a capacidade contributiva não passava de regra programática, isto é, “vazia de juridicidade” e, por isso, incapaz de vincular o legislador ordinária ou mesmo o juiz. Desprovida de coercibilidade, seria apenas “recomendação sedutora destinada a apaziguar nostalgias de uma justiça impraticável” (BECKER, 2013, p. 521).

A segunda corrente, por outro lado, considera a capacidade contributiva “genuína regra jurídica”, capaz de vincular o legislador ordinário à sua obediência. Assim, ao editar leis que versam sobre a hipótese de incidência de tributos, o legislador seria compelido a verificar signos presuntivos de riqueza, sob pena de inconstitucionalidade do dispositivo normativo. Aos juízes, também, seria norma cogente, forçando-o a analisar, em casos concretos, se os signos presuntivos de riqueza foram observados, caso contrário seria essa lei inaplicável (BECKER, 2013, p. 522).

Para o autor, ambas as doutrinas apresentam equívocos e são passíveis de crítica: i) a primeira, ao negar totalmente a eficácia do princípio, não observa “um mínimo de certeza e praticabilidade que revelam sua juridicidade e que delimitam o restrito campo de sua eficácia jurídica”; enquanto a ii) segunda extravasa o campo de eficácia ao buscar a vinculação do juiz, cuja competência alcança apenas a declaração de inconstitucionalidade “exclusivamente sob o ângulo do legislador ordinário e nunca sob o ângulo de um determinado indivíduo que realizou a hipótese de incidência no caso singular” (BECKER, 2013, p. 523-524).

Quanto à aventada possibilidade de controle judicial da capacidade contributiva em casos concretos, o autor faz questão de salientar que:

Permitir ao juiz, em cada caso concreto singular e sob o fundamento acima indicar “deixe de aplicar” a lei tributária, significa: a) perder toda a certeza e praticabilidade do Direito; b) desconhecer que a criação da regra jurídica necessariamente deforma a realidade e lhe imprime um determinismo artificial; c) substituir o Direito pela Moral; d) confundir validade e justiça da regra jurídica; e) inverter toda a fenomenologia jurídica, pois, a referida regra jurídica tributária tem estrutura lógica e atuação dinâmica idêntica à da regra jurídica que estabelece presunção *juris et de jure* (BECKER, 2013, p. 524).

No entanto, envida maiores esforços no que diz respeito ao falseamento da primeira teoria – que nega qualquer eficácia ao princípio da capacidade contributiva –, uma vez que, apesar de reduzido, há um mínimo de certeza e praticabilidade que deve ser observado. A partir disso, elenca três “constrições jurídicas” sofridas pelo princípio e, em seguida, expõe quatro alcances de sua eficácia jurídica.

A primeira constrição diz respeito à “proporcionalidade a um único tributo”, em que o princípio é ceifado de seu alcance global, ou seja, não será averiguado com base na carga tributária total ao qual está sujeito o contribuinte (renda, capital, patrimônio, aquisição de bens e serviços e etc), mas a um único tributo “tomado isoladamente dos demais” (BECKER, 2013, p. 531).

Com base nisso, não há proporção entre a riqueza total do indivíduo e todos os tributos por ele devidos, mas somente da riqueza específica posta a lume (*e. g.* propriedade) e o tributo específico (IPTU). Ainda que a soma de todos os tributos que oneram o contribuinte se mostre desproporcional ao seu patrimônio, a capacidade contributiva não será capaz de alterá-la.

A segunda “deformação constritoria” que aflige o princípio da capacidade contributiva quando este ingressa no mundo jurídico diz respeito a consideração de um único “fato-signo presuntivo da renda ou capital”. Veja-se, como demonstrado na primeira constrição, há a consideração de apenas um tributo específico, porém, dentro do espectro de incidência desse único tributo, considera-se um único fato-signo presuntivo isolado, *v. g.*, no imposto de renda

sobre ganho de capital, não se considera o patrimônio total do indivíduo, mas apenas aquela alienação, com pouca ou nenhuma consideração externa.

Ao fim, elenca a terceira constrição, referente ao mínimo indispensável. Nesse caso, aduz o autor que a capacidade contributiva deveria considerar como renda ou capital presumido aquilo que extravasa o mínimo indispensável, como bens de consumo indispensáveis: água, sal, açúcar, leite, pão, etc.

Em seguida, passa à análise dos quatro alcances de eficácia. O primeiro determina que a capacidade contributiva possui eficácia tão somente em relação ao legislador ordinário, de modo que “ele deverá escolher para a composição da hipótese de incidência da regra jurídica criadora do tributo, exclusivamente fatos que sejam signos presuntivos de renda ou de capital” (BECKER, 2013, p. 533). A desobediência pelo legislador ordinário leva à inconstitucionalidade da lei.

O juiz, diferentemente do que propõe a segunda corrente doutrinária descrita acima, não é alcançado pela eficácia jurídica da capacidade contributiva quando da análise de casos concretos, de modo que, com relação a um contribuinte individual, não pode verificar a observância da capacidade. Pode, por outro lado, verificá-lo no plano geral e abstrato, de modo que é capaz de declarar inconstitucional lei cujo legislador ordinário não observou o cumprimento do princípio.

O segundo alcance da eficácia jurídica diz respeito à escolha dos signos presuntivos de renda ou capital pelo legislador ordinário. De acordo com Becker (2013, p. 534), esses signos de renda ou capital devem estar acima do mínimo indispensável, de modo que qualquer outro abaixo desse limite seria tido como inconstitucional. Além disso, desse mesmo alcance de eficácia, origina-se a obrigação do legislador ordinário de criar isenções nos casos em que o fato isoladamente considerado não presumir renda ou capital acima do mínimo indispensável.

A “progressividade segundo a maior ou menor riqueza presumível do contribuinte” constitui o terceiro alcance da eficácia jurídica. A partir disso, sugere Alfredo Augusto Becker (2013, p. 535) que o legislador está “juridicamente proibido de graduar a alíquota ou ritmar sua progressividade no sentido inverso da grandeza presumível da renda ou capital do respectivo contribuinte”.

Por fim, no que diz respeito ao quarto alcance da eficácia, deve atentar o legislador ordinário que, ao criar substituto legal tributário, deve muni-lo dos meios de retenção ou reembolso do tributo junto ao substituído, sob pena de este – que não se reveste na qualidade de contribuinte – arcar com patrimônio próprio tributos decorrentes da manifestação de riqueza de terceiro.

Com base no exposto, extrai-se da lição de Alfredo Augusto Becker (2013) que a capacidade contributiva possui como cerne a limitação da escolha do legislador ordinária na eleição dos signos presuntivos de riqueza, de forma a respeitar a capacidade econômica do contribuinte.

Todavia, verifica-se de igual forma que o princípio da capacidade contributiva, como norma jurídica estampada na Constituição, apesar de não configurar mera norma programática, não possui o condão de considerar a tributação global como impeditivo à tributação, bem como não é capaz de fundamentar a atuação do judiciário em casos concretos.

Assim, opera como guia do legislador ordinário que, no plano geral e abstrato, não deve poupar esforços (seja na previsão da hipótese de incidência, seja por meio de isenções) para garantir que o contribuinte seja tributado de acordo com suas capacidades, assim como que seja garantido a todo o cidadão mínimo indispensável intocado pela tributação.

3.1.7 Progressividade Tributária

3.1.7.1 Proporcionalidade Tributária

A maioria dos tributos possui aspecto quantitativo proporcional à manifestação de riqueza revelada, isto é, quanto maior for a riqueza, mais elevada será a base de cálculo e, conseqüentemente, o valor do tributo devido, ainda que a alíquota permaneça inalterada. Como exemplo pode-se utilizar o Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbano (IPTU): quanto maior a riqueza (um imóvel suntuoso localizado em zona nobre da cidade), mais elevados serão a base de cálculo (valor venal do imóvel) e o tributo devido.

Trata-se de conseqüência lógica matemática: quanto maior for o número sujeito à multiplicação por outro (base de cálculo vezes alíquota), maior será o resultado. No caso da proporcionalidade, a alíquota permanece intacta, independentemente da manifestação de riqueza revelada, apenas a base de cálculo (medida dessa riqueza) é alterada.

A proporcionalidade importa apenas em aumento absoluto do valor do tributo, sem, contudo, resultar em aumento relativo, i. e., quem revela maior riqueza não estará contribuindo proporcionalmente mais do que aquele menos abastado. Isso significa que, exclusivamente com base na proporcionalidade, aquele que possui imóvel em valor dez vezes superior, arcará com tributo elevado à mesma proporção, sem incremento relativo.

A partir do momento em que consagrado o mínimo vital, isto é, garantidos os direitos básicos descritos no inciso IV, do art. 7º, da CF (moradia digna, alimentação, saúde, educação,

lazer, vestuário, etc), os acréscimos patrimoniais vão se revestindo paulatinamente em maior grau de superfluidade: um imóvel mais bem localizado, restaurantes mais sofisticados, vestimentas mais caras, etc.

É justamente esse aumento na superfluidade (diferença entre a garantia básica e seu refinamento) que torna a simples proporcionalidade incapaz de garantir a igualdade material entre os contribuintes. Há de se garantir, com base na seletividade do IPTU, que aquele que possui imóvel humilde contribua em menor proporção do aquele que possui uma mansão em bairro nobre.

Por essa razão, afirma Luciano Amaro (2014, p. 148) que a capacidade contributiva exige a proporcionalidade como grau mínimo de sua consagração, mas aí não se esgota, de forma que “a capacidade contributiva reclama mais do que isso, pois exige que se afira a justiça da incidência em cada situação isoladamente considerada, e não apenas a justiça relativa entre uma e outra das duas situações”.

Dessa exigência de averiguação da situação isoladamente considerada é que surgem outras espécies de aplicação da capacidade contributiva, dentre elas a *seletividade tributária*, para a qual será dedicado tópico específico, e a denominada *progressividade tributária*.

3.1.7.2 Conceito de Progressividade Tributária

De acordo com Renata Ribeiro Baptista (2008, p. 323) o tributo será progressivo quando, além da proporcionalidade entre base de cálculo e valor do tributo, houver variação positiva entre a base de cálculo e alíquota, ou seja, quanto maior for a base de cálculo, maior será a alíquota.

Regina Helena Costa (2012, p. 114) ressalta que essa variação positiva da alíquota em relação ao aumento da base de cálculo importa em obediência mais precisa ao princípio da capacidade contributiva do que a mera proporcionalidade, uma vez que “desequipara sujeitos que se encontram em situações distintas, prestigiando o primado da igualdade e colaborando para a redistribuição de riqueza”.

Geórgia Teixeira Jezler Campello (2015, p. 41) classifica a progressividade como “instrumento de realização da capacidade contributiva” e da própria igualdade, uma vez que, por meio do incremento de alíquota à medida que elevada a base de cálculo, busca desequiparar contribuintes em situações desiguais, em grau superior ao da proporcionalidade.

A autora sustenta que, assim como a capacidade contributiva, a progressividade encontra amparo no princípio da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da CF), no objetivo

fundamental de construção de uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, I, da CF); na erradicação da pobreza e desigualdades sociais (art. 3º, III, CF) e no combate à discriminação (art. 3º, IV, da CF) (CAMPELLO, 2015, p. 41-42).

Como meio de atender ao princípio da capacidade contributiva, Roque Antônio Carrazza (2015, p. 105-106) defende que todos os impostos devem possuir alíquotas progressivas. Assim como exposto acima, atenta ao fato de que a progressividade, por extravasar a simples proporcionalidade, se reveste em meio idôneo e efetivo de afastar desigualdades e injustiças tributárias:

As leis que criam *in abstracto* os impostos devem estruturá-los de tal modo que suas alíquotas variem para mais à medida que forem aumentando suas bases de cálculo. Assim, quanto maior a base de cálculo do imposto, tanto maior haverá de ser a alíquota aplicável, na determinação do *quantum debetur*. Noutros falares, a legislação deve imprimir às alíquotas aplicáveis ao imposto um desenvolvimento gradual de sorte que serão percentualmente maiores, quanto maior for sua base de cálculo (CARRAZZA, 2012, p. 106).

Apesar de boa parte da doutrina entender que a progressividade decorre do princípio da capacidade contributiva, impende ressaltar o posicionamento de Humberto Ávila (2012, p. 453-457), para quem a progressividade é exigência constitucional autônoma, oriunda do princípio da solidariedade social. Justamente por não decorrer da capacidade contributiva, aduz não haver “um dever constitucional de utilização da progressividade em todos os tributos”, mas somente àqueles constitucionalmente previstos.

Em ordenamentos estrangeiros, a Constituição Portuguesa, em seu art. 104º, 1, prevê expressamente que o imposto sobre o rendimento pessoal deverá buscar a redução de desigualdades e ser progressivo: “1. O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar”.

Já a Constituição Espanhola, em seu art. 31º, 1, vai além e qualifica a progressividade, ao lado da igualdade, como aspecto basilar de um sistema tributário justo:

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio⁶³.

Apesar da ressaltada importância conferida à progressividade tributária como instrumento de promoção da capacidade contributiva e igualdade tributária, José Maurício Conti (1997, p. 77) ressalta que esta não é imune à críticas. O autor revela que seus mais

⁶³ Tradução Livre: Todos contribuirão para a manutenção das despesas públicas de acordo com sua capacidade econômica, orientada por meio de um sistema tributário justo e inspirado nos princípios da igualdade e da progressividade que, em nenhum caso, terão escopo confiscatório.

ferrenhos críticos asseveram se tratar de desestímulo aos mais “eficientes” que, por essa razão, acumulam mais riqueza e são conseqüentemente mais tributados.

Nesse sentido é a posição de João Adhemar de Barros (1988), para quem a tributação progressiva culmina em “penalização” por meio de tributação mais elevada àqueles que, por meio de esforço e trabalho árduo, ostentam maior capacidade econômica.

Ainda contrariamente à progressividade, Ives Gandra da Silva Martins (1993, p. 114), em parecer sobre o tema, afirmou que:

O princípio da progressividade se integra nesta linha dos princípios muito estudados e pouco eficazes. É que o princípio da progressividade é, por natureza, um princípio genericamente desestimulador, visto que pune a eficiência, desincentivando aqueles que começam a ser incididos pelas alíquotas mais elevadas a continuarem no processo produtivo

Tais críticas, já bastante datadas, não encontram grande respaldo na doutrina atual que, como exposto acima, reconhece a progressividade como importante instrumento de robustecimento dos princípios da capacidade contributiva e igualdade.

A Constituição Federal prevê expressamente a progressividade no que diz respeito ao imposto de renda (art. 153, § 2º, inciso I⁶⁴); ao ITR, como forma de desestimular propriedades improdutivas (art. 153, § 4º, inciso I⁶⁵); ao IPTU, em razão do valor do imóvel (art. 156, § 1º, inciso I⁶⁶) e em função do tempo (art. 182, § 4º, inciso II⁶⁷).

3.1.7.3 Progressividade no Imposto sobre a Renda

No que diz respeito ao Imposto sobre a Renda, sabe-se que este ostenta a característica de imposto pessoal⁶⁸, isto é, sua mensuração deverá considerar especialmente o sujeito que pratica o fato gerador, e não necessariamente a riqueza manifestada.

⁶⁴ Art. 153, § 2º: § 2º O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

⁶⁵ § 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*: I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

⁶⁶ § 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: I - ser progressivo em razão do valor do imóvel

⁶⁷ § 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

⁶⁸ Os impostos pessoais, isto é, aqueles que levam em consideração aspectos subjetivos do indivíduo que pratica o fato gerador, contrapõem-se àqueles reais, em que a riqueza manifestada será primordialmente considerada para a composição do fato gerador. A distinção entre impostos pessoais e reais é bem sintetizada por Luciano Amaro (2014, p. 95): “Outra classificação dos tributos, que os separa em reais ou pessoais, depende de se verificar se predominam características objetivas ou subjetivas na configuração do fato gerador. Se o tributo leva em consideração aspectos pessoais do contribuinte (nível de renda, estado civil, família etc.), ele se diz pessoal. Real será o tributo que ignore esses aspectos. Frequentemente combinam-se, na mesma espécie tributária, características pessoais ou subjetivas e características materiais ou objetivas. O imposto de renda é típico imposto pessoal,

Além disso, a Constituição exige expressamente que o imposto sobre a renda será progressivo (art. 153, § 2º, inciso I), i. e., à medida que elevada sua base de cálculo (maior percepção de renda ou proventos de qualquer natureza), maior será sua alíquota.

No que diz respeito à percepção de renda (produto do capital e/ou do trabalho⁶⁹), a legislação infraconstitucional optou por homenagear a progressividade insculpida no texto constitucional por meio da criação de tabela progressiva, que subdivide a alíquota incidente com base em quatro faixas de renda:

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IRPF
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5%	R\$ 142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15%	R\$ 354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5%	R\$ 636,13
Acima de 4.664,68	27,5%	R\$ 869,36

(Tabela Progressiva Mensal da Lei n. 13.149/2015)

Assim é que, a depender da renda do contribuinte, será incluído em uma outra faixa de tributação. Não obstante, é visível que as faixas de tributação (apenas quatro divisões acima do montante isento) não congregam um espectro razoável de tributação, de modo que aquele que percebe, *e. g.*, R\$ 10.000,00 (dez mil reais mensais) será tributado a uma alíquota bastante similar (consideradas as demais faixas) daquele que percebe R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais). É a opinião de Renata Ribeiro Baptista (2008, p. 332):

Ora, é factível que a existência de apenas três⁷⁰ classes contribui irrisoriamente para a efetivação do princípio da capacidade contributiva ou mesmo para a

embora, em algumas hipóteses, apresente caráter real (por exemplo, no caso de rendimentos de residentes no exterior, em que o imposto incide exclusivamente na fonte, abstraindo, em regra, as condições pessoais do beneficiário). O imposto de transmissão de imóveis já é exemplo de imposto real”. Como sinaliza o autor, determinados impostos podem assumir primordialmente uma característica e, por vezes, a outra. É o caso do ISS, no qual, em seu regime variável, assume característica real, enquanto que, em regime fixo, manifesta-se como pessoal.

⁶⁹ Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos

⁷⁰ À época, 2008, a tabela progressiva possuía apenas três faixas. Todavia, ainda que um (ou duas, considerada a de isenção) a mais, não há nem proximidade com o objetivo da progressividade, uma vez que a faixa mais alta nem sequer extrapola o valor de 5 (cinco) salários mínimos.

concretização do objetivo constitucional de redistribuição de renda. Em aplicação da progressividade, por si só, não é suficiente para concretizar a justiça tributária já que a diversidade de condições financeiras do país não é atendida com a classificação dos contribuintes em três classes, notadamente quando a última faixa de riqueza não extrapola os dez salários mínimos. Não há redistribuição de renda (um dos objetivos da instituição da progressividade) quando aqueles que ganham dez, cem ou mil salários mínimos são enquadrados sob a mesma classe. [...] Faz-se necessário a criação de faixas intermediárias.

É evidente a necessidade de criação de mais faixas de tributação progressiva, ou, no mínimo, que os intervalos entre elas sejam mais expressivos, visto que, hodiernamente, estão divididas por intervalo cujo valor é inferior ao próprio salário mínimo.

Leonetti (2003, p. 203) reconhece a progressividade do imposto de renda como instrumento importantíssimo na consagração da capacidade contributiva, bem como na distribuição de renda e garantia do mínimo existencial. Todavia, assim como Baptista, ressalta que a existência de pouquíssimas faixas de renda é verdadeiro óbice na consecução desses objetivos.

Além disso, entende que a alíquota máxima, atualmente em 27,5%, quando aplicada à rendas mais vultosas, é bastante tímida. Essas situações - poucas faixas e alíquota máxima modesta -, quando aliadas à lenta atualização da tabela progressiva (última atualização em julho 2015), isto é, alheia à inflação acumulada dos últimos anos, resultam em ainda maior inobservância à progressividade (LEONETTI, 2003, p. 204-205).

3.1.7.3 Progressividade dos Impostos Reais

Além da previsão expressa de aplicação da progressividade ao imposto de renda, a Constituição Federal prevê a aplicação da progressividade ao ITR (art. 153, § 4º, inciso I), a fim de desestimular a manutenção de imóveis improdutivos, e ao IPTU, com a elevação proporcional ao valor do imóvel (art. 156, § 1º, inciso I) e em função de ociosidade ao longo do tempo (art. 182, § 4º, inciso II).

Em sua gênese, a Constituição Federal previa expressamente apenas o IPTU progressivo no tempo, com a finalidade extrafiscal de promover a função social da propriedade, de modo que, originalmente, o § 1º, do art. 156, previa que: “O imposto previsto no inciso I poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade”.

Assim, até a edição da EC n. 29/00, havia forte tendência a acreditar que a única modalidade de aplicação da progressividade seria aquele referente ao cumprimento da função

social da propriedade. Inclusive, instado a se manifestar a respeito de Lei Municipal (Lei n. 5.641/89, do Município de Belo Horizonte) que previa progressividade fiscal ao IPTU, com base no valor do imóvel, o STF decidiu por sua inconstitucionalidade (RE n. 153.771⁷¹).

De acordo com o STF, não seria possível a progressividade fiscal pretendida pelo Município, uma vez que a Constituição admitia apenas a progressividade com o fito de garantir a função social da propriedade. Todavia, com a promulgação da EC n. 29/00, o § 1º, do art. 156, da CF, foi alterado para também compreender a possibilidade da progressividade com base no valor do imóvel.

Para Carlos Araújo Leonetti (2011, p. 13), a progressividade fiscal do IPTU já era possível antes mesmo da EC n. 29/00, uma vez que, além de não manifestar qualquer óbice à aplicação do princípio da capacidade contributiva ao imposto, o § 1º tinha como escopo autorizar outras formas de progressividade além daquela prevista no art. 182, § 4º, inciso II.

No mesmo sentido, Valentino Aparecido de Andrade (2003, p. 115) entende que, antes mesmo da EC n. 29/00, a progressividade fiscal seria aplicável ao IPTU como consectário lógico do princípio da capacidade contributiva. Para o autor, apesar da capacidade contributiva ser mais fácil aplicação aos impostos pessoais, é também passível de aplicação aos impostos reais, especialmente no caso do IPTU em que o signo presuntivo de riqueza (imóvel de valor mais elevado) é de fácil identificação.

No que diz respeito ao ITR, a progressividade primordialmente extrafiscal (ainda que utilize signos presuntivos de riqueza para seu cálculo, denotando também caráter fiscal), com a finalidade de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, foi inserida pela EC n. 42/03 e é regulada pelo artigo 11 da Lei nº 9.393/96.

⁷¹ IPTU. Progressividade. - No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real. - Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico). - A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no artigo 156, I, § 1º. - Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o subitem 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no município de Belo Horizonte. (RE 153771, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 20/11/1996, DJ 05-09-1997 PP-41892 EMENT VOL-01881-03 PP-00496 RTJ VOL-00162-02 PP-00726)

3.2 SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA

3.2.1 Natureza Normativa da Seletividade

Antes de adentrar a temática da seletividade no texto constitucional, cabe realizar uma breve digressão a respeito da distinção normativa entre regras e princípios, utilizando-se, para isso, da teoria exordialmente formulada por Ronald Dworkin (1977) e posteriormente engrandecida por Robert Alexy (1986), bem como as importantes anotações realizadas por Humberto Ávila (2003).

3.2.1.1 Distinção entre Regras e Princípios

Dworkin afirmava que a diferença entre regras e princípios é de natureza lógica, uma vez que as regras são aplicáveis à maneira do “tudo-ou-nada” (*all or nothing*), isto é, “dados os fatos que uma regra estipula, então ou a regra é válida, e neste caso a resposta que ela fornece deve ser aceita, ou não é válida, e neste caso em nada contribui com a decisão”. Já os princípios, por outro lado, servem de inclinação ou guia na aplicação e criação do direito, ou seja, “enunciam uma razão que conduz o argumento a uma certa direção”.

Para o “tudo-ou-nada” de Dworkin, ou haveria a subsunção dos fatos à hipótese de incidência da norma, situação em que seria esta aplicável, ou a regra não teria qualquer aplicação ao caso específico. Os princípios, por outro lado, são aplicados como fundamentos que, aliados ao conteúdo de outro princípio, orientam a decisão.

No que diz respeito ao conflito entre normas, Dworkin defendia que, no caso das regras, depois de considerados os critérios de resolução de conflitos, uma seria aplicável enquanto a outra seria considerada inválida. No que concerne aos princípios, haveria uma dimensão de peso (*dimension of weight*) para cada princípio, aferível casuisticamente, definindo-se qual deveria prevalecer sobre o outro:

Os princípios possuem uma dimensão que as regras não têm - a dimensão do peso ou importância. Quando os princípios se inter cruzam (por exemplo, a política de proteção aos compradores de automóveis se opõe aos princípios de liberdade de contrato), aquele que vai resolver o conflito tem de levar em conta a força relativa de cada um. [...] Se duas regras entram em conflito, uma delas não pode ser válida. A decisão de saber qual delas é válida e qual deve ser abandonada ou reformulada, deve ser tomada recorrendo-se a considerações que estão além das próprias regras (DWORKIN, 2002, p. 42-43).

Já Alexy, ao desenvolver a teoria proposta por Dworkin, rejeita a distinção entre princípios e regras baseado no modo de aplicação do “tudo-ou-nada”. Para o autor, a distinção entre regras e princípios deve observar dois fatores: a obrigação que cada norma institui e o modo como se dá a colisão (2015, p. 146).

Sinteticamente, em caso de colisão entre princípios, sua aplicabilidade seria limitada reciprocamente e momentaneamente, diferentemente das regras, em que a colisão é solucionada com a invalidade de uma delas ou com o reconhecimento de alguma exceção que resolva a antinomia.

No que tange às obrigações que instituem, as regras que exaram deveres absolutos, isto é, determinam obrigações de dar, fazer ou não fazer, insuperáveis por regras contrapostas, enquanto os princípios instituem obrigações denominadas *prima facie*, ou seja, ainda que pareçam imediatamente aplicáveis, deve-se realizar a ponderação com os demais princípios para demonstrar seu afastamento:

Com as regras, em casos normais, em que os pressupostos conhecidos ocorrerem, sucede a consequência jurídica. Quem, com base em um princípio, quer fazer uma exceção a uma regra, suporta o ônus da argumentação, de forma semelhante ao que ocorre quando se afastam precedentes ou quando se afastam regulamentações em geral. No caso de princípios, que podem ser restringidos por outros princípios, é diferente. Uma regra jurídica válida contém, ao contrário dos princípios, uma determinação para a decisão de casos que tem que ser deixada de lado se um princípio deve ter a precedência; Princípios não contém determinações desse tipo. Quando se afirma que as regras possuem uma existência histórica, porque com elas se chegou a uma tal determinação, pode-se afirmar que princípios, no que diz respeito a seu conteúdo determinativo em relação a outros princípios, não possuem existência histórica. Em seu conteúdo determinativo relativamente a casos eles são, nessa medida, em princípio todos iguais. Não há pois motivo algum para, de antemão, dar-se precedência a um princípio. Consequentemente aquele que quer, com base em princípios, chegar pela primeira vez a uma determinação, deve, quando surgem dúvidas, demonstrar que os princípios contrários recuam. O diferente caráter das cláusulas de reserva e com isso o legítimo núcleo do teorema da colisão de Dworkin podem assim ser explicados através do diferente caráter *prima facie* (ALEXY, 2015, p. 188).

Criou-se, a partir dessas e outras teorias, três critérios clássicos de distinção entre princípios e regras, sinalizados por Humberto Ávila (2015, p. 59) como: 1) caráter *hipotético-condicional*; 2) critério do *modo final de aplicação*; e 3) critério do *conflito normativo*.

O caráter *hipotético-condicional* diz respeito ao modo em que se irradia a aplicação das normas. Ao passo em que as regras se aplicam por subsunção, nas quais há uma hipótese e uma consequência que de antemão determinam a decisão, os princípios funcionam como indicadores para, em casos futuros, guiar o aplicador à regra aplicável ao caso concreto.

O *modo final de aplicação* encontra raízes na teoria desenvolvida por Dworkin, na qual as regras se aplicam na forma absoluta do “tudo-ou-nada”, isto é, ou a situação fática preenche os requisitos da hipótese de incidência da regra, situação em que deve ser aplicada (salvo no caso de configuração de uma exceção), ou ela é considerada inválida e não encontra aplicação. Os princípios, por sua vez, são aplicados como fundamentos a fim de guiar a decisão.

Por fim, pelo critério do *conflito normativo* distinguem-se as regras dos princípios sob o prisma do embate normativo. Enquanto o conflito entre regras configura verdadeira antinomia, no sentido de que a solução levará invariavelmente à declaração de invalidade de uma das regras ou à criação de uma exceção, no que toca os princípios o conflito é dirimido com base em sopesamento, sem que qualquer dos princípios perca sua validade no ordenamento.

Cabe enaltecer, quanto ao conflito de princípios, a posição de Alexy, que afirma que a solução não é dada pela prevalência imediata de um princípio sobre o outro, como propõe Dworkin, mas por meio de uma otimização, no intuito de sopesar sua prevalência no caso concreto, ou seja, de forma prospectiva.

Apesar de respeitar a teoria clássica de divisão de princípios e regras, Humberto Ávila tece severas críticas aos critérios de distinção expostos, propondo sua própria teoria de verificação de regras e princípios. Para tanto, estabelece os seguintes conceitos (2015, p. 102):

As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente subjacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.

Dos conceitos transcritos já se pode, sob o prisma do autor, estabelecer diferenças entre as duas espécies normativas quanto: 1) à *natureza da descrição normativa*; 2) à *natureza da justificação*; e 3) à *natureza da contribuição* (2015, p. 107).

Quanto à *natureza da descrição normativa*, enquanto as regras descrevem objetos determinados – ou determináveis –, ou seja, uma situação (ainda que razoavelmente) objetiva, os princípios dispõem acerca de um *estado ideal a ser promovido*.

É preciso ressaltar, outrossim, que tanto as regras quanto os princípios se dirigem ao comportamento humano, como ocorre com qualquer prescrição normativa. Apesar dessa semelhança, contudo, as regras se diferenciam dos princípios quanto à natureza da descrição: enquanto as regras descrevem comportamentos permitidos, obrigatórios ou proibidos, os princípios

descrevem estados ideais que devem ser promovidos ou conservados (ÁVILA, 2015, p. 108).

A *natureza da justificação* exige que as regras sejam aplicadas por meio de um cotejo entre a situação fática e a hipótese de incidência normativa. Havendo correspondência, possível – e devida – a sua aplicação. Os princípios necessitam de uma correlação entre “os efeitos da conduta adotada e o estado das coisas a ser promovido”.

Por fim, a *natureza da contribuição* denota que, ao passo em que as regras têm a pretensão de decidibilidade, haja vista o seu caráter retrospectivo (que visa solucionar problemas já antevistos pelo legislador); os princípios se aplicam de forma prospectiva, no sentido de que complementam as regras já postas no ordenamento para auxiliar na resolução de problemas futuros.

Leandro Paulsen (2014, p. 72), filiando-se mais claramente à teoria proposta por Alexy, considera que as regras “estabelecem simples normas de conduta”, caracterizando-se como “razões definitivas”; enquanto os princípios “indicam valores a serem promovidos de modo que impõem a identificação da conduta devida em cada caso concreto”, isto é, são “razões *prima facie*, prescrições de otimização”.

Em caso de conflitos, assegura que quanto às regras a solução dá-se pela aplicação dos critérios hierárquico, cronológico e de especialidade, tornando inválida a norma derrotada. No caso de conflito entre princípios, deve-se “construir uma solução que contemple os diversos valores colidentes, ponderando-os de modo a fazer com que prevaleça, na medida do necessário, aquele que tenha mais peso em face das circunstâncias específicas sob apreciação” (2014, p. 72).

É patente que a distinção entre princípios e normas não encontra sossego na doutrina, que ainda muito digladia e, por esse motivo, sofre constantes evoluções. É imperioso observar que essa distinção entre princípios e regras não é de caráter meramente terminológico, haja vista o diferente tratamento dado pelo hermeneuta em sua aplicação.

Para não mais alongar a discussão, interessa, de maneira bastante breve, observar-se que, em se tratando de uma regra, seja pela teoria esposada por Dworkin e Alexy, ou por Humberto Ávila, não se discute seu maior grau de normatividade e objetividade, ou seja, mais restrita é a apreciação subjetiva do aplicador.

Em se tratando de um princípio, provido de maior generalidade – ressalvadas as críticas tecidas por Humberto Ávila no sentido de que teriam também caráter normativo –, cuja atuação se dá de forma prospectiva junto às normas na solução de casos difíceis, é fácil observar que darão ao aplicador maior liberdade – não se deve confundir, aqui, com ampla discricionariedade

ou mesmo arbitrariedade –, visto que estes almejam a manutenção ou a consolidação do estado das coisas, que pode ser trilhado por diferentes meios.

Por essas razões, resta agora determinar em qual espécie normativa se encaixa a seletividade tributária, a fim de lhe delimitar o alcance e estabelecer óbices ou permissões à atuação do legislador ordinário e constituinte derivado.

3.2.1.2 Seletividade, regra ou princípio?

Nas teorias clássicas de Direito Público, os princípios possuem alto grau de generalidade, possibilitando ao hermenauta maior amplitude de subjetividade em sua aplicação. Já as regras, por serem objetivamente propostas pelo legislador para resolver conflitos previamente conhecidos, são mais rígidas, i. e., não devem ser ponderadas, mas somente aplicadas ou não, salvo reconhecida a exceção.

Na Teoria Moderna de Direito Público, capitaneada por Dworkin e Alexy, as regras expressam comandos objetivos (obrigações de dar, fazer ou não fazer); aplicam-se por subsunção, isto é, realizado o cotejo entre fato e hipótese de incidência normativa, verifica-se ou não sua aplicação; e, em caso de conflitos – ocorridos apenas no plano abstrato –, invalida-se uma ou busca-se uma exceção – para Humberto Ávila é possível a ponderação de regras.

Os princípios, em contrapartida, expressam o estado das coisas ou objetivos que devem ser seguidos; sua aplicabilidade se dá por ponderação – Humberto Ávila defende o caráter normativo dos princípios –, na qual os princípios colidentes são ponderados, estabelecendo-se maior ou menor valor a depender do caso específico; e, quando surge um conflito – aferível apenas no plano concreto –, aplicada a ponderação, o princípio com menor relevância não é excluído do ordenamento, mas somente otimizado para irradiar menos seus efeitos.

Essas teorias – clássica e moderna –, são atacadas por Humberto Ávila (2015). A primeira é questionada tanto no plano semântico quanto no sintático. Semântico porque toda norma, como fruto da linguagem, possui determinado grau de indeterminação, isto é, regras e princípios não podem ser distinguidos unicamente com base nessa classificação, comum à todas as normas. Sintático em razão do fato de vários autores classificarem como princípios normas de baixa generalidade, v. g., a imposição de que um tributo publicado em um exercício somente pode ser cobrado no seguinte (princípio da anterioridade).

Ora, nesse ponto, em que se concorda com Humberto Ávila, tem-se inquestionavelmente uma regra: publicado em um exercício, o tributo somente poderá ser cobrado no seguinte. A seletividade, por exemplo, quando representada pela variação

inversamente proporcional de alíquota em razão da essencialidade do produto é, sem vacilo, uma regra, haja vista o baixo grau de abstração.

Quanto à segunda teoria (Teoria Moderna), Humberto Ávila também ressalta duas inconsistências, uma semântica e outra sintática. A incoerência semântica se encontra na aplicação da ponderação exclusivamente aos princípios, traçando a distinção com base no binômio subsunção-ponderação. Salienta o autor que as regras, como qualquer norma, passam por um processo de ponderação interno e externo:

Interna porque a reconstrução do conteúdo semântico da sua hipótese e da finalidade que lhe é subjacente depende de um confronto entre várias razões em favor de alternativas interpretativas [...] submetem-se a uma ponderação externa nos casos em que duas regras, abstratamente harmoniosas, entram em conflito diante do caso concreto sem que a solução para o conflito envolva a decretação de invalidade de uma das duas regras (exemplo: uma regra que determina a concessão de antecipação de tutela para evitar dano irreparável e outra regra que proíbe a antecipação de tutela para evitar despesas para a Fazenda Pública [caso de medicamento]) (ÁVILA, 2015, p. 113) (adendo nosso).

Prossegue o autor com a afirmação de que o mesmo ocorre com a resolução de conflitos, visto que, regra geral, a norma derrotada deve ser declarada inválida, mas isso nem sempre ocorre. Assim, assevera que a distinção com base nos conflitos também não é segura, visto que “em vez de extremá-las, termina aproximando-as em alguns casos” (ÁVILA, 2015, p. 114).

Sob o prisma sintático, a inconsistência reside na afirmação de que os princípios são “normas realizáveis em vários graus, dependendo dos princípios com os quais entra em conflito”, ou seja, possuem elevada maleabilidade. Sendo assim, replica-se aqui a indagação feita por Humberto Ávila (2015, p. 114): “a norma da não cumulatividade, enquanto norma que permite deduzir, do imposto a pagar, o montante do imposto incidente na operação anterior do ciclo econômico pode ser qualificado como um princípio a ser objeto de flexibilização em decorrência de outros princípios”?

Como peremptoriamente responde o autor, “evidentemente que não” [...], essas normas são regras também para essa corrente”. No entanto, a contradição reside justamente nesse ponto, visto que, apesar de – para a Teoria Moderna – encaixarem-se como regras, a esmagadora maioria dos autores as classifica como princípios (princípio da seletividade).

Leandro Paulsen (2014, p. 72) que, como demonstrado, se filia a Teoria Moderna idealizada por Dworkin e Alexy, encontra outra alternativa quanto à seletividade, classificando-a como “critério para tributação”:

Dentre os critérios para a tributação conforme a capacidade contributiva de cada contribuinte está a previsão de alíquotas diferentes para bens, produtos

ou mercadorias diferentes. A seletividade implica tributação diferenciada conforme a qualidade do que é objeto da tributação. [...] A seletividade se presta para a concretização do princípio da capacidade contributiva ao implicar tributação mais pesada de produtos ou serviços supérfluos e, portanto, acessíveis a pessoas com maior riqueza. Certo é, em regra, que os produtos essenciais são consumidos por toda a população e que os produtos supérfluos são consumidos apenas por aqueles que, já tendo satisfeito suas necessidades essenciais, dispõem de recursos adicionais para tanto (PAULSEN, 2014, p.158).

Inserida no capítulo “critérios de tributação”, a seletividade não é definida expressamente por Paulsen como um princípio; não é, também – pelo menos não de maneira direta – taxada como regra. De todo modo, em análise do trecho transcrito acima, pode-se observar que o conceito exarado denota um princípio, isto é, expressa o estado das coisas a ser promovido: desonerar produtos essenciais como meio de consagrar a capacidade contributiva.

Partindo-se da Teoria Moderna, adotada pelo autor, vê-se que a indigitada definição de seletividade não detém o modo de aplicação de subsunção característico das regras. Iguamente não se verifica, quanto ao modo final de aplicação, a regra do “tudo-ou-nada”, já que não possui hipótese de incidência normativa objetivamente considerada. Por último, em hipotético conflito, crê-se que sua invalidação não seria solução viável, enquanto a ponderação alcance ares de maior coerência. Mesmo sob a ótica de Humberto Ávila, a seletividade, nos termos como expressada por Paulsen, ostenta o caráter de princípio.

No entanto, não obstante o já explicitado caráter de princípio que pode assumir a seletividade, é possível que (e aqui se recorre mais uma vez aos ensinamentos de Humberto Ávila) de um mesmo – e único – dispositivo, observado, é claro, sob diferentes aspectos, extrair-se uma regra e um princípio:

Um mesmo dispositivo pode ser ponto de partida para a construção de regras e princípios, desde que o comportamento previsto seja analisado sob perspectivas diversas, pois um mesmo dispositivo não pode, ao mesmo tempo e sob o mesmo aspecto, ser um princípio e uma regra. O que se propõe é justamente a superação desse enfoque baseado numa alternativa exclusiva das espécies normativas, em favor de uma distinção baseada no caráter pluridimensional dos enunciados normativos. (ÁVILA, 2015, p. 94).

Assim, se observada sob a perspectiva de tornar bens e serviços essenciais menos onerados pela tributação, a seletividade assume inquestionavelmente o caráter de um princípio jurídico. Agora, se visualizada como norma que impõe comando ao legislador, no sentido de que o IPI “será seletivo, com base na essencialidade” e o ICMS “poderá ser seletivo”, parece bastante evidente se tratar de uma regra.

Há, nesse dever imposto ao legislador, caráter de decidibilidade, retrospectividade, aplicável por subsunção e com maior grau de normatividade, ou seja, não parece haver, em sua

aplicação, a ponderação característica aos princípios: o IPI “deverá” e o ICMS “poderá” ser seletivo.

Todavia, compactuam com o entendimento de que a seletividade é um princípio: Hugo de Brito Machado (2014, p. 338); José Eduardo Soares de Melo (2009, p. 329); Sacha Calmon Navarro COELHO (2010, p. 506); Luciano Amaro (2014, p. 148); Luís Eduardo Schoueri (2012, p. 424) e Claudio Carneiro (2012, p. 481).

Há, por outro lado, aqueles que entendem se tratar de técnica ou critério de tributação – o que, a rigor, seria um conjunto de regras –, afastando-a do rol dos princípios, como Regina Helena Costa (2014, p. 65), Heleno Torres (2013, p. 3957), Leandro Paulsen (2014, p. 159), Humberto Ávila (2012, p. 457) e Micaela Dutra (2010, p. 37).

A denominação como técnica de tributação, empregada pelos autores descritos acima, parece destoar um pouco da binômio – regra ou princípio – referente à natureza normativa, expondo a seletividade como um conjunto de regras voltada a um fim.

A diferenciação entre técnica e princípio é explorada por Hugo de Brito Machado no que diz respeito à não-cumulatividade. Para o autor, a não-cumulatividade “pode ser vista como princípio e também como técnica” (MARTINS; MACHADO, 2004, p. 72):

A técnica da não-cumulatividade, a seu turno, é o modo pelo qual se realiza o princípio. Técnica é “maneira ou habilidade especial de executar algo”. Assim, a técnica da não-cumulatividade é o modo pelo qual se executa ou se efetiva o princípio.

Dessa forma, ao que se denomina por técnica – “modo pelo qual se executa ou se efetiva o princípio” – tem-se inegavelmente o caráter de regra, já que há ali um comando, retrospectivo, normativo e objetivo do que deve ser feito para dar efetividade ao princípio. Nada impede, por outro lado, de se usar, como faz o autor, a palavra técnica para compreender justamente o conjunto de regras aplicáveis.

Micaela Dominguez Dutra (2010, p. 37) enfrenta expressamente a questão quanto à natureza normativa da seletividade. A autora reputa a seletividade como técnica e, por essa razão, com base na distinção entre normas, classifica-a como regra e não como princípio:

Muitos doutrinadores reputam que essas técnicas sejam subprincípios da capacidade contributiva; todavia, entendemos, pela classificação entre princípios e regras veiculada no item 1.8 desta obra, que estes conceitos não contêm a abstração necessária para caracterizá-los como princípios. Na realidade, estão mais próximos do conceito de regras, por serem aplicados segundo a máxima do “all or nothing”, pois não há meia seletividade, proporcionalidade parcial; ou estas técnicas são aplicadas ou não são

De todo modo, defende-se aqui, ainda que de maneira bastante humilde e com extremo respeito à esmagadora maioria da doutrina que a sói classificar unicamente como princípio, que a seletividade assume caráter dúplice. Dessa forma, ora se manifesta como princípio implícito,

no sentido de promover uma tributação mais branda ou nula aos produtos e serviços mais essenciais, ora como regra, ao impor ao legislador o comando de respeitar a essencialidade na definição das alíquotas do IPI e ICMS. Por fim, técnica pode se chamar o conjunto de regras voltados a dar efetividade ao princípio.

Após esta sumária e – espera-se – lúcida explanação, cumpre analisar a seletividade (seja como princípio ou regra) no texto constitucional, passando-se, em seguida, à sua manifestação em tributos específicos.

3.2.2 Conceito de Seletividade

A Constituição Federal não define expressamente a seletividade, tão somente determina que o IPI “será seletivo, em função da essencialidade do produto” (art. 153, § 3º, inciso I) e que o ICMS “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços” (art. 155, § 2º, III).

Não obstante, do próprio texto constitucional já é possível extrair alguma concepção da seletividade: produtos e serviços devem ser selecionados e tratados conforme esse algum critério pré-determinado, *v. g.*, essencialidade de produtos industrializado, mercadorias e serviços.

Essa seleção, portanto, deve ocorrer dentre produtos industrializados, no caso do IPI, e mercadorias e serviços, para o ICMS, com base na essencialidade desse produto ou serviço. Uma vez selecionados, devem ser submetidos a um tratamento tributário diverso. Quando o critério for a essencialidade, aqueles mais essenciais devem ser tratados de forma diversa daqueles supérfluos, suntuosos ou luxuosos.

Roque Antônio Carrazza (2015, p. 114) classifica expressamente a seletividade como decorrência do princípio da capacidade contributiva, que, como visto, preza pela tributação conforme a capacidade econômica do contribuinte, respeitado o mínimo existencial. Pela capacidade contributiva, indivíduos com menor capacidade econômica devem ser submetidos à tributação mais baixa ou mesmo à nula.

No mesmo sentido, Misabel Derzi, ao atualizar a obra de Aliomar Baleeiro (2007, p. 168), entende ser a seletividade decorrente do princípio da capacidade contributiva:

O princípio da seletividade, tanto no imposto sobre produtos industrializados, como no imposto sobre operações de circulação de mercadorias, objetiva atender o princípio da capacidade econômica, pela essencialidade dos produtos. Uma vez que esses tributos, embora pagos pelos contribuintes que ocupam o pólo passivo da relação tributária, são transferidos a terceiros, os consumidores, pelo mecanismo dos preços, a capacidade econômica de contribuir deve ser aferida pela manifestação de riqueza demonstrada com a aquisição do bem.

Assim, a seletividade, como desdobramento da capacidade contributiva, igualmente visa garantir que aqueles que possuem menor capacidade econômica sejam sujeitos a tributação mais moderada ou inexistente. Esses produtos, mercadorias ou serviços essenciais, como o próprio nome sugere, são consumidos indiscriminadamente por toda a população, inclusive (e, por vezes, especialmente) por aqueles que possuem menor capacidade contributiva e, desse modo, sob a égide de proteção desse princípio.

Mesmo para Humberto Ávila (2012, p. 457), para quem a seletividade não é decorrência da capacidade contributiva, mas técnica autônoma disposta na Constituição, a tributação conforme a essencialidade não leva a outra conclusão de que produtos mais essenciais devem ser selecionados e tributados de maneira mais branda que aqueles menos essenciais:

Quanto mais essencial for o produto, a mercadoria ou o serviço, menor deverá ser a alíquota. “Essencial” significa que algo é de importância decisiva. Decisiva para quê? A essencialidade só pode ser vista na perspectiva da garantia e do desenvolvimento das decisões valorativas constitucionais, isto é, aquilo que for essencial para a dignidade humana, para a vida ou para a saúde do homem.

Dessa forma, não são necessárias maiores digressões para concluir que este tratamento seletivo, diferenciado e específico imposto pela Constituição importa em redução da carga tributária aos produtos e serviços essenciais. Ricardo Lobo Torres (2005, p. 321) bem define a seletividade:

Seletividade em função da essencialidade significa que o tributo recai sobre os bens na razão inversa da sua necessidade para o consumo popular e na razão direta da sua superfluidade. A essencialidade admite graduação, de modo que a alíquota ou não existirá, quando o produto se tornar absolutamente essencial para atender às necessidades primárias, ou será fixada em escala ascendente na proporção em que for menor a sua utilidade social.

Pode-se afirmar, portanto, que a seletividade cria uma razão de proporcionalidade inversa entre a essencialidade do produto ou serviço e a carga tributária sobre ele incidente. Quanto maior for sua necessidade, menor deverá ser a tributação sobre ele incidente; quanto mais elevada for sua superfluidade, maior será a tributação.

Importa observar que a seletividade, quando com base na essencialidade, não empreende seus esforços no contribuinte do tributo, isto é, em quem promove a saída da mercadoria/produto industrializado ou presta o serviço, mas naquele que os adquire ou toma o serviço: o já mencionado “contribuinte de fato”.

Assim é que, a seletividade com base na essencialidade, ciente do repasse do ônus tributário ao adquirente de produtos ou tomador de serviços, visa evitar a dilapidação do próprio mínimo vital ou, em outra medida, de balizar a capacidade contributiva com base na capacidade econômica presumida desses adquirentes.

Presume-se que, diante da essencialidade desse produto ou serviço, será adquirido ou tomado – também – por aqueles que possuem baixa capacidade econômica. Desse modo, ainda que não ostentem o *status* de contribuinte, esses “destinatários do ônus econômico” devem ser resguardados pela seletividade.

No que diz respeito aos meios de efetivação da seletividade, Roque Antônio Carrazza (2015, p. 540) e Eduardo Domingos Bottallo (2009, p. 65) sugerem que esta pode ocorrer das mais variadas formas e não somente, ainda que mais usual, com a diminuição da alíquota. Assim, a seletividade pode ser alcançada também com isenções, diminuição da base de cálculo, outorga de benefícios ou qualquer outro meio que importe na redução do ônus tributário.

Ainda, tanto Bottallo (2009, p. 65) como Carrazza (2015, p. 541) afirmam ser possível o controle judicial da seletividade caso o legislador, ao definir as alíquotas do ICMS e IPI, não obedeça a proporcionalidade inversa das alíquotas com relação à essencialidade:

Embora não se negue ao legislador ordinário a faculdade de atuar dentro de uma certa liberdade na manipulação da seletividade em função da ‘essencialidade do produto’, o conteúdo mínimo desta expressão sempre possibilitará que se verifique, em concreto, se o princípio se faz presente, nos casos em que a Constituição Federal determina sua observância. Na medida em que o princípio da seletividade expressa regra de proteção do contribuinte, o Judiciário tem plena competência e legitimidade para aferir, e, quando for o caso, determinar a sua observância pelo legislador ordinário, o faz por meio de um processo de comparação de produtos, pois é dele que resulta, em cada caso concreto, a caracterização da essencialidade (BOTTALLO, 2009, p. 65).

Por fim, a análise referente ao conceito e alcance de essencialidade no ISS será reservada ao capítulo final dessa dissertação, de modo que os tópicos seguintes dedicar-se-ão ao estudo da seletividade no IPI e ICMS.

3.2.3 Seletividade no IPI

A Constituição Federal, em seu art. 153, § 3º, inciso I, afirma que o IPI “será seletivo, em função da essencialidade do produto”. Em função do vocábulo “será”, o texto constitucional não deixou dúvidas quanto à obrigatoriedade da seletividade quanto ao IPI, de modo que o legislador, ao fixar suas alíquotas, deve observar a seletividade.

Assim, quanto mais essencial for o produto industrializado, menor deverá ser a sua alíquota, a fim desonerar tributariamente aqueles itens que, quando postos à venda, são consumidos também por aqueles que revelam menor capacidade contributiva.

Se observada a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, podemos observar que diversos produtos essenciais são tributados à alíquota zero, como é o

caso do leite (capítulo 4), farinhas e féculas (capítulo 11) e produtos farmacêuticos (capítulo 30).

Por outro lado, produtos supérfluos, como bebidas alcoólicas (vodka, uísque, gim e licores) são tributados à alíquota de 30% (capítulo 22), assim como perfumes, sujeitos à alíquota de 42% (capítulo 33), e cigarros (capítulo 24), onerados com a surpreendente alíquota de 300%.

De acordo com José Eduardo Soares de Melo (2009, p. 213), essa seletividade aplicada ao IPI deve ser observada tanto aos produtos finais como seus insumos. Assim é que, por exemplo, não só o macarrão (item evidentemente essencial) deve ser desonerado de IPI, mas a própria sêmola de trigo quando aplicada em sua produção.

Não obstante, determinados insumos podem ser utilizados tanto para produção de produtos essenciais como para aqueles supérfluos. Por essa razão, entendemos que, a depender de onde será empregado esse insumo, sua alíquota deveria variar com o grau de essencialidade dessa aplicação.

José Eduardo Soares de Melo (2009, p. 214) traz alguns exemplos: o enxofre (sujeito à alíquota zero), apesar de utilizado para a produção de fósforos, igualmente sujeitos à alíquota zero, também é empregado na produção de munições para revólveres (tributadas à alíquota de 45%). O formol (alíquota zero) é utilizado tanto para medicamentos (alíquota zero) quanto para cosméticos (alíquota de 20%).

Assim, entendemos que esses insumos devem possuir alíquota zero quando efetivamente destinados à produção de bens essenciais, enquanto que, no caso de emprego àqueles supérfluos, devem ser onerados à alíquota cabível, uma vez que extravasam a essencialidade necessária à lógica seletiva.

Por fim, interessa ressaltar que a alteração das alíquotas do IPI, apesar de não serem sujeitas ao princípio da legalidade estrita (art. 153, § 1º, da CF⁷²) e admitirem modificação por meio de decreto do executivo, deve ser sempre motivada e guiada à luz do princípio da seletividade (CARRAZZA, 2012, p. 338).

Qualquer ato do Poder Executivo que venha a alterar as alíquotas dos impostos mencionados no art. 153, § 1º, da CF haverá de ser motivado. Caso não se pautar por critérios fundados e pertinentes, explicitados em justificativa adequada, padecerá de manifesta injuridicidade.

Assim é que, no caso especial do IPI, há de ser observada ainda se essa alteração está de acordo com o imperativo da essencialidade, isto é, se a alteração de alíquota não onera

⁷² § 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV [produtos industrializados] e V.

imotivadamente produtos essenciais, ou, por outro lado, desonera aqueles supérfluos sem razão de interesse público para tanto.

Aliás, em razão dessa sua particular condição de exceção ao princípio da legalidade estrita, a seletividade deve encontrar ainda maior homenagem, uma vez que não há, no caso das desonerações, a formalidade do processo legislativo (CARNEIRO, 2012, p. 481):

É com a adoção do mecanismo de variação das alíquotas, porém, que a seletividade no IPI torna-se mais facilmente alcançável. As alíquotas deste imposto devem, pois, o quanto possível, ser discriminadas por espécie do produto industrializado. Noutras palavras, devem vir fixadas em razão inversa da imprescindibilidade dos produtos industrializados. Assim, quanto mais suntuários ou supérfluos forem, tanto maior deverá ser a alíquota de IPI. Pelo contrário, se forem de primeira necessidade, deve ser abrandada ou, dependendo do caso, até zerada (BOTTALLO, CARRAZZA, 2008, p. 109).

É indubitável, portanto, que no IPI a seletividade deve encontrar seu grau máximo de aplicação, seja por força de comando expresso da Constituição para tanto, seja em razão da maleabilidade de suas alíquotas que permite ao Executivo adequar-se mais rapidamente à realidade dos contribuintes.

3.2.4 Seletividade no ICMS

No que diz respeito à seletividade do ICMS, a Constituição Federal, em seu art. 155, § 2º, III, afirma que este “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”. Diferentemente do que ocorre com o IPI, no dispositivo mencionado, a Constituição parece conferir discricionariedade ao legislador ordinário para estabelecer alíquotas de acordo com a essencialidade da mercadoria ou do serviço.

Não obstante a aparente faculdade, Roque Antônio Carrazza (2015, p. 537) afirma que:

Este singelo ‘poderá’ equivale juridicamente a um peremptório “deverá”. Não se está, aqui, diante de mera faculdade do legislador, mas de norma cogente - de observância, pois, obrigatória. Além disso, quando a Constituição confere a uma pessoa política um “poder”, ela, *ipso facto*, está lhe impondo um “dever”. É por isso que se costuma falar que as pessoas políticas têm *poderes-deveres*.

Desse modo, para o Autor, assim como ocorre com o IPI, as alíquotas do ICMS deverão ser inversamente proporcionais à essencialidade da mercadoria ou dos serviços por ele tributados, de modo a abrandar a tributação sobre aqueles mais necessários em contraposição àqueles supérfluos.

Regina Helena Costa (2014, p. 341) e José Eduardo Soares de Melo (2009, p. 331) fazem coro com Carrazza ao sustentarem que os vocábulos “dever” e “poder”, em se tratando de

direito público, são sinônimos, de modo que não cabe ao legislador ordinário juízo de conveniência e oportunidade na aplicação da seletividade ao ICMS:

Cabe questionar, à vista da norma ora em análise e diante da dicção da regra da seletividade aplicável ao IPI (art. 153, § 3º, I), se há diferença entre ambas. É que, em relação ao IPI, como visto, a Constituição declara que o imposto “será seletivo”, enquanto no que tange ao ICMS, que este “poderá ser seletivo”. Entendemos, com a devida licença dos que pensam diversamente, que as expressões são equivalentes, não traduzindo, no caso do imposto estadual, uma mera faculdade para a adoção da seletividade, já que a noção de “direito-- faculdade” é própria do direito privado. De outro lado, todo “poder” atribuído ao Estado é, em verdade, um poder- dever. Dessarte, a regra é obrigatória tanto para o IPI quanto para o ICMS (COSTA. 2014. p. 341).

Diverge desse posicionamento Kiyoshi Harada (2017, p. 46), para quem a seletividade só é obrigatória no IPI, de forma que ao determinar que o ICMS “poderá ser seletivo”, a Constituição Federal admitiu mera faculdade ao legislador ordinário de adotar, ou não, alíquotas inferiores a produtos e serviços essenciais.

Nesse mesmo sentido – de que a seletividade, no caso do ICMS, trata-se de faculdade conferida ao legislador – destacam-se os entendimentos de Ricardo Lobo Torres (2005, p. 321), Luciano Amaro (2014, p. 153) e Sacha Calmon Navarro Coelho (2012, p. 384).

Em posição intermediária, Hugo de Brito Machado (2015, p. 357) sugere que a seletividade é facultativa no ICMS, porém, quando adotada pelo legislador ordinário, deverá ser balizada por nenhum outro critério que a própria essencialidade do produto. Desse modo, caso decida o legislador adotar a seletividade, deverá graduar todas as alíquotas com base na essencialidade, de modo que produtos mais essenciais tenham alíquotas inferiores àqueles supérfluos:

Dúvida realmente não pode haver. Se o ICMS tiver alíquotas diferentes, a diferença há de ser estabelecida em função da essencialidade das mercadorias ou dos serviços. E não se venha dizer que a essencialidade, no contexto do princípio da seletividade em função da essencialidade, preconizado pela vigente Constituição Federal, é um critério político, a ser definido pelo legislador (MACHADO, 2015, p. 358).

No Estado de Santa Catarina, o Regulamento do ICMS (RICMS/SC), em seu art. 26, inciso III, alínea *d*⁷³, prevê a alíquota reduzida de 12% para as “mercadorias de consumo popular” (e. g. farinha de trigo, leite, manteiga, pão, sal de cozinha, etc); e de 25% (art. 26, inciso II, alínea *b*⁷⁴) para aquelas tidas como supérfluas (v. g. cigarro, bebidas alcoólicas, armas, etc).

⁷³ **Art. 26.** As alíquotas do imposto, nas operações e prestações internas, inclusive na entrada de mercadoria importada e nos casos de serviços iniciados ou prestados no exterior, são: III - 12% (doze por cento) nos seguintes casos: d) mercadorias de consumo popular, relacionadas no Anexo 1, Seção II;

⁷⁴ II - 25% (vinte e cinco por cento) nos seguintes casos: b) operações com os produtos supérfluos relacionados no Anexo 1, Seção I;

Entretanto, o mesmo dispositivo (art. 26, inciso II, alínea *a* do RICMS/SC) prevê a alíquota de 25% para operações com energia elétrica⁷⁵. Ora, como visto adrede, a alíquota de 25% (mais do que o dobro daquela reservada aos bens essenciais) é a mesma aplicada às mercadorias tidas como supérfluas. Não seria a energia elétrica um bem essencial? Aliás, seria a energia elétrica comparável a um bem supérfluo como bebidas alcoólicas e armas de fogo?

Parece bastante evidente o papel fundamental desempenhado pela energia elétrica na sociedade atual, desde a iluminação de lares e funcionamento de eletrodomésticos mais essenciais à aparelhos hospitalares. Seu consumo é absolutamente universal, mesmo àqueles cujos poucos recursos econômicos não superam o mínimo existencial.

Para refletirmos acerca de sua essencialidade, basta imaginar o impacto que a ausência de energia elétrica causaria em um curto prazo de 24 horas: hospitais dependendo de geradores, produtos perecendo em gôndolas e estoques, impossibilidade de exercício de diversas atividades laborais, etc.

Apenas a título de ilustração, a cidade de Florianópolis, no ano de 2003, foi atingida por blecaute de aproximadamente 55 horas, ocorrido em razão do rompimento de cabos de transmissão de energia localizado nas pontes de acesso à ilha. Somente no comércio, a Câmara de Dirigentes Lojistas (CDL) apurou um prejuízo de aproximadamente R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais)⁷⁶.

Sobre a essencialidade da energia elétrica, colhe-se das lições de Hugo de Brito Machado (2000, p. 73) afirma:

Neste fim de século, mesmo as famílias de baixíssima renda consomem energia elétrica em suas casas. Talvez apenas aqueles mais miseráveis, que nem teto possuem, não sejam seus consumidores. (...) Enfim, no momento histórico atual, não se pode em sã consciência questionar a essencialidade da energia elétrica, razão pela qual entendemos ofensivo à inteligência do leitor neste ponto nos alongarmos.

Ainda, adiciona Bergamini (2008, p. 44):

De fato, os contribuintes de alta ou baixa renda, paulista, fluminenses ou mineiros, precisam igualmente consumir energia elétrica para se manterem e, sob esse enfoque, a energia elétrica lhes afigura essencial. (...) Em razão de sua essencialidade a (sic) contribuintes financeiramente abastados, carentes, paulistas, fluminenses, mineiros, ou de quaisquer outras regiões do País, as alíquotas do ICMS incidente sobre energia elétrica devem ser favorecidas, isto é, minoradas em relação às demais mercadorias e serviços tributados pelo imposto.

⁷⁵ II - 25% (vinte e cinco por cento) nos seguintes casos: a) operações com energia elétrica;

⁷⁶Celesc é condenada a indenizar consumidores por apagão de 2003 em Florianópolis. Disponível em: <https://ndmais.com.br/noticias/celesc-e-condenada-a-indenizar-consumidores-por-apagao-de-2003-em-florianopolis/> Acesso em: 10/10/2019

A despeito dessa essencialidade evidente, a legislação estadual, não satisfeita em excluir a energia elétrica do rol dos bens essenciais (tributados à alíquota de 12%), foi além ao incluí-la no mesmo patamar de tributação dos bens tidos como supérfluos. Nem mesmo à alíquota das operações em geral (17%) foi a eleita, mas aquela de 25%.

A questão referente à alíquota da energia elétrica catarinense foi levada ao Supremo Tribunal Federal, que reconheceu repercussão geral no RE n. 714139⁷⁷ interposto por Lojas Americanas S/A. Vale observar que, além da energia elétrica, o recurso visa a revisão da alíquota (igualmente de 25%) aplicada aos serviços de telecomunicação.

O art. 26 do RICMS/SC, além de prever a alíquota de 25% aos produtos supérfluos e à energia elétrica, aplica o mesmo patamar aos serviços de comunicação e às operações com gasolina automotiva e álcool carburante. Novamente, indaga-se, não seriam os serviços de comunicação (provimento de internet, por exemplo) e a gasolina automotiva, serviços/produtos essenciais?

Apesar de não tão evidentes quanto a energia elétrica, crê-se que, igualmente com base em sua universalidade, ostentam o caráter de essencial. Ademais, ainda que essenciais não fossem, certamente como supérfluos não se caracterizam, de modo que, na pior das hipóteses, deveria haver a aplicação da alíquota incidente sobre as operações gerais (17%).

⁷⁷ IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ENERGIA ELÉTRICA – SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO – SELETIVIDADE – ALÍQUOTA VARIÁVEL – ARTIGOS 150, INCISO II, E 155, § 2º, INCISO III, DA CARTA FEDERAL – ALCANCE – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia relativa à constitucionalidade de norma estadual mediante a qual foi prevista a alíquota de 25% alusiva ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços incidente no fornecimento de energia elétrica e nos serviços de telecomunicação, em patamar superior ao estabelecido para as operações em geral – 17%. (RE 714139 RG, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 12/06/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-188 DIVULG 25-09-2014 PUBLIC 26-09-2014)

4. TEORIAS DE JUSTIÇA

No presente Capítulo serão abordadas as célebres teorias de justiça formuladas por Aristóteles, Hans Kelsen, John Rawls e Chaïm Perelman como arcabouço teórico e alicerce para a dedução de fórmulas mais específicas de justiça, especificamente no que diz respeito à cominação de alíquotas ao ISS.

4.1 O MEIO TERMO DE ARISTÓTELES

Aristóteles foi um filósofo grego que viveu entre 384 a.C. e 322 a.C e desenvolveu pesquisas e estudos filosóficos em diversas áreas, dentre elas lógica, física, química, astronomia, biologia, psicologia, ética, retórica, música, poesia e política.

Dentre suas diversas obras nas mais variadas áreas, interessa ao presente estudo seus postulados no que diz respeito à justiça, tema ao qual dedica o Livro V de sua obra “Ética a Nicômaco” (ARISTÓTELES, 1991).

Aristóteles inicia sua abordagem da justiça, assim como faz com boa parte dos conceitos chave que adota, imediatamente contrapondo-a ao seu antônimo: a injustiça. Em primeiro lugar, aborda a concepção mais coloquial do termo, segundo o qual a justiça seria uma disposição de caráter de determinado indivíduo de fazer aquilo que é justo, enquanto a injustiça seria a propensão de agir injustamente e desejar o que é injusto (ARISTÓTELES, 1991, p. 93).

Apesar da observação pouco revelar sobre o conceito de justiça, visto que ainda persiste a dúvida quanto ao significado de justo ou de agir de forma justa, pode-se extrair prontamente que a justiça – ou um ato justo – é contraposição imediata à injustiça – ou ato injusto. Isso significa que, ao definirmos aquilo que se tem como justo, naturalmente definiremos também aquilo que pode ser reputado como injusto e vice-versa (ARISTÓTELES, 1991, p. 93).

Dito isso, o autor formula as seguintes regras: “(a) quando conhecemos a boa condição, a má condição também se nos torna conhecida; e (b) a boa condição é conhecida pelas coisas que se acham em boa condição, e as segundas pela primeira” (ARISTÓTELES, 1991, p. 95).

Diante disso, Aristóteles (1991 p. 95) utiliza como exemplos de homens tidos como flagrantemente injustos: o homem sem lei e aquele ganancioso e ímprobo. Com base no raciocínio da contraposição, seriam evidentemente justos o homem que respeita a lei e aquele probo, honesto.

Além disso, Aristóteles (1991, p. 96) parte do pressuposto de que o homem injusto é ganancioso, de modo que deseja em maior quantidade as coisas tidas como boas e em menor

quantidade daquelas consideradas más em absoluto. É, portanto, também iníquo, característica igualmente reputada como condizente ao homem injusto.

No que diz respeito à qualidade de “respeitador da lei”, como justo, e do “homem sem lei”, como injusto, Aristóteles extrai a conclusão de que “evidentemente todos os atos legítimos são, em certo sentido, atos justos; porque os atos prescritos pela arte do legislador são legítimos, e cada um deles, dizemos nós, é justo” (ARISTÓTELES, 1991, p. 96).

A conclusão que deriva do raciocínio é de que atos justos são aqueles que também buscam produzir e preservar, para a sociedade política de forma geral, a “felicidade e os elementos que a compõem”, de forma que a lei, ao almejar a vantagem comum, inclui-se nessa categoria. A lei, como afirma Aristóteles (1991, p. 96), nos ordena a praticar atos de um homem bravo (ao determinar que um soldado não pode desertar), de um homem “temperante” (coibindo o adultério), de um homem calmo (ao proibir injúrias, agressões e homicídio), bem como outras virtudes ao prescrever determinados atos e condenar outros.

Para o filósofo, essa justiça oriunda da lei é uma “virtude completa”, visto que diz respeito não só à esfera privada do indivíduo, mas também à sua relação com terceiros. O homem não raramente é capaz de aplicar suas virtudes quanto a si mesmo, todavia, essa justiça da lei, ou justiça legal, é capaz de direcionar o exercício dessas virtudes aos demais, isto é, busca-se o “bem do outro” (ARISTÓTELES, 1991, p. 97).

Assim é que o pior dos homens é aquele que exerce sua maldade (ou ausência de virtudes) em relação não só a si mesmo, mas especialmente aos outros, enquanto o melhor dos homens não é aquele capaz de manifestar suas virtudes para si, mas aos outros: “a justiça neste sentido não é uma parte da virtude, mas a virtude inteira; nem é seu contrário, a injustiça, uma parte do vício, mas o vício inteiro” (ARISTÓTELES, 1991, p. 97).

O autor, todavia, centra seus esforços apenas em uma parcela dessa virtude, que denomina de justiça ou injustiça particular, que se refere ao modo como tratamos terceiros. Desse modo, afirma existir um outro tipo de injustiça, que corresponde a uma parcela de um sentido mais amplo do termo (dos atos contrários à lei).

Por essa razão, um homem, apesar de ganancioso (e, portanto, injusto), pode não ostentar outras manifestações de maldade, como a covardia, intemperança ou a cólera.

Trata-se apenas de uma parcela daquela injustiça tida como geral (contrária à lei), um recorte da ausência de virtude que configura a injustiça particular (ARISTÓTELES, 1991, p. 97).

Desse conceito de justiça particular, como parcela de uma justiça geral, Aristóteles (1991, p. 99) ainda o divide em dois: i) uma distributiva, “que se manifesta nas distribuições de

honras, de dinheiro ou das outras coisas que são divididas entre aqueles que têm parte na constituição”; e ii) outra corretiva, que desempenha um papel corretivo nas transações entre indivíduos.

Destaca, ainda, que em relação a essa última (corretiva), as transações podem ser: i) voluntárias (compra e venda, locação, empréstimos, etc); ou ii) involuntárias clandestinas (furto, adultério, falso testemunho, etc) e violentas (agressão, sequestro, roubo, etc).

À espécie distributiva o autor relaciona os termos equitativo, como manifestação de justiça, e iníquo, relacionado à injustiça. Afirma, sem hesitação, que “o justo é equitativo”, de forma que, em sendo o igual um “ponto intermediário”, o justo será um “meio-termo”, isto é, concomitantemente “intermediário, igual e relativo” (ARISTÓTELES, 1991, p. 100).

Para o autor, o justo envolve, pelo menos, quatro termos, dentre os quais temos as duas pessoas para as quais ele é de fato justo, e os dois objetos que são repartidos na medida da igualdade desses dois indivíduos. Assim, para análise daquilo que é justo, além dos objetos repartidos, deve-se analisar as pessoas envolvidas, isto é, qual a medida de igualdade entre elas que irá determinar a repartição daqueles objetos:

E a mesma igualdade se observará entre as pessoas e entre as coisas envolvidas; pois a mesma relação que existe entre as segundas (as coisas envolvidas) também existe entre as primeiras. Se não são iguais, não receberão coisas iguais; mas isso é origem de disputas e queixas: ou quando iguais tem e recebem partes desiguais, ou quando desiguais recebem partes iguais (ARISTÓTELES, 1991, p. 100).

Aristóteles (1991, p. 100-101) defende ser evidente que desigualdades nessa distribuição ocorram com base no mérito de cada um, de modo que qualquer um as consideraria justa. O real desafio seria definir o significado de mérito para cada um, uma vez que, enquanto os democratas o identificariam com a condição de homem livre, os oligarcas o fariam com a riqueza e os partidários da aristocracia com a excelência.

Relaciona, então, o justo com o proporcional, em que, para alcançar a justiça, os quatro termos ou elementos (dois sujeitos e dois objetos) guardariam proporção entre si. Justo seria o proporcional (em que A está para B, como C está para D; ou, ainda, como A está para C, B está para D), enquanto a desproporção dessa equação levaria à injustiça (ARISTÓTELES, 1991, p. 101).

Eis aí, pois, o que é o justo: o proporcional; e o injusto é o que viola a proporção. Desse modo, um dos termos torna-se grande demais e o outro demasiado pequeno, como realmente acontece na prática; porque o homem que age injustamente tem excesso e o que é injustamente tratado tem demasiado pouco do que é bom (ARISTÓTELES, 1991, p. 101).

Assim, para a justiça distributiva de Aristóteles, será justa uma distribuição, de coisas boas ou más, na proporção concernente a cada sujeito da equação, de modo que encontre um

equilíbrio, um meio termo. Essa proporção deve observar, ao menos, quatro termos, os dois sujeitos que compartilham determinado bem, e as duas parcelas desse bem que cabem a cada um desses sujeitos.

Por outro lado, há de se concluir que será injusto um esquema distributivo quando uma das partes ostentar um quinhão superior àquele que lhe seria devido de acordo com seu mérito. Como já assinalara o autor, o homem injusto é aquele ganancioso, que busca para si o maior número de coisas boas e o menor de coisas ruins.

Além da justiça distributiva, Aristóteles aborda a chamada justiça corretiva, voltada às transações voluntárias e involuntárias travadas entre particulares. Enquanto a justiça distributiva relaciona-se com a proporcionalidade na distribuição de posses comuns, de forma que o justo é proporcional e o injusto viola essa proporção; na justiça corretiva a justiça reside em uma espécie de igualdade, enquanto a injustiça será uma espécie de desigualdade (ARISTÓTELES, 1991, p. 102).

Nas relações interpessoais deve haver uma espécie de igualdade, de modo que, por exemplo, quando um indivíduo causa um dano a outrem, o sofrimento e a ação são desigualmente distribuídos, uma vez que, enquanto o agressor possui uma alta carga de ação, a vítima suportará uma dose de dor muito superior. Nessa relação, quando houver uma maior quantidade de bem e uma menor quantidade de mal, estar-se-á diante de um “ganho”, ao contrário, tratar-se-á de “perda” (ARISTÓTELES, 1991, p. 102).

À justiça corretiva incumbe a tarefa de ser o intermediário entre perda e ganho, isto é, de igualá-las no caso concreto. Surge então a figura do juiz, ao qual Aristóteles atribui a denominação de “justiça animada”, que buscará igualar ação e sofrimento por meio de uma sanção aplicada ao agressor:

Eis aí por que as pessoas em disputa recorrem ao juiz; e recorrer ao juiz é recorrer à justiça, pois a natureza do juiz é ser uma espécie de justiça animada; e procuram o juiz como um intermediário, e em alguns Estados os juízes são chamados mediadores, na convicção de que, se os litigantes conseguirem o meio-termo, conseguirão o que é justo. O justo, pois, é um meio-termo já que o juiz o é.

Aristóteles faz questão de ressaltar que, em havendo uma subtração das partes (perda) e um acréscimo à outra (ganho), aquele excede ou supera o outro pelo dobro, uma vez que, além do acréscimo de coisas boas aquele que “ganha”, há um acréscimo de coisas ruins (ou decréscimo de coisas boas) àquele agredido.

O juiz, então, valendo-se dessa justiça corretiva, deve aplicar uma sanção (pena ou indenização) com a finalidade de novamente igualar essas perdas e danos (dar àquele que

perdeu e subtrair daquele que havia ganhado), de modo que nenhuma das partes perceba vantagens em relação à outra.

Esse intermediário, como sugere o próprio nome, não propõe que aquele que antes perdeu agora ganhe a ponto de superar sua situação pretérita, mas igualar-se à ela. Segue, portanto, o mesmo raciocínio de uma transação justa, em que nenhuma das partes ganha ou perde mais que a outra, mas na mesma medida e proporção.

Em seguida, Aristóteles sinaliza que a reciprocidade, para alguns “justa sem qualquer reserva”, não se enquadra nem nos ditames da justiça distributiva, nem nos da corretiva. Para tanto, utiliza dois exemplos: i) no caso da autoridade infligir um dano a alguém, não deve ser ferida em represália; assim como aquele que causa dano a uma autoridade não pode apenas sofrer o mesmo dano, mas algo além; ii) a voluntariedade ou não de determinados atos deve ser levada em consideração.

A reciprocidade não proporcional desconsidera as qualidades dos sujeitos e bens que se busca equiparar. Quando um arquiteto e um sapateiro transacionam entre si, *v. g.*, uma determinada quantidade de sapatos por uma casa, eventual desequilíbrio nessa transação não deve ser corrigido com a mera reciprocidade, mas com a proporcionalidade.

Assim, caso o sapateiro receba a casa e não entregue os sapatos – obtendo um ganho em decorrência da perda do arquiteto –, não deverá, à luz de uma reciprocidade proporcional, ser obrigado a indenizar o arquiteto na mesma medida (casa), mas em bem equivalente (sapatos ou dinheiro). Ainda quanto a essa proporcionalidade, Aristóteles destaca o papel fundamental do dinheiro como meio termo para equilibrar transações desiguais: “Deste modo, agindo o dinheiro como uma medida, torna ele os bens comensuráveis e os equipara entre si” (ARISTÓTELES, 1991, p. 107).

No que diz respeito à relevância quanto à voluntariedade ou não de um ato, Aristóteles reserva uma seção de sua exposição. Um indivíduo age de maneira justa ou injusta sempre que pratica tais atos de maneira voluntária, deliberadamente. Com isso, ao buscar locupletar-se – por isso, conscientemente – em determinada transação, age de maneira inequivocamente injusta, assim como o fará se agredir propositalmente outro indivíduo.

Ao praticar atos involuntários, estes não podem ser reputados como justos ou injustos, ainda que, por acaso, tais ações culminem em justiça ou injustiça. É possível, portanto, que haja injustiça sem a prática de um ato injusto, ou seja, como resultado de um ato involuntário cujo desfecho é injusto:

É o caráter voluntário ou involuntário do ato que determina se ele é justo ou injusto, pois, quando é voluntário, é censurado, e pela mesma razão se torna

um ato de injustiça; de forma que existem coisas que são injustas, sem que, no entanto, sejam atos de injustiça, se não estiver presente também a voluntariedade (ARISTÓTELES, 1991, p. 111).

A partir disso, o autor desenvolve três espécies de danos que podem ser causados em transações entre indivíduos: i) o infortúnio, quando o resultado não era razoavelmente esperado; ii) o engano, quando, apesar de haver uma expectativa de sua ocorrência, o autor não almejava aquele fim; iii) o ato de injustiça, quando o ato reputado como injusto é deliberadamente praticado.

Quanto ao ato de injustiça, Aristóteles ainda o aborda sob duas perspectivas: i) quando cometidos de forma impremeditada por cólera ou outras paixões, em que, apesar de serem atos injustos, não revelam uma vicissitude do homem que o pratica; ii) quando realizados por escolha, de forma premeditada e refletida, caso em que está-se diante de um homem injusto e vicioso:

Mas, se um homem prejudica a outro por escolha, age injustamente; e são estes os atos de injustiça que caracterizam os seus perpetradores como homens injustos, contanto que o ato viole a proporção ou a igualdade. Do mesmo modo, um homem é justo quando age justamente por escolha; mas age justamente se sua ação é apenas voluntária (ARISTÓTELES, 1991, p. 113).

Dessa forma, o que qualifica um homem como injusto, na visão do autor, não é necessariamente a prática de um ato injusto – visto que pode ser praticado por infortúnio, engano ou de forma impremeditada – mas a realização de ato deliberado e refletido que culmine em violação da proporcionalidade ou igualdade. O mesmo raciocínio vale para atos de justiça, de forma que um ato só será justo quando voluntário, ainda que, no caso de ato involuntário, o resultado seja ocasionalmente justo.

Por fim, no que diz respeito aos atos voluntários e involuntários, Aristóteles separa-os em desculpáveis ou não. Aqueles cometidos *na* ignorância (infortúnio) e *por* ignorância (engano) são desculpáveis, enquanto que aqueles voluntários deliberados e voluntários *na* ignorância, mas dirigidos por uma paixão, são indesculpáveis (ARISTÓTELES, 1991, p. 113).

A idéia desenvolvida por Aristóteles em muito se assemelha com os conceitos de culpa e dolo desenvolvidos no Direito Civil e Penal modernos. O dolo caracteriza-se pelo ato voluntário e consciente, almejando determinado fim ilícito, enquanto a culpa, apesar do resultado danoso dela decorrente, é oriunda de negligência, imprudência ou imperícia (CAVALIERI FILHO, 2010, p. 31).

Nesse momento, compreendidas as justiça distributiva e corretiva, Aristóteles sedimenta seu conceito de justo, como meio-termo entre excesso de coisas boas e a deficiência de coisas ruins (aquilo que convém a cada um, de acordo com a proporção), e injusto, como esse próprio excesso ou deficiência:

Temos, pois, definido o justo e o injusto. Após distingui-los assim um do outro, é evidente que a ação justa é intermediária entre o agir injustamente e o ser vítima de injustiça; pois um deles é ter demais e o outro é ter demasiado pouco. A justiça é uma espécie de meio-termo, porém não no mesmo sentido que as outras virtudes, e sim porque se relaciona com uma quantia ou quantidade intermediária, enquanto a injustiça se relaciona com os extremos. E justiça é aquilo em virtude do qual se diz que o homem justo pratica, por escolha própria, o que é justo, e que distribui, seja entre si mesmo e um outro, seja entre dois outros, não de maneira a dar mais do que convém a si mesmo e menos ao seu próximo (e inversamente no relativo ao que não convém), mas de maneira a dar o que é igual de acordo com a proporção; e da mesma forma quando se trata de distribuir entre duas outras pessoas. A injustiça, por outro lado, guarda uma relação semelhante para com o injusto, que é excesso e deficiência, contrários à proporção, do útil ou do nocivo. Por esta razão a injustiça é excesso e deficiência, isto é, porque produz tais coisas — no nosso caso pessoal, excesso do que é útil por natureza e deficiência do que é nocivo, enquanto o caso de outras pessoas é equiparável de modo geral ao nosso, com a diferença de que a proporção pode ser violada num e noutro sentido.

Mais adiante, Aristóteles aborda o que denomina de justiça política, que pode ser “encontrada entre homens que vivem em comum tendo em vista a auto-suficiência, homens que são livres e iguais, quer proporcionalmente, quer aritmeticamente” (ARISTÓTELES, 1991, p. 108). Essa justiça política, por sua vez, é em parte natural e outra legal.

É natural quando “tem a mesma força onde quer que seja e não existe em razão de pensarem os homens deste ou daquele modo”, i. e., dotada de certa universalidade e aferível pelo senso comum; é legal “que de início é indiferente, mas deixa de sê-lo depois que foi estabelecida”, de modo que sua força advém de uma convenção estabelecida (ARISTÓTELES, 1991, p. 108-109).

Essa justiça natural seria igual em qualquer lugar, imutável e não dependeria de aceitação, “como o fogo que arde tanto aqui como na Pérsia” (ARISTÓTELES, 1991, p. 109). Já a justiça legal elege fatos que, até então irrelevantes sob o prisma legal – e não necessariamente sobre o natural –, tornam-se objeto da lei e cuja observância resultará em justiça

Ao final do Livro V, Aristóteles relaciona equidade e equitativo com justiça e o justo. Afirmo o autor as noções de justo e equitativo não se equivalem, embora o equitativo seja justo, mas em qualidade superior àquilo legalmente justo. O equitativo é, portanto, uma correção da justiça legal.

A lei, a fim de atingir o maior espectro possível, prescreve condutas de forma universal, ainda que com determinadas particularidades a depender do caso. Apesar disso, ou em razão dessas declarações universais, por vezes, determinadas situações não se encontram compreendidas ou sua inserção naquele comando geral não é a mais adequada, ou seja, há uma falha por omissão ou excesso de simplicidade na manifestação do legislador.

Nesses casos, Aristóteles (1991, p. 118), entende ser justo valer-se da equidade a fim corrigir essa omissão ou simplicidade, de modo a “dizer o que o próprio legislador teria dito se estivesse presente, e que teria incluído na lei se tivesse conhecimento do caso”:

Por isso o equitativo é justo, superior a uma espécie de justiça — não justiça absoluta, mas ao erro proveniente do caráter absoluto da disposição legal. E essa é a natureza do equitativo: uma correção da lei quando ela é deficiente em razão da sua universalidade (ARISTÓTELES, 1991, p. 118).

Assim, o equitativo é, além de justo, superior a essa espécie de justiça, uma vez que, por meio desse instrumento, é possível corrigir a própria justiça legal decorrente de imprecisões na elaboração da lei pelo legislador. O homem equitativo, por sua vez, não se vale de uma lei imperfeita para obter o maior quinhão para si, mas busca aquilo que seria justo (equitativo) caso a lei tivesse conhecimento prévio daquela situação.

4.2 NORMAS DE JUSTIÇA SEGUNDO KELSEN

O jurista e filósofo Hans Kelsen, nascido na cidade de Praga (1881) enquanto ainda pertencente ao Império Austro-Húngaro, é inquestionavelmente um dos juristas e filósofos mais influentes do século XX. Sua mais marcante contribuição ao mundo jurídico, dentre outras de extrema relevância, foi o desenvolvimento do que denominou “Teoria Pura do Direito”.

Em sua obra “Teoria Pura do Direito”, cuja edição expandida fora publicada em 1960, Kelsen inicia sua explanação definindo-a como uma teoria geral de direito positivo em que o objeto, o Direito, é estudado de maneira a excluir outras disciplinas correlatas, como a sociologia ou a ética. Essa pureza decorre, portanto, de uma metodologia voltada exclusivamente ao objeto de estudo, ceifando qualquer espécie de influência externa de outras disciplinas ou de juízos de valor pelo próprio cientista:

Quando a si própria se designa como “pura” teoria do Direito, isto significa que ela se propõe garantir um conhecimento apenas dirigido ao Direito e excluir deste conhecimento tudo quanto não pertença ao seu objeto, tudo quanto não se possa, rigorosamente, determinar como Direito. Quer isto dizer que ela pretende libertar a ciência jurídica de todos os elementos que lhe são estranhos. Esse é o seu princípio metodológico fundamental (KELSEN, 2009, p. 1).

Dentre os diversos pontos abordados por Kelsen em sua obra “Teoria Pura do Direito”, é interessante realizar uma breve digressão, ainda que bastante sintética, a respeito da distinção realizada pelo autor entre direito e moral, exposta no Capítulo II, “Direito e Moral”.

Kelsen define o Direito como norma, uma vez que constitui essa o objeto da ciência jurídica. Ao lado dessas normas jurídicas, Kelsen revela que existem outras normas sociais

capazes de, como aquelas, regular a conduta dos homens entre si, de modo que a ciência jurídica não é a única disciplina voltada às normas sociais (KELSEN, 2009, p. 67).

Essas outras normas sociais podem ser denominadas de Moral e a disciplina que se debruça sobre seu estudo é chamada de Ética. A Justiça, como exigência da Moral, e não propriamente do Direito, realiza a mais importante intersecção entre Direito e Moral (KELSEN, 2009, p. 67).

As normas morais, de acordo com Kelsen, atuam como regulamentadoras da conduta interior, mas não raramente são reproduzidas por normas jurídicas: é o caso do homicídio, proibido tanto pela moral, como pelo direito. Assim, de acordo com Kelsen, a distinção de Moral e Direito com base na conduta, se interior ou exterior, só pode ser realizada quando aquela – a moral – referir-se à conduta interna, e o direito também à externa (KELSEN, 2009, p. 70).

Como já mencionado, Moral e Direito por vezes prescrevem condutas idênticas – ambos, por exemplo, proíbem o homicídio –, de modo que uma distinção com base naquilo que prescrevem ou proíbem é inexata. Não obstante, o modo como prescrevem ou proíbem é de extrema relevância: enquanto o Direito estabelece sanções coercitivas, a Moral apenas desaprova conduta contrárias, sem qualquer espécie de emprego da força física (KELSEN, 2009, p. 71).

À vista dessa eventual equivalência de prescrições e proibições, Kelsen ressalta que o Direito pode ser Moral, isto é, justo, mas não necessariamente deve sê-lo. Assim é que uma ordem social não moral, portanto injusta, pode ser Direito, todavia, admite-se a exigência de que o Direito, em seu conteúdo, deva ser moral, i. e., justo (KELSEN, 2009, p. 72).

A estranha afirmação acima deriva do fato de que, à luz da teoria pura do direito, este deve ser observado sob o ponto de vista formal (validade), de modo que essa norma formalmente perfeita (válida) é Direito, ainda que não se coadune com a moral. Não obstante, se observado sob seu aspecto material – e aqui se afastando da teoria pura do direito – admite-se que o direito deve ser moral e, por isso, justo.

Ocorre que, sob a ótica de Kelsen, não existe uma moral absoluta e incontestável a ser seguida, de modo que esses valores morais sempre serão relativos (variam de acordo com o período histórico, o povo, local, ou até mesmo entre categorias, classes e profissões). Com isso – admitindo essa relatividade do valor moral –, o Direito, ainda enquanto norma jurídica, exprime, além do valor jurídico dela decorrente, um valor moral (relativo):

Com efeito, quando não se pressupõe qualquer a priori como dado, isto é, quando se não pressupõe qualquer valor moral absoluto, não se tem qualquer

possibilidade de determinar o que é que tem de ser havido, em todas as circunstâncias, por bom e mau, justo e injusto. E, nesse caso, não se poderá negar que também aquilo que a ordem coercitiva em questão prescreve pode ser tido por bom ou justo, e aquilo que ela proíbe por mau ou injusto; e que, portanto, também ela é - relativamente - moral ou justa [...] Então, neste sentido relativo, todo o Direito tem caráter moral, todo Direito constitui um valor moral (relativo).

Partindo desse pressuposto, de que o Direito é, ainda que relativamente, moral, a exigência de que o Direito *deve* ser moral torna-se descabida, uma vez que sempre corresponderá a um determinado sistema moral dentre aqueles possíveis. A distinção entre Direito e Moral, ou Direito e Justiça, interessa – sob o ponto de vista de uma teoria relativa de valores – quando a ordem jurídica é comparada a outro dos vários sistemas de Moral possíveis, e não em relação “à” Moral absoluta. Somente assim será possível defini-la como moral ou imoral, justa ou injusta (KELSEN, 2009, p. 75).

Por essa razão, em um sistema relativo, nada impede que se exija do Direito a harmonização com outro sistema de moral que não aquele por ele exprimido, de modo a torná-lo justo sob aquela outra perspectiva dentre as possíveis (KELSEN, 2009, p. 75).

Kelsen faz questão de ressaltar que, com essa ordem relativa de valores, não se pretende afastar Direito e Justiça, ou afirmar que esta não existe. Pelo contrário, pretende-se demonstrar que esta existe, mas sob valores relativos e não universais, de modo que não podemos utilizar nossos juízos de valor com a pretensão de simplesmente excluir a possibilidade de valores opostos (KELSEN, 2009, p. 76).

Devemos ter presente, porém, quando apreciamos “moralmente” uma ordem jurídica positiva, quando a valoramos como boa ou má, justa ou injusta, que o critério é um critério relativo, que não fica excluída uma diferente valoração com base num outro sistema de moral, que, quando uma ordem jurídica é considerada injusta se apreciada com base no critério fornecido por um sistema mora, ela pode ser havido como justa se julgada pela medida ou critério fornecido por um outro sistema moral (KELSEN, 2009, p. 76).

Como tópico derradeiro de sua exposição de Direito e Moral, Kelsen questiona a possibilidade de justificação do Direito pela Moral. A resposta à indagação é bastante clara e previsível à vista de todo o raciocínio desenvolvido por Kelsen até então: “a legitimação deste [o Direito] por uma ordem moral distinta da ordem jurídica é irrelevante, pois a ciência jurídica não tem de aprovar ou desaprovar o seu objeto, mas apenas tem de o conhecer e descrever” (KELSEN, 2009, p. 77).

Acrescenta que, embora as normas jurídicas expressem valores, não é tarefa da ciência do direito essa valoração, mas a realização de uma descrição objetiva (*wertfreie*), do mesmo modo que o jurista científico não deve se identificar com nenhum valor, nem mesmo aquele por ele prescrito (KELSEN, 2009, p. 77).

Por fim, Kelsen repisa sua discordância em relação à tese pela qual o Direito, em sua essência, deve ser moral, não somente porque esta pressupõe a existência de uma ordem moral absoluta válida em qualquer lugar e tempo, mas também porque leva a uma condução acrítica da jurisprudência (KELSEN, 2009, p. 78).

Desse modo, conclui-se, com base na teoria pura do direito desenvolvida por Kelsen, que o Direito é, em um sistema relativo de valores, moral. Com isso, sua caracterização como imoral ou injusto ou é feita sob a ótica de uma moral universal inexistente - impossível de consideração -, ou sob a luz de outro sistema moral dentre aqueles possíveis, de forma que essa própria injustiça será relativa.

Após essa breve introdução de distinção entre Direito e Moral desenvolvida por Kelsen na obra “Teoria Pura do Direito”, para analisar a questão da Justiça propriamente dita, é necessário recorrer à obra “O Problema da Justiça”, publicada originalmente em 1960.

Este texto, de acordo com Mario G. Losano (1998, p. IX) – que realiza a introdução do livro na edição italiana, traduzida ao português –, faz parte de um apêndice à segunda edição de “Teoria Pura do Direito”. Kelsen, ao compreender o problema da justiça como valorativo, preferiu situar-lo fora da teoria pura, cuja análise, como visto, restringe-se ao direito positivo isoladamente considerado.

Losano afirma que Kelsen, assim como na Teoria Pura do Direito, busca analisar uma teoria de justiça com base em cientificidade não-valorativa, de modo que sua proposta não é a de descrever um sistema de justiça ideal – o que naturalmente passaria pela valoração –, mas de descrever todos os possíveis valores de justiça, sem definir qual seria preferível (LOSANO *in* KELSEN, 1998, p. XXV).

Ao definir a tarefa da ciência perante as normas jurídicas, Kelsen (1998, p. 16) afirma que esta “não tem de decidir o que é justo, isto é, prescrever como devemos tratar os seres humanos, mas descrever aquilo que de fato é valorado como justo, sem se identificar a si própria com um destes juízos de valor”. Deve, a partir disso, buscar um elemento comum nas normas de justiça para, então, formular um conceito geral de justiça.

A partir disso, em “Problema da Justiça”, Kelsen inicia sua exposição afirmando que a justiça é uma qualidade ou atributo atinente a diferentes objetos. Em especial, é atribuída ao indivíduo quando, por exemplo, um juiz ou legislador é designado de justo ou injusto, ou seja, representa uma virtude e, portanto, pertence ao domínio da moral (KELSEN, 1998, p. 3).

Desse modo, diz-se que a conduta social de um indivíduo é justa quando subsume-se a uma norma que assim a prescreve, bem como será injusta quando a contrariar. Essa norma, que

prescreve um valor de justiça, é denominada por Kelsen de norma de justiça, a qual poder se incluída dentre as normas morais (KELSEN, 1998, p. 3-4).

Todavia, importa observar que nem toda norma moral corresponde a uma norma de justiça. Essas – normas de justiça – correspondem tão somente àquelas normas de moral que dizem respeito ao tratamento de um indivíduo por outro. Por essa razão, uma norma moral que veda o suicídio, por exemplo, não corresponde a uma norma de justiça precisamente em decorrência da ausência de intersubjetividade (KELSEN, 1998, p. 4). Será imoral, visto que viola uma norma de moral, mas não injusto.

Diante disso, Kelsen (1998, p. 4) afirma que “a justiça é, portanto, a qualidade de uma conduta humana específica, de uma conduta que consiste no tratamento dado a outros homens”. A apreciação de determinada conduta como justa ou injusta é, por essa mesma razão, uma valoração de conduta: um juízo acerca do *dever ser*, se valiosa (valor de justiça positivo), ou um *deveria ser* (contrária ao dever ser e, por isso, um valor de justiça negativo).

Sob essa perspectiva, poderia uma norma de direito positivo (jurídica) ser avaliada como justa ou injusta? De acordo com a concepção de Kelsen, na referida situação, estaríamos diante de uma norma (de justiça) avaliando uma outra (jurídica), o que nos levaria a crer que ambas seriam consideradas simultaneamente válidas. Tal situação, todavia, não é concebível sob a ótica de Kelsen, de modo que, em caso de conflito, apenas uma delas poderia ser considerada como válida (KELSEN, 1998, p. 6).

Todavia, com fulcro nesse entendimento – de que não podem coexistir duas normas válidas sobre o mesmo objeto –, a norma jurídica que contrarie uma norma de justiça seria invalidada, de forma que aquelas (as normas jurídicas) seriam tão somente uma reprodução das normas de justiça que não lhe forem contrárias.

Ora, se uma norma de direito positivo somente é válida quando corresponde a uma norma de justiça, tem-se, a rigor, somente normas de justiça, visto que aquelas jurídicas contrárias serão invalidadas: “se pressupormos um tal direito natural, então uma norma do direito positivo que o contradiga não pode ser considerada válida. Somente podem valer as normas do direito positivo que estejam de acordo com o direito natural” (KELSEN, 1998, p. 6-7).

Por essa razão, Kelsen não admite que uma norma jurídica seja valorada sob o olhar de uma norma de justiça. Quando se está em questão a validade de uma norma jurídica, deve-se abstrair de quaisquer normas de justiça que a contradiga. Do mesmo modo, se analisada a validade de uma norma de justiça, não se deve levar em consideração qualquer norma de justiça que a contrarie (KELSEN, 1998, p. 9).

Não obstante, Kelsen afirma que a conduta prescrita pela norma, isto é, os atos praticados por indivíduos que atuam como fixadores do direito positivo, estes sim podem ser objeto de análise pelo padrão estabelecido por uma norma de justiça e, por isso, justos ou injustos:

Desta análise resulta que a proposição que afirma que uma norma do direito positivo ou é justa ou injusta apenas pode significar: quando se pressupõe uma determinada norma de justiça como válida, o ato pelo qual é posta a norma de uma determina ordem jurídica positiva, isto é, o ato cujo sentido subjetivo é esta norma, é justo ou injusto conforme corresponde ou não à norma de justiça. A existência do ato não é inconciliável com a validade da norma de justiça (KELSEN, 1998, p. 11).

Destarte, para Kelsen, somente o ato subjetivo que a fundamente a norma jurídica pode ser objeto de uma análise com fulcro na norma de justiça e, a partir disso, ser considerado como justo ou injusto. Assim, o homicídio, enquanto ato, pode ser reputado injusto como ato, enquanto o crime de homicídio, isto é, a norma jurídica que o estabelece como ilícito, não pode ser considerada justa ou injusta.

No que diz respeito aos tipos de norma de justiça, Kelsen elenca dois: i) normas de justiça do tipo metafísico; e ii) normas de justiça do tipo racional. As primeiras – metafísicas – são caracterizadas por uma origem transcendental, existem “para além de todo o conhecimento humano experimental” (KELSEN, 1998, p. 16).

Além dessa característica peculiar decorrente de sua gênese, as normas metafísicas também são definidas pelo seu conteúdo, que se encontra além da compreensão da razão humana, de forma que o ideal de justiça por elas emanado é oriundo exclusivamente da crença e não da razão (KELSEN, 1998, p. 17).

Já as normas de justiça do tipo racional são determinadas não pela crença absoluta e pressuposta de uma instância transcendental, mas pelo fato de terem sido pensadas e estatuídas pela razão humana, ou seja, concebidas, como sugere o próprio nome, de maneira racional. Elas podem, no entanto, ser postas por uma instância transcendental, desde que isto não lhes seja essencial, de modo que sua compreensão pode ser realizada pela razão humana (KELSEN, 1998, p. 17).

Do ponto de vista racional-científico adotado por Kelsen, não há um ideal de justiça prevalente, mas muitos, ainda que conflitantes entre si, que, porém, não se excluem. O objetivo será apenas a conferência de validade relativa aos próprios valores de justiça constantes nesses ideais. Com isso, Kelsen passa à análise dos ideais de justiça formulados sob a definição do tipo racional.

Em primeiro lugar, analisa a fórmula que reputa a mais frequentemente usada, conhecida como *suum cuique*, pela qual “a cada um se deve dar o que é seu” ou “aquilo que lhe é devido” no que diz respeito a uma pretensão ou direito. Ocorre que a referida norma não define aquilo que “deve ser dado” ou “o que é devido a cada” um, de modo que uma nova norma – cuja natureza deve ser pressuposta – é necessária para lhe dar significado (KELSEN, 1998, p. 18).

A fórmula do *suum cuique* assemelha-se à chamada *regra de ouro*: “Não façam aos outros o que não queres que te façam a ti”. Alternativamente, nas palavras de Kelsen (1998, p. 19): “devemos tratar os outros como gostaríamos que de ser tratados”. Assim como na *suum cuique*, para delimitarmos o conceito dessa norma, devemos recorrer à outra, anteriormente definida: como gostaríamos de ser tratados?

De início, Kelsen (1998, p. 19) já observa uma problemática dela oriunda: se devemos tratar aos outros como desejamos ser tratados, não seria cabível uma punição aos malfeitores, afinal, ninguém (especialmente o malfeitor) deseja ser punido ou censurado. Ceifa-se, a partir dessa regra, parte essencial ao direito positivo relativa à sanção por descumprimento de um dever ser.

Ora, os indivíduos por vezes concordam que determinada conduta deve ser proibida e, em caso de transgressão, severamente punida. Ainda assim, ninguém deseja sofrer essa punição, ainda que, porventura, transgrida aquela conduta indesejável.

Além disso, ressalta o autor que as preferências individuais são, não raramente, bastante peculiares: enquanto uns gostam de ser bajulados, por exemplo, outros gostam de ser tratados com toda a honestidade e humildade. Algumas condutas, ainda que do ponto de vista do direito ou da moral devam ser proibidas, podem, aos olhos de determinados homens, não ser nem desejáveis ou indesejáveis (KELSEN, 1998, p. 19).

A regra de ouro, quando interpretada literalmente, não leva necessariamente ao resultado desejado, uma vez que o modo como um indivíduo gosta de ser tratado pode em nada condizer com o do outro com o qual interage:

O que alguém considera ser um bom tratamento, a ponto de desejar ser tratado dessa maneira e de, conseqüentemente, segundo a regra de ouro, tratar outrem da mesma forma, pode este outrem considerar subjetivamente como um mau tratamento, o que significa que ele não quer ser tratado dessa maneira (KELSEN, 1998, p. 20).

Ainda que essa regra de ouro fosse interpretada de forma a “tratar os outros como devemos ser tratados”, de maneira que a subjetividade seria então respeitada permanece o problema já exordialmente formulado quanto à impossibilidade de definir, sem outra norma que a anteceda, qual seria esse tratamento (KELSEN, 1998, p. 21).

Em seguida, Kelsen passa à análise do imperativo categórico de Kant, o qual não configura propriamente uma norma de justiça, mas um princípio geral de moral no qual estaria insculpido o princípio da justiça. O referido princípio, em sua mais corrente formulação, determina que: “Age sempre de tal modo que a máxima do teu agir possa por ti ser querida como lei universal” (KELSEN, 1998, p. 21).

Esse princípio seria, na perspectiva de Kelsen, uma tentativa de responder à pergunta antecedente da regra de ouro, em que o antecedente, i. e., o modo como o homem deveria agir para que o faça moralmente bem, é definido pela “máxima” – regra como quer efetivamente agir - e pela “lei universal” – norma geral segundo a qual ele deve agir (KELSEN, 1998, p. 21).

Sucedem que alguns indivíduos podem de fato querer que toda e qualquer máxima se torne uma lei universal, até mesmo aquelas “flagrantemente” imorais. Kant procura, então, demonstrar que a elevação de uma máxima imoral – cuja imoralidade é pressuposta pelo autor – à lei universal, “contradiz a si própria”. O suicídio como alternativa a uma vida de sofrimentos, por exemplo, não poderia ser elevada a uma lei universal uma vez que conflitaria com aquela mais relevante que incita a promoção da vida.

Kelsen (1998, p. 22), por outro lado, discorda da suposta incoerência elencada por Kant: “não se pode pôr em dúvida que um homem possa de fato querer que a máxima que manda pôr termo à própria vida quando ela é insuportável se torne uma lei universal [...] De forma alguma existe aqui necessariamente uma contradição”.

A contradição residiria somente no fato de Kant rejeitar absolutamente – com base em uma lei moral pressuposta – a máxima que de fato pode ser desejada por um indivíduo, impedindo-a sob quaisquer circunstâncias de tornar-se uma lei universal (KELSEN, 1998, p. 22-23).

Kelsen elenca outras situações descritas por Kant como contraditórias, *e. g.*, a impossibilidade de elevação à lei universal de uma máxima relativa ao descumprimento premeditado de promessas, contração de empréstimos sabidamente impagáveis e a disposição de apenas contribuir com seu próprio bem-estar e não com o dos demais. Em todos esses casos Kelsen afirma haver uma lei moral pressuposta e *de per se* evidente.

Assim, questiona-se: quais máximas podem ser elevadas à lei universal e quais não podem? Quais seriam as leis universais pressupostas que, em caso de conflito com outras, prevaleceriam? O imperativo categórico não parece ter uma resposta a esses questionamentos.

Contudo, a questão decisiva para qualquer ética, a questão de saber qual é o conteúdo da lei universal com a qual a máxima deve conformar-se, permanece por responder. Do imperativo que manda agir de acordo com uma lei universal

cujo conteúdo não é indicado também não se pode deduzir nenhuma norma moral que prescreva uma determinada conduta (KELSEN, 1998, p. 26).

Assim como ocorre com o *suum cuique* ou com a regra de ouro, o imperativo categórico de Kant invoca normas pressupostas que fundamentam toda aplicação da norma tida como geral: qualquer máxima pode ser elevada à lei universal, desde que não conflite com aquelas já pressupostas, cujo conteúdo e alcance, porém, não são pré-determinados.

Além de Kant, Kelsen chama atenção à norma de justiça de São Tomás de Aquino, que igualmente se vale de uma ordem moral ou jurídica preexistente que determina o que é bom ou mau. Para Tomás de Aquino, a norma moral geral prescreve “faz o bem e evita o mal”, já a norma de justiça determina que “os homens devem ser bem tratados, e não maltratados” (KELSEN, 1998, p. 28).

A definição do que é “ser bem tratado” ou “como tratar bem alguém” demanda uma pressuposição, uma ordem normativa anterior que defina quais atos, dentre todos aqueles existentes, incluem-se nessa categoria de “tratar bem”. No caso de Tomás de Aquino, essa ordem absoluta e antecedente é posta por Deus, uma ordem divina de justiça que, com fulcro em uma ciência do direito proposta por Kelsen, não pode ser aceita (KELSEN, 1998, p. 29).

Logo após, Kelsen passa a analisar a norma de justiça que denomina “meio-termo” de Aristóteles, em que os homens devem ser tratados nem com mais, nem com menos daquilo que merecem⁷⁸. O método encontrado por Aristóteles para definir o que seria moralmente bom baseava-se na lógica geométrica utilizada para encontrar um ponto equidistante entre as duas extremidades de uma linha. A virtude seria justamente esse ponto, i. e., o ponto médio entre dois vícios, o excesso e a falta (KELSEN, 1998, p. 30).

A virtude de coragem, como exemplo utilizado por Kelsen, seria um meio termo entre a covardia (falta) e a temeridade (excesso). Nem tanto ao céu, nem tanto a terra, o moralmente bom seria justamente essa dose exata e equivalente de seu excesso e de sua falta.

Não obstante, Kelsen (1998, p. 30) observa que, para se meça esse meio-termo Aristotélico e encontramos a conduta moralmente boa (ponto equidistante da linha), somos obrigados a conhecer antecipadamente quais os vícios e virtudes devemos balancear (extremos da linha).

Desse modo, assim como em outras teorias de justiça e moral, os vícios e virtudes devem ser previamente conhecidos e determinados. Todavia, Aristóteles não propõe qualquer teoria

⁷⁸A definição de justiça Aristotélica já foi objeto de análise no presente trabalho, todavia, buscar-se-á analisá-la, neste tópico, de acordo com a percepção exarada por Kelsen, de modo que determinados conceitos podem ser ligeiramente alterados ou observados sob outra perspectiva que não aquela já abordada.

ou método para tanto, mas simplesmente se apropria daqueles que, à sua época, eram assim classificados como tal (*e. g.* virtude da coragem, vício da cólera, etc):

Aristóteles, porém, pressupõe o conhecimento dos vícios como conhecimento de algo de per se evidente e pressupõe como vício ou defeito aquilo que a moral tradicional de seu tempo cataloga como tal. Isto significa que a ética da doutrina do mesotes apenas simula solucionar o seu problema, o problema de saber o que é mau, e portanto, o que é um vício, e, logo, o que é bom ou o que é uma virtude (KELSEN, 1998, p. 30).

Assim, diferentemente do que procura demonstrar Aristóteles, sua teoria não encontra fundamento ou base na *mesotes*, que se presta unicamente a medir aquilo que é bom ou ruim com base em critérios preestabelecidos, mas na própria ordem antecedente e pressuposta que determina os vícios e virtudes mensuráveis. Por isso, Kelsen (1998, p. 31) afirma que a função da *mesotes* “não é determinar a essência da justiça, mas reforçar a vigência do ordenamento social existente, estabelecido pelo moral e pelo direito positivos”.

Aristóteles não envida grandes esforços para demonstrar a origem ou deduzir essa ordem moral preexistente, apenas a tem por óbvia, evidente *de per se*. Além disso, não se sabe a extensão desses vícios e virtudes mensuráveis pela *mesotes*, uma vez que Aristóteles não desenvolve um método para identificá-los, mas apenas pincela aqueles que julga adequados para seus exemplos, como a coragem, cólera, amizade ou ganância.

Após examinar o “meio-termo” de Aristóteles, Kelsen passa ao escrutínio do princípio de justiça que considera talvez o mais importante: o da retribuição (*vergeltung*). Ele exige que à uma falta ou ato ilícito corresponda uma sanção, e a um ato bom, de merecimento, um prêmio: “A norma de retribuição prescreve, portanto, que àquele que faz bem se deve fazer bem, e àquele que faz mal se deve fazer mal” (KELSEN, 1998, p. 32).

Entretanto, nessa formulação, o princípio da justiça retributiva recai no mesmo equívoco que os demais, isto é, demanda a preexistência de uma ordem normativa anterior que determina o que é mau e o que é bom, a fim de que, posteriormente, seja dado o prêmio ou a sanção respectiva.

O princípio retributivo sói ser relacionado àquele da igualdade, por muitos considerado como o “princípio da justiça puro e simples” (KELSEN 1998, p. 32). Entretanto, quando cotejado com a igualdade literal, ou seja, de que todos os indivíduos devem ser tratados de forma idêntica, o princípio retributivo não encontra qualquer semelhança, uma vez que pressupõe justamente o tratamento desigual entre aqueles que fazem o bem (prêmio) e o mal (pena) (KELSEN, 1998, p. 32).

Poderia, por outro lado, ser observado sob outra perspectiva da igualdade, no sentido de que àqueles que cometem faltas iguais são cominadas penas iguais, enquanto àqueles que realizam o bem equivalente são concedidos prêmios equitativos (KELSEN, 1998, p. 33).

Ainda, seria possível observá-lo na perspectiva de que uma ação é retribuída com uma reação idêntica: o bem para o bem, o mal para o mal. Tratar-se-ia de uma espécie de lei de talião, “olho por olho, dente por dente”, em que o mal ou bem praticado (ação) seria retribuído com uma pena ou prêmio de “igual” natureza (reação).

Para Kelsen, essa igualdade da retribuição seria apenas expressão verbal alegórica, sem correspondência com a realidade. Enquanto o mal corresponde a uma conduta indevida com carga negativa, quer dizer, contrária à norma, a pena coincide propriamente com a aplicação do princípio retributivo, aplicando a norma:

Isto, porém, significa que a reação não é um mal - no sentido de que a ação é um mal - mas um bem: um valor positivo e não um valor negativo. Ela é um mal apenas no sentido subjetivo de que é, para aquele contra quem se dirige, algo de mal, quer dizer, algo que ele recebe como um mal porque lhe proporciona um desprazer - o que, de resto, nem sequer tem de ser sempre e necessariamente o caso (KELSEN, 1998, p. 38).

Para além disso, a retribuição, a não ser em sua versão mais rudimentar como no princípio de talião, não responde a ação com uma reação idêntica. O homicídio não tem de ser punido com pena de morte, nem o furto com a subtração de um bem do ladrão. Em geral, condutas ilícitas tidas como criminosas são punidas com a subtração da liberdade do indivíduo, de modo a pena não corresponde em reação idêntica à ação (KELSEN, 1998, p. 35).

O mesmo ocorre com os atos bons, dotados de carga positiva, de forma que, por exemplo, uma doação caridosa não será retribuída com outra de mesma monta ao doador, ou, como exemplifica Kelsen, a bravura é recompensada não com ela mesma, mas com o reconhecimento e honraria (KELSEN, 1998, p. 36)

Por fim, Kelsen assinala que a relação entre ação e reação referente à norma retributiva não é de igualdade, mas de proporcionalidade, firmada na seguinte regra: “quanto maior for a falta, tanto maior deve ser o castigo, quanto maior for o merecimento, tanto maior deve ser a recompensa” (KELSEN, 1998, p. 36).

Essa proporcionalidade diz respeito à gravidade da conduta subjetiva contida na norma, e não à sua violação. Muito porque, não se pode violar mais ou menos determinada norma, mas apenas violá-la ou não. Um homicídio é mais apenado que um furto não porque há uma maior infração à norma; em ambos os casos a infração é em mesmo grau, porém uma das condutas é revestida de maior gravidade (KELSEN, 1998, p. 36-37).

A diferença de graduação das penalidades não se dá, portanto, com base em um critério objetivo (violação da norma), mas em critério subjetivo eleito pelo legislador (gravidade da conduta). Por essa razão, a proporcionalidade em sentido estrito “só existe, então, entre os valores em sentido subjetivo que a ação e a reação do princípio retributivo representam” (KELSEN, 1998, p. 37).

Outra norma de justiça que Kelsen julga similar ao princípio da retribuição, uma vez que se vale do binômio ação e reação, é aquela relativa ao princípio da equivalência entre prestação e contraprestação, cuja formulação completa exibida pelo autor é a seguinte: “quando alguém realiza um trabalho ou fornece uma mercadoria, deve receber em troca uma contraprestação – um salário pelo trabalho, um preço pela mercadoria” (KELSEN, 1998, p. 38).

Em outras palavras, o princípio da equivalência entre prestação e contraprestação quer dizer que, um indivíduo, ao prestar um trabalho ou fornecer uma mercadoria, deve ser recompensado de forma adequada, em que o valor da mercadoria ou salário pelo trabalho sejam “justos”.

Ocorre que, sob essa concepção, seria o valor da prestação ou da mercadoria que determina o salário ou o preço, enquanto que, na ótica de Kelsen, a situação é justamente a contrária: “o valor da prestação de trabalho é determinado pelo salário e o valor da mercadoria é determinado pelo preço que a prestação de trabalho ou a mercadoria efetivamente produzem” (KELSEN, 1998, p. 39). Tanto o valor do salário como o preço da mercadoria são determinados, em regime de economia livre, pela lei da oferta e da procura.

Desse modo, a igualdade em relação às prestações somente pode dizer que, a um trabalho igual, deve-se pagar o mesmo salário, bem como às mercadorias iguais, estabelece-se o mesmo preço. Tratar-se-ia da aplicação da regra geral de igualdade, em que, em iguais condições, deve-se obter os mesmos resultados e consequências (KELSEN, 1998, p. 39).

Kelsen segue sua análise de princípios e teorias de justiça abordando o princípio de justiça comunista idealizado por Karl Marx. Em sua crítica à ordem social capitalista, Marx propõe que o princípio básico de justiça está insculpido na relação de trabalho, mormente no que diz respeito à contraprestação paga ao trabalho (salário). Kelsen formula o princípio de justiça marxista da seguinte maneira: “a igual prestação de trabalho cabe igual salário, isto é, cabe igual participação no produto do trabalho” (KELSEN, 1998, p. 41).

Para Kelsen, o referido princípio não assegura igualdade, aliás, muito pelo contrário, visto que sustentaria a desigualdade ao não considerar as capacidades de trabalho de indivíduos distintos (“igualdade apenas aparente”). Assim, um indivíduo mais ágil e habilidoso, por exemplo, que realiza um trabalho mais ágil e melhor executado, receberia remuneração igual

àquele menos habilidoso e lento. O tratamento, nesse caso, seria desigual, visto que, a despeito de realizarem o “mesmo” trabalho, não produzem o mesmo resultado (KELSEN, 1998, p. 41).

Por isso, o autor austríaco sugere que a justiça comunista somente poderia ser proposta – ainda que sujeito às críticas – sob a seguinte formulação: “a cada um segundo as suas capacidades, a cada um segundo as suas necessidades”. Isso porque, de acordo com Kelsen, as desigualdades relativas ao tempo de trabalho e à produtividade não podem ser desprezadas quando do cálculo do salário (KELSEN, 1998, p. 41-42).

Kelsen reconhece e concorda com as críticas realizadas por Marx ao sistema capitalista no que concerne à desconsideração das desigualdades de capacidade e necessidade dos diferentes indivíduos. Não obstante, alerta que a igualdade proposta pelo princípio de justiça comunista também desconsidera desigualdades relevantes para o trabalho:

Também o princípio de justiça da economia comunista, formulado por Marx, não corresponde de forma alguma - como ele, identificando justiça e igualdade, parece pressupor - ao princípio da igualdade, quer dizer, à exigência ou postulado que manda tratar a todos igualmente, mas - precisamente ao contrário - à exigência ou postulado que manda tratar desigualmente o que é desigual (KELSEN, 1998, p. 42).

Chama ainda atenção ao fato de que o postulado “cada um de acordo com suas capacidades” demanda o conhecimento antecipado de quais seriam essas capacidades e como mensurá-las. Além disso, sinaliza que Marx não demonstrou como o ordenamento reagiria àquele que, apesar de possuir determinadas capacidades, não as exerce de modo devido.

Marx simplesmente supõe que, uma vez atendidas as necessidades de cada um, o indivíduo simplesmente irá produzir de acordo com suas capacidades sem a necessidade de qualquer ato coercitivo como sanção, de forma que a ordem social não seria vilipendiada quando atendido esse pressuposto (KELSEN, 1998, p. 44).

No que diz respeito à segunda parte do postulado, “a cada um segundo as suas necessidades”, alerta ao fato de que não há uma definição quando o conteúdo e alcance dessas necessidades, isto é, se seriam objetivas apenas aquelas reconhecidas pela ordem social como tal, ou subjetivas, decorrentes da própria percepção do indivíduo. Kelsen (1998, p. 44) acredita que, nos moldes como exposta por Marx, a teoria de justiça demandaria o atendimento às necessidades subjetivas, tendo em vista a “profecia da sociedade comunista como promessa da felicidade completa de todos os seus membros”.

Entretanto, para o autor, o atendimento às necessidades subjetivas seria tão utópico quanto a suposição de que os indivíduos cumpririam espontaneamente com seus deveres uma vez que supridas as suas necessidades: “As necessidades que os homens subjetivamente sentem estão de tal forma em conflito umas com as outras que nenhuma ordem social pode satisfazê-

las a todas, isto é, satisfazê-las de outras formas que não seja contentando uma à custa de outra” (KELSEN, 1998, p. 44-45).

Diante das impropriedades apresentadas, Kelsen sugere uma nova formulação ao princípio de justiça comunista, de modo a não só prever a não colaboração do indivíduo de acordo com suas capacidades como variante, mas também para predizer as necessidades atendidas como aquelas objetivamente prescritas pela ordem social vigente:

O verdadeiro sentido do princípio de justiça comunista apenas pode ser: “cada um deve, segundo as suas capacidades, fixadas de conformidade com o ordenamento social, realizar o trabalho que é posto a seu cargo pelo mesmo ordenamento social; e a cada um devem ser satisfeitas as necessidades pelo ordenamento social reconhecidas, pela ordem no mesmo ordenamento estabelecidas e com os meios determinados também por esse ordenamento” (KELSEN, 1998, p. 45).

Porém, assim como ocorre com o primado do “a cada um o seu”, Kelsen repisa que essa formulação recairia no recorrente problema da necessidade de uma ordem antecedente capaz de definir o conteúdo e alcance de suas variáveis basilares: capacidades e necessidades. Para Kelsen, sem o conhecimento acerca do que são essas capacidades e necessidades, a fórmula do princípio de justiça comunista “não nos diz nada” (KELSEN, 1998, p. 45).

Por fim, interessa observar os comentários tecidos por Kelsen no que diz respeito ao princípio da justiça da igualdade, exprimido pela seguinte norma: “todos os homens devem ser tratados por igual” (KELSEN, 1998, p. 51). Em primeiro lugar, impende destacar que a referida norma não pressupõe que “todos os homens sejam iguais”, mas em larga medida desiguais. Assim, determinadas desigualdades podem e devem ser levadas em consideração na aplicação do princípio da justiça da igualdade.

Mesmo nos exemplos utilizados por Kelsen, de direito universal ao voto e obrigação de prestar serviço militar, em que há um espectro bastante alargado de igualdade formal, certas desigualdades devem ser levadas em consideração. Seria bastante irrazoável, por exemplo, exigir serviço militar obrigatório de um infante, bem como conferir-lhe o direito de votar sem a mínima maturidade. Não é relevante, por outro lado, a distinção baseada na cor de pele para usufruir do direito ao voto ou para cumprir a obrigação de serviço militar.

É imperioso, portanto, determinar quais distinções devem ser levadas em consideração e quais devem ser desprezadas para aplicação do princípio da justiça da igualdade, dada sua relevância para o direito ou dever em questão. Assim, serão iguais aqueles indivíduos que compartilharem determinadas características tidas como relevantes, ainda que desiguais em outras:

O princípio não é, pois, de forma alguma, um princípio da igualdade. Ele não postula um tratamento igual, ou melhor, postula não *apenas* um tratamento

igual, mas também um desigual. Por isso, tem de haver uma norma correspondente a este princípio que expressamente defina certas qualidades em relação às outras qualidades serão levadas em conta, a fim de que as desigualdades em relação às outras qualidades possam permanecer irrelevantes, a fim de que possam existir, portanto, indivíduos “iguais” (KELSEN, 1998, p. 54).

Por essa razão, ao simplesmente formular-se a regra de “tratar os iguais de forma igual” incorre-se em severo erro, uma vez que a igualdade que deve ser observada não é aquela geral e irrestrita – virtualmente impossível, dadas as naturais diferenças entre os seres humanos –, mas somente aquela referente às desigualdades relevantes para o direito ou obrigação (KELSEN, 1998, p. 55).

Kelsen ainda afirma que o preceito pelo qual “os iguais devem ser tratados de forma igual; os desiguais de forma desigual” não se revestem em uma exigência da norma de justiça da liberdade, mas da própria lógica. Para o autor, toda norma, ao prescrever que determinados indivíduos, ao praticarem certas condutas, devem ser tratados de uma maneira específica, realiza o primado da igualdade (KELSEN, 1998, p. 56).

Ora, quando uma norma prescreve um determinado pressuposto que, quando verificado no mundo fenomênico, desencadeia uma consequência, temos que um qualquer número de indivíduos iguais – i. e., dotados das características distintivas tidas por relevante pela norma –, ao praticarem o ato nela previsto – tido, portanto, como relevante –, estarão sujeitos às mesmas consequências. A igualdade de tratamento seria uma decorrência não de justiça, mas da lógica, diante da natureza da própria norma (KELSEN, 1998, p. 57).

Diante disso, Kelsen conclui que a norma de justiça, ao prever não um tratamento igual, mas em boa medida desigual, isto é, considerando determinadas variáveis relevantes para alcançar resultados diversos a depender do contexto, leva ao entendimento de que “a justiça não é igualdade”, mas a consideração da desigualdade (KELSEN, 1998, p. 61).

Como mencionado já no início desta exposição, Kelsen não pretende formular uma teoria universal de justiça, visto que, dado seu caráter subjetivo, não se coaduna com a metodologia científica empregada pelo autor. Assim, buscou apenas explorar aquelas teorias e princípios mais célebres sob essa ótica científica, apontando seu erros e acertos metodológicos.

Já na introdução à obra, Mário G. Losano (*in* KELSEN, 1998, p. XXXI) expõe uma passagem em que Kelsen – em palestra proferida em Berkeley, no dia 17 de maio de 1952 – expõe o quão árdua é a tarefa de conceituar justiça:

Abri este ensaio com a pergunta ‘O que é a justiça?’. Agora, chegando ao fim, percebo nitidamente que não respondi. Minha única desculpa é que, nesse aspecto, estou em ótima companhia: teria sido muita pretensão levar o leitor a crer que eu poderia ter êxito onde falharam os pensadores mais ilustres. Por conseguinte, não sei, nem posso dizer, o que é justiça, a justiça absoluta que a

humanidade está buscando. Devo contentar-me com uma justiça relativa e só posso dizer o que é justiça para mim. Uma vez que a ciência é a minha profissão e, portanto, a coisa mais importante da minha vida, a justiça, para mim, é a ordenação social sob cuja proteção pode prosperar a busca da verdade. A ‘minha’ justiça, portanto, é a justiça da liberdade, a justiça da democracia: em suma, a justiça da tolerância.

Desse modo, a importantíssima contribuição de Kelsen para a compreensão do tema justiça não se dá com uma formulação original, mas com a detida e científica análise daquelas que a precederam.

4.3 JUSTIÇA COMO EQUIDADE PARA JOHN RAWLS

Nascido nos Estados Unidos (1921), John Rawls foi professor de filosofia política na universidade de Harvard e, dentre suas principais obras, destaca-se o livro “Uma Teoria de Justiça” (1971), em que aborda desenvolve a teoria de “justiça como equidade” (denominada pelo autor de *Justice as Fairness*) a partir da conjectura da chamada “posição original”.

Exordialmente, o autor ressalta seu objetivo de, com sua teoria de justiça, superar as concepções utilitaristas de justiça até então predominantes e cujas implicações podem conflitar com nosso senso moral. O utilitarismo ao qual Rawls se opõe é aquele tido pelo autor como “clássico”, em que “uma sociedade está adequadamente ordenada quando suas instituições maximizam o saldo líquido de satisfações” (RAWLS, 2000, p. 25).

Em outras palavras, para a concepção clássica do utilitarismo, haverá justiça quando as instituições envidarem seus esforços para “agradar” ou “prestigiar” o máximo de indivíduos possíveis, ainda que em detrimento de outros menos numerosos. Assim como um indivíduo, de modo geral, busca o melhor para si, a sociedade, como um coletivo desses indivíduos, almejará o melhor a si.

A partir disso, Rawls (2000, p. 26-27) logo tece duas objeções: i) não se pode, a partir de simples intuições oriundas do senso comum, definir aquilo que posteriormente será maximizado; bem como ii) a eleição desse bem maximizável é feita sem perscrutar se é realmente justa.

Nesse contexto, Rawls (2000, p. 29) sugere que o legislador utilitarista ideal não difere de um empreendedor que busca a maximização de seus lucros, uma vez que a “decisão correta é essencialmente uma questão de administração eficiente”. A escolha utilitarista é, sob sua concepção, a escolha de um homem só (dotado de seus preconceitos e interesses) que, a despeito disso, tenta – sem sucesso – se revestir da qualidade de observador solidário e imparcial, a fim de estender essa decisão aos demais.

Ocorre que esse observador imparcial e solidário, definido jocosamente por Rawls (2000, p. 29) como “perfeitamente racional que identifica os desejos dos outros e os experimenta como se fossem de fato seus” jamais irá se despir de seus preconceitos e interesses enquanto ocupar sua posição já definida na sociedade. Por essa razão, Rawls (2000, p. 30) afirma categoricamente que “o utilitarismo não leva a sério a diferença entre as pessoas”.

Michael J. Sandel (2015, p. 44-61) tece, a partir de uma multiplicidade de exemplos, duas grandes objeções ao utilitarismo: i) a potencial violação de direitos individuais de grupos ou indivíduos “minoritários”; ii) a ausência de uma “moeda comum” no que diz respeito aos valores confrontados.

Ao maximizar os interesses com a finalidade de angariar a maior soma de satisfações, o utilitarismo pode – e provavelmente irá – desprezar aqueles que, por qualquer razão, divergem da maioria. Esses interesses minoritários que, se maximizados, não levariam a maior soma de satisfação, acabariam sendo solapados e ignorados por aqueles de maior “aderência”.

Em determinados casos, direitos fundamentais (como liberdade religiosa ou sexual) poderiam encontrar razões utilitariamente “justas” para serem desprezadas em prol de uma maioria. Para ilustrar essas possíveis violações, Michael Sandel (2015, p. 46) utiliza como exemplo a justificativa da tortura sob a ótica utilitarista: tortura-se um suspeito de plantar uma bomba para buscar salvar a vida de milhares de pessoas que seriam por ela afetadas. Sob o mesmo exemplo, até mesmo a tortura da filha do suspeito seria justificável para fazê-lo falar e, portanto, evitar o trágico resultado da explosão.

No que diz respeito à ausência de moeda comum, Michael Sandel (2015, p. 47) faz a objeção de que, para o utilitarismo, as preferências que devem ser maximizadas possuem todas o mesmo peso, ou seja, não estabelecem uma hierarquia de valores e direitos. Assim, poder-se-ia maximizar determinada felicidade ainda que à custa de direitos mais basilares.

Para demonstrar a incongruência, Sandel (2015, p. 49) utiliza algumas alegorias, como o exemplo do veículo “Ford Pinto”, carro da década de 1970 cujo tanque de combustível, em caso de colisões traseiras, tinha grande risco de explosão. Estudos revelaram que mecânicos e diretores da Ford estavam cientes do problema, bem como que a solução do defeito custaria onze dólares por veículo.

Todavia, estudos realizados por dirigentes da companhia davam conta que os possíveis gastos com processos judiciais decorrentes de mortes e lesões causadas pelas explosões (estimados em 49,5 milhões de dólares) seriam inferiores àqueles onze dólares por veículo para consertar o tanque de combustível (137,5 milhões de dólares) (SANDEL, 2015, p. 49-50).

Sob a ótica utilitarista, no caso do Ford Pinto haveria maximização da felicidade quando ignorada a vida humana decorrente dos acidentes e considerada a melhor repercussão econômica, de modo que a solução adotada pelos dirigentes da Ford seria justa.

Além das teorias utilitaristas, Rawls (2000, p. 37) busca falsear também aquelas denominadas de “intuicionismo”, para a qual o autor define genericamente duas características básicas: i) um conjunto de princípios basilares que eventualmente podem se chocar e apresentar soluções distintas para um mesmo caso; e ii) a ausência de um método específico e objetivo para sopesar qual desses princípios deve prevalecer em caso de colisão. Para o intuicionismo é necessário apenas “atingir um equilíbrio pela intuição” (RAWLS, 2000, p. 37), aproximando-se, desse modo, daquilo que seria mais justo.

Ocorre que não existem parâmetros explícitos ou úteis para a solução dessas colisões, isto é, não há “regras” de intuição para definir qual princípio básico deve prevalecer sobre os demais em determinada situação (RAWLS, 2000, p. 40-44). O autor reconhece que o apelo à intuição não é irracional e por vezes fará parte de uma teoria de justiça, todavia, sinaliza que devemos centrar esforços em “fazer o que nos é possível para reduzir o apelo direto aos nossos juízos ponderados” (RAWLS, 2000, p. 45).

Como todos os homens tendem a avaliar esses princípios de maneira diversa, a própria noção de justiça com base nessa ponderação será alterada a depender daquele que a observa e pondera. Assim, Rawls levanta aquilo que denomina “problema da prioridade”, i. e., no intuicionismo não é possível eliminar os preconceitos, concepções e interesses daqueles que ponderam acerca desses princípios fundamentais.

Para Rawls (2000, p. 45), apesar dessa inafastabilidade da intuição, uma teoria de justiça deve ter como objetivo também a atribuição de pesos aos princípios basilares, uma vez que “se não soubermos explicar como esses pesos devem ser determinados mediante critérios éticos razoáveis, os meios de uma discussão racional chegaram ao fim”.

Por essa razão, a teoria intuicionista de justiça seria “apenas uma concepção parcial”, uma vez que, na concepção do autor, “deveríamos fazer tudo o que está ao nosso alcance a fim de formular princípios explícitos para o problema da prioridade, mesmo que dependência em relação à intuição não possa ser inteiramente eliminada” (RAWLS, 2000, p. 45).

Diante dessas incongruências, Rawls busca desenvolver sua própria teoria de justiça, a partir da qual voltará a confrontá-la com o utilitarismo e intuicionismo. Já o início de sua obra, Rawls faz questão de ressaltar que sua teoria de justiça não almeja analisar atitudes, disposições ou pessoas justas e injustas, mas centrar esforços na justiça social (RAWLS, 2000, p. 7):

Nosso tópico, todavia, é o da justiça social. Para nós o objeto primário da justiça é a estrutura básica da sociedade, ou mais exatamente, a maneira pela qual as instituições sociais mais importantes distribuem direitos e deveres fundamentais e determinam a divisão de vantagens provenientes da cooperação social.

Com isso, Rawls (2000, p. 8) busca analisar como essas instituições sociais mais importantes⁷⁹, que “definem os direitos e deveres dos homens e influenciam seus projetos de vida”, devem agir com a finalidade de promover a diminuição de desigualdades e, conseqüentemente, consagrar a justiça social.

A própria estratificação da sociedade leva a uma grande gama de posições sociais, em que os seres humanos, a depender de suas condições socioeconômicas e no contexto político em que estão inseridos, possuem diferentes interesses e expectativas de vida. As instituições, manejadas por estes indivíduos conhecedores de suas posições e interesses, costumam prestigiar determinados extratos em detrimentos dos demais.

É esse “prestígio” institucional a determinados pontos de partida que leva às mais profundas desigualdades e sobre a qual uma teoria de justiça deve se debruçar:

É a essas desigualdades, supostamente inevitáveis na estrutura básica de qualquer sociedade, que os princípios da justiça social devem ser aplicados em primeiro lugar”. [...] A justiça de um esquema social depende essencialmente de como se atribuem direitos e deveres fundamentais e das oportunidades econômicas e condições sociais que existem nos vários setores da sociedade (RAWLS, 2000, p. 8).

A teoria de justiça de Rawls visa, portanto, um arranjo institucional em que as preferências por determinadas posições sociais são dirimidas, de modo que a distribuição de direitos e deveres se dê de maneira mais equânime. Não se trata, portanto, de uma teoria cuja aplicação se dá às situações corriqueiras do convívio social, nem mesmo às relações entre estados nações, mas às instituições que fundam uma sociedade isoladamente considerada (RAWLS, 2000, p. 9).

Rawls utiliza como ponto de partida de sua teoria a abstração contratualista, baseando-se em autores como John Locke, Rousseau e Kant, em que o contrato original não definiria uma sociedade particular ou a forma de governo, mas os princípios de justiça que seriam objeto de consenso na posição original (2000, p. 12).

De acordo com o autor, esses princípios de justiça seriam aqueles que “pessoas livres e racionais, preocupadas em promover seus próprios interesses, aceitariam numa posição inicial de igualdade como definidores dos termos fundamentais se sua associação (RAWLS, 2000, p. 12).

⁷⁹ v. g. proteção legal da liberdade de pensamento e consciência, os mercados competitivos, propriedade particular no âmbito dos meios de produção e a família monogâmica (RAWLS, 2000, p. 8).

Essa posição original de igualdade se assemelha ao estado de natureza das teorias contratuais clássicas, isto é, não corresponde a um acontecimento ou momento histórico, mas à abstração puramente hipotética, sem outra finalidade que não a definição desses princípios de justiça.

Nessa posição original de igualdade as partes desconhecem completamente a posição que ocupam na sociedade, isto é, são desprovidas de quaisquer características – sexo, cor de pele, religião, nível de renda, inteligência, etc – que seriam capazes de inseri-las em determinado estrato social (RAWLS, 2000, p. 13).

Essa condição de desconhecimento a respeito de sua posição social, dotes, habilidades ou quaisquer características é denominada por Rawls de véu da ignorância. Esses indivíduos não sabem se serão ricos ou pobres, homens ou mulheres, influentes ou não, mas apenas que farão parte da sociedade sob a qual haverá o império desses princípios de justiça eleitos na posição original (RAWLS, 2000, p. 13).

As escolhas tomadas sob o véu da ignorância garantem que nenhuma das partes será previamente favorecida ou desfavorecida, visto que as partes, ao não serem capazes de determinar princípios que prestigiem a sua própria condição, serão racionalmente levadas a adotar aqueles mais justos e abrangentes, a fim de não se verem posteriormente desiguadas:

Os princípios de justiça são escolhidos sob um véu da ignorância. Isso garante que ninguém é favorecido ou desfavorecido na escolha dos princípios pelo resultado do acaso natural ou pela contingência de circunstâncias sociais. Uma vez que todos estão numa situação semelhante e ninguém pode designar princípios para favorecer sua condição particular, os princípios de justiça são o resultado de um consenso ou ajuste equitativo (2000, p. 13-14)

É em virtude dessa posição original, caracterizada por Rawls (2000, p. 13-14) como o “*status quo* inicial apropriado”, que surge a expressão “justiça como equidade”, uma vez que, a partir dela, os consensos originais referentes aos princípios de justiça são alcançados de maneira equitativa.

E é a partir desses princípios basilares de justiça que serão fundadas as instituições, bem como todas as suas subsequentes críticas e reformas. Rawls igualmente supõe que, após a escolha dos princípios e a fundação conforme das instituições, a Constituição, as leis e demais atos serão tomados no mesmo tear (RAWLS, 2000, p.14). Haverá uma vinculação de todos os atos seguintes ao consenso original tomado sob o véu da ignorância.

Rawls afirma ser uma das principais tarefas da elaboração da teoria de justiça como equidade justamente definir quais seriam esses princípios que, sob o véu da ignorância na posição original, seriam eleitos como alicerces às instituições. Em primeiro lugar, o autor faz conjecturas a respeito da aceitação ou não do princípio da utilidade na posição original, isto é,

se indivíduos que desconhecem sua posição na sociedade teriam interesse de aceitar o risco de, eventualmente, submeterem-se a uma situação de inferioridade em prol da maximização dos interesses dos demais.

Quando conhecida a posição que ocupam, os indivíduos cujos interesses predominantes são maximizados dificilmente apresentam oposição, enquanto aqueles minoritários raramente possuem força ou apoio para alterar a situação. Quando desconhecida essa posição, a aposta é bastante arriscada, visto que podem estar compactuando com a maximização de interesses contrários aos próprios quando revelada sua condição.

De acordo com Rawls (2000, p. 14), um homem racional não se submeteria ao risco de, porventura, aceitar uma condição inferior sob o pretexto de maximizar a satisfação dos demais. Por essa razão, crê que a posição de igualdade da posição original não se coaduna com os primados da utilidade:

Na ausência de impulsos benevolentes fortes e duráveis, um homem racional não aceitaria uma estrutura básica simplesmente porque ela maximizaria a soma algébrica de vantagens, independentemente dos efeitos permanentes que pudesse ter sobre seus interesses e direitos básicos. Assim, parece que o princípio da utilidade é incompatível com a concepção da cooperação social entre iguais para a vantagem mútua. Parece ser inconsistente com a idéia de reciprocidade implícita na noção de uma sociedade bem-ordenada (RAWLS, 2000, p. 16).

Afastado o princípio da utilidade, Rawls (2000, p. 64) sugere que os indivíduos na posição original adotariam dois princípios distintos e complementares:

Primeiro: cada pessoa deve ter um direito igual ao mais abrangente sistema de liberdades básicas iguais que seja compatível com um sistema semelhante de liberdades para as outras.

Segundo: as desigualdades sociais e econômicas devem ser ordenadas de tal modo que sejam ao mesmo tempo (a) consideradas como vantajosas para todos dentro dos limites do razoável, e (b) vinculadas a posições e cargos acessíveis a todos⁸⁰.

Pelo primeiro princípio, cada pessoa deve ser capaz de ostentar sua liberdade individual dentro de um espectro que não invada o das demais, i. e., em igual medida às demais. Dentre essas liberdades individuais, Rawls destaca como as mais importantes: i) liberdade política (de

⁸⁰ Rawls, no livro *Justiça e Democracia* (1978), ao responder alguns questionamentos e críticas formuladas por H. L. A. Hart, faz leve reformulação no primeiro princípio de justiça, alterando a expressão “mais abrangente sistema total” por “sistema plenamente adequado”, com a inserção dos vocábulos “que seja” antes da palavra “compatível”: (1) Cada pessoa tem direito igual a um sistema plenamente adequado de liberdades e direitos básicos iguais para todos, compatíveis com um mesmo sistema para todos. (2) As desigualdades sociais e econômicas devem preencher duas condições: em primeiro lugar, devem estar ligadas a funções e posições abertas a todos em condições de justa igualdade de oportunidade; e, em segundo lugar, devem proporcionar a maior vantagem para os membros mais desfavorecidos da sociedade. De acordo com Rawls (2002, p. 186) existem duas razões pelas quais a idéia de maximização não se coaduna com um sistema de liberdades básicas. Em primeiro lugar, não se pode maximizar “o desenvolvimento e o exercício das duas faculdades morais ao mesmo tempo”, bem como não há um parâmetro para definir qual seria essa medida máxima. Com isso, não há propriamente “nenhuma prioridade especial para qualquer liberdade particular” (2002, p. 65).

voto e de ocupação de cargos); ii) liberdade de expressão e reunião; iii) liberdade de consciência e pensamento; iv) liberdade da pessoa (defesa contra a opressão psicológica e física); v) direito à propriedade privada; vi) proteção contra prisões autoritárias (RAWLS, 2000, p. 65).

Assim, é com fulcro nesse primeiro princípio que regras que delimitem essas liberdades básicas sejam aplicadas de maneira equânime a todos, bem como permitam o gozo mais abrangente de cada uma delas. Suas restrições ocorrerão somente em casos excepcionais, quando colidirem umas com as outras.

Já com base no segundo princípio, as desigualdades de renda e riqueza podem ocorrer, desde que sejam vantajosas a todos, bem como que os cargos e posições de autoridade e responsabilidade sejam acessíveis igualmente por todos aqueles que compõem a sociedade (RAWLS, 2000, p. 65).

Impende ressaltar que Rawls propõe a aplicação desses princípios em ordem serial, isto é, as liberdades básicas insculpidas no primeiro princípio não podem ser mitigadas sob o pretexto de maiores vantagens econômicas e sociais. Como mencionado adrede, essas liberdades básicas podem apenas ser “limitadas ou comprometidas” quando colidem com as demais, caso em que serão sopesadas (RAWLS, 2000, p. 65).

Esses dois princípios buscam consagrar a seguinte concepção mais geral de justiça: “Todos os valores sociais – liberdade e oportunidade, renda e riqueza, e as bases sociais da auto-estima – devem ser distribuídos igualitariamente a não ser que uma distribuição desigual de um ou de todos esses valores traga vantagens para todos” (RAWLS, 2000, p. 66).

Todavia, especialmente no que diz respeito ao segundo princípio, persistem alguns questionamentos. Em primeiro lugar, o que seria, na concepção de Rawls, uma desigualdade “vantajosa a todos”? Para ilustrar a questão, o autor observa essa “vantagem para todos” à luz do princípio de eficiência e do princípio da diferença.

O princípio da eficiência trata da aplicação do “ótimo de Pareto⁸¹” à estrutura básica de expectativas dos homens representativos. Desse modo, Rawls formula a seguinte regra de eficiência:

Uma organização de direitos e deveres na estrutura básica é eficiente se, e somente se, é impossível mudar as regras, redefinir o esquema de direitos e deveres, de modo a aumentar as expectativas de qualquer dos homens representativos (pelo menos um) sem ao mesmo tempo diminuir as

⁸¹ O princípio afirma que uma configuração é eficiente sempre que é impossível mudá-la de modo a fazer com que algumas pessoas (pelo menos uma) melhores sua situação sem que, ao mesmo tempo, outras pessoas (pelo menos uma) piores a sua. Dessa forma, uma distribuição de um estoque de mercadorias é eficiente se não existe redistribuição dessas mercadorias sem que melhore a situação de pelo menos um desses indivíduos sem que um outro fique em desvantagem (RAWLS, 2000, p. 71)

expectativas de um (pelo menos um) outro homem representativo (RAWLS, 2000, p. 74).

Assim, aplicado o princípio da eficiência a essa primeira parte do segundo princípio de justiça, chega-se à conclusão de que a distribuição básica de direitos e deveres será eficiente quando não se puder elevar as expectativas de um indivíduo sem reduzir a de pelo menos um outro.

Ocorre que, conforme assinala Rawls, a alocação eficiente pode, por vezes, levar a situações flagrantemente injustas. Exemplifica o autor que, em determinadas condições, um regime de servidão poderia ser eficiente ao ponto de não poder ser reformado sem diminuir a expectativas de algum homem representativo, como os proprietários de terra.

A crítica à aplicação pura do princípio da eficiência à primeira parte do segundo princípio de justiça reside, portanto, nas possíveis polarizações decorrentes da alocação eficiente de expectativas em determinado setor social em detrimento de outro (RAWLS, 2000, p. 75).

No que diz respeito ao princípio da diferença, Rawls elabora a seguinte formulação: “De acordo com o princípio da diferença, a desigualdade é justificável apenas se a diferença de expectativas for vantajosa para o homem representativo que está em piores condições” (RAWLS, 2000, p. 82).

Sob esse esquema, o sistema será justo na medida em que a diminuição das expectativas daqueles que estão em melhor posição não for capaz de elevar a daqueles menos favorecidos (RAWLS, 2000, p. 83). Será igualmente justo se a manutenção ou elevação das expectativas dos mais favorecidos, de algum modo, mantiver ou aumentar as expectativas dos menos favorecidos, de modo que uma redução da primeira importaria também na diminuição da segunda.

Por outro prisma, um sistema será injusto quando as maiores expectativas forem excessivas, de forma que seria possível a redução dessas expectativas para aumentar a daqueles menos favorecidos: “a medida da injustiça de um ordenamento depende de quão excessivas são as expectativas mais altas e da extensão em que sua realização dependa da violação dos outros princípios da justiça, por exemplo a igualdade equitativa de oportunidades” (RAWLS, 2000, p. 83).

No que diz respeito à segunda parte do segundo princípio, referente aos cargos e posições “igualmente abertos a todos”, Rawls (2000, p. 70) também realiza análise dicotômica, observando-a sob dois pontos de vista: i) igualdade como carreiras abertas a talentos; ii) igualdade como igualdade de oportunidades equitativas.

Na igualdade como carreiras abertas a talentos há apenas uma igualdade formal de oportunidades, de modo que todos têm os mesmos direitos legais de acesso às posições e cargos sociais mais privilegiados. Todavia, assinala que por esse prisma, não há esforço de manutenção da igualdade, que é tão somente conferida na posição original, de modo que o efeito cumulativo de acumulação de riqueza e desenvolvimento de habilidades naturais ao longo do tempo não é sanada (RAWLS, 2000, p. 76).

No caso da igualdade equitativa de oportunidades, as posições e cargos de prestígios não estão abertos somente sob o ponto de vista formal, mas a todos aqueles que possuem habilidade e talentos semelhantes, independentemente de sua classe social ou nível de renda:

Supondo que haja uma distribuição de dotes naturais, aqueles que estão no mesmo nível de talento e habilidade, e têm a mesma disposição para utilizá-los, devem ter as mesmas oportunidades de sucesso, independentemente de seu lugar inicial no sistema social. Em todos os setores da sociedade deveria haver, de forma geral, iguais perspectivas de cultura e realização para todos os que são dotados e motivados de forma semelhante. As expectativas daqueles com as mesmas habilidades e aspirações não devem ser afetadas por sua classe social. (RAWLS, 2000, p. 77).

Com isso, Rawls une o princípio da diferença, aplicado à alocação de recursos desiguais de forma vantajosa a todos, com a igualdade de oportunidades equitativas, referente à distribuição de cargos e posições de prestígio, a fim de determinar o que denomina de princípio liberal da igualdade equitativa de oportunidades. A partir disso, formula uma nova interpretação ao segundo princípio de justiça:

As desigualdades econômicas e sociais devem ser ordenadas de modo a serem ao mesmo tempo (a) para o maior benefício esperados dos menos favorecidos e (b) vinculadas a cargos e posições abertos a todos em condição de igualdade equitativa de oportunidades (RAWLS, 2000, p. 88).

Apesar da enorme importância que ostenta cada um desses princípios individualmente considerados, Rawls (2000, p. 333), a fim de corrigir eventuais disparidades e garantir aos menos afortunados as mesmas oportunidades, cria duas *regras de prioridade*.

A primeira delas diz respeito à já comentada ordem serial de aplicação de dos princípios, em que as liberdades somente podem ser mitigadas ou restringidas em nome da liberdade. Dois são os casos mais evidentes ressaltados pelo autor: “(a) uma redução da liberdade deve fortalecer o sistema total das liberdades partilhadas por todos; (b) uma liberdade desigual deve ser aceitável para aqueles que têm a liberdade menor” (RAWLS, 2000, p. 334).

A segunda regra de prioridade concerne à anterioridade lexical que: i) o segundo princípio de justiça possui em relação ao princípio da eficiência e ao princípio da maximização da soma de vantagens; ii) a igualdade equitativa de oportunidades possui sobre o princípio da diferença (RAWLS, 2000, p. 334).

A tradução desta segunda regra de prioridade é realizada por Rawls da seguinte maneira:

(a) uma desigualdade de oportunidades deve aumentar as oportunidades daqueles que têm uma oportunidade menor; (b) uma taxa excessiva de poupança deve, avaliados todos os fatores, tudo é somado, mitigar as dificuldades dos que carregam esse fardo (RAWLS, 2000, p. 333).

A escorreita aplicação dos princípios e prioridades estabelecidas por Rawls resulta no que este denomina de justiça procedimental pura. Isso significa que, quando não houver um critério independente e arbitrário para o resultado correto, mas um procedimento tido como correto ou justo, o resultado partilhará dessas qualidades, de forma que será igualmente justo ou correto (RAWLS, 2000, p. 92).

A partir da adoção dessa justiça procedimental pura, e desde que o procedimento tenha sido corretamente, os resultados dela decorrentes, bem como os próximos e assim por diante, serão igualmente justos e corretos, de modo que análise de cada situação específica mostrar-se-á desnecessária (RAWLS, 2000, p. 93).

Por fim, insta ressaltar a importância conferida por Rawls ao respeito à garantia mínima dos “bens primários”. Esses bens primários consistem em “diferentes condições sociais e meios polivalentes geralmente necessários para que os cidadãos possam desenvolver-se adequadamente e exercer plenamente suas faculdades morais, além de procurar realizar suas concepções do bem” (RAWLS, 2003, p. 81). Tais bens são assim descritos pelo autor:

(I) Os direitos e liberdades básicos: as liberdades de pensamento e de consciência, e todas as demais (§ 13). Esses direitos e liberdades são condições institucionais essenciais para o adequado desenvolvimento e exercícios pleno e consciente das duas faculdades morais [nos dois casos fundamentais (§ 13.4)]. (II) As liberdades de movimento e de livre escolha de ocupação sobre um fundo de oportunidades diversificadas, oportunidades estas que propiciam a busca de uma variedade de objetivos e tornam possíveis as decisões de revê-los e alterá-los. (III) Os poderes e prerrogativas de cargos e posições de autoridade e responsabilidade. (IV) Renda e riqueza, entendidas como meios polivalentes (que têm valor de troca) geralmente necessários para atingir uma ampla gama de objetivos, sejam eles quais forem. (V) As bases sociais do auto-respeito, entendidas como aqueles aspectos das instituições básicas normalmente essenciais para que os cidadãos possam ter um senso vívido de seu valor enquanto pessoas e serem capazes de levar adiante seus objetivos com autoconfiança.

Nesse quesito, importa ressaltar que esses bens primários de Rawls extrapolam aquelas garantias mínimas de existência descritas no Capítulo anterior sob a alcunha de “mínimo vital” ou “mínimo existencial”. O autor assegura que esses bens primários “são coisas necessárias e exigidas por pessoas vistas não apenas como seres humanos”, mas “coisas que os cidadãos precisam como pessoas livres e iguais numa vida plena; não são coisas que seria simplesmente racional querer ou desejar, preferir ou até mesmo implorar” (RAWLS, 2003, p. 81).

Por essa razão, além daquelas garantias mínimas de vida (saúde, alimentação, educação, etc.), um esquema de justiça demanda o respeito a esses bens tidos pelo autor como primários, garantidores de uma condição não só de mera existência, mas de efetiva participação na sociedade.

4.4 JUSTIÇA FORMAL DE CHAÏM PERELMAN

O filósofo do Direito, Chaïm Perelman, apesar de nascido em Varsóvia (1912), Polônia, imigrou bastante cedo para Bruxelas (1925), Bélgica, onde viveu e desenvolveu seus estudos⁸². Sua contribuição para a compreensão da justiça encontra-se especialmente no primeiro capítulo da sua mais memorável obra, “Ética e Direito”, publicada originalmente em 1990.

Já na primeira parte do livro (A Ética), Perelman introduz o tema “justiça”, com o alerta de que seu trabalho não busca “apelar à generosidade inata do leitor, ao seu bom coração, à parte nobre de sua alma” a fim, com isso, criar “um ideal de justiça que se deva venerar mais do que todos” (PERELMAN, 2000, p. 3). Ciente de toda a carga emotiva e subjetiva do termo “justiça”, distancia-se de qualquer intuito de criar uma definição valorativa definitiva ou adequada.

Não obstante, levanta a possibilidade de, ao compilar conceitos diversos, ainda que invariavelmente emotivos, encontrar um denominador comum, capaz de reduzir a subjetividade preexistente e, diante dessa constante, conferir um grau de cientificidade ao estudo.

Para buscar essa característica comum, apesar de reconhecer a impossibilidade de agrupar todos os conceitos de justiça existentes, Perelman (2000, p. 9) adota seis noções de justiça que considera as mais correntes, descritas nos seguintes predicados:

1. A cada qual a mesma coisa.
2. A cada qual segundo seus méritos.
3. A cada qual segundo suas obras.
4. A cada qual segundo suas necessidades.
5. A cada qual segundo sua posição.
6. A cada qual segundo o que a lei lhe atribui.

A primeira delas diz respeito a uma igualdade universal e irrestrita, sem considerar quaisquer distinções entre os indivíduos. Tratam-se todos da mesma forma, independentemente se idosos ou crianças, ricos ou pobres, saudáveis ou doentes; não se conhece de nenhuma discriminação. Tal igualdade, sugere Perelman (2000, p. 9) de maneira jocosa, teria como ser

⁸²Disponível em: <https://portal.dnb.de/opac.htm?method=simpleSearch&cqlMode=true&query=nid%3D11873993X>. Acesso em 28/12/2019.

perfeitamente justo apenas a morte, desprovida de preconceitos e invariável a todos os indivíduos.

No que diz respeito à segunda noção de justiça, “a cada qual segundo seus méritos”, não há mais uma igualdade indiscriminada e irrestrita referente à primeira noção, mas um tratamento e distribuição com base em uma característica inerente a cada indivíduo: seus méritos (PERELMAN, 2000, p. 9). Entretanto, essa formulação de justiça deixa de responder questões cruciais como: quais seriam esses méritos? Como são medidos? Considera-se a intenção ou o resultado das ações? Haveria uma medida comum, de modo que poderiam ser sopesados méritos e deméritos?

Quanto à noção de justiça que estabelece “cada qual segundo suas obras”, não há igualdade irrestrita, nem tampouco aquela baseada na moral, mas nos atos do indivíduo. De acordo com Perelman (2000, p. 10), apesar de pouco contentar sob o aspecto moral, essa noção de justiça traz um aspecto quantitativo mais evidente e objetivo, de modo que o quanto caberá a cada um encontrará proporção em suas realizações. É sob essa roupagem que se justificam, como exemplifica Perelman (2000, p. 10), os salários de trabalhadores com base em tempo de serviço ou produtividade, bem como as aprovações em concursos públicos, que desprezam o esforço realizado, com enfoque exclusivamente em resultado.

A quarta concepção de justiça determina que cada um será tratado de acordo com suas necessidades, de forma a diminuir o sofrimento daqueles que não alcançam condições essenciais à vida digna. Diferentemente da segunda e da terceira concepções, em que os atos do indivíduo pautam seu tratamento, na terceira há um viés de alteridade, a fim de prover àqueles que não possuem o que Perelman (2009, p. 11) denomina “mínimo vital”.

Perelman (2009, p. 11) afirma que foi com base nessa terceira concepção de justiça que a legislação contemporânea, afastando-se da economia liberal em que a remuneração do trabalhador flutua exclusivamente em decorrência de flutuações da oferta e da procura, garantiu direitos básicos aos trabalhadores. Com isso, surgem as garantias de salário mínimo, limitação de horas de trabalho, seguro desemprego, invalidez e aposentadoria, salários sociais, etc.

Desse modo, a satisfação das necessidades mais essenciais dos seres humanos torna-se o ideal máximo de uma justiça de cunho social, cujo objetivo precípua é garantir aos seus membros, com a manutenção dessas condições basilares, uma vida digna e próspera.

No que concerne à quinta noção de justiça, em que cabe a cada um segundo sua posição, há uma evidente concepção aristocrática de justiça. Não se trata, evidentemente, de uma divisão absolutamente equânime, nem mesmo baseada em características intrínsecas, atos ou necessidade, mas tão somente na categoria que cada indivíduo ocupa. Dentro de uma mesma

categoria, o tratamento entre seus membros será igual, porém, alterada a classe de seres humanos, haverá uma respectiva variação de tratamento (PERELMAN, 2009, p. 11).

A referida noção de justiça já fora utilizada para justificar, por exemplo, tratamento diverso entre índios e colonizadores na América, homens livres e escravos, brancos e negros, homens e mulheres, cristãos e muçulmanos, etc. É muitas vezes alicerçada em aspectos hereditários dos indivíduos e, portanto, impossíveis de alteração, bem como sua imposição é geralmente defendida por aqueles cuja posição seria, nesse ideal de justiça, superior (PERELMAN, 2009, p. 11-12)

Apesar dos exemplos mencionados causarem repulsa imediata, há outros em que o tratamento conforme a posição é mais justificável, como ocorre, v. g., com oficiais do exército e seus subordinados, tributação de residentes e não residentes no país, servidores concursados e comissionados, etc. Não obstante, como ressalta Perelman (2000, p. 12), não raramente tal ideal é utilizado, defendido e encampado por uma maioria sobre uma minoria.

A sexta e última noção de justiça elencada por Perelman possui objetivo precípuo atribuir a cada um o que determina a lei. Para o autor, essa fórmula de justiça se assemelha ao já mencionado *cuique suum* de origem romana, o qual determina “dar a cada um o que lhe cabe”. Nesse caso, “o que cabe a cada um” pode ser representado pelo que determina a lei (PERELMAN, 2000, p. 12).

Por meio dessa formulação, o justo é “aplicar às mesmas situações as mesmas leis (*in paribus causis paria jura*)” (PERELMAN, 2000, p. 12). Por óbvio, as noções de justiça serão tão variadas quanto forem os ordenamentos jurídicos de cada país, uma vez que as prescrições legais se alteram de acordo com cada sistema jurídico.

Vistas essas seis fórmulas de justiça mais usuais – cujo espectro poderia ser ainda maior, dadas as suas variantes –, Perelman, à vista das evidentes incompatibilidades entre elas, expõe três abordagens possíveis para sua análise: i) negar qualquer compatibilidade entre as noções de justiça; ii) declarar apenas uma como a única verdadeira; iii) buscar um elemento comum entre todas elas (PERELMAN, 2000, p. 13).

A primeira das abordagens levaria ou a considerá-las todas como válidas, criando o que Perelman denomina de “confusão irremediável”, uma vez que apresentam pontos absolutamente inconciliáveis; ou a desconsiderá-las por completo, de modo que nenhuma seria alcunhada de justa (PERELMAN, 2000, p. 13).

Entretanto, declarar apenas uma como verdadeira, única e real é o que Perelman busca evitar. Todas as fórmulas são dotadas de argumentos que sustentariam, em maior ou menor grau, sua legitimidade. Assim, a discussão resultaria em choques ainda mais ferrenhos de

concepções, cada qual impondo sua visão de justiça sobre as demais, situação que pouco aproveitaria ao engrandecimento de uma teoria de justiça (PERELMAN, 2000, p. 13).

A terceira atitude, eleita por Perelman como a mais adequada, envolve buscar um denominador comum entre estas seis teorias mais correntes de justiça, isto é, perquirir elemento formal coincide em todas elas. Para tanto, Perelman afirma que a análise deve partir de um cotejo entre tais formulações, a fim encontrar seus pontos de aproximação e distanciamento (PERELMAN, 2000, p. 14).

O primeiro elemento comum destacado por Perelman é uma ideia de certa igualdade. Todas as seis fórmulas, com o predicado “a cada qual”, sugerem a necessidade de igualdade, seja de forma geral, como na primeira, ou, com base em categorias, isto é, mérito, obras, necessidade, posição e lei (PERELMAN, 2000, p. 14).

Não obstante, a primeira fórmula, que preconiza uma igualdade universal e irrestrita, é, nas palavras de Perelman (2000, p. 15) “irrealizável e só pode constituir, portanto, um ideal para o qual se pode tender, um limite do qual se pode tentar aproximar-se na medida do possível”.

A primeira objeção quanto a essa igualdade geral diz respeito à escolha arbitrária, entre as diversas fórmulas, daquela que causa maior objeção de consciências diante da ausência de qualquer elemento moral como distintivo de tratamento. Sob essa perspectiva, aquele repleto de vícios seria tratado de igual maneira que o virtuoso; ou o indivíduo que não goza de mérito algum seria igualmente recompensado que aquele esforçado e diligente; o preguiçoso igualmente ao trabalhador, etc (PERELMAN, 2000, p. 16).

Já a segunda objeção diz respeito a tentativa infrutífera de conjugar as diversas igualdades parciais como modo de atingir a igualdade total. Ora, como seria possível realizar, simultaneamente, as fórmulas “a cada qual segundo seus méritos” e “a cada qual segundo suas necessidades”? Tal conciliação não é possível, assim como não é a igualdade total (PERELMAN, 2000, p. 16-17).

Desse modo, o enfoque ocorre em relação ao predicado comum às outras cinco noções de justiça, “a cada qual segundo” algum critério, que denota a presença de uma categoria balizadora da igualdade. Adotado este critério, a variante eleita enunciará o padrão de igualdade de cada uma das noções de justiça (PERELMAN, 2000, p. 18).

Veja que, nesses casos, a igualdade será reservada àqueles que se encaixarem dentro de uma categoria com base no critério basilar adorado. Por isso, aqueles que defendem o mérito como variável, por certo, querem que dois indivíduos igualmente merecedores recebam o mesmo tratamento. Ao trazer a lume as obras, aqueles cujo atos são iguais devem ser tratados

de forma idêntica. O mesmo ocorrerá em relação à necessidade, à posição ou à lei (PERELMAN, 2000, p. 18).

A partir disso, conclui Perelman (2000, p. 18) que é essa característica, fixada como cerne da igualdade, que constitui o ponto em comum de todas as noções de justiça. Todas as noções de justiça avaliadas por Perelman possuem uma única característica que deve ser ponderada em detrimento de todas as outras: mérito, posição social, necessidades, obras e a determinação legal:

Seja qual for o desacordo deles sobre outros pontos, todos estão, pois, de acordo sobre o fato de que ser justo é tratar da mesma forma os seres que são iguais em certo ponto de vista, que possuem uma mesma característica, *a única que se deva levar em conta na administração da justiça* (PERELMAN, 2000, p. 18).

Essa característica considerada como precípua a cada teoria de justiça é denominada por Perelman de *essencial*. Com isso, aqueles seres humanos que ostentarem essa característica em similar grau ou intensidade, farão parte da mesma categoria essencial (PERELMAN, 2000, p. 19).

A partir disso Perelman define a justiça formal como “um princípio de ação segundo o qual os seres de uma mesma categoria essencial devem ser tratados da mesma forma”. Veja, diz-se formal ou abstrata uma vez que meramente prevê a existência dessa característica essencial, a qual deverá necessariamente ser preenchida pelo que Perelman (2000, p. 18) entende ser uma fórmula de justiça concreta, como aquelas já apresentadas:

Observe-se imediatamente que acabamos de definir uma noção puramente formal que deixa intocadas todas as divergências a propósito da justiça concreta. Essa definição não diz nem quando dois seres fazem parte de uma categoria essencial nem como é preciso tratá-los. Sabemos que cumpre tratar esses seres não desta ou daquela forma, mas de forma igual, de sorte que não se possa dizer que se desfavoreceu um deles em relação ao outro. Sabemos também que um tratamento igual só deve ser reservado aos seres que fazem parte de uma mesma categoria essencial (PERELMAN, 2000, p. 19).

A fim de demonstrar a robustez na aplicação de sua teoria de justiça formal, Perelman (2000, p. 20) passa a revisitar todas as seis concepções de justiça antes elencadas para submetê-las ao crivo da justiça formal, a fim de averiguar como a característica essencial manifesta-se em cada uma delas.

Com relação à primeira, quando idealizada estritamente com base no predicado “cada qual a mesma coisa”, isto é, em uma igualdade universal e irrestrita, não existem características essenciais ou mesmo secundária relevantes para análise de sua abrangência. Não obstante, como já destacado, as igualdades parciais são inevitáveis, de forma que existirão, ainda assim, categorias essenciais.

Com destaca Perelman (2000, p. 20), essa fórmula, quando não absolutamente utópica, pode afastar-se de um ideal de humanidade igualitária e ser utilizada de maneira perversa. Diferentemente do que ocorre com a igualdade aristocrática (em que há diversos grupos cujos indivíduos são iguais entre si), apenas um grupo seria considerado igual, enquanto os demais seriam totalmente desprezados. Como exemplo, cita Esparta, em que essa fórmula igualitária era aplicada somente aos seus habitantes, os quais desconsideravam qualquer outra classe que não a sua própria (PERELMAN, 2000, p. 21).

Na justiça com base nos méritos, será a intensidade destes que definirá a categoria essencial em que se enquadra determinado indivíduo. O fato de dois seres humanos possuírem mérito, portanto, não é suficiente para definir sua categoria, de modo que a averiguação quanto à intensidade ou grau desse mérito será indispensável (PERELMAN, 2000, p. 21).

Além disso, como uma das funções mais relevantes da justiça é também punir, interessa também que os graus de demérito sejam apurados para cominar a penalidade aplicável. Por essa razão, para a escorreita aplicação dessa fórmula de justiça, é necessário que a graduação desses méritos e deméritos seja pré-definida, de modo que recompensas e punições sejam não só proporcionais em si, mas entre si (PERELMAN, 2000, p. 22).

Seguindo a análise para o modelo “a cada qual segundo suas obras”, serão da mesma categoria essencial aqueles cujo produto ou conhecimento possuem o mesmo valor com base na percepção daquele que julga (PERELMAN, 2000, p. 23). Diversas são as variáveis que podem competir na classificação entre uma categoria essencial e outra, como a qualidade, tempo, execução e conhecimento necessário para executar determinado trabalho.

Além disso, Perelman (2000, p. 24) sugere não ser prolífico estabelecer uma medida comum entre obras de natureza diversa. Não se pode querer comparar, por exemplo, um trabalho artístico com outro de cunho intelectual. Nesses casos, deve-se contentar com a comparação apenas entre obras da mesma espécie, consideradas as variáveis mencionadas.

É bem verdade que o dinheiro poderia, em alguns casos, atuar como moeda comum de valoração de obras. Entretanto, só estaríamos diante de um preço justo caso conhecido o exato valor de determinada obra ou conhecimento, de forma que muitos casos de difícil previsão não estariam albergados por essa moeda comum (PERELMAN, 2000, p. 24).

Ainda assim, o critério “a cada qual segundo suas obras” fornece alguns critérios úteis para a valoração justa em determinados casos (preços de serviços e mercadorias ou mesmo salários), mesmo que limitada, como afirma Perelman (2000, p. 24-25), àquelas obras e conhecimentos de mesma natureza.

A próxima noção de justiça examinada por Perelman é aquela pela qual os indivíduos devem ser tratados de acordo com suas necessidades, de forma que estas serão a referência para cada categoria essencial. Importa frisar que não são aquelas necessidades subjetivas, oriundas da fantasia e do capricho, que serão satisfeitas, mas as consideradas mais essenciais sob um ponto de vista mais objetivo (PERELMAN, 2000, p. 25).

Por essa razão, uma enunciação mais completa dessa vertente é: “a cada qual segundo suas necessidades essenciais” (PERELMAN, 2000, p. 25). Todavia, como sugere o autor, e como já fora ressaltado por Kelsen neste capítulo, tal afirmação faz exsurgir um questionamento que demanda uma ordem antecedente: o que são necessidades essenciais?

Perelman (2000, p. 25) propõe que apenas aquelas necessidades mais importantes e evidentes devem ser consideradas, como aquelas baseadas nas “exigências do organismo humano em geral”. A partir disso, devem ser observadas categorias mais abrangentes, capazes de abarcar um grande número de pessoas, como “o número e a idade de pessoas de uma família, as somas de dinheiro de que dispõe, a quantidade de calorias de sua alimentação, a cubagem de ar de sua habitação, o número de horas dedicado ao trabalho, ao descanso, e ao lazer, etc.” (PERELMAN, 2000, p. 26).

Assim, para aplicar essa noção de justiça, é indispensável que se estabeleçam essas necessidades essenciais de forma macro, bem como firmar uma hierarquia entre elas, especialmente nos casos em que a satisfação integral de todas elas não esteja ao alcance. Essa ponderação levará, segundo Perelman (2000, p. 26) à noção de mínimo vital, cujas vastas controvérsias semânticas devem ser dirimidas para conferir um maior grau de efetividade à justiça baseada no princípio “a cada qual segundo suas necessidades”.

A quinta fórmula de justiça, referente à assertiva “cada qual segundo suas posições”, possui como categoria essencial a classe na qual está inserido cada indivíduo. Terão tratamento paritário aqueles que pertencerem à mesma classe de seres humanos, cuja divisão pode ser realizada das mais diversas formas, *v. g.*, cor de pele, religião, classe social, grupo étnico, orientação política, profissão, etc (PERELMAN, 2000, p. 27).

Perelman (2000, p. 27) ainda ressalta que essa divisão em classes pode não ser necessariamente hierarquizada, de forma que, enquanto uma classe ostenta determinada vantagem, sofre com outra desvantagem. Não obstante, reconhece que, na maioria das vezes, será hierarquizada, de forma que aqueles pertencentes às classes superiores gozarão de mais direitos e menos deveres que aquelas mais inferiores.

Afirma, por outro lado, que essa sociedade altamente hierarquizada, em que as classes mais altas não dispõem de deveres condizentes com sua posição, estará fadada ao fracasso: “um

regime só é viável se cada membro de sua classe superior é defrontado com suas responsabilidades e se os direitos que se lhe concedem resultam dos encargos que se lhe impõem” (PERELMAN, 2000, p. 27). Como exemplo, cita as classes políticas dominantes nos Estados Unidos que, a despeito de deterem força e poder, possuem a responsabilidade de conduzir a nação da melhor maneira possível (PERELMAN, 2000, p. 28).

Por fim, resta a justiça “a cada qual segundo o que a lei lhe atribui”, cuja diferença mais sensível reside no fato de que aquele que julga, isto é, aplica a justiça ao definir o que cabe a cada um, não é mais “livre” para dispor acerca das categorias essenciais e tomar sua decisão, mas vinculado aos ditames da lei (PERELMAN, 2000, p. 28).

De acordo com Perelman (2000, p. 28), no campo da moral, há liberdade para a escolha da fórmula de justiça que se pretende aplicar, enquanto que, no direito, essa formulação decorre de imposição legal já estabelecida – subsume-se o fato à norma –, cujo controle será realizado por tribunal dotado dessa competência.

Todavia, ainda assim, Perelman reconhece que o juiz, ao aplicar essa lei, mesmo que preste obediência à jurisprudência, não está isento de emanar suas convicções – portanto, subjetivas – ao caso sob sua análise. Isso ocorre ainda que inconscientemente, quando considera mais determinados fatos em detrimento de outros, relevando determinados elementos probatórios, etc. (PERELMAN, 2000, p. 29). À jurisprudência, por sua vez, cabe o papel de estabilizar e ordenar noções e entendimentos confusos.

Quanto ao questionamento que sói ser realizado quando se fala em direito e justiça, no sentido de que poderia o direito ser injusto, Perelman (2000, p. 30) ressalta que tal análise só poderia ser realizada com base em uma fórmula de justiça concreta, o que importaria impossível avaliação de uma justiça por outra. Por essa razão, tal crivo seria realizado não em nome da justiça, mas de uma percepção individual e subjetiva daquilo que avaliador entende como “justo”.

Desse modo, afirma Perelman que: “Com efeito, o direito positivo jamais pode entrar em conflito com a justiça formal, visto que ele se limita a determinar as categorias essenciais de que a justiça formal, e sem essa determinação a aplicação da justiça fica totalmente impossível” (2000, p. 30).

A partir disso, Perelman (2000, p. 30-31) conclui que sua fórmula de justiça formal – “a cada qual segundo uma categoria essencial – pode ser aplicada às principais concepções de justiça, uma vez que, como elemento comum a todas elas, surge a necessidade de definir uma categoria essencial.

Tal concepção, todavia, não resolve – nem se presta a tanto – os conflitos oriundos da definição de uma justiça concreta. De cunho subjetivo, a justiça concreta somente exsurge após a definição da categoria essencial, a partir da qual não há se falar em justiça formal.

A partir do estudo da justiça sob o aspecto formal, é possível não só eliminar essas subjetividades, como também desenvolver um estudo comparativo entre os aspectos formal e material. Como sinaliza Perelman, o estudo da justiça, de um modo geral, não raramente é evitado pelos valores que naturalmente despontam do exame da vertente concreta. A partir do estabelecimento desse conceito formal, é possível conferir enfoque a um ou outro aspecto (PERELMAN, 2000, p. 33).

Além disso, a elaboração de um conceito formal pode ser elemento chave na solução de eventuais antinomias oriundas da relação entre justiça e equidade. A justiça formal demanda a divisão dos indivíduos em categorias essenciais, de forma que, a depender da divisão realizada, determinadas categorias podem concorrer entre si (PERELMAN, 2000, p. 34).

Para exemplificar, Perelman (2000, p. 34-35) utiliza o exemplo de dois empregados cujo trabalho é igual, porém um deles é pai de família enquanto o outro é solteiro. Com base na justiça segundo as obras, ambos deveriam perceber a mesma remuneração, enquanto que, naquela com base nas necessidades, o que possui família deveria receber mais. A adoção, nesse caso concreto, de uma ou outra noção de justiça levará inevitavelmente à uma injustiça sob o crivo daquela preterida.

Nesses casos de antinomia, Perelman (2000, p. 35) sugere que a única solução possível é conferir, ainda que deliberadamente, preponderância a uma característica essencial, tida como mais relevante ao caso, de modo que as outras aplicáveis somente serão capazes de exercer influência na medida em que não conflitem com aquela primordial (PERELMAN, 2000, p. 35).

Entretanto, surge uma nova questão: como eleger essa categoria essencial primordial? Perelman (2000, p. 35) aventava que essa característica seja posta em evidência “por meio de sinais externos, naturais ou artificiais”. Um exemplo utilizado pelo autor diz respeito ao uniforme (patente) utilizado pelos militares – como sinal externo artificial –, em que o elemento primordial para o tratamento justo, em se tratando de questão que envolve sua função, se dará com base nessa característica essencial (2000, p. 36).

Todavia, mesmos considerados esses sinais externos, as categorias essenciais podem concorrer de modo tão parelho que uma justiça formal é impossível, de forma que se é forçado a recorrer à equidade. Nessas situações, a equidade atua como “uma tendência a não tratar

de forma por demais desigual os seres que fazem parte de uma mesma categoria essencial” (PERELMAN, 2000, p. 37).

Como alternativa à aplicação da equidade, Perelman (2000, p. 38) propõe estabelecer antecipadamente - especialmente nos casos de maior previsibilidade - quais categorias essenciais serão mais predominantes quando houver eventual colisão. Assim, surgiria uma nova categoria essencial, dotada de maior complexidade do que aquelas cujos teores foram compilados:

Seja qual for a importância relativa concedida a cada uma das duas fórmulas de justiça, determinando uma fórmula mais complexa que levaria em conta, certa medida, as duas precedentes, consegue-se solucionar as antinomias que se apresentavam anteriormente. A nova fórmula da justiça cuja aplicação já não acarreta antinomias permite, assim, evitar o recurso à equidade (PERELMAN, 2000, p. 39).

À equidade, portanto, o autor atribui o papel de “muleta” da justiça, uma vez que só terá lugar em situações imprevisíveis, quando houver a necessidade inarredável de aplicação de duas fórmulas de justiça simultâneas, isto é, quando as antinomias forem inevitáveis e de tamanha monta que duas fórmulas de justiça concreta sejam necessárias e não seja possível a sua adequação aos ditames da justiça formal (PERELMAN, 2000, p. 41).

Fica evidente a importância da fórmula de justiça formal elaborada por Perelman, especialmente no que diz respeito à necessidade de estabelecimento das categorias essenciais aplicáveis, preferivelmente de forma antecipada, a fim de evitar a utilização de medidas arbitrárias como uma ponderação exclusivamente baseada na equidade.

5. A APLICAÇÃO DA SELETIVIDADE AO ISS

5.1 A JUSTIÇA COMO FUNDAMENTO

É patente a divergência no que diz respeito ao conceito de justiça e, conseqüentemente, daquilo que se deve ter por justo e injusto, bem como a abrangência dessa análise. A subjetividade do tema é tamanha que alguns autores, mesmo aqueles mais célebres de suas épocas, iniciam sua exposição ressaltando a complexidade e até mesmo a impossibilidade do desafio.

Como visto, Hans Kelsen (2009) e Chaïn Perelman (2000), ao introduzirem o tema, furtam-se imediatamente da tarefa de criar um conceito de justiça universal, aplicável em qualquer época e lugar. Aristóteles (1991), na ânsia de alcançar alguma objetividade, socorre-se de conceitos próprios das ciências matemáticas para fundamentar a mesotes (meio-termo). John Rawls (2000), além de dar enfoque a uma justiça institucional (social), utiliza da alegoria do véu da ignorância com o escopo de afastar as subjetividades que permeiam a concepção moral humana.

Desse modo, seria extremamente pretensioso – e provavelmente equivocado –, diante dessas e tantas outras mentes brilhantes que já enfrentaram essa problemática, afincarmos aqui um conceito de justiça universal. Aliás, essa tarefa hercúlea transbordaria até mesmo o escopo do presente trabalho, que se cinge à justiça no que toca à cominação de alíquotas seletivas ao ISS enquanto tributo de repercussão econômica indireta.

Tendo esse objetivo em destaque, o primeiro recorte a ser realizado diz respeito à abrangência dessa justiça. Sua análise certamente não será relativa aos atos individuais de cada ser humano, tampouco na relação destes entre si. Não interessa, limites do presente trabalho, se agiu de forma justa ou injusta o indivíduo que, por cólera, agrediu o outro, ou, por ganância, subtraiu patrimônio alheio.

O interesse reside, em se tratando de uma relação de natureza tributária, na interação entre Estado e sociedade, bem como nos limites em que esta pode contribuir para o seu próprio funcionamento. Esse recorte deve, portanto, trazer a lume a faceta da justiça no que diz respeito a essa relação, especialmente no binômio capacidade/necessidade orientador da arrecadação/contribuição.

Para tanto, valendo-se dos conceitos de justiça abordados no tópico anterior, traçaremos os ideais deles consectários de justiça social e justiça fiscal, a fim de fundamentar a aplicação da seletividade tributária às alíquotas do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS).

5.1.1 Justiça Social

Ao discorrer a respeito da justiça particular, Aristóteles (1991) extrai desse gênero a espécie denominada de justiça distributiva, isto é, aquela cujo objetivo primordial é averiguar o modo como o bem comum será distribuído entre os indivíduos. Como visto, o filósofo grego, valendo-se da regra de proporcionalidade insculpida na mesotes, sugere que essa distribuição ocorra com base no mérito⁸³ de cada indivíduo (ARISTÓTELES, 1991).

Além de Aristóteles, ressalta Humberto Vecchio (2002, p. 26) que diversas foram as teorias de justiça distributiva que afloraram ao longo da história, muitas delas com grande influência na efetiva distribuição de bens e renda promovida pelo Estado e sociedade. Os autores que se debruçaram sobre o tema procuraram responder questionamentos como: qual distribuição é considerada justa? Qual o papel do Estado nessa distribuição? Quais os critérios para tanto?

Conforme bem demonstrou Perelman (2000), ao menos seis grandes correntes de justiça distributiva ganharam notoriedade ao buscarem responder essas questões. Todas elas possuíam como denominador comum a igualdade com base em alguma categoria essencial, isto é, uma baliza para averiguar o que é devido a cada um, *e. g.*, o mérito, em Aristóteles, a maximização da felicidade, para os utilitaristas, as obras (ou trabalho), em Marx, etc.

Além das célebres concepções de justiça distributiva, à presente construção importa as noções de justiça desenvolvidas por São Tomás de Aquino na obra *Suma Teológica*, escrita entre os anos de 1265 e 1273. O autor, que não diverge frontalmente da categorização realizada por Aristóteles a respeito da justiça particular (distributiva e corretiva), opta por dividi-la em três: i) justiça distributiva; ii) justiça comutativa; e iii) justiça legal.

A primeira encontra identidade com a teoria formulada por Aristóteles, isto é, dividir o bem comum proporcionalmente de acordo com o mérito. A segunda – justiça comutativa – mais se volta àquela corretiva e diz respeito à retribuição por um ato. Sua função é primordialmente garantir que, em relações de natureza recíproca, haja um retorno à parcela dada, sejam elas de natureza privada, como um contrato de compra e venda, ou pública, como a sanção aplicada a um crime (AQUINO, 1980, p. 2488).

⁸³ Como visto, essa regra de justiça distributiva baseada no mérito desenvolvida por Aristóteles é alvo de severas críticas tanto por Kelsen (1998), como por Perelman (2000), especialmente quanto à impossibilidade de se definir quais seriam esses vícios e virtudes capazes de alterar a proporção almejada pela mesotes.

A terceira concepção, justiça legal (posteriormente denominada de Justiça Social) não diz respeito à distribuição de bens pelo Estado ou na retribuição cabível a determinados atos, mas à cooperação e solidariedade da sociedade em prol de um bem comum:

A justiça legal é chamada virtude geral; isto é, enquanto ordena os atos das outras virtudes para o seu fim; o que é movê-las a todas pelo império. Assim como, pois, a caridade pode chamar-se virtude geral, por ordenar os atos de todas as virtudes para o bem divino; assim também, a justiça legal, por ordenar os atos de todas as virtudes para o bem comum. Portanto, assim como a caridade que visa o bem divino como seu objeto próprio, é uma virtude especial, por essência; assim também a justiça legal é uma virtude especial, por essência, enquanto visa o bem comum como seu objeto próprio (AQUINO, 1980, p. 2106).

É a partir dessas formulações de Aristóteles e São Tomás de Aquino que, no século XIX, a doutrina da igreja católica passa a utilizar expressamente o termo Justiça Social na sua atual concepção (TORRES, 1995, p. 100). Mais especificamente, Ubiratan Borges de Macedo (1995, p. 84) cita a obra de Luigi Taparelli D'Azeglio, de 1840, e as contribuições ao tema realizadas por Pio XI ao editar a Encíclica *Quadragesimo anno*, em 1931.

Na Encíclica social publicada por Pio XI constam 7 menções expressas à justiça social, sempre relacionada ao bem comum, à redistribuição de riquezas pelos mais ricos aos mais pobres e à paridade nas relações de trabalho. Dentre elas, destaca-se o seguinte trecho que denota a relevância conferida distribuição de renda como pilar do bem comum e da justiça social:

Cada um deve, pois, ter a sua parte nos bens materiais; e deve procurar-se que a sua repartição seja pautada pelas normas do bem comum e da justiça social. Hoje, porém, à vista do contraste estridente, que há entre o pequeno número dos ultra-ricos e a multidão inumerável dos pobres, não há homem prudente, que não reconheça os gravíssimos inconvenientes da actual repartição da riqueza (Encíclica *Quadragesimo anno*, 1931, p. 13).

Assim, além da justiça distributiva, cujo escopo reside na distribuição do bem pelo Estado, e da justiça comutativa, em que se define uma retribuição, exsurge a figura de uma justiça social, em que a própria sociedade se encarrega de dirimir suas desigualdades com fulcro na solidariedade social. Colhe-se da lição de Alceu de Amoroso Lima (1983, p. 164), que assim conceitua as três figuras de justiça:

A justiça comutativa é a mais elementar forma de justiça. Ao dar, temos o direito de receber algo de equivalente. Na justiça distributiva, temos o dever de contribuir para a coletividade, sem qualquer exigência de retribuição respectiva. Na justiça social, é a coletividade que tem o dever de contribuir para que cada pessoa humana receba na base das suas necessidades essenciais.

No que diz respeito especificamente à Justiça Social, Ricardo Lobo Torres entende que seu conteúdo “cifra-se sobretudo na necessidade de redistribuição de rendas, com a consequente proteção aos fracos, aos pobres e aos trabalhos, sob a diretiva de princípios como o da

solidariedade (1995, p. 101). Ressalta que os debates mais acalorados acerca do tema versam sobre a temática da igualdade (de chance ou oportunidades e de resultados), assim como da liberdade e do mínimo existencial (TORRES, 1995, p. 101).

Ainda, sinaliza que três são idéias básicas que convergem as teorias de justiça social: i) a redistribuição de rendas por meio de processo social espontâneo; ii) transferência de recursos da classe mais abastada para aquelas mais baixas; iii) a participação de instituições sociais no processo de redistribuição (TORRES, 1995, p. 102).

No sentir de César Luis Pasold (2013, p. 55), que também se filia à corrente tripartite, na justiça social a contribuição decorre do todo para cada um, uma vez que cada indivíduo assume a posição de “provedor ou beneficiário potencial ou efetivo”. Com isso, não só ao Estado, mas à sociedade como um todo, deve ser exigida essa contribuição (PASOLD, 2013 p. 55).

Nessa senda, o autor destaca três pontos estratégicos para a consecução da justiça social: i) sua concepção não pode ser vinculada a noções rígidas e pré-concebidas; ii) o Estado não pode ser paternalista com os necessitados e conivente com os privilegiados; e iii) a responsabilidade por sua realização não deve ser entregue apenas ao Estado, mas compartilhada por todos os membros da sociedade (PASOLD, 2013, p. 56).

Já sob o entendimento de Sérgio Luiz Junckes (2011, p. 67-68), seis são os pontos cruciais à realização da justiça social: i) solidariedade dos membros da sociedade em favor do bem comum; ii) garantia de meios e recursos para uma vida digna; iii) aproveitamento de talentos e potencialidades de cada indivíduo; iv) universal e efetiva possibilidade de participação política; v) mecanismos para solucionar e dirimir desigualdades.

Com fulcro nesses requisitos, Junckes (2011, p. 73) estabelece o seguinte conceito operacional à justiça social: “é a resultante de uma Sociedade estruturada de forma a garantir e promover, contínua e simultaneamente a fraternidade e a igualdade de todos os seus integrantes no que se refere à liberdade, dignidade e oportunidades”.

Para Carlos Araújo Leonetti (2003, p. 173), apesar do aparente pleonasma contido no termo “justiça social”, uma vez que não se tem notícias de uma justiça que não se destine à interação de indivíduos no bojo de uma sociedade, seu conteúdo diz respeito tanto a: i) a distribuição do bem comum aos indivíduos pela própria sociedade; quanto ii) à contribuição que cada um, nos limites de sua capacidade e com base em critérios prévia e democraticamente definidos, presta à coletividade.

Trata-se de uma relação recíproca entre Estado e Sociedade – e mesmo entre seus próprios membros –, em que cada um pode exigir do outro – como grupo – determinadas responsabilidades. A partir disso, frisa Leonetti (2003, p. 174) que:

A Justiça Social é praticada quando, simultaneamente: a) os ônus e os bônus do todo social são repartidos entre todos, de acordo com critérios prévia e democraticamente definidos segundo a capacidade e a necessidade de cada um; e b) é assegurado a cada indivíduo o mínimo indispensável a uma vida digna.

Por ônus, reputa Leonetti (2003, p. 174) “todos os encargos inerentes à vida social”, isto é, todos aqueles decorrentes do funcionamento do aparelho estatal, como também os oriundos de deveres sociais diversos, previstos ou não no direito positivo. Como exemplo mais notório de ônus, cita a figura dos tributos, indispensáveis à consecução dos mais variados objetivos estatais e pressuposto de sua própria existência (LEONETTI, 2003, p. 174).

Já os bônus são aqueles provenientes de serviços, recursos, estrutura, utilidades, etc. promovidos pelo Estado em prol da sociedade. Dentre eles, destaca o acesso aos serviços e bens públicos, cargos e funções públicas, garantia de pleno exercício de direitos fundamentais (previstos ou não no direito positivo), etc. (LEONETTI, 2003, p. 175).

Ainda como imperativo dessa justiça social, Leonetti (2003, p. 175) ressalta a garantia ampla e irrestrita às necessidades tidas como mínimas ao indivíduo para que este possua uma vida digna. Sustenta que os recursos para a manutenção desse mínimo vital devem, *a priori*, prover do trabalho do próprio indivíduo. No entanto, em sendo o indivíduo inapto para tanto, ou o montante decorrente do trabalho insuficiente, cabe preferencialmente ao Estado prover os meios para o gozo dessas necessidades essenciais (LEONETTI, 2003, p. 175).

A partir dos conceitos aqui elencados, pode-se observar que na justiça distributiva, um ato será justo quando os bens forem distribuídos pelo Estado de acordo com a fórmula de justiça eleita, isto é, quando a cada um for dado o que lhe cabe com base na categoria essencial em que se inclui. Já na justiça comutativa, um ato será justo quando a cada um for retribuído aquilo que lhe é devido, seja na esfera privada ou estatal.

No caso da justiça social, sua efetivação ocorre na mesma medida em que são cumpridos seus objetivos: transverte-se em um meio e um fim. Um ato será justo, à luz de uma teoria de justiça social, quando – a própria sociedade – promover os fins aos quais essa se propõe (e. g., redistribuição de renda dos mais ricos aos mais pobres ou a garantia de um mínimo existencial a uma vida digna).

Os requisitos e os objetivos da justiça social se confundem na medida em que um é o parâmetro para a contemplação do outro. Como imperativo dessa justiça social, exige-se que a sociedade, munida de solidariedade social, garanta a todos os indivíduos uma condição de

existência mínima e digna, que as oportunidades e posições políticas sejam igualmente acessíveis a todos e que existam meios de correção de eventuais disparidades nesse sistema.

Não é por outra razão, portanto, que o conceito de justiça social se traduz em um estado (um dever ser), como exposto por Leonetti (2003, p. 174) – concomitância de repartição de ônus e bônus segundo capacidades e necessidades com a garantia de um mínimo existencial –, ou por Junckes (2011, p. 73) – sociedade voltada à promoção de fraternidade e igualdade de liberdades, dignidade e oportunidades.

Insta observar que Leonetti (2003, p. 175), apesar de definir formalmente os requisitos de uma justiça social formal, não desconhece os desafios de ordem material relativos à definição de determinados conceitos importantes à sua escorreita aplicação. É o que ocorre, por exemplo, com o significado de “ônus e bônus definidos prévia e democraticamente”, capacidades, necessidades ou vida digna (LEONETTI, 2003, p. 175).

Não obstante, assim como o conceito de justiça formal elaborado por Chaïm Perelman (2000), os requisitos formais de justiça social aqui elencados servem como condutor para a formulação de uma justiça social concreta. Ainda, podem ser utilizados para averiguar a adequação de um sistema de justiça concreta preexistente aos ditames da justiça social.

No que diz respeito às teorias de justiça social concreta, uma das mais célebres é a elaborada por John Rawls. Como visto no capítulo anterior, o próprio autor faz questão de salientar que a justiça que o preocupa não é aquela relativa aos atos da vida comum, mas à justiça social decorrente de um arranjo pelo qual “as instituições sociais mais importantes distribuem direitos e deveres fundamentais e determinam a divisão de vantagens provenientes da cooperação social” (RAWLS, 2000, p. 7-8).

Seus dois princípios basilares, guiados pelos princípios secundários da eficiência da alocação de recursos e diferença de tratamento, assim como suas duas regras de prioridade, edificam um arranjo de justiça social aplicável à gênese de instituições sociais. Além disso, sugere que o respeito a esses princípios levará a uma justiça procedimental pura, cujo escopo é garantir que os atos subsequentes sejam igualmente pautados nessa justiça social (RAWLS, 2000).

Toda a construção de exceções à igualdade em Rawls (2000) baseia-se na busca por melhores condições àqueles mais desfavorecidos. O princípio da diferença, por exemplo, auxilia na consecução do segundo princípio da justiça quando determina que as exceções à igualdade devem existir somente na medida em que beneficiem o indivíduo em piores condições. O princípio da eficiência, por sua vez, garante que o esquema de distribuição de

direitos e deveres ocorra de modo que o acréscimo de expectativas a um indivíduo representativo não importe na redução de outro.

Como visto, as regras de prioridade sempre buscam a maior alocação de recursos àqueles que os possuem de maneira mais escassa. A segunda regra de prioridade versa expressamente sobre igualdade de oportunidades e seu rearranjo a fim de contemplar aqueles que as possuem em menor grau (RAWLS, 2000).

Além disso, a garantia dos bens primários aos desafortunados – como categoria até mesmo superior ao mínimo existencial – se coaduna, por exemplo, com a garantia “a cada indivíduo o mínimo indispensável a uma vida digna” eleita por Leonetti (2003, p. 174) como requisito formal à justiça social.

Tais exemplos, somados às digressões realizadas no capítulo anterior, denotam claramente que a fórmula de justiça elaborada e defendida por Rawls amolda-se a alguns dos requisitos formais aqui apontados como fundamentais a uma fórmula de justiça social.

Faz-se mister ressaltar que, assim como ocorre com as demais teorias de justiça concreta, os requisitos para consagração da justiça social não são estanques e admitem algum grau de subjetividade. Todavia, das teorias elencadas é possível observar que, em alguma medida, determinados requisitos são apontados como essenciais e convergentes, de modo que assumem um caráter formal e devem ser observados.

Das características indicadas, aquelas que compõem o cerne da justiça social primam pela alocação de direitos e deveres com base nas capacidades e necessidades dos indivíduos, cooperação social em prol do bem comum, igualdade de oportunidades e a garantia de um mínimo essencial previamente definido.

Ao buscarmos, no final do presente tópico, fundamentar a aplicação da seletividade às alíquotas do ISS com fulcro na justiça social, devemos nos atentar à obediência – ainda que com intensidade variada e nos limites que essa tarefa impõe – a esses preceitos aqui expostos como primordiais a uma fórmula de justiça social.

5.1.2 Justiça Fiscal

Além de encontrar fundamento na justiça social, a delimitação de alíquotas de ISS com base na essencialidade do serviço pode socorrer-se nos fundamentos da denominada justiça fiscal, cuja função precípua é aplicar os ditames da justiça social especificamente à tributação.

Nesse sentido, Henrique Napoleão Alves (2010, p. 528) entende que “a justiça fiscal, enquanto densificação do princípio da justiça social, também gera, logicamente, um direito

subjetivo a uma ordem tributária que seja, no todo, redutora de desigualdades sociais”. Assim, a justiça fiscal atua como orientadora da justiça social em assuntos tributários e fiscais.

De acordo com Ricardo Lobo Torres, as ponderações a respeito da justiça fiscal eram bastante escassas até o advento da obra de Rawls, a partir da qual as bibliografias alemã e americana passaram a se interessar pelo Tema (TORRES, 1995, p. 109).

Klaus Tipke, influenciado pela obra de Rawls, desenvolveu profundos estudos dedicados ao tema da justiça fiscal. Na introdução de sua obra “Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva” (2002), escrita conjuntamente com Douglas Yamashita, os autores ressaltam a importância de uma justiça fiscal (2002, p. 18):

A questão da justiça coloca-se antes de tudo quando uma maioria de pessoas depende da distribuição das cargas e pretensões, que estão ligadas à vida da comunidade. A justiça fiscal é o valor supremo do Estado de Direito dependente de impostos e, ao mesmo tempo, o valor supremo da comunidade de contribuintes. [...] O Direito Tributário encontra as desigualdades econômicas existentes numa economia de mercado. O princípio da igualdade exige que a carga tributária total seja igualmente distribuída entre os cidadãos. O componente social da justiça exige que os ricos contribuam proporcionalmente mais que os pobres. O princípio da liberdade põe limites à oneração fiscal do contribuinte.

De acordo com os autores, a delimitação dos princípios de uma teoria de justiça deve ser realizada de modo a adequar-se à matéria em destaque (direito penal, comercial, tributário, etc.), consideradas suas particularidades e finalidades (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 20-22).

Qualquer que seja a teoria de justiça perscrutada, afirmam os autores que devem ser observadas as seguintes qualidades: i) justiça por meio de tratamento isonômico; ii) que esse tratamento isonômico seja amparado por um critério atinente à matéria; e iii) que essa justiça possua enfoque social com base nesse princípio adequado à matéria (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 22).

Alertam os autores que a mera menção ao princípio da igualdade, quando desacompanhada desse critério utilizado como meio de comparação, assemelha-se a um “cheque assinado em branco”, isto é, não possui sentido *de per se*. Deve-se, a fim de conferir utilidade ao princípio, eleger qual o elemento comparativo a partir do qual buscar-se-á igualdade (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 24)

Como princípio (ou critério) basilar atinente à matéria, isto é, aquele capaz de amparar o tratamento isonômico e com enfoque em justiça social, afirmam os autores que, em se tratando de Direito Tributário, deve-se eleger aquele da capacidade contributiva (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 27-29).

Ao justificarem a escolha da capacidade contributiva como critério de justiça, os autores alertam exordialmente que “A tributação seria um procedimento sem dignidade ética se

impostos pudessem ser arrecadados de qualquer maneira, se o legislador pudesse ditar as leis fiscais de qualquer maneira”. A partir disso, elencam os princípios que, sob a ótica tributária, poderiam concorrer com a capacidade contributiva e fundamentar essa ética atinente tanto à gênese quanto à aplicação das leis fiscais (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 28): i) princípio do imposto *per capita*; ii) princípio da equivalência.

De acordo com os autores, a tributação *per capita* levaria a distorções sociais no sentido de que “onera o milionário exatamente como o aposentado e o pensionista da previdência social” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 28). Diante da igualdade absoluta, desconsidera por completo o mínimo existencial, de forma que, ao mesmo tempo, ignora a possibilidade daqueles que podem mais contribuir, como onera àquelas que nem sequer possuem capacidade para tanto.

O princípio da equivalência, por sua vez, ao determinar que os impostos devem se dar na medida em que são exigidos serviços do Estado, acabaria por onerar mais justamente aqueles desprovidos de recursos e que, por essa razão, mais demandam do Estado. Assim, afirmam os autores que o princípio da equivalência viola, a uma só vez, o mínimo existencial e o princípio do Estado Social. Além disso, a vantagem individual decorrente de determinados serviços (como da polícia ou exército) é impossível de ser mensurada (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 29).

Diante disso, asseveram os autores ser evidente a escolha pelo princípio da capacidade contributiva como princípio basilar concernente à justiça relativa à matéria tributária, uma vez que perfeitamente compatível com o Estado Social e a garantia do mínimo existencial (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 30).

Com base nessas ponderações, podemos traçar o conceito de justiça fiscal, à luz de Tipke e Yamashita (2002), como a consagração da igualdade material e a promoção do bem social com base no critério descrito no princípio da capacidade contributiva, isto é, que cada indivíduo contribua com base em sua capacidade econômica que extravase o mínimo existencial.

Paulo Caliendo (2005, p. 175-176), por sua vez, observa a justiça fiscal à luz de sua interação com o princípio da neutralidade fiscal. Para o autor, enquanto a justiça fiscal demanda a identificação da “correta forma de contribuição que o indivíduo deve realizar à manutenção de uma esfera pública de liberdade e igualdade”, o princípio da neutralidade fiscal, por sua vez, “volta-se a encontrar a correta relação entre a tributação e a busca pela prosperidade (eficiência).

Caliendo (2005, p. 176) afirma que, por vezes, o respeito à justiça fiscal pode implicar na adoção de soluções ineficientes sob o ponto de vista econômico; ao mesmo tempo que a aplicação do princípio da neutralidade fiscal pode levar à distorções inaceitáveis sob a ótica da

justiça fiscal. Por essa razão, afirma que “a ponderação dos princípios e o seu conflito não diminuem a constatação de sua importância recíproca, sendo necessária a busca de um equilíbrio dinâmico entre os dois momentos *pax* (justiça) e *prosperitas* (eficiência)” (CALIENDO, 2005, p. 176).

No que diz respeito à aplicação da justiça fiscal, Caliendo, assim como em Tipke e Yamashita (2002), assegura que esta se dá por meio do princípio da capacidade contributiva. Ao mesmo tempo em que exclui qualquer critério extra-econômico da tributação (como sexo, religião, cor, etc.), a capacidade contributiva demanda que esta – a tributação – ocorra de maneira isonômica àqueles que se encontrem em situações similares, bem como seja iníqua em situações díspares (CALIENDO, 2005, p. 177).

Ainda, no plano do discurso jurídico, Caliendo (2005, p. 195) ressalta duas funções que assume a Justiça Fiscal: i) princípio estruturante do sistema jurídico-tributário; e ii) princípio hermenêutico fundamental na aplicação das normas jurídico-tributárias.

Pela primeira, a justiça fiscal atuará como princípio estruturante do Direito Tributário, isto é, será um alicerce a partir “do qual outros princípios derivam e busca orientação”, como ocorre com a própria capacidade contributiva ou a progressividade e seletividade dela oriundas (CALIENDO, 2005, p. 196).

Como princípio hermenêutico fundamental, a justiça fiscal irá embasar a aplicação das normas jurídico-tributárias pelo hermeneuta, isto é, promover, na interpretação de outras normas, seus objetivos de tratamento adequado do indivíduo, a partir da relação capacidade/necessidade, enquanto parte de uma sociedade solidária (CALIENDO, 2005, p. 196).

Clóvis E. de Gouvêa (1999, p. 81) entende por justiça fiscal “a distribuição equitativa da carga tributária, na justa medida imprescindível à prestação dos serviços públicos por estado de direito, respeitada a capacidade contributiva de cada um dos indivíduos componentes do universo econômico”.

Ricardo Lobo Torres (1998, p. 692-694) entende que a justiça fiscal fora positivada no ordenamento jurídico brasileiro por intermédio de princípios constitucionais explícitos e implícitos, como: i) capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF), “que sinaliza para a necessidade de correlação entre direitos e deveres fiscais”; ii) custo/benefício (art. 145, II e III, da CF) ou princípio da equivalência, pela qual “os serviços públicos mensuráveis e divisíveis devem ser pagos por quem deles usufrui e na medida da despesa causada ao Estado”; iii) solidariedade de grupo (arts. 149 e 195 da CF), que “informa a cobrança dos ingressos

destinados à seguridade social”; e iv) distribuição de renda, que “indica dever o ordenamento jurídico evitar a concentração de riqueza em mãos de grupos ou organizações”.

Além disso, para Ricardo Lobo Torres (1995, p. 109), a garantia de justiça fiscal é também de natureza processual, isto é, não encerra um fim em si mesma, mas busca a promoção de determinados objetivos, os quais passam inexoravelmente pela garantia do mínimo existencial e da capacidade contributiva.

Sobre o tema, Regina Helena Costa (2007, p. 377) afirma que a justiça fiscal, ou, como prefere a autora, justiça tributária⁸⁴, “revela-se como meta a atingir” por meio dos princípios que orientam a isonomia tributária (princípios da capacidade contributiva, generalidade, universalidade e vedação ao confisco). Assim é que a justiça tributária “impõe uma tributação de boa qualidade” e, “como objetivo último, na qualidade de vida do cidadão-contribuinte, impositiva do respeito a seus direitos” (COSTA, 2007, p. 377).

5.1.3 A Essencialidade como Critério de Igualdade

Chaïm Perelman (2000), ao desenvolver seu conceito formal de justiça a partir das mais célebres teorias de justiça, conclui que, em todas elas, busca-se a justiça a partir da igualdade aplicada a partir de uma categoria essencial. Todos os indivíduos pertencentes à mesma categoria essencial, devem ser tratados da mesma maneira, sem quaisquer distinções.

O preenchimento da categoria essencial (mérito, necessidades, posição, etc.) do conceito de justiça formal leva, necessariamente, a uma fórmula de justiça material. Não obstante, como ressalta o autor (2000), duas concepções de justiça podem conflitar (obras e necessidades, como já demonstrado), de modo que é necessário, quando possível antever esse embate, erigir uma fórmula mais complexa capaz de solucioná-lo.

No presente caso, a justiça mais abrangente almejada é aquela de cunho social, no sentido de alocação de direitos e deveres com base nas capacidades e necessidades dos indivíduos, cooperação social em prol do bem comum, igualdade de oportunidades e a garantia de um mínimo essencial previamente definido.

Acerca dessa relação entre justiça social e tributação, Sérgio Ricardo Ferreira Mota (2010, p. 201) destaca que “a tributação no Brasil atual não mais deve ser considerada um mero instrumento de geração de recursos para o Estado”, mas “deve estar em sintonia com os demais

⁸⁴ Aduz a autora (COSTA, 2007, p. 376) que “Preferimos a expressão “justiça tributária”, mais abrangente, ao invés de “justiça fiscal”, preferencialmente empregada no direito europeu, visto que, neste, em regra, o adjetivo “fiscal” está relacionado tão somente aos impostos”.

objetivos constitucionais”. Dentre esses objetivos, destaca o autor expressamente aquele de cumprir uma função social, isto é, atuar como instrumento financeiro para o alcance de justiça social (MOTA, 2010, p. 201-202).

Maria de Fátima Ribeiro (2008, p. 179) destaca que, dentre as funções reservadas à tributação, deve emergir também aquela de cunho social, a fim de assegurar a promoção de justiça social por meio da observância às necessidades essenciais da população:

[...] aquela que respeita o que é inerente à sociedade no contexto social dos ditames constitucionais. Por isso, referida tributação deve privilegiar as necessidades essenciais da população, destacando-se a alimentação, saúde, vestuário, moradia, educação, acesso ao trabalho, livre iniciativa, livre concorrência entre outros pontos. Na prática, tais posições devem ser efetivadas por meio de leis isentivas ou com tributações simbólicas. Pelo intervencionismo político-social introduz-se na tributação o fim políticossocial. O tributo deve ter uma função social, tendendo a uma distribuição do patrimônio e das rendas. O poder tributante, ao elaborar sua política tributária, deve levar em conta se o sistema tributário é justo, se trata, de maneira igual, todos os contribuintes que se encontram em situação idêntica e também se está adequado à distribuição de rendas e ao desenvolvimento econômico, favorecendo a política de estabilização da economia, o combate ao desemprego e à inflação, entre outros aspectos. A reforma Constitucional Tributária deverá promover prioritariamente a função social do tributo, redistribuindo riquezas, promovendo a justiça social.

É inquestionável que o tributo, apesar de sua função primordial de captação de recursos ao Estado, deve atentar-se ao social, visando a escorreita distribuição de rendas, a garantia ao mínimo existencial e demais princípios que delineiam a limitação ao poder de tributar.

Não obstante, o conteúdo da justiça social, enquanto objetivo a ser atingido, parece demasiadamente amplo ao presente trabalho, cujo escopo reside precipuamente em encontrar alíquotas justas ao ISS por meio da aplicação da seletividade com base na essencialidade de serviços.

Por essa razão, o primeiro recorte realizado à justiça social foi observá-la sob o prisma da tributação, a partir do enfoque com fulcro na justiça fiscal. Pela justiça fiscal, os primados da justiça social buscam satisfação em princípios tributários, especialmente a capacidade contributiva como imposição a uma tributação conforme as possibilidades de cada cidadão.

No que diz respeito à consagração da capacidade contributiva, já fora exposto que sua obediência, apesar do respeito ao posicionamento contrário já exposto, se deve também aos tributos indiretos, visto o significativo impacto da tributação sobre o consumo no patrimônio dos menos afortunados. Mesmo aqueles que entendem pela inaplicabilidade do princípio aos tributos indiretos, como Carrazza (2015) e Ávila (2012), reconhecem a seletividade como o meio eleito pela Constituição para evitar a tributação excessiva de produtos e serviços essenciais e, conseqüentemente, do mínimo existencial.

Todavia, a seletividade com base na essencialidade, nos moldes como exposta na Constituição Federal, reserva-se expressamente ao IPI e ao ICMS. Não há qualquer menção ao ISS, ainda que sua qualidade de imposto sobre o consumo e repercussão econômica se demonstrem análogas àqueles dois.

Ora, conforme amplamente exposto no capítulo referente ao ISS, todo o arquétipo do tributo se mostra amplamente similar ao IPI e ao ICMS. Trata-se de típico imposto sobre o consumo, cujo ônus da tributação é indireto e acaba por afetar também aqueles desprovidos de capacidade contributiva.

Não é por outra razão que Fábio Canazaro e Sérgio Porto (2015, p. 109) sustentam que a essencialidade, como decorrência lógica dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, a despeito da ausência de previsão constitucional expressa, é integralmente aplicável ao ISS:

Como visto, não há referência expressa, na regra de competência do ISS, para que o legislador, ao instituir – e, conseqüentemente, ao dimensionar os elementos de sua regra matriz –, observe o grau de essencialidade dos serviços prestados. Assim, cabe questionar: no caso do ISS, os serviços devem ser graduados segundo o seu grau de essencialidade? A resposta é afirmativa. Como já verificado, nos impostos sobre o consumo que são utilizados como meio fiscal a essencialidade tributária revela-se como um desdobramento ou como uma das formas de manifestação específica, no Direito Tributário, do princípio geral da igualdade. [...] Em conclusão, também em relação ao ISS é dever do legislador ordinário, detentor da competência para tributar serviços, concretizar a essencialidade, sob pena de violação ao referido princípio e à garantia de igualdade na tributação.

O mesmo raciocínio é extraído da decomposição das teorias de justiça à luz da teoria formal de Perelman (2000), em que a justiça formal decorre da busca da igualdade segundo algum critério essencial ou desequiparador. A justiça fiscal, enquanto desdobramento da justiça social e com enfoque na tributação, demonstra sua materialidade ao sugerir a igualdade com base especialmente na capacidade contributiva, isto é, que cada indivíduo contribua de acordo com suas capacidades, reservado o mínimo existencial.

Ao imbuirmos a fórmula de maior especificidade, isto é, restringindo os primados da justiça fiscal à cominação de alíquotas do ISS, podemos concluir que serviços iguais devem ser tributados de forma idêntica, a fim de resguardar a capacidade contributiva e o mínimo existencial. Essa igualdade perante serviços, todavia, também demanda algum critério de igualdade que, segundo visto, deve ser pertinente e adequado aos seus fins, i. e., à consagração da justiça fiscal por meio da capacidade contributiva.

O critério eleito pela Constituição, no que se refere ao IPI e ao ICMS, foi o da seletividade com base na essencialidade. Mercadorias e serviços são selecionados e

posteriormente (des)equiparados para fins de tributação com base em sua essencialidade ou superfluidade.

Logo, a fórmula de igualdade desses tributos indiretos encontra as seguintes prescrições: i) a finalidade dessa equiparação ou distinção é consagrar a capacidade contributiva e o mínimo existencial de consumidores em potencial; ii) o critério de igualdade dessas mercadorias e serviços é a seletividade com base na essencialidade.

O ISS, apesar de não ter a si imposta a seletividade por força de comando constitucional, não está imune à obediência da igualdade com base na capacidade contributiva como requisito de uma teoria de justiça fiscal material. Impõe-se a mesma finalidade – tributação conforme a capacidade contributiva e garantia do mínimo existencial –, decorrente da própria justiça fiscal e comum à toda a tributação, em particular aquela por meio de impostos.

A eleição de um critério de igualdade, como requisito à consecução desse objetivo de respeito à capacidade contributiva e garantia ao mínimo existencial, é imposição decorrente da justiça fiscal, sem a qual seu conteúdo encontra-se esvaziado.

Por se equiparar ao ICMS e ao IPI como imposto sobre o consumo, ao ISS parece plenamente possível a eleição da essencialidade como critério de distinção entre serviços, visando a consagração dos objetivos de uma justiça fiscal.

Como alertara Perelman (2000), a eleição de um critério essencial de justiça sempre encontrará resistência a depender da subjetividade do observador. Não existe critério universalmente correto, impassível de críticas e válido em qualquer espaço e tempo. É possível, somente, buscar adequá-lo a uma fórmula de justiça formal, a partir do qual qualquer inserção material irá sujeitá-lo ao escrutínio subjetivo do observador.

Nos parece que a essencialidade, enquanto critério essencial de igualdade na cominação de alíquotas do ISS, encontra amparo constitucional – uma vez que aplicada ao ICMS e IPI – e se coaduna com os primados das justiças social e fiscal ao garantir o mínimo existencial e prezar pela capacidade contributiva.

Aliás, igualmente não parece haver distinção relevante entre os demais impostos sobre o consumo (IPI e, especialmente, o ICMS) que justifique um tratamento desigual em relação à cominação de alíquotas do ISS. Por qual razão, no que diz respeito aos serviços, a seletividade com base na essencialidade não deveria ser observada?

O critério de igualdade que aproxima o IPI e ICMS no que concerne à seletividade decorre de suas qualidades de impostos sobre o consumo de repercussão indireta, característica compartilhada com o ISS. Por isso, mesmo sob uma análise mais perfunctória – baseada

somente nos critérios de igualdade entre os impostos sobre o consumo –, ao ISS devem ser aplicadas as distinções decorrentes da essencialidade de serviços.

Diante disso, bem como das imposições decorrentes das justiças social e fiscal, urge a aplicação da seletividade com base na essencialidade como critério essencial da igualdade ao ISS. Essa imposição, todavia, não é capaz de dirimir as incertezas quanto à essencialidade em si, isto é, no que é relativo ao seu conteúdo e alcance.

Afinal, a distinção deve ser realizada com base na essencialidade, mas o que são serviços essenciais ou supérfluos?

5.2 A (IN)DETERMINAÇÃO DO CONCEITO DE ESSENCIALIDADE

Na Constituição Federal, o vocábulo essencial – e suas flexões – é mencionado dezoito vezes, geralmente referindo-se aos serviços e atividades indispensáveis ao funcionamento e manutenção do Estado, ou aos órgãos fundamentais à aplicação da justiça (Ministério Público, Defensoria Pública e a Advocacia). É citado ainda, ao referir-se ao meio ambiente como “essencial à sadia qualidade de vida”.

No que diz respeito à seletividade, o termo “essencialidade” é apontado em duas oportunidades, ao determinar que o IPI será seletivo em função da essencialidade do produto (art. 153, § 3º, inciso I), e que o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (art. 155, § 2º, inciso III).

Apesar dessa prescrição, a Constituição Federal não fornece qualquer critério ou parâmetros para delimitar o conteúdo e alcance do que se deve entender por essencial no contexto da seletividade. Como definir, então, o que são produtos e, no que pretende o presente trabalho, serviços essenciais?

De antemão podemos observar que aquilo que é ou não essencial varia conforme tempo e espaço. A criação e manutenção de contas bancárias, por exemplo, não se revestia de grande importância ao cidadão comum há apenas 30 anos atrás; hoje, por outro lado, revela-se bastante importante e, quiçá, essencial. O mesmo ocorre com serviços voltados às atividades físicas, hoje sabidamente importantes à manutenção de uma vida saudável. Além disso, outros serviços podem mostrar-se essenciais em países mais desenvolvidos, enquanto que, em países assolados pela pobreza, tal importância seria bastante reduzida em razão de outras prioridades.

Mesmo no território brasileiro, dotado de extremas diferenças culturais e socioeconômicas, o conceito de essencialidade será bastante subjetivo. Isso nos leva a crer que um conceito objetivo de essencialidade – ou, mais especificamente, de serviço essencial – não

somente não é possível, como seria etéreo, haja vista as constantes transformações e diferenças existentes na própria sociedade.

Tendo em vista essa indeterminação que paira sobre o conceito de essencial, a abordagem sobre a qual se pautará o presente trabalho será aquela adotada na análise dos conceitos jurídicos indeterminados, isto é, buscar-se-á definir seu conceito para, em seguida, entender como essa definição pode ser utilizada para dirimir essa indeterminação.

5.2.1 Conceitos Jurídicos Indeterminados

Antes de ingressar propriamente nas definições que permeiam o termo essencialidade, é oportuna sua identificação como o que a doutrina sói intitular *conceito jurídico indeterminado* (ou conceito legal indeterminado), atribuindo ao hermeneuta a árdua tarefa de delimitar a sua aplicabilidade ao caso concreto.

Por intermédio de um processo exegético, o intérprete é capaz de extrair do texto legal (tinta sobreposta ao papel, ou seja, manifestação da linguagem em forma escrita) a norma jurídica. A subordinação do texto à interpretação é inquestionável e, para tanto, basta relembrar a célebre anedota de Luis Alberto Warat: a placa com os dizeres “é proibido usar biquíni” (1995, p. 67).

Ora, como sugere o autor – e aqui não se usará o mesmo exemplo –, esta placa tem um significado bastante claro se posicionada em uma praia de nudismo: o biquíni é proibido porque se deve ir nu. Diametralmente oposta seria a sua compreensão se fixada em frente a uma mesquita no Kuwait: obviamente não se deve ir desnudo, mas sim adequadamente trajado.

Por essa razão, a linguagem articulada por meio da escrita – que comporta quase a integralidade dos comandos previstos no ordenamento – não pode ser tida como um fim em si mesma, aliás, deve ser compreendida apenas como um dos meios de formação da norma jurídica pelo intérprete. Não é por outra razão que Alfredo Augusto Becker (2013, p. 125) ensina:

A linguagem não é um *meio de transporte* da ideia, mas é um instrumento *fecundador* pelo qual o cérebro portador de uma ideia faz com que, no cérebro de outro indivíduo germine e se desenvolva uma ideia análoga. Não somente a fórmula e a linguagem das regras jurídicas, mas qualquer expressão de linguagem sofre – sempre e necessariamente – deste defeito de insuficiência com relação à ideia que procura exprimir e que, conseqüentemente, sempre impõe ao interlocutor (intérprete) a exigência de *integrar* e *completar* aquela ideia.

Portanto, é a partir do texto legal – embrião fecundado pelo legislador – que se construirá – concepção realizada pelo intérprete – a norma jurídica. Veja-se, apesar de ser esta a função do texto legal, é possível também a existência de uma norma sem dispositivo, como é

o caso do princípio da segurança jurídica ou do segundo grau de jurisdição, que não encontram suporte escrito em qualquer diploma (ÁVILA, 2015, p. 50).

Herbert Lionel Adolphus Hart (2012, p. 162) faz justamente essa crítica concernente à incerteza da linguagem ao comparar o modelo de precedentes – *common law* – e o modelo das prescrições em linguagem escrita do *civil law*, ferrenhamente defendida pelos Positivistas por ser, em tese, dotado de certeza e previsibilidade.

De acordo com Hart (2012, p. 164), a linguagem escrita apenas aparenta fornecer critérios precisos de interpretação, porém “as situações de fato, particulares, não esperam por nós já diferenciadas entre si e rotuladas como exemplos da norma geral cuja aplicação está em pauta; nem a norma geral pode se adiantar para demarcar seus próprios exemplos”.

Buscando diminuir essa imprecisão própria da linguagem, o legislador de sistemas *civil law* muitas vezes descreve à exaustão a prescrição legal, no intento de que o intérprete a aplique da maneira como desejado. No entanto, como já dito, mesmo as descrições mais minuciosas, desdobradas em parágrafos, incisos e alíneas, não é capaz de albergar todas as situações possíveis. Isso é o que Hart (2012, p. 166) chama de textura aberta do direito:

Com sua típica textura aberta, não devemos acalentar, nem mesmo como um ideal, a concepção de uma norma tão detalhada que a pergunta se ela se aplica ou não a um caso particular já tenha sempre sido respondida antecipadamente, sem nunca envolver, no momento de sua aplicação real, uma nova escolha entre alternativas abertas.

Por isso, por mais que o legislador seja impecavelmente meticuloso ao elaborar o texto legal, não conseguirá prever todos os casos possíveis na esfera comportamental humana, seja pelos entraves da própria linguagem, seja pela impressionante capacidade criativa do ser humano. Aqui, basta lembrar a lista anexa de serviços da LC nº 116/03 que, apesar de sua larga extensão, por vezes se mostra insuficiente em face da engenhosidade do pretense contribuinte.

Contudo, mesmo em sistemas de *civil law*, em que a lei é fonte primordial do direito e, quanto mais perfeito o comando, mais precisa é a sua aplicação, é possível que o legislador utilize termos dotados de maior generalidade, mormente em situações que sua exaustão seria praticamente impossível e até mesmo indesejável, visto que novas situações – derivadas de avanços tecnológicos, por exemplo – podem surgir e não seriam albergadas pela norma.

Um destes métodos utilizado pelo legislador para criar hipóteses legais mais abertas, a fim de conferir maior maleabilidade ao hermeneuta, é o que a doutrina costuma chamar de *conceitos jurídicos indeterminados*. Para Karl Engisch (2001, p. 208), “por conceito indeterminado entendemos um conceito cujo conteúdo e extensão são em larga medida incertos”.

Importa frisar que sua vagueza não é oriunda somente da linguagem, mas de técnica legislativa propositalmente empregada para tanto. Afeta, com isso, o significado da expressão cunhada pelo legislador, e não as consequências jurídicas em sua inobservância, que depende de lei expressa.

Diversos são os conceitos jurídicos indeterminados utilizados pelo legislador, como “valor vil”, no caso de leilão de bens penhorados, “boa-fé”, imprescindível em relações contratuais, “ocupações habituais”, ao caracterizar a lesão corporal grave, “moléstia grave”, “local ermo”, etc. Infindáveis são os exemplos constantes no ordenamento jurídico.

Todo modo, dos exemplos citados é sempre possível observar casos claros de ocorrência, como um imóvel, valorado em R\$ 200.000,00, e arrematado em leilão por R\$ 20.000,00. É evidente se tratar de preço vil. Há também o caso do adquirente que, desconhecendo a condição de executado do alienante (cujo valor da execução supera seu patrimônio), adquire o bem de boa-fé.

Assim, Hart (2012, p. 164) afirma que “é certo que existem casos claros, que reaparecem constantemente em contextos semelhantes, aos quais as fórmulas gerais são nitidamente aplicáveis”. Inclusive, assevera que “os termos gerais seriam inúteis como meio de comunicação se não houvesse esses casos familiares, geralmente incontroversos”.

Há, por outro lado, casos em que a prescrição legal, com toda a segurança, não terá qualquer aplicabilidade. É o caso do mesmo imóvel (de R\$ 200.000,00) ser arrematado por R\$ 190.000,00. O preço, apesar de ser abaixo do valor da avaliação, com toda a certeza não caracteriza preço vil. Um resfriado, por exemplo, jamais será considerado moléstia grave para fins de persecução penal com base no art. 131 do Código Penal.

A essas duas situações a doutrina costuma denominar, respectivamente, de *zona de certeza positiva* e *zona de certeza negativa*, i. e., situações em que há, respectivamente, a efetiva subsunção à norma ou a inequívoca inaplicabilidade ao caso específico:

No ato de interpretação sempre haveria áreas *claras* (“zona de certeza positiva”) onde os fatos se enquadram, de maneira evidente, na expressão do tipo legal, e áreas *escuras*, onde o aplicador da lei verifica, sem maiores dificuldades, que os fatos não podem ser subsumidos à hipótese da norma (“zona de certeza negativa”). Nesses casos, os conceitos legais podem ser considerados “determinados”, e sua aplicação correta pela Administração deve ser plenamente controlada pelos tribunais (KRELL, 2013, p. 65-66).

Tais áreas conferem maior segurança jurídica ao indivíduo justamente porque, em razão de exprimirem casos familiares, podem, de antemão, ser delineadas sem qualquer exercício exegético mais aprofundado. É o caso, *e. g.*, da boa-fé objetiva, em que se estatuem situações

(padrões, advindos de casos familiares) que, independentemente da intenção do agente – ou seja, das condições particulares do caso –, será considerada a conduta como de má-fé.

No entanto, para que os conceitos jurídicos indeterminados cumpram seu objetivo – conferir ao intérprete maior maleabilidade em sua aplicação, adequando-se às situações de fato – é importante reconhecer que existem casos que não se revestem de tanta certeza como ocorre nas zonas positiva e negativa, ou seja, casos intermediários em que a subsunção deve ser perquirida.

Hart (2012, p. 170-171) afirma que “os casos difíceis, que exigem atenção, ficam entre os dois extremos” (entre as zonas de certeza positiva e negativa). Apesar de Hart se referir a qualquer norma jurídica, uma vez que seu estudo não centra nos conceitos jurídicos indeterminados, a conclusão é exatamente a mesma: a habilidade do intérprete é testada justamente neste íterim de incerteza, no qual não há os casos familiares, mas tão somente uma aproximação.

Andreas Krell (2013, p. 66) ressalta que “ao mesmo tempo, existem áreas *cinzentas* (“zonas de incerteza”), dentro das quais poderão existir diferentes opiniões razoáveis sobre a questão e os conceitos linguísticos empregados no texto da norma foram preenchidos pelos fatos do caso concreto”.

Karl Engisch (2001, p. 209), valendo-se de termos cunhados por Phillip Heck, afirma que nos conceitos jurídicos indeterminados é possível a distinção entre um *núcleo conceitual*, no qual o conteúdo é de fácil delimitação, e um *halo conceitual*, em que as dúvidas são levadas ao crivo do intérprete no caso concreto:

Com Phillip Heck, podemos distinguir nos conceitos jurídicos indeterminados um *núcleo conceitual* e um *halo conceitual*. Sempre que temos uma noção clara do conteúdo e extensão dum conceito, estamos no domínio do núcleo conceitual. Onde as dúvidas começam, começa o halo conceitual.

É facilmente identificável que esse núcleo conceitual se refere precisamente às zonas de certeza positiva e negativa, enquanto o halo conceitual nada mais é do que a zona de incerteza, na qual deve atuar de maneira mais intensa o intérprete. Celso Antônio Bandeira de Mello (2009, p. 429) faz interessante compilado do tema:

É que mesmo estes conceitos chamados “fluidos” possuem um núcleo significativo certo e um halo circundante, uma auréola marginal, vaga ou imprecisa. Daí resulta que haverá sempre uma *zona de certeza positiva*, na qual ninguém duvidará do cabimento da aplicação do conceito, uma *zona circundante*, onde justamente proliferarão incertezas que não podem ser eliminadas objetivamente, e, finalmente, uma zona de incerteza negativa, onde será indisputavelmente seguro que descabe a aplicação do conceito.

Daí se chega à conclusão de que o objeto precípuo de estudo dos conceitos jurídicos indeterminados é, inicialmente, a definição do que seriam os casos certos e familiares (zonas

de certeza positiva e negativa). Em seguida, partir para a análise dos parâmetros e critérios que devem orientar o intérprete na zona de incerteza, busca-se definir, dentre aqueles casos cinzentos, quais amoldam-se ao conceito ou não.

A definição desses critérios para conferir aplicabilidade aos conceitos jurídicos indeterminados é de extrema importância, uma vez que, apesar da proposital vaguidade conferida ao termo, não se pretende que sua aplicação seja arbitrária. Colhe-se do estudo de Celso Luiz Moresco (1996, p. 78).

A utilização de termos elásticos ou imprecisos não é sinônimo de autorização para tomada de qualquer decisão ou seja, não significa que qualquer decisão tomada dentro de seus limites seja válida. Ademais, se o legislador podendo fazê-lo (escolher a melhor solução), não o fez, é porque pretende (e impõe) que a maleabilidade legal, nos conceitos, seja utilizada para buscar uma solução ótima, não apenas razoável, naquelas circunstâncias. Apenas é válida e conformada às finalidades legais aquela solução ótima.

Assim é que, tanto o legislador como o aplicador da lei, ao depararem-se com conceitos jurídicos indeterminados, devem valer-se desses critérios muito bem definidos – o que não importa, frisa-se, em uma objetividade precisa – para, dentro desse espectro, buscar uma significação razoável e proporcional ao termo em análise.

José Alfredo de Oliveira Baracho (2000, p. 121) sustenta que a compreensão dos conceitos jurídicos indeterminados, com o ânimo de conferir uma resposta adequada ao caso concreto, é imperativo de justiça. Isso porque, a existência desses critérios pré-determinados e apreciação evita sua arbitrária e imprevisível utilização.

Diante dessa necessidade de definição de critérios basilares de interpretação de conceitos jurídicos indeterminados, urge a definição de um conceito nuclear de de essencialidade. A partir disso, será possível a delimitação das zonas de certeza – positiva e negativo – e de indeterminação, capazes de guiar uma cominação justa de alíquotas ao imposto sobre serviços.

5.2.2 Núcleo Conceitual de Essencialidade

A essencialidade, quando alçada a instituto de direito tributário, sói ser relacionada aos ditames da seletividade aplicável ao ICMS e IPI, pela qual, como visto, mercadorias e serviços devem possuir alíquotas inversamente proporcionais à essa essencialidade. Colhe-se da lição de Aliomar Baleeiro (1999, p. 348):

Refere-se à adequação do produto à vida do maior número de habitantes do país. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente, ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de

maior poder aquisitivo. Geralmente são os artigos mais raros e, por isso, mais caros. Do ponto de vista econômico, a norma inspira-se na utilidade marginal. Do ponto de vista político, reflete as tendências democráticas e, até mesmo socialistas, do mundo contemporâneo, no qual países civilizados seguem orientação idêntica.

Como alertam Fábio Canazaro e Sérgio Porto (2015, p. 90), apesar de associadas, seletividade e essencialidade não se confundem. Para os autores, a seletividade importa na identificação (seleção) de grupos para posterior distinção com base em um critério. A essencialidade, por sua vez, é o critério pelo qual, por exemplo, o ICMS e o IPI, de acordo com a Constituição, devem realizar essa seleção.

A essencialidade é, portanto, o parâmetro pelo qual a seleção – e conseqüentemente, a justiça – será realizada. Não obstante, como já ressaltado no início do presente tópico, seu conceito é dotado de extrema vaguidade, de forma que impende o estabelecimento de bases para sua aplicação.

5.2.2.1 Critérios de Essencialidade

Eduardo Sobral Tavares (2017, p. 119), ciente da notória imprecisão que permeia a essencialidade como baliza da tributação de mercadorias e serviços, propõe a análise de três critérios distintos para definição desse conteúdo: i) critério objetivo-físico; ii) critério objetivo-valorativo; e iii) critério subjetivo-valorativo.

Pelo critério objetivo-físico, como o próprio nome sugere, não são considerados aspectos subjetivos, isto é, desconsideram-se as vontades e anseios do ser humano individualmente considerado. Assim, para estabelecer essa objetividade, sugere que seriam essenciais as mercadorias e serviços indispensáveis à manutenção dos aspectos físico-biológicos dos seres humanos, i. e., aqueles ligados à sobrevivência, sem os quais não seria possível a continuidade da vida (TAVARES, 2017, p. 119).

De acordo com Tavares (2017, p. 120), sob o ponto de vista do critério objetivo-físico, uma mercadoria ou um serviço ostentará a característica de essencial “se a sua carência – face ao fornecimento de doses inferiores a um determinado valor – afetar o desenvolvimento ou funções metabólicas normais do organismo”.

A partir disso, define quatro requisitos a essa essencialidade biológica: i) que sua ingestão insuficiente ocasione disfunções reversíveis ao organismo; ii) sua ausência importe na impossibilidade de início ou finalização do ciclo vital; iii) que esse elemento flua natural e diretamente no organismo e participe de processos metabólicos; iv) não possa ser substituído por outro (TAVARES, 2017, p. 120).

Ocorre que, conforme alerta o autor, são infundáveis os elementos bioquímicos responsáveis pela manutenção da vida humana (TAVARES, 2017, p. 120). Fósforo (P), Zinco (ZN) e Potássio (K), por exemplo, são indispensáveis ao organismo humano, e podem ser encontrados em inúmeros alimentos, desde frutas aos alimentos mais industrializados e artificiais. A complexidade na composição dos alimentos os levariam necessariamente a conter, ainda que em doses baixas, elementos essenciais à vida humana, mesmo que sua composição final se revele de baixo valor biológico.

Como seria possível definir, dentre a infinidade de alimentos e a complexidade de suas composições, quais seriam essenciais ou não à vida? Um refrigerante, por exemplo, contém quantidade significativa de Sódio (Na), elemento químico essencial à vida, assim como uma bala, cuja composição é dotada de macronutrientes como carboidratos, igualmente essenciais.

Sinaliza que, ainda que levados em consideração apenas aqueles que, sob um aspecto macro, seriam essenciais à vida, haveria evidentes distorções. A água, por exemplo, desde seu envasamento mais simples, às luxuosas garrafas cujo conteúdo é supostamente colhido dos Alpes, possui as mesmas propriedades e constitui elemento essencial à vida, de forma que, pelo critério objetivo-físico, ambos os casos seriam tributados igualmente (TAVARES, 2017, p. 121).

Além disso, outros itens, como sapatos, vestimentas ou eletrodomésticos, ainda que evidentemente importantes a qualquer ser humano, por não serem biologicamente indispensáveis à vida, não seriam contemplados como essenciais para fins de tributação sob a égide do critério objetivo-físico (TAVARES, 2017, 122).

Assim é que, a pretensa objetividade almejada pelo critério se esvai, uma vez que a determinação de quais mercadorias e serviços seriam essenciais à manutenção do organismo e vida humana seria não só impossível, como insuficiente à garantia de uma vida digna.

O segundo critério, denominado objetivo-valorativo, assim como o primeiro, busca furtar-se das subjetividades oriundas do âmago do indivíduo, de modo que perscruta a essencialidade sob uma perspectiva axiológica, a partir de parâmetros objetivos decorrentes de valores constitucionalmente eleitos como fundamentais (TAVARES, 2017, p. 122).

Com base nessa objetividade, é possível determinar mercadorias e serviços a partir de “sinais exteriores definidos”, sem recurso às condições pessoais dos contribuintes, ou seja, leve-se em consideração somente a qualidade da mercadoria e serviço enquanto elemento essencial, e não as características do contribuinte, seja de direito ou de fato (TAVARES, 2017, p. 123).

Por essa razão, essas mercadorias e serviços serão tratadas como essenciais *de per se*, de modo que, tanto aqueles desprovidos de recursos, como aqueles mais abastados serão igualmente contemplados, sem distinção:

Logo, seria absolutamente indiferente à definição da essencialidade tributária a disponibilidade de riqueza do contribuinte de direito ou mesmo do contribuinte de fato. Presume-se que o bem econômico possui uma condição de essencialidade inerente a sua própria existência, independentemente das condições pessoais do sujeito passivo da relação jurídico-tributária (TAVARES, 2017, p. 124).

Já a definição daquilo que seria essencial ou supérfluo dá-se por conta do elemento valorativo, i. e., o elemento axiológico contido nos valores eleitos como fundamentais pela Constituição Federal. Seriam essenciais, com base nesse critério, não só as mercadorias e serviços que alicerçam a vida biológica, mas também outros valores plasmados no texto constitucional, como a promoção do bem-estar, desenvolvimento, segurança e etc. (TAVARES, 2017, p. 124). Afirma que “Em suma, essenciais são os bens econômicos que, de alguma forma, têm a finalidade de efetivar princípios fundamentais previstos na Constituição de 1988” (TAVARES, 2017, p. 125).

Todavia, Tavares afirma que o critério objetivo-valorativo não resiste a uma análise etimológica. No sentir do autor, a utilização do princípio da dignidade da pessoa humana como “vetor interpretativo e valor-fonte” do critério conflita com a imposição da essencialidade com base em elementos objetivos (TAVARES, 2017, p. 125).

Isso porque, para Tavares, o princípio da dignidade humana legitima e estimula ao indivíduo a busca da felicidade, a partir da autodeterminação dos rumos de sua própria vida. Ao instigar a imposição de determinadas mercadorias e serviços como essenciais, o critério objetivo-valorativo acaba por ceifar do indivíduo sua autodeterminação sobre aquilo que é essencial para si (TAVARES, 2017, p. 126).

Sustenta que, com base nessa subjetividade própria do princípio da dignidade da pessoa humana, nenhum item poderia ser considerado essencial *de per se* (TAVARES, 2017, p. 127). O leite, por exemplo, apesar de sua aparente essencialidade, seria absolutamente dispensável àquele indivíduo intolerante à lactose ou para quem o sabor é intragável.

É com base nessa subjetividade própria à autodeterminação contida no princípio da dignidade da pessoa humana que o autor propõe o terceiro e último critério: subjetivo-valorativo. Diferentemente do que ocorre com os outros dois critérios analisados, este terceiro propõe que a essencialidade seja examinada com base nas percepções e preferências individuais dos sujeitos (TAVARES, 2018, p. 127).

Assim, é subjetivo na medida que considera essas particularidades do indivíduo, bem como é valorativo em razão dessa análise ser realizada com base nessas percepções a cada ato realizado, e não de maneira pretérita. Para Tavares (2017, p. 128) esse indivíduo dotado de autodeterminação define, a cada ato, suas prioridades, a fim de alterar a situação que se encontrava até então.

Por isso que, considerando um ambiente de escassez, em que não é possível escolher todas as opções possíveis (seja por força do tempo ou de recursos), um indivíduo, ao eleger determinada transformação, a fará porque, numa escala de valores elaboradas para si, esta é essencial:

Em outras palavras, tendo em vista que a ação humana está inserida num ambiente geral de escassez (de bens econômicos, de tempo, de conhecimento), todo objetivo primário é sempre mais essencial para o agente do que o seguinte. A vida, portanto, é um sucessivo desenrolar de prioridades que se alteram para cada indivíduo. Por isso, tem-se que cada ação praticada consiste em uma manifestação de essencialidade do fim buscado; o resultado final prioritariamente pretendido é, por certo, o mais importante na escala de necessidades do sujeito, de modo que a ação que busca alcançá-lo não pode esperar (TAVARES, 2017, p. 128).

Diante disso, para Tavares (2017, p. 129) não se pode atribuir, como pretendem os outros dois critérios, uma essencialidade intrínseca a qualquer mercadoria ou serviço. A essencialidade somente será averiguada a partir do momento em que um indivíduo, em uma relação de escassez, optar por adquirir determinada mercadoria ou tomar um serviço, tornando-os prioritários sob sua concepção.

Nesse ponto de vista, a essencialidade será sempre averiguada somente após a escolha consciente e ponderada do indivíduo quanto às suas prioridades, ou seja, “um bem econômico não é essencial até que as pessoas digam que ele é” (TAVARES, 2017, p. 130).

Ainda no que diz respeito ao critério subjetivo-valorativo, Tavares (2017, p. 130-140) aponta três possíveis objeções: i) a aventada possibilidade de definição de valores coletivos; ii) a eleição de valores por meio da legitimidade democrática; iii) a necessidade de cumprimento do comando constitucional da seletividade.

No que diz respeito à definição de valores coletivos, o legislador identificaria, a partir de uma multiplicidade de escolhas individuais dos membros da sociedade, quais seriam as mercadorias e serviços essenciais. Todavia, para Tavares (2017, p. 131), a eleição desses valores coletivos, ainda que a partir de experiências individuais, não é capaz de consagrar a autodeterminação de cada ser humano de escolher o que é essencial para si.

A segunda objeção sugere que o legislador eleito democraticamente, como representante dos interesses individuais daqueles que o elegeram, estaria legitimado para definir

a essencialidade de mercadorias e serviços. Tavares discorda dessa afirmação na medida em que “a legitimidade democrática só encontra pertinência na medida em que os próprios eleitores não podem manifestar diretamente sua vontade, tal como é da essência da democracia” (TAVARES, 2017, p. 136). No caso do critério subjetivo-valorativo, o indivíduo não só pode, como manifesta suas preferências a cada ato de escolha por suas prioridades.

Quanto à última objeção, a crítica reside no fato de que, diante da impossibilidade de determinação *ex ante* da essencialidade, o comando constitucional relativo à seletividade do IPI e do ICMS se encontraria esvaziado de conteúdo e de compulsoriedade.

No entender de Tavares (2017, p. 137), apesar da força conferida ao argumento – no sentido de que o comando constitucional encontrar-se-ia esvaziado pelo critério subjetivo-valorativo –, a previsão constitucional não é capaz, por si só, de alterar a realidade dos fatos: somente é essencial aquilo que o indivíduo diz que é. Uma lei que, por exemplo, prevê a vida eterna, não é capaz de impedir a inexorável chegada da morte.

Assim, ainda que a Constituição Federal estabeleça norma programática relativa à seletividade do IPI e ICMS, a sua consecução no mundo dos fatos é barrada por força de axiomas econômicos, em que as condições de sua aplicabilidade – averiguação, *in concreto*, dessa essencialidade – não podem ser efetivadas (TAVARES, 2017, p. 140):

Em suma, a existência de certa prescrição no texto constitucional não é sinônimo de adoção obrigatória, pois depende da possibilidade de sua consecução no mundo dos fatos. Portanto, a despeito do art. 153, §3º, inciso I e do art. 155, §2º, inciso III, ambos da Constituição de República, preverem, respectivamente, que o IPI “será” e que o ICMS “poderá ser” seletivo em função da essencialidade, o intérprete não está compulsoriamente adstrito a sua utilização, especialmente se, por força dos axiomas econômicos, as condições de aplicabilidade não se mostrarem presentes (TAVARES, 2017, p. 140).

A despeito do respeito nutrido pelo autor, crê-se que o critério subjetivo-valorativo não resiste às objeções a ele realizadas, especialmente no que diz respeito à conformação quanto à ausência de aplicabilidade do comando constitucional diante da impossibilidade de aferir a essencialidade subjetiva.

Veja-se que o autor, ao realizar interpretação cerrada quanto ao conteúdo da autodeterminação, contida no princípio da dignidade da pessoa humana, inviabiliza outra norma – seletividade de alíquotas aos produtos e serviços essenciais – que se presta à consagração do mesmo princípio. Como poderia a dignidade da pessoa humana negar valor a si mesma?

É bem verdade que, ao fim e ao cabo, afirmar determinada mercadoria ou serviço como universalmente essencial, diante de uma pluralidade de percepções de vida e de prioridades, pode soar impreciso. Não obstante, seria ainda mais equivocada não conferir significado algum

à norma diante da impossibilidade de fazê-lo de maneira subjetiva, frise-se, circunstância imposta unicamente pela suposta prevalência da autodeterminação sobre quaisquer outros princípios.

Além disso, a resposta à objeção de valores de grupo utilizada pelo autor, no sentido que iria de encontro com a autodeterminação, não parece se revestir de força suficiente. A autodeterminação, como faceta do princípio da dignidade da pessoa humana, deve ser ponderada – ainda que, por essa razão, mitigada – e utilizada como baliza para a averiguação das percepções dessa multiplicidade de indivíduos quanto à essencialidade.

O mesmo ocorre no que concerne à escolha de valores por meio de representação democrática. Não se nega qualquer eficácia à autodeterminação, mas pondera-a em face de outros princípios igualmente essenciais, como o princípio do Estado Democrático de Direito, previsto no *caput* do art. 1º da Constituição Federal.

Ao apegar-se ferrenhamente à autodeterminação como uma espécie de princípio insuperável, o autor acabou por negar eficácia a outros princípios de igual relevância. Chega, inclusive, a ceifar aplicação de norma cujo escopo é garantir a própria dignidade da pessoa humana por meio de uma tributação justa, como é o caso da seletividade com base na essencialidade.

Por essas razões, rejeitamos o critério subjetivo-valorativo como adequado à definição do conceito de essencialidade, uma vez que sua aplicação, apesar dos nobres motivos que a sustentam, acaba por negar qualquer aplicação à seletividade contida na Constituição.

Também não parece possível a adoção do critério objetivo-físico que, como bem salienta Tavares (TAVARES, 2017, 121-122), além de sofrer da imprecisão relativa à proporção dos elementos bioquímicos essenciais, acaba por reduzir demasiadamente o espectro da essencialidade ao excluir outros elementos – como roupas, calçados, educação, etc. – não ligados à mera sobrevivência do ser humano.

Considera-se que a adoção de um conceito de essencialidade deve pautar-se em uma compreensão do critério objetivo-valorativo – definição prévia de elementos com base em valores constitucionais –, ainda que não nos exatos termos como desenvolvido por Tavares.

5.2.2.2 Essencialidade e Promoção de Valores Constitucionais

Henry Tilbery (1974, p. 342) adota critério bastante similar ao objetivo-valorativo ao prestar homenagem específica aos valores Constitucionais. Para o autor, a essencialidade não pode se restringir às mercadorias e serviços biologicamente essenciais – cuja definição já

extravasa aquela do critério objetivo-físico –, mas àqueles que promovem um padrão de vida mínimo e decente:

O Direito de "essencialidade" não deve ser interpretado estritamente para cobrir apenas necessidade biológicas (alimentação, vestuário, moradia, tratamento médico), mas deve abranger também aquelas necessidades que sejam pressupostos de um padrão de vida mínimo decente, de acordo com o conceito vigente da maioria. Conseqüentemente, os fatores que entram na composição das necessidades essenciais variam de acordo com o espaço (conforme países e regiões) e o tempo (grau de civilização e tecnologia). Em um país, que se encontra em fase avançadíssima de desenvolvimento, como é o caso do Brasil, a imposição seletiva sobre o consumo de função da essencialidade é um instrumento para frear o consumo de produtos indesejáveis ou ao menos necessários e liberar forças para investimentos merecedores de apoio, e ao mesmo tempo, constitui instrumentalidade para nivelar diferenças excessivas no consumo de diversas classes em diversificadas zonas e alcançar a meta de redistribuição de rendas e maior aproximação da Justiça Fiscal (TILBERY, 1974, p. 342).

A partir dessa visão, é possível observar que o autor atribui um caráter dúplice à essencialidade: i) garantir não só as necessidades básicas, mas também aquelas decorrentes de um padrão de vida mínimo decente; como também ii) simultaneamente, reduzir o consumo de produtos indesejáveis e estimular a redução de desigualdades e propiciar maior justiça fiscal.

Fábio Canazaro e Sérgio Porto (2015, p. 94) entendem a essencialidade como critério de igualdade aplicável aos tributos que, por sua natureza, não estão sujeitos à capacidade contributiva à vista da impossibilidade de definição daquele que suporta o ônus da exação (tributos indiretos). Assim é que, mesmo aos tributos indiretos, a igualdade tributária será prestigiada não por meio da capacidade contributiva, mas pela essencialidade critério de igualdade.

Como visto no Capítulo 3 deste trabalho, a igualdade demanda a presença de, pelo menos, dois elementos (v. g., duas mercadorias, dois serviços, etc), sem os quais não é possível qualquer juízo comparativo. Além disso, exige um critério pelo qual a comparação será realizada, a fim de se obter um fator de diferenciação entre esses elementos. Por fim, o critério utilizado neste juízo de comparação deve ser pertinente e lógico à luz de um objetivo pré-determinado (e. g., promoção de valores constitucionais ou, mais especificamente, a divisão equânime do ônus fiscal entre os indivíduos) .

Para Canazaro e Porto (2015, p. 94), nos tributos sobre o consumo, o critério para a formulação de igualdade será o da essencialidade:

(a) o objeto da comparação são os dois grupos de mercadorias – o grupo das bebidas à base de soja e o grupo dos refrigerantes; (b) o critério de comparação é a essencialidade, a qual possui relação de pertinência com a finalidade da diferenciação; (c) o fator indicativo de diferenciação é o grau de essencialidade das mercadorias; e (d) a finalidade constitucionalmente

protegida é o estado de divisão equânime do ônus fiscal, que, de acordo com o sistema constitucional, se quer atingir.

Os autores ressaltam que a essencialidade, como critério da igualdade, deve atuar como parâmetro da graduação de tributos. Isso, na perspectiva do autor, significa que nem toda mercadoria essencial deva ser completamente desonerada, mas tributada em razão inversamente proporcional à essa essencialidade, de forma a promover a divisão equânime da carga tributária (2015, p. 96).

Com isso, definem a essencialidade como uma norma que, simultaneamente: i) promove a igualdade da distribuição do ônus tributário nos impostos sobre o consumo; e ii) afigura-se como critério de comparação entre mercadorias e/ou serviços com a finalidade de garantir “um estado de igualdade na tributação” (CANAZARO; PORTO, 2015, p. 96).

A essencialidade atua, a partir do ponto de vista dos autores, como elemento de limitação positiva, ao exigir uma conduta do legislador – graduar alíquotas conforme a essencialidade da mercadoria/serviço –, e negativa, ao coibir a utilização de outros critérios de diferenciação que não estejam em sintonia com essa essencialidade (CANAZARO; PORTO, 2015, p. 97).

Com base nessa definição de essencialidade – como critério para o cotejo da igualdade –, os autores passam à análise dos grupos sujeitos à comparação, isto é, as mercadorias e serviços essenciais. Para os autores, a elaboração de um conceito jurídico de mercadorias e serviços essenciais passa pela identificação das finalidades almeçadas pelo sistema constitucional, de forma que serão essenciais aquelas que se mostram “indispensáveis à subsistência e à promoção do bem-estar do cidadão” (CANAZARO; PORTO, 2015, p. 98).

A partir disso, o conceito de mercadorias e serviços essenciais desenvolvido pelos autores se aproxima do critério objetivo-valorativo já exposto por Tavares, ou seja, relaciona-se diretamente com a promoção de valores constitucionais fundamentais:

Assim, sob o ponto de vista jurídico, essenciais são mercadorias e serviços cujos valores constitucionais denotam ser indispensáveis à promoção da liberdade, da segurança, do bem-estar, do desenvolvimento, da igualdade e da justiça – das finalidades constitucionalmente prescritas (CANAZARO; PORTO, 2015, p. 98).

Sob essa perspectiva, o legislador não é livre para eleger qualquer mercadoria ou serviço como essencial, mas somente aqueles relevantes à consagração de valores constitucionais como dignidade humana, saúde, educação, segurança, moradia, lazer, alimentação, proteção à maternidade e infância, erradicação da pobreza, defesa do meio ambiente, etc. (CANAZARO; PORTO, 2015, p. 99).

No mesmo sentido, Rosane Jachimovski Danilevics (2011, p. 152) expõe que o conteúdo da essencialidade se relaciona com os valores constitucionais fundamentais, de modo que serão mercadorias e serviços essenciais aqueles que se relacionarem com saúde, alimentação, moradia, vestuário, trabalho, cultura, lazer, serviços de telecomunicação, energia elétrica, etc. Dessa constatação, afirma a autora que essencialidade possui íntima relação com o mínimo existencial, apesar de nele não se esgotar.

José Eduardo Soares de Melo (2009, p. 212) entende que a essencialidade também se relaciona com a promoção dos valores constitucionais fundamentais. Outrossim, a fim de conferir maior objetividade ao critério, relaciona-os com aqueles insculpidos no art. 7º, inciso IV, da Constituição Federal:

A essencialidade decorre da devida compreensão dos valores captados pela Constituição, como é o caso do salário mínimo, que toma em consideração as necessidades vitais básicas como moradia, alimentação, educação, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência (art. 7º, IV).

Regiane Esturilio (2008, p. 122), na mesma esteira de José Eduardo Soares de Melo, além de considerar mercadorias e serviços essenciais como aqueles indispensáveis à promoção de valores constitucionais, define-os como aqueles descritos nos artigos 6º e 7º, inciso IV, da Constituição Federal:

Interpretando-se sistematicamente a Constituição pode-se afirmar que essencial é a qualidade de um produto, mercadoria e/ou serviço de ser indispensável à satisfação de uma ou várias categorias de necessidades como moradia (equivalente à denominada habitação - art. 15 da CF/1946); alimentação; educação; saúde (antes restrito ao denominado tratamento médico - art. 15 da CF/1946); lazer; vestuário; higiene; transporte; trabalho e segurança. Os dois últimos, embora expressos como direitos sociais (art. 6º), não estão incluídos no salário mínimo (art. 7º, inciso IV), que se espera seja suficiente ao custeio das despesas com todos os itens referidos.

A alusão aos valores apregoados nos artigos 6º e 7º, inciso IV, da Constituição, novamente relaciona a essencialidade com a garantia do mínimo existencial, cujo conteúdo, conforme visto anteriormente, está intimamente relacionado com esses valores.

O mínimo existencial, por configurar a materialização mais elementar dos valores fundamentais plasmados na Constituição, parece delimitar um conteúdo – com o perdão da palavra – mínimo à essencialidade: serão inexoravelmente essenciais as mercadorias e serviços indispensáveis à garantia do mínimo existencial.

Todavia, como bem assinala Rosane Jachimovski Danilevics (2011, p. 152), a essencialidade não se esgota nesse mínimo existencial, mas também atua como graduação da tributação de mercadorias e serviços. Aqueles cuja essencialidade salta aos olhos serão isentos ou tributados muito brandamente, enquanto os evidentemente supérfluos serão mais duramente onerados. Outros (talvez a maioria das mercadorias e serviços), ainda que não componham esse

grupo de “absolutamente essenciais” – relacionados pela autora ao mínimo existencial – ou “evidentemente supérfluos”, devem ter sua alíquota atenuada ou agravada de acordo com o grau de sua essencialidade (DANIELVICS, 2011, p. 152):

Assim, considerando que a essencialidade pode ser graduada, o ônus tributário poderá não existir em sendo o caso de tributação sobre bens e serviços absolutamente essenciais às necessidades primárias da população, ou ser fixada em escala ascendente, variando para mais na proporção da menor utilidade social dos bens e serviços. Portanto, a alíquota varia em razão inversa da utilidade do bem.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho (1970, p. 82) divide o grau de essencialidade em três grupos: i) mercadorias e serviços absolutamente essenciais, ligados à subsistência do indivíduo; ii) mercadorias e serviços que, apesar de úteis, não são necessárias; iii) mercadorias e serviços supérfluos.

Assim, sugere Tavares (2017, p. 117) que ao primeiro grupo sejam impostas alíquotas mais brandas ou isenções, a fim de que possam ser consumidos pelas classes mais baixas sem o ônus decorrente da tributação. Ao segundo, alíquotas mais moderadas, cujo espectro varia de acordo com a variação essencial/supérfluo. Por fim, ao terceiro serão aplicadas as alíquotas mais gravosas.

Como alertam Canazaro e Porto (2015, p. 36), a orientação da Comunidade Europeia, ao prestigiar a orientação disposta no art. 12 da Sexta Diretiva do Conselho (77/388/CEE), sugere a criação de, pelo menos, três grupos de alíquotas para o IVA: i) mercadorias e serviços essenciais; ii) mercadorias e serviços de interesse econômico, social e cultural; iii) classe residual, composta por mercadorias e serviços não essenciais.

À vista disso, a essencialidade não se resume ao binômio essencial e supérfluo (CANAZARO; PORTO, 2015, p. 131), mas à posição que mercadorias e serviços ocupam dentro de uma escala. Determinados serviços serão menos essenciais que outros, mas não por essa razão serão considerados supérfluos.

Assim, para aplicação escorreita da essencialidade, deve-se destacar, dentre o amplo universo de mercadorias e serviços que podem auxiliar na promoção desses valores, aqueles que exercem maior protagonismo e que, por essa razão, serão isentos ou terão alíquotas menos elevadas. A famosa ova de esturjão, mais conhecida como caviar, apesar de virtualmente fomentar o valor constitucional de alimentação, não o faz da mesma maneira que alimentos mais acessíveis como o arroz ou o feijão, por exemplo.

Os serviços de segurança e vigilância de bens e valores, *e. g.*, apesar de promoverem os valores constitucionais de segurança e propriedade privada, são tomados, via de regra, por uma

parcela da população com poder aquisitivo mais elevado e, portanto, com maior capacidade de contribuição.

Outros, como os serviços funerários, além de promoverem diversos valores constitucionais, dentre eles a dignidade da pessoa humana, possuem um espectro de abrangência tão elevado que sua essencialidade salta aos olhos. Mesmo aqueles mais desprovidos de recursos buscam, de uma forma ou de outra, dar encaminhamento digno aos restos mortais de seus entes queridos.

Por essa razão, o grau de essencialidade de uma mercadoria ou serviço está ligado não somente à efetivação potencial de um valor constitucional, mas à abrangência com a qual esse valor é efetivamente consagrado. Dentro de uma escala de essencialidade, serão mais essenciais aqueles serviços que possuírem um espectro de consumidores mais alargado.

Em razão desse extenso grupo de potenciais consumidores, é possível presumir que, dentre eles, haverá aqueles que possuem poucos recursos financeiros, cuja subtração decorrente da tributação atentará contra sua própria dignidade.

Essas mercadorias e serviços mais essenciais devem, portanto, exercer um papel determinante e abrangente na promoção desses valores constitucionais. Quanto mais reduzido for seu papel na consecução desses valores ou na abrangência com a qual realizam essa tarefa, menor será a sua essencialidade.

Os serviços de ourivesaria e lapidação, além de não consagrarem nenhum valor constitucional indispensável (saúde, educação, segurança, lazer, etc.), possuem uma amplitude de potenciais tomadores muito restrita, cingindo-se especialmente àqueles de maior poder aquisitivo. Dessarte, pode ser considerado um serviço de baixa essencialidade ou supérfluo.

Diante dessas razões aqui ponderadas, podemos extrair o núcleo conceitual de essencialidade: *mais elevado será o grau de essencialidade de uma mercadoria ou serviço quanto maior e mais abrangente for a sua promoção de valores tidos como fundamentais pela Constituição.*

O referido conceito, apesar de não fulminar a ambiguidade quanto à essencialidade – mesmo porque, tal tarefa, como demonstrado no que diz respeito aos conceitos jurídicos indeterminados, seria impossível e improfícua –, serve de parâmetro para a definição das zonas de certeza positiva e negativa, bem como de indeterminação.

5.2.3 Serviços Essenciais e Supérfluos

Como visto no tópico anterior, o núcleo do conceito de essencialidade está relacionado com o grau e abrangência que uma mercadoria ou serviço promovem valores constitucionais fundamentais.

A relação entre a indispensabilidade (grau e abrangência) do serviço à consecução de valores constitucionais fundamentais e a essencialidade ocorre por proporcionalidade direta: quanto mais elevada for a primeira variável, maior será a segunda. Já a relação entre a essencialidade e o ônus decorrente da tributação se opera por proporcionalidade inversa: quanto maior for a primeira, menor deverá ser a segunda.

A partir disso, serão delineadas as zonas de certeza positiva e negativa (casos familiares), bem como será traçada uma zona de indeterminação, cujo preenchimento deve ser realizado pelo legislador e intérprete com base no núcleo conceitual já exposto.

5.2.3.1 Zona de Certeza Positiva

Na zona de certeza positiva é onde encontramos os casos familiares, cuja identificação e caracterização gera pouca ou nenhuma controvérsia. Tratam-se, portanto, daqueles serviços que, com base nos critérios adotados, ostentam nitidamente o caráter de essenciais.

São os serviços que, em maior grau e abrangência, são indispensáveis à promoção de valores constitucionais fundamentais, especialmente aqueles descritos nos artigos 6º e 7º, inciso IV, da Constituição Federal (moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte, segurança, trabalho, previdência social, proteção à maternidade e à infância e a assistência aos desamparados). São aqueles que, na esteira do conceito aqui adotado, são indispensáveis à garantia do mínimo existencial.

Assim é que, por exemplo, os serviços descritos no item 04 (Serviços de saúde, assistência médica e congêneres) da Lista de Serviços anexa à LC n. 116/03 serão absolutamente essenciais, uma vez que indispensáveis à garantia do direito fundamental à saúde.

O mesmo ocorre com aqueles previstos nos itens 08 (Serviços de educação, ensino, orientação pedagógica e educacional, instrução, treinamento e avaliação pessoal de qualquer grau ou natureza) e 16 (Serviços de transporte de natureza municipal), diante da íntima relação com os direitos fundamentais cuja descrição compartilham identidade.

Além desses, podemos ainda destacar os serviços constantes nos itens 25 (Serviços Funerários) e 27 (Serviços de Assistência Social). Enquanto o primeiro relaciona-se de maneira incontestável com o metaprincípio da dignidade humana⁸⁵, o segundo diz respeito ao valor fundamental de assistência aos necessitados insculpido no art. 6º, *in fine*, da Constituição Federal.

Por fim, pode-se destacar o serviço disposto no item 15.02 – Abertura de contas bancárias em geral –, cuja relação com os valores fundamentais de trabalho e previdência social (ou mesmo ao metaprincípio da cidadania) não é indireta ou mero reflexo, mas condição indispensável ao seu exercício.

De todos os serviços descritos na Lista Anexa à Lei Complementar n. 116/03, estes representam aqueles que, diante de sua intrínseca relação com o mínimo existencial, devem ser completamente desonerados da tributação, sem quaisquer restrições ou preenchimento de outras condições específicas.

Qualquer espécie de tributação desses serviços absolutamente essenciais resultaria em potencial avanço sobre esse mínimo existencial (capacidade econômica desprovida de capacidade contributiva), em completo desalinho com os ditames da justiça fiscal e social desenvolvidos neste trabalho.

5.2.3.2 Zona de Certeza Negativa

Em posição diametralmente contrária à zona de certeza positiva, há aqueles casos em que a ausência de essencialidade é notória. Tratam-se de serviços supérfluos, isto é, sem qualquer relação com valores constitucionais fundamentais ou, apesar de sua tênue e frágil relação, reservam-se àqueles cujo poderio econômico é plenamente compatível com uma carga tributária mais elevada.

É o caso, *v. g.*, da elaboração de jogos eletrônicos descrita no item 1.04 da Lista Anexa à LC n. 116/03. Não há relação com qualquer valor fundamental, nem mesmo com o valor fundamental de lazer, visto que o serviço diz respeito à elaboração e não propriamente ao desfrute do jogo.

Dentre os diversos exemplos de serviços que se afastam integralmente da promoção desses valores fundamentais, podemos citar aqueles de esteticistas, tratamento de pele, depilação e congêneres (subitem 6.02), hospedagem, turismo, viagens e congêneres (item

⁸⁵Frisa-se, não se trata de relação reflexa, indireta ou meramente circunstancial - condições que desnaturariam a aplicabilidade do conceito aqui desenvolvido -, mas irrefutavelmente direta do princípio da dignidade humana.

09), intermediação e congêneres (item 10), guarda, estacionamento, armazenamento, vigilância e congêneres (item 11), franquia (subitem 17.8), organização de festas, recepções e bufê (subitem 17.11), regulação de sinistros vinculados a contratos de seguros (item 18), avaliação de bens e serviços de qualquer natureza (item 28), investigações particulares, detetives e congêneres (item 34), ourivesaria e lapidação (item 39) ou aqueles relativos a obras de arte sob encomenda (40).

Em todos esses casos, bem como em todos os demais em que averiguado significativo afastamento à promoção de quaisquer dos valores constitucionais fundamentais, bem como naqueles em que proveito do serviço restringir-se aos tomadores mais abastados, deve-se aplicar a alíquota máxima de 5% prevista no art. 8, inciso II, da LC n. 116/03.

Inclusive, o art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, ao prever a possibilidade de criação de Fundos de Combate à Pobreza de natureza Municipal, autoriza, em seu § 2º, a criação de “adicional de até meio ponto percentual na alíquota do Imposto sobre serviços ou do imposto que vier a substituí-lo, sobre serviços supérfluos”. O art. 83 prevê que a “lei federal definirá os produtos e serviços supérfluos a que se referem os arts. 80, II, e 82, § 2º”.

O próprio poder constituinte derivado, por meio da Emenda Constitucional n. 42/2003, prevê não só a existência de serviços supérfluos – vide aqueles descritos acima –, como também autoriza sua tributação acima do patamar máximo. Tal previsão vai diretamente ao encontro das diretrizes oriundas das justiças social e fiscal.

Por essas razões, a zona de certeza negativa da essencialidade será composta por serviços que se afastam profundamente dos valores constitucionais tidos como fundamentais, bem como aqueles que, por sua natureza, apesar de uma tímida relação com esses valores, são tomados quase que exclusivamente por indivíduos dotados de elevada capacidade contributiva.

5.2.4.3 Zona de Indeterminação

Aqui repousam os casos difíceis, aqueles que flertam tanto com a zona de certeza positiva quanto com a zona de certeza negativa, cabendo ao intérprete a incumbência de enquadrar determinadas situações de fato em uma ou outra área. No entanto, este trabalho de conferir conteúdo ao conceito indeterminado não deve ser submetido unicamente ao âmagô conjectural do hermeneuta, visto que não haveria valor algum à segurança jurídica.

Por ser conceito jurídico indeterminado, o termo essencial é propositalmente vago, no intuito de conferir longevidade à disposição normativa. Nada obstante, não é por essa razão que

doutrina e jurisprudência não devem perquirir seu significado ou, ao menos, estabelecer parâmetros para sua compreensão.

Partindo dessa premissa, buscar-se-á não um critério objetivo para a definição de essencialidade, o que, por sua própria natureza, seria indiscutivelmente etéreo, mas estabelecer balizas para a atuação do hermenêuta – e aqui se reporta amplamente, de modo a abranger qualquer indivíduo que busque o significado do objeto em análise – quando diante de um caso concreto.

Além disso, conforme observado no tópico anterior, a essencialidade não se restringe às classificações de “absolutamente essencial” e “evidentemente supérfluos”. Esses dois extremos representam apenas os casos familiares, a partir dos quais os demais serão observados.

O ISS, nos moldes do art. 8º da LC n. 116/03, admite alíquotas que variam de 2 a 5% sobre o preço do serviço, de modo que ao legislador é conferida uma margem de aumento relativo de 150% entre mínimo e máximo.

Essa diferença (2 a 5%) deve ser observada na tributação daqueles serviços que se encontram na zona de indeterminação. Quanto mais essencial for o serviço, mais deve se aproximar do mínimo de 2%, enquanto que, quanto mais supérfluo, maior deverá ser o acercamento à alíquota de 5%.

Assim, com base no núcleo conceitual de essencialidade formulado, deve-se averiguar em que grau e abrangência determinado serviço é capaz de promover valores constitucionais fundamentais.

Inclusive, deve-se admitir que um mesmo serviço, a depender de sua natureza, possa ostentar diferentes alíquotas, ainda que rotulados sobre o mesmo item ou subitem da Lista Anexa à LC n. 116/03.

Os serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza (item 02), por exemplo, a depender de seu conteúdo material, podem revestir-se de essencialidade ou superfluidade. Pesquisas na área médica, apesar de não se relacionarem direta e intimamente com o mínimo existencial – hipótese em que deveriam ser desonerados –, ligam-se significativamente com valores constitucionais fundamentais e devem ser tributadas com base na alíquota mínima.

Os serviços de execução de obras de engenharia (subitem 7.02), por exemplo, diante de sua evidente relação com o direito fundamental de moradia, podem ser tributados com base em uma alíquota progressiva de acordo com o valor da obra. Aquelas financiadas por programas de habitação popular, como o Minha Casa, Minha Vida, podem ser isentas ou tributadas à

alíquota mínima de 2%. À medida em que progride o valor da obra, mais elevada poderá ser alíquota (2,5%, 3%, 3,5%, etc.), respeitado o máximo de 5%.

Serviços de florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e demais atividades florestais (subitem 7.16), à vista de sua conexão com o valor fundamental de um meio ambiente saudável e sustentável, podem ser tributados com base na alíquota mínima de 2%.

Assim é que, quanto maior for o vínculo do serviço com a consagração desses valores fundamentais eleitos pela Constituição, menos onerosa deve ser a tributação. Inclusive, como sugerido adrede, a alíquota pode ser progressiva de acordo com o nível de essencialidade de um mesmo serviço: obras relacionadas à moradia popular podem ser isentas ou possuírem alíquota no patamar mínimo, ao passo que imóveis luxuosos e suntuosos podem ser tributados à alíquota máxima.

Cabe ao legislador, com base no critério de essencialidade adotado, averiguar o grau de essencialidade e, com base no intervalo possível de cominação de alíquotas (entre 2 a 5%), aplicar aquela inversamente proporcional à essencialidade do serviço em questão.

6. CONCLUSÃO

No curso deste trabalho, buscou-se demonstrar que a aplicação da seletividade com base na essencialidade ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) é medida imperativa das justiças social e fiscal. Para além disso, almejou-se a construção de núcleo conceitual à essencialidade, a fim de que sua aplicação ao ISS encontre parâmetros oponíveis ao hermenauta e legislador.

No primeiro capítulo, empenhou-se em expor as principais características que envolvem o ISS a partir de seu histórico, características gerais e aspectos da hipótese de incidência, em especial aquele material e temporal, sob os quais recaem ferrenhas discussões.

Dentre essas características, ressaltou-se que o ISS – assim como o IPI e o ICMS –, sob uma ótica não propriamente tributária, mas econômica, possui repercussão indireta, isto é, quem “suporta” seu ônus não é efetivamente o contribuinte, mas o consumidor (adquirente/tomador). Esse reflexo de ordem econômica, frisa-se, apesar de não ser capaz de alterar aquele de ordem tributária, relativo à sujeição passiva do tributo - serão contribuintes os alienantes e prestadores -, possui consequências sensíveis no mundo fenomênico: eventuais aumentos na carga tributária refletem diretamente no preço de mercadorias e serviços.

Ignorar o repasse econômico do ônus desses tributos seria ainda mais descolado da realidade – e, arrisca-se dizer, perverso – do que admitir essa intrusão de conceitos econômicos à esfera tributária. Como exposto por Elisângela Caureo (2017, p. 103), estudos realizados pelo IPEA (Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas), em 2001, denotam o nefasto impacto regressivo da tributação indireta na população de baixa renda.

Por isso, sugeriu-se que o enfoque a respeito do ônus da tributação recaísse não sobre o contribuinte, mas em relação aos consumidores potenciais, especialmente aqueles desprovidos de capacidade contributiva – ainda que em relação à tributação indireta – e cujo mínimo existencial se encontra em risco.

Ocorre que, dada a indeterminabilidade desses consumidores potenciais, a redução desse ônus deve tomar por base o objeto de consumo (mercadorias e serviços), cujas qualidades e características permitem presumir que sua aquisição se dê também – ainda que não exclusivamente – por aqueles desprovidos de recursos.

Mesmo os autores – como Carrazza (2015) e Ávila (2012) – que não admitem a aplicação dos ditames da capacidade contributiva aos tributos indiretos, reconhecem os efeitos indesejáveis do repasse desse ônus, tanto que remetem à seletividade, como instrumento autônomo e independente da capacidade contributiva, a tarefa de dirimi-los.

Não obstante, ao ISS não é reservada qualquer prescrição constitucional – diferentemente do que ocorre com o ICMS e o IPI – que incute ao legislador ou ao hermenêuta a obrigação de cominar alíquotas em razão da essencialidade ou superfluidade dos serviços.

Devido ao silêncio constitucional, procurou-se extrair tal imperativo das construções de justiça social e fiscal, assim como de seus consectários de respeito à capacidade contributiva e garantia ao mínimo existencial.

As concepções de capacidade contributiva e mínimo existencial, desenvolvidas no segundo capítulo, representaram, enquanto critérios essenciais de (des)igualdade, o arcabouço conceitual necessário à posterior compreensão das justiças social e fiscal.

No que diz respeito à capacidade contributiva, expôs-se que esta, quando observada no plano jurídico-positivo, pode ser tanto objetiva ou absoluta quanto relativa ou subjetiva. É objetiva quando observada abstratamente em relação a um fato cuja ocorrência pode levar presumivelmente a uma manifestação de riqueza apta a concorrer para a manutenção das despesas públicas (situação genérica e abstrata). É subjetiva quando um indivíduo, ao praticar aquele fato presumido, revela efetivamente essa aptidão para contribuir (situação específica e concreta).

Ainda, a despeito do posicionamento contrário, pôde-se concluir que a Constituição Federal, ao empregar a expressão “sempre que possível” (§ 1º do art. 145) à capacidade contributiva, não tratou de excluir os impostos de repercussão econômica indireta, mas de considerar todos aqueles dotados de finalidade fiscal. Não se pode, por mero ímpeto arrecadatório, onerar situações cujo impacto será sabidamente suportado por indivíduos desprovidos de capacidade contributiva.

Diante disso, a capacidade contributiva é capaz de até mesmo sobrepujar a sujeição passiva tributária, a fim de amparar e barrar a tributação indireta sobre aqueles que, por necessidade ou subsistência, são compelidos a adquirir determinadas mercadorias e serviços para a manutenção de uma vida digna.

Para introduzir o estudo do mínimo existencial, fez-se necessário distinguir capacidade econômica de capacidade contributiva. Enquanto a primeira diz respeito ao potencial para certos atos econômicos (adquirir certas mercadorias ou serviços), a segunda diz respeito à possibilidade de contribuir para as despesas públicas. Um indivíduo, ainda que dotado de capacidade econômica, pode dispor de tão ínfimos recursos que seu patrimônio não é elegível para contribuir, isto é, não possui capacidade contributiva.

Justamente nessa intersecção – existência de capacidade econômica, mas ausência de contributiva – é que exsurge o mínimo – existencial, vital ou imune – inconcebível de

tributação. Esse mínimo existencial, conforme visto, relaciona-se aos direitos fundamentais tidos como indispensáveis pela Constituição (art. 6º e 7º, inciso IV) e imprescindíveis à garantia de uma vida digna.

Assim é que, por representar as mais básicas condições de uma vida digna e de subsistência – antes das quais nem há que se cogitar a própria existência enquanto cidadão –, esse mínimo existencial não pode ser objeto da tributação. Tributar-lo significa negar a própria existência do indivíduo.

A seletividade, seja como decorrência da capacidade contributiva ou como instituto autônomo, orienta a aplicação de critérios – dentre os quais destacou-se especialmente a essencialidade – à dinâmica específica de um tributo. Reconheceu-se que sua natureza normativa, manifestando-se ora como princípio, ora como regra – ou conjunto de regras, de onde advém a denominação “técnica” –, imbui o instituto de especial relevância no ordenamento.

No terceiro capítulo, pode-se observar o quão árdua é a tarefa de erigir uma fórmula de justiça. Aristóteles (1991), mesmo recorrendo a uma fórmula supostamente objetiva e inspirada em conceitos matemáticos, foi alvo de drásticas críticas erigidas por Kelsen (1998, p. 30) quanto à necessidade de um sistema pressuposto de valores e vícios para alicerçar sua teoria.

As lições trazidas por Kelsen (1998) foram de extrema relevância para sinalizar as subjetividades que invariavelmente permeiam as fórmulas de justiça material, cujos alicerces, na concepção do autor, baseiam-se em axiomas pressupostos. Essa subjetividade – na eleição prévia de um critério de igualdade –, entretanto, não representa necessariamente um vício como sugere o autor, mas característica intrínseca à qualquer fórmula de justiça material.

Observou-se que John Rawls, ao expor sua teoria, tratou logo de limitá-la ao espectro da justiça social, cingindo-a à composição das instituições (RAWLS, 2000, p. 7). Seus princípios basilares e secundários, assim como suas regras de prioridade, têm como escopo a coalizão social em prol de benefícios mútuos e comuns, principalmente em face daqueles mais desprovidos de recursos.

Visualizou-se que Chaïm Perelman (2000), assim como Kelsen (1988), reconhece a improficuidade de uma teoria material de justiça com aplicação universal, impassível de críticas e com alcance em qualquer tempo e espaço. Sua contribuição consiste na idealização de uma fórmula de justiça formal, elaborada a partir das convergências extraídas entre aquelas teorias materiais de maior proeminência.

Não houve, no presente trabalho, qualquer pretensão de criar ou recriar qualquer fórmula de justiça material abrangente, capaz de categorizar qualquer ato interpessoal como

justo ou injusto. Nem mesmo se propôs uma justiça de ordem institucional como aquela de John Rawls.

A compreensão das teorias de justiça foi fundamental na medida em que expôs as origens e fundamentos conceituais imprescindíveis ao primeiro recorte realizado, referente à justiça social enquanto processo e objetivo da ordem social. Das características apontadas, viu-se que uma teoria de justiça social converge para os propósitos de alocação de direitos e deveres com base nas capacidades e necessidades dos indivíduos, cooperação social em prol do bem comum, igualdade de oportunidades e a garantia de um mínimo essencial previamente definido.

Essas características comuns às teorias de justiça social referem-se tanto aos seus objetivos precípuos (fins), como ao processo (meio) pelo qual se dará a sua realização. Sua efetivação somente será possível quando o processo eleito para tanto esteja imbuído dessas qualidades.

Da justiça social sucedeu o segundo estreitamento, atinente à justiça fiscal. Com cerne precisamente na tributação, a justiça fiscal exige a consecução dos primados da justiça social a partir do respeito aos princípios alicerçantes do Direito Tributário, especialmente a observância dos limites impostos pela capacidade contributiva e a garantia ao mínimo existencial.

A partir das lições de Klaus Tipke e Douglas Yamashita (2002, p. 20-30), cunhou-se o conteúdo da justiça fiscal como a consagração da igualdade material e a promoção do bem social com base no princípio da capacidade contributiva, de modo que cada indivíduo contribua com base em sua capacidade econômica que extravase o mínimo existencial.

Ademais, conforme sinaliza Paulo Caliendo (2005, p. 195), a justiça fiscal atua tanto como princípio estruturante do sistema jurídico-tributário, orientando a gênese das normas de direito tributário; como princípio hermenêutico fundamental na aplicação das normas jurídico-tributárias, guiando a atuação do hermenêuta.

Quando alçada a uma fórmula de justiça material geral, nos moldes da teoria de justiça formal elaborada por Perelman (2000), a justiça fiscal exige a igualdade de indivíduos com base no critério essencial de respeito à capacidade contributiva, considerado o mínimo existencial.

A sofisticação dessa fórmula, quando centrada na cominação de alíquotas ao ISS, resultou na ilação de que serviços iguais - com base em algum critério essencial - devem ser tributados de maneira idêntica. Esse critério, por sua vez, deve estar alinhado com a consecução do objetivo da fórmula mais geral de justiça fiscal, isto é, o respeito à capacidade contributiva e garantia ao mínimo existencial.

No caso do IPI e do ICMS, pôde-se observar que a própria Constituição optou pela seletividade com base na essencialidade como critério para (des)equiparação de produtos industrializados, mercadorias e serviços.

A seletividade com base na essencialidade, quando aplicada como critério essencial de igualdade ao ISS, amolda-se com perfeição aos ditames da justiça fiscal, uma vez que, a um só tempo, consagra a capacidade contributiva do consumidor em potencial (indireto) e zela pelo mínimo essencial ao desonerar – ou tributar de maneira amena – serviços mais essenciais.

Inclusive, como reforço à aplicação do critério da seletividade com base na essencialidade ao ISS, não se constatou qualquer critério distintivo significativo entre este, o ICMS e o IPI. Tratam-se todos de impostos sobre o consumo e de repercussão indireta, de forma que compartilham a mesma justificativa teleológica para aplicação da norma.

Por fim, a pesquisa debruçou-se sobre a tarefa de conferir à essencialidade um núcleo conceitual, a partir da teoria dos conceitos jurídicos indeterminados. A essencialidade não comporta uma definição precisa e estanque, uma vez que a percepção daquilo que é essencial ou supérfluo varia de acordo com os valores sociais, o local e a época em que observado.

Não obstante, foi possível conferir-lhe um conteúdo mínimo, isto é, situações em que é possível afirmar estar-se diante de um serviço certamente essencial (zona de certeza positiva) ou supérfluo (zona de certeza negativa).

Quando o serviço em questão for indispensável à promoção de valores constitucionais fundamentais - especialmente aqueles traçados no art. 6º e 7º, inciso IV, da Constituição Federal -, tratar-se-á de serviço essencial. Estes devem ser desonerados de qualquer tributação, uma vez que, ao tributá-los, estar-se-ia negando a própria existência do indivíduo

Por outro lado, aqueles serviços que se distanciarem desses valores, assim como aqueles que forem tomados por um número ínfimo de pessoas, presumivelmente de capacidade contributiva mais elevada, maior será a sua superfluidade. Diante dessa diametral distinção, devem ser tributados à alíquota máxima de 5%.

Serviços que, apesar de não serem absolutamente essenciais nem evidentemente supérfluos, estarão inseridos na zona de indeterminação. Suas alíquotas serão graduadas (entre 2% e 5%) de acordo com sua aproximação à essencialidade ou à superfluidade.

É possível, ainda, que um único serviço seja ora essencial (quando indispensável à promoção de valores constitucionais), ora supérfluo (quando, a ter em vista sua suntuosidade ou luxo, distancie-se desses valores), a depender de suas especificidades. Nesse caso, a legislação deve prever, por exemplo, alíquotas progressivas, ou mesmo distingui-los em subitens.

Por essas razões, validou-se a hipótese de pesquisa segundo a qual, como meio de consagração das justiças social e fiscal, bem como de seus consectários da capacidade contributiva e garantia ao mínimo existencial, os serviços onerados pelo Imposto Sobre Serviços devem ser selecionados e graduados de acordo com sua essencialidade. Ainda, foi possível acrescentar que essa essencialidade, enquanto critério de igualdade, deve ser balizada com fulcro em um núcleo conceitual, segundo o qual são absolutamente essenciais os serviços que forem indispensáveis à promoção de valores constitucionais fundamentais, notadamente aqueles descritos nos artigos 6º e 7º, inciso IV, da Constituição Federal.

REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. **Teoria Discursiva do Direito**. 2. ed. São Paulo: Gen, 2015.
- ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- ANDERLE, Ricardo. **Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI**. São Paulo: Noeses, 2016.
- ANDRADE, Paulo Roberto. **O iss e a responsabilidade tributária prevista no art. 6º, par. 2º, ii, da Lei complementar nº 116/03**. Revista Dialética de Direito Tributário São Paulo, Oliveira Rocha - Comercio e Serviços Ltda. v.104, maio 2004, p. 62-73.
- AQUINO, São Tomás de. **Suma Teológica. 2ª parte da 2ª parte. Questões 1-79**. 2. ed. Tradução de Alexandre Corrêa. Org. e Direção de Rovílio Costa e Luis Alberto De Boni. Porto Alegre: Escola Superior de Teologia São Lourenço de Brindes e Livraria Sulina, 1980. 2638p.
- ARISTÓTELES. **A política**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Bauru/SP: Edipro, 1996.
- ARRUDA, Octaviano Padovese de. **Considerações críticas sobre a progressividade das alíquotas: justiça tributária e redistribuição das riquezas**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v.21, n.109, p. 69-86, mar./abr. 2013.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- AUREO, Elisângela Simon C. **Capacidade contributiva, tributação indireta e mínimo existencial**. Revista Brasileira de Direito Público - RBDP, Belo Horizonte, v.15, n.56, p. 89-126, jan./mar.2017.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Atualizadora: Misabel Abreu Machado Derzi. São Paulo: Forense, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro. Forense, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Eficácia das normas constitucionais sobre justiça social**. Revista de Direito Social São Paulo, NOTADEZ INFORMACAO v.7, jul. 2002, p. 137-162.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3 ed. São Paulo: Malheiros. 2008.

BAPTISTA, Renata Ribeiro. **Capacidade contributiva e progressividade tributária**. Revista de Direito do Estado - RDE, Rio de Janeiro, v.3, n.10, p.307-346, abr./jun.2008.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria geral dos conceitos legais indeterminados**. Cidadania e Justiça Rio de Janeiro, Associação dos Magistrados Brasileiros - AMB v.8, jan. 2000, p. 121-133.

BARRETO, Aires Ferdinando. **ISS na Constituição e na lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

BARRETO, Aires Fernando. **ISS na Constituição: Sociedade de Trabalho**. Tributação mitigada, como exigência dos Princípios da Igualdade e da capacidade contributiva. Revista Dialética de Direito Tributário - RDDT, São Paulo, n.222, p. 7-35, mar./2014.

BARROS, Adhemar João de. **A progressividade tributária**. O Estado de S. Paulo, São Paulo. 1998.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BERGAMINI, Adolpho. **O ICMS sobre a comercialização de energia elétrica e o princípio da seletividade**. Revista de Estudos Tributários, Porto Alegre , v.11, n.62, p.36-47, jul./ago.2008.

BITTAR, Eduardo C. B. **Metodologia da pesquisa jurídica**. 16. Ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

BOQUIMPANI, Eduardo Gonçalves. **Rawls e seus críticos: revisitando a teoria da justiça**. Revista de Direito Constitucional e Internacional São Paulo, RT v.40, jul. 2002, p. 183-204.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI - Princípios e Estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009.

BRASILEIRO, Georgina de Paula. **O princípio da seletividade e o icms incidente sobre energia elétrica**. Revista Tributária e de Finanças Públicas São Paulo, RT v.57, jul. 2004, p. 122-137.

BRECHBÜHLER, Gustavo. **Justiça fiscal: a busca por sua efetividade plena**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v.17, n.85, p. 212-233, mar./abr.2009.

BUENO, Roberto. **Dos critérios de justiça em Dworkin e Rawls**. Revista de Direito Constitucional e Internacional. São Paulo, RT v.40, jul. 2002, p. 171-182.

CALIENDO, Paulo. **Da justiça fiscal: conceito e aplicação**. Interesse Público Porto Alegre, NOTADEZ INFORMACAO v.29, jan. 2005, p. 159-196.

CAMPELLO, Geórgia T. Jezler. **Os princípios da capacidade contributiva e da progressividade no sistema de direito positivo nacional**. Fórum Administrativo: Direito Público Belo Horizonte, v.15, n.174, p. 39-45, ago./2015.

CAMPOS, Marcelo Hugo de Oliveira. **A seletividade do ICMS incidente sobre o fornecimento de energia e serviço de comunicação**. Revista Dialética de Direito Tributário - RDDT, São Paulo, n.239, p. 107-116, ago./2015.

CANAZARO, Fábio; PORTO, Gilberto Sérgio. **Essencialidade Tributária: Igualdade, Capacidade Contributiva e Extrafiscalidade na Tributação sobre o Consumo**. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. Edição do Kindle. 2017.

CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARNEIRO, Cláudio. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. **A progressividade na ordem tributária**. Revista de Direito Tributário. Sao Paulo. v.64, abr. 1993, p. 43-55.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16. ed. Malheiros. São Paulo, 2015.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São paulo: Noeses, 2010, p. 126.

CARRAZZA, Roque Antonio; BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI, seletividade e alteração de alíquotas**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n.159, p. 107-114, dez. 2008.

CARVALHO, Cristiano; MACHADO, Rafael Bicca. **Iss e as sociedades uniprofissionais**. Revista Tributária e de Finanças Públicas São Paulo, RT v.55, mar. 2004, p. 158-169.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Introdução ao estudo do imposto sobre produtos industrializados**. Revista dos Tribunais, São Paulo, v. 3, n. 11, p. 75-87, jan./mar., 1970.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário linguagem e método**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. **Estado e justiça fiscal**. Interesse Público, Porto Alegre, v.14, n.74, p. 205-217, jul./ago. 2012.

CHIESA, Clélio. **Industrialização sob Encomenda - Incidência de ISS, IPI, ICMS ou nenhum desses impostos?** In: ROCHA, Valdir Oliveira (Coord.) **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. E-Book.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética. 1997.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. E-Book.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed., atual., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Curso de direito tributário constitucional**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1993.

DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. **O princípio da essencialidade na tributação**. Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT, Porto Alegre, v.1, n.3, p. 229-245, jan./ju. 2009.

DOMINGUES, José Marcos. **Legitimação constitucional dos tributos e o princípio da capacidade contributiva**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n.192, p. 25-33, set./2011.

DWORKIN, Ronald. **Império do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

ENGISCH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. Portugal: Fundação Calouste Gulbenkian, 2008.

ESTURILIO, Regiane Binhara. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 15. ed. Atlas. São Paulo, 2014.

FACHINI, Laura Stefenon. **O princípio da capacitação contributiva e suas funções: pressuposto, critério e limite**. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas, São Paulo, v.12, n.71, nov./dez. 2018, p.86-98.

FARO, Julio Pinheiro. **Justiça fiscal: Rawls, capacidade contributiva e o mínimo existencial**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v.22, n.115, p. 29-47, mar./abr. 2014.

FERNANDES JÚNIOR, Roberto; SOUSA, Oziel Francisco de. **Anotações sobre os princípios constitucionais tributários da legalidade e da capacidade contributiva**. São Paulo: All Print, 2009.

FERRAZ, Roberto; COSTA, Alcides Jorge (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FLORENZANO, Vincenzo Demetrio. **Justiça social, mínimo social e salário mínimo: uma abordagem transdisciplinar**. Revista de Informação Legislativa Brasília, Senado Federal v.165, jan. 2005, p. 39-50.

FREITAS, Leonardo e Silva de Almendra. **Ainda o controle judicial da seletividade da tributação pelo ICMS (via mandado de segurança) e o STJ: a generalização do singular e a sofisticação do elementar**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v.20, n.106, p. 211-227, set./out. 2012.

GOMES, Daniel Soares; BONE, Leonardo Castro de. **Análise do critério espacial do ISS - O consórcio entre o direito tributário e o direito empresarial**. Revista Síntese Direito Empresarial, São Paulo, v.11, n.62, maio/jun. 2018, p. 90-108.

GOUVÊA, Clóvis Ernesto de. **Justiça fiscal e tributação indireta**. 1999. Tese de Doutorado - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). São Paulo.

GREGÓRIO, Argos. **Análise doutrinária sobre o conceito de 'capacidade contributiva' e a eleição de critérios para a sua formulação**. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas, São Paulo, v.2, n.12, p. 5-20, jan./fev.2009.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Justiça Fiscal e mínimo existencial**. In: Princípios de Direito Financeiro e Tributário - Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS doutrina e prática**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática**. São Paulo: Atlas, 2008.

HARADA, Kiyoshi. **Direito tributário municipal: sistema tributário municipal**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v.22, n.115, p. 29-47, mar./abr. 2014.. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

HARADA, Kiyoshi. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. Tributação progressiva. São Paulo: Saraiva. 1991.

HART, Herbert Lionel Adolphus. **O Conceito de Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2012.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de Renda das Empresas**. 40. ed. São Paulo: IR Publicações, 2015.

HOLANDA, Aurélio Buarque. **Dicionário Aurélio de Língua Portuguesa**, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio. **Dicionário de Termo de Contabilidade**. Atlas. São Paulo, 1999.

JUNKES, Sérgio Luiz. **O princípio da Justiça Social e sua relação com o Conselho Nacional de Justiça: uma análise das suas implicações na justiça da infância e da juventude**. 2011. Tese (Curso de Pós-Graduação em Direito) - Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Iss no tempo e no espaço**. Revista Dialética de Direito Tributário Sao Paulo, não determinada. v.2, nov. 1995, p. 53-69.

JUSTEN FILHO, Marçal. **O iss, a constituição de 1988 e o Decreto-Lei n. 406**. Revista Dialética de Direito Tributário Sao Paulo, não determinada. v.3, dez. 1995, p. 64-85.

KELSEN, Hans. **A ilusão da justiça**. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

KELSEN, Hans. **O problema da justiça**. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KELSEN, Hans. **O que é justiça? A justiça, o direito e a política no espelho da ciência**. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

KRELL, Andreas. **Discricionariedade Administrativa e Conceitos Legais Indeterminados**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

LACOMBE, Américo M. **Igualdade e Capacidade Contributiva**. In: V Congresso Brasileiro de Direito Tributário: Princípios Constitucionais Tributários. Separata de: Revista de Direito Tributário, p. 158, 1991.

LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. **(In)justiça social por meio dos tributos: a finalidade redistributiva da tributação e a regressividade da matriz tributária brasileira**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n.196, p. 7-32, jan./2012.

LEÃO, Armando Zurita. **Direito constitucional tributário: o princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1999.

LEONETTI, Carlos Araújo. **O Imposto sobre a Renda como Instrumento de Justiça Social no Brasil**. Barueri: Manole, 2003.

LEONETTI, Carlos Araújo. **O IPTU Progressivo no tempo e os princípios da função social da propriedade e da preservação do meio ambiente**. Revista Jurídica da Universidade do Sul de Santa Catarina. Tubarão, v. 1, n. 2, p. 9-22, jan./jun. 2011.

LIMA, Alceu de Amoroso. **Tudo é mistério**. Petrópolis: Vozes, 1983.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **A tributação da energia elétrica e a seletividade do icms**. Revista Dialética de Direito Tributário Sao Paulo, Oliveira Rocha - Comercio e Servicos Ltda. v.62, nov. 2000, p. 70-77.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MAIA, Thiago Nobre. **Tributação extrafiscal: a seletividade em razão da essencialidade como critério objetivo para definição das alíquotas do ICMS**. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas, São Paulo, v.11, n.62, p. 21-50, maio/jun. 2017.

MARIA, Elizabeth de Jesus; LUCHIEZI JR., Álvaro (Org.). **Tributação no Brasil: em busca da justiça fiscal**. Brasília: [s.n.], 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Breves comentários sobre a capacidade contributiva**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 10, p. 12-18, jul. 1996.

MARTINS, Ives Gandra. **A Constituição Aplicada**, v. 6, Belém: CEJUP, 1993, p. 103-123.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do ISS**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

MAYRINK, Juliana Padovani. **A eficácia do princípio da capacidade contributiva como critério de justiça fiscal nos municípios**. Revista Brasileira de Direito Municipal - RBDM Belo Horizonte, v.10, n.32, p. 33-47, abr./jun.2009.

MELO, José Eduardo Soares de. **Dicionário de Direito Tributário. Material e Processual**. São Paulo: Saraiva, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. **IPI: Teoria e Prática**. São Paulo: Malheiros, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS: aspectos teóricos e práticos**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. Saraiva: São Paulo, 2012.

MEZZAROBBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Sevilha. **Manual da Metodologia de Pesquisa no Direito**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **Doutrina e Prática do ISS**. Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1978.

MORESCO, Celso Luiz. **Conceitos jurídicos indeterminados**. Revista Trimestral de Direito Público Sao Paulo, não determinada. v.14, abr. 1996, p. 78-95.

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **Justiças social, tributária e fiscal no Brasil: uma busca imposta pela Constituição**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo , v.18, n. 93, p. 199-217, jul./ago. 2010.

NORONHA, Luana. **Breves considerações sobre a relação entre a praticabilidade tributária e a capacidade contributiva**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v.18, n. 91, p. 250-280, mar./abr. 2010.

OLIVEIRA JÚNIOR, Dario da Silva. **Análise jurídica dos princípios tributários da legalidade, anterioridade e capacidade contributiva**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000.

OLIVEIRA, Caroline Maia de. **A aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos reais**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v.24, n.126, p. 19-39, jan./fev. 2016.

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Impostos municipais: ISS, ITBI, IPTU: comentários, doutrina, jurisprudência**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

PASOLD, Cesar Luiz. **Função social do estado contemporâneo**. 4. ed. revista e ampliada. Itajaí. UNIVALI. 2013.

PATROCÍNIO, José Antônio. **ISS: teoria, jurisprudência e prática**. 4. ed. São Paulo. Revista dos Tribunais. 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2014. E-Book.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PENNA, A. Gomes. **Considerações sobre a teoria da justiça social**. Revista da Emerj - Escola da Magistratura do Rio de Janeiro Rio de Janeiro, Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro v.1, jun. 1998, p. 171-182.

PERELMAN, Chaïm. **Ética e direito**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

PIO XI. **Encíclica Quadragesimo anno**. 1931. Disponível em:
http://www.dhnet.org.br/direitos/anthist/marcos/edh_enciclica_quadragesimo_anno.pdf.
Acesso em 07/12/2019. Acesso em 23/12/2019.

PRIEBE, Victor Saldanha. **Capacidade contributiva e progressividade como princípios tributários que facilitam a implementação da justiça fiscal**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v.24, n.131, p. 127-138, nov./dez. 2016.

RAWLS, John. **Justiça e democracia**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

RESENDE, Henrique Andrade Fontes de. **Justiça distributiva fiscal e capacidade contributiva: uma análise da regressividade do sistema tributário brasileiro**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v.24, n.128, p. 149-181, maio/jun. 2016.

RIBEIRO, Maria de Fátima. **A Incidência Tributária Ambiental no Desenvolvimento Econômico Sustentável e a Função Social do Tributo**. In: Direito Tributário e Segurança Jurídica. RIBEIRO, Maria de Fátima (Coord.). São Paulo: MP editora, 2008.

RODRIGUES, Sirley Aparecida Lopes. **A sistemática da progressividade tributária como mecanismo de igualdade**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v.22, n.117, p. 57-78, jul./ago. 2014.

SANTOS, Élvio Gusmão. **Justiça fiscal, capacidade contributiva e a promoção da igualdade**. Revista da AGU - Advocacia Geral da União, Brasília, v.8, n. 22, p. 79-98, out./dez. 2009.

SANTOS, Lucas Antunes. **Uma análise do princípio da capacidade contributiva à luz do princípio da dignidade da pessoa humana**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v.23, n.121, p. 71-102, mar./abr. 2015.

SCAFF, Fernando Facury; CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2013.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 2. ed. Saraiva. São Paulo, 2012.

SILVA, Virgílio Afonso. **Direitos Fundamentais - Conteúdo Essencial, Restrições e Eficácia**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

TAVARES, Eduardo Sobral. **Princípio da Seletividade e Essencialidade Tributária**. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. Edição do Kindle.

TILBERY, Henry. **O Conceito de Essencialidade como Critério de Tributação**. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Org.) Estudos Tributários: em homenagem à memória de Rubens Gomes de Souza. São Paulo: Resenha Tributária. 1974, p. 307-348.

TIPKE, Klaus; YAMACHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva**. ed. Malheiros. 2002.

TOFFANELLO, Rafael Dias. **Aspecto especial da hipótese de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza**. Revista de Estudos Tributários, Porto Alegre, v.11, n.67, p. 95-116, maio/jun.2009.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Justiça distributiva: social, política e fiscal**. Revista de Direito Renovar Rio de Janeiro, não determinada. v.1, jan. 1995, p. 99-116.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: volume II - valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VECCHIO, Humberto Pereira. **Justiça Distributiva e Tributação**. 2003. Tese (Curso de Pós-Graduação em Direito) - Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis.

VIANNA, S. W; MAGALHÃES; L. C.; SILVEIRA, F. G; TOMICH, F.A. **A Carga Tributária Direta e Indireta sobre as unidades familiares no Brasil: avaliação de sua incidência nas grandes regiões urbanas em 1996**. Texto para Discussão IPEA n. 804, 2001.

VIEIRA, Gabriel Antonio de Moraes. **Análise dos princípios da capacidade contributiva e do não confisco na tributação extrafiscal**. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, v.11, n.65, p. 135-154, set./out. 2013.

WARAT, Luis Alberto. **O direito e sua linguagem**. 2 ed. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 1995.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Progressividade, justiça social e capacidade contributiva**. Revista Dialética de Direito Tributário São Paulo, Oliveira Rocha - Comercio e Servicos Ltda. v.76, jan. 2002, p. 27-32.

ZYAHANA, Juliana Sayure de Oliveira. **Capacidade contributiva e extrafiscalidade: o tributo como instrumento de modificação social (Parte I)**. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas, São Paulo, v.3, n.14, p. 40-64, maio/jun.2009.