

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO - MESTRADO EM DIREITO DO ESTADO**

ROSANE BEATRIZ J. DANILEVICZ

**A ESSENCIALIDADE COMO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL À TRIBUTAÇÃO:
SUA APLICAÇÃO PELA SELETIVIDADE**

Porto Alegre

2008

ROSANE BEATRIZ J. DANILEVICZ

**A ESSENCIALIDADE COMO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL À TRIBUTAÇÃO:
SUA APLICAÇÃO PELA SELETIVIDADE**

Dissertação apresentada como requisito para
obtenção do grau de Mestre em Direito pelo
Programa de Pós-Graduação da Faculdade de
Direito da Pontifícia Universidade Católica do
Rio Grande do Sul

Orientador: Prof. Dr. Paulo Antonio Caliendo Velloso da Silveira

Porto Alegre

2008

ROSANE BEATRIZ J. DANILEVICZ

**A ESSENCIALIDADE COMO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL À TRIBUTAÇÃO:
SUA APLICAÇÃO PELA SELETIVIDADE**

Dissertação apresentada como requisito para
obtenção do grau de Mestre em Direito pelo
Programa de Pós-Graduação da Faculdade de
Direito da Pontifícia Universidade Católica do
Rio Grande do Sul

Aprovada em 25 de agosto de 2008

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Paulo Antonio Caliendo Velloso da Silveira

Prof. Dr. Juarez Freitas

Prof. Dr. Heleno Taveira Torres

AGRADECIMENTOS

Aos Professores Ingo Wolfgang Sarlet, Juarez Freitas, Paulo Caliendo e Regina Ruaro pelos ensinamentos e disponibilidade.

Ao Professor Igor Danilevich, meu marido, pelo exemplo, apoio, estímulo e indicação de caminhos.

Ao Thiago e Bruna, meus filhos lindinhos, pelo incentivo e compreensão pela minha ausência.

RESUMO

O presente trabalho procura apresentar a essencialidade como um princípio constitucional à tributação. A Constituição Federal consagra a dignidade humana como um dos fundamentos da República e tem por objetivos fundamentais a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. A dignidade humana identifica um espaço de integridade a ser assegurado a todas as pessoas por sua existência e seu conteúdo está associado aos direitos fundamentais e ao mínimo existencial. Embora o direito ao mínimo existencial não se encontre expressamente garantido como um direito fundamental, a cláusula geral de tutela da dignidade humana abrange a proteção a um nível mínimo de subsistência. Para que o Estado desenvolva meios para obtenção de recursos necessários ao cumprimento de suas finalidades, a Constituição Federal estabelece um sistema tributário que é formado por um conjunto de normas jurídicas que atuam de forma coordenada e lógica. No âmbito da tributação, a proteção ao mínimo existencial se manifesta na essencialidade de certos produtos. A essencialidade se refere à manutenção de um padrão mínimo de vida, o que equivale associá-la à dignidade humana. A essencialidade consiste num princípio de política fiscal, instrumento de distribuição de renda e justiça que se realiza na tributação por meio do princípio da seletividade.

Palavras-chave: Tributação. Seletividade. Essencialidade. Mínimo existencial.

RIASSUNTO

Il presente studio ha lo scopo di presentare l'essenzialità come un principio costituzionale all'tributazione. La Costituzione Federale consacra la dignità della persona come uno dei fondamenti della Repubblica, e possiede come scopi fondamentali la costruzione di una società libera, giusta e solidale. La dignità della persona identifica uno spazio di integrità ad essere assicurato a tutte le persone per conto di sua esistenza, e suo contenuto è associato ai diritti fondamentali e al minimo vitale. Nonostante il diritto al minimo vitale non essere presente in modo espresso come garanzia di un diritto fondamentale, la clausola generale della tutela della dignità della persona comprende la protezione in un livello minimo di sopravvivenza. Per fare con che lo Stato venga a sviluppare i mezzi per ottenere i ricorsi necessari all'adempimento dei suoi fini, la Costituzione Federale stabilisce un sistema tributario formato da un insieme di norme giuridiche che attuano in modo coordinato e logico. Nell'ambito della tributazione, la protezione al minimo vitale si è manifesta nella essenzialità di certi prodotti. L'essenzialità si riferisce ad una manutenzione di un livello minimo di vita, che ne consiste in associare come dignità della persona. L'essenzialità è un principio di politica fiscale, strumento di distribuzione di ricchezze e giustizia, realizzato dalla tributazione come principio di selettività.

Parole chiave: Tributazione. Selettività. Essenzialità. Minimo vitale.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.....	10
1.1 Princípios e Regras.....	10
1.1.2 Breves considerações sobre o sistema jurídico e interpretação.....	10
1.1.3 Generalidades. Definição de princípios. Diferenças entre princípios e regras.....	19
1.2 Os princípios constitucionais tributários da igualdade e da capacidade contributiva.....	32
1.2.1 Definição e conteúdo do princípio da igualdade.....	32
1.2.1.1 A igualdade e a justiça.....	42
1.2.2 Definição e conteúdo do princípio da capacidade contributiva.....	48
1.2.2.1 O mínimo existencial.....	62
2 O PRINCÍPIO DA ESSENCIALIDADE	72
2.1 O princípio da essencialidade	72
2.1.1 Definição e conteúdo da essencialidade	72
2.1.2 Definição e conteúdo da seletividade.....	83
2.1.3 Distinção entre seletividade, proporcionalidade e progressividade.....	90
2.2 O princípio da essencialidade no IPI e no ICMS.....	98
2.2.1 O princípio da essencialidade no IPI	98
2.2.1.1 Generalidades do IPI.....	98
2.2.1.2 Aplicação da essencialidade.....	105
2.2.2 O princípio da essencialidade no ICMS.....	113
2.2.2.1 Generalidades do ICMS.....	113
2.2.2.2 Aplicação da essencialidade.....	119
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	125
REFERÊNCIAS.....	130

INTRODUÇÃO

O tema do presente trabalho é a essencialidade como princípio determinante da seletividade das alíquotas no âmbito do IPI e do ICMS.

O presente trabalho tem por objetivo analisar e identificar os aspectos mais relevantes do tema, como forma de encontrar a natureza e as características da essencialidade e da seletividade, e ainda, relacionar essas com outras categorias relevantes ao Direito, como a igualdade, a justiça, a capacidade contributiva, a dignidade humana, a proporcionalidade, e a progressividade. Bem como, identificar a existência e o grau de relação entre a seletividade e a essencialidade.

O modo pelo qual o trabalho será desenvolvido é pela dedução das regras e dos princípios do sistema de direito positivo, particularmente a Constituição Federal, bem como da produção doutrinária selecionada, sem descurar da jurisprudência como produto da pragmática jurídica. A jurisprudência é utilizada pela razão de oferecer conteúdo de ordem teórica, mas também pela aplicação prática de abstrações normativas. Isso possibilita, em certa medida, partir do concreto em direção às abstrações e generalizações que se busca realizar, como modo de alcançar um maior número de casos. Além da interpretação sistemática, como integrante do processo de conhecimento do objeto como um todo e de suas partes.

As razões que justificam o presente estudo são encontradas na atualidade e relevância do tema. A questão da seletividade e da essencialidade é de interesse do legislador, da doutrina, do intérprete enquanto aplicador, do sujeito passivo, enfim, de todos quantos se preocupam com essa temática.

Dessa forma, no presente trabalho irá se desenvolver o estudo a partir de questões mais gerais que integram a estrutura do sistema jurídico.

A experiência oferecida pelo cotidiano, tanto no âmbito acadêmico da reflexão teórica vinculada à prática, quanto da atuação profissional, cujas reflexões partem de casos concretos e que encontram conforto e mais dúvidas no âmbito teórico, justificam a preocupação para enfrentar a problemática do tema.

O trabalho iniciará com a análise do sistema jurídico e da questão da interpretação, passando pela definição e pelo estabelecimento da diferença entre princípios e regras.

Nessa parte, as reflexões voltar-se-ão mais agudamente à questão da igualdade e da capacidade contributiva enquanto princípios. Quanto àquela será demonstrada a sua relação com o tema da justiça. No que tange à capacidade contributiva, o problema será relacionado à luz do mínimo existencial.

Enlaçado como um todo, o conjunto de temas anteriormente mencionados, será distribuído em um único capítulo.

Avançando no estudo, o capítulo seguinte conterà o desenvolvimento da questão da essencialidade, inicialmente tratando das questões mais gerais.

O conjunto dos elementos que integrarão o estudo, neste capítulo, partirá, inicialmente, da definição e do conteúdo da essencialidade, onde se estabelecerá a sua condição de princípio constitucional à tributação, e depois, da seletividade, que, também, será distinguida da proporcionalidade e da progressividade.

Ao final, em uma visão de conjunto, a essencialidade será examinada no IPI e no ICMS.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho tratou de apresentar as razões que fundamentam a essencialidade como princípio constitucional determinante da seletividade das alíquotas em relação ao IPI e ao ICMS.

Inicialmente a apresentação da definição e da distinção entre princípio e regra ensejou a formação de uma base à contextualização da temática da essencialidade e da seletividade dentro do sistema normativo brasileiro. Sistema esse contendo valores e cujo sentido será adequadamente revelado quando interpretado sistematicamente.

Nessa oportunidade viu-se que a distinção entre princípios e regras não é uma tarefa fácil. Todavia, pode-se considerar o princípio como aquela norma dotada de generalidade, enunciadora de valores ou de um mandamento sistêmico. Já a regra jurídica é aquela norma em cujo conteúdo se identificam prescrições específicas e concretas.

Em seguida tratou de apresentar os princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva. A igualdade no Direito em geral e no Direito Tributário em particular é um dos tantos temas jurídicos em que a produção intelectual tem sido profícua.

Elaborando uma síntese do quanto foi examinado, uma das classificações distingue-a entre igualdade perante a lei, ou seja, igualdade formal e a igualdade material. A primeira está contida no *caput* do art. 5º da Constituição Federal.

A igualdade formal sob o prisma do aplicador da lei apresenta-se como igualdade perante a lei. Já sob o ângulo do legislador, manifesta-se como igualdade na lei. Significa que pessoas em situação semelhante não poderão ser discriminadas, e, tampouco, pessoas em situação distinta não poderão ser tratadas de maneira igual.

A igualdade material pressupõe as diferenças que a realidade revela, mas também serve de meio para que o Estado promova a redução das desigualdades sociais entre as pessoas. Minoram-se as diferenças sociais através de políticas públicas e leis que se voltam para as necessidades dos menos afortunados.

Observou-se que a aferição das relações de igualdade ou desigualdade ocorrerem através da presença de um critério. Esse critério não pode ser odioso ou arbitrário, mas deve repousar em bases racionais e lógicas. Pode-se denominar esse de critério discriminatório. É através do critério discriminatório inclinado a um fim a ser alcançado que o princípio da igualdade irá se realizar.

Decorre daí que o princípio da igualdade tributária identifica-se como uma limitação ao poder de tributar, vedando arbitrariedades e excessos.

O critério discriminatório com base racional e não arbitrário ou odioso, tendo em vista que os desiguais devem ser tratados desigualmente segundo a finalidade perseguida pelo ordenamento jurídico é um modo de ver a igualdade.

A igualdade permite seja feita à comparação entre duas ou mais situações como maneira de avaliar se as mesmas são distintas ou semelhantes. Ora, tem-se aí então um critério racionalmente explicável e que não está baseado no arbítrio ou no excesso.

Apresenta-se como um dos mais importantes critérios de aferição da igualdade a capacidade contributiva das pessoas. Através dessa, pode ser verificado como alguns são iguais e outros não, que alguns podem pagar e outros podem pagar menos ou até não pagar.

Prosseguindo-se, a igualdade foi relacionada com a justiça. A justiça apresenta-se de várias maneiras. Segundo o modelo teórico utilizado, a justiça em uma classificação inicial divide-se em geral e particular.

Em sentido amplo a justiça identifica-se com a excelência moral por inteiro. Enquanto a justiça em sentido restrito é parte de toda essa excelência. De maneira restrita, a justiça divide-se em distributiva e corretiva. Justo é o meio-termo. Injusto é o excesso ou a falta.

Foi visto que a justiça corretiva é o meio-termo entre a perda e o ganho e tem por função corrigir as relações entre pessoas, sendo exercida pelo magistrado ao julgar.

Quanto à justiça distributiva, ela é exercida pelo legislador na circunstância em que ele realiza as devidas distribuições. As distribuições podem ser de ônus ou de bônus. Essa modalidade de justiça é que está presente no Direito Tributário. O ônus distribuído concorre à formação do bem público, por sua vez, o bônus distribuído é representado pela partilha do bem comum.

No âmbito do Direito Tributário, destaca-se a distribuição de ônus através das manifestações das competências impositivas. Ou seja, a instituição de cada um dos tributos em espécie.

Ao lado da distribuição dos encargos, encontra-se a distribuição de benefícios como, por exemplo, são os casos das isenções, créditos presumidos, bases de cálculo reduzidas, alíquotas reduzidas, alíquota zero, etc.

Dentre os vários princípios que devem ser observados na distribuição de encargos é o da capacidade contributiva como critério comparativo para discriminar pessoas desiguais.

Agora, na distribuição de benefícios um dos critérios a ser observado é o que as pessoas destinatárias desses esteja em condições semelhantes, mesmo grupo ou mesma situação.

Relacionando-se com a justiça e o tema central está o princípio da capacidade contributiva. A capacidade contributiva relaciona-se com a igualdade, e ambas derivam da justiça.

Se por um lado é dever fundamental de todo o cidadão concorrer às despesas do Estado, é certo que a contribuição deverá observar a capacidade dos contribuintes em pagar.

Como foi visto que a capacidade contributiva é o critério de discriminação aplicado à igualdade no Direito Tributário. Segundo esse critério são feitas as devidas distinções como modo de igualar ou desigualar os contribuintes, segundo a capacidade contributiva de cada um.

O princípio da capacidade contributiva é dirigido não só ao legislador, mas também ao aplicador da lei. Ao legislador incumbe usar de sua discricionariedade dentro dos limites postos pelo sistema, em particular atrelado ao princípio da capacidade contributiva. Ele deverá discriminar as hipóteses que sejam representativas de riqueza, preservando o mínimo vital.

É possível observar o princípio da capacidade contributiva em várias dimensões. Na dimensão objetiva, são deduzidos os gastos necessários à obtenção da riqueza. Já na dimensão subjetiva, leva-se em conta a dedução dos gastos necessários à manutenção de uma existência digna à pessoa do contribuinte.

Diante da noção de capacidade contributiva, viu-se que ela melhor se aplica aos impostos denominados diretos. Nos impostos indiretos a aplicação do princípio da capacidade contributiva se dá de maneira diferente. Particularmente no ICMS e no IPI o esforço à sua materialização ocorre através do princípio da seletividade.

Perseguindo uma capacidade contributiva que corresponda à realidade e não fique apenas no plano teórico, o mínimo existencial apresenta-se como um elemento para identificar a adequação da tributação.

De todo o valor recebido, parte dele serve para suprir as necessidades básicas que possam garantir as condições mínimas de existência digna do contribuinte e de sua família. Deriva o mínimo existencial do princípio fundamental da dignidade da pessoa humana e está inserido na configuração do princípio da capacidade contributiva. Como tal, o mínimo existencial é um direito subjetivo que protege a pessoa contra a intervenção do Estado, e destina para ele as prestações deste.

Relacionada com a capacidade contributiva está à justiça fiscal, pois ao ser observada a capacidade contributiva da pessoa, terão sido respeitadas as diferenças. Isso faz com que esse princípio operacionalize a justiça fiscal, sem que com isso aquele esteja limitado a esta.

Em decorrência de todos os elementos examinados até então, chega-se no princípio da essencialidade. A essencialidade está relacionada com os produtos necessários às condições mínimas de vida, e quando observada prestigia o princípio da dignidade da pessoa humana e da capacidade contributiva, contexto onde o mínimo existencial está inserido.

Dentre os modos possíveis de materialização do princípio da essencialidade, no Direito Tributário encontra-se a isenção e a seletividade de alíquotas.

Observa-se que o ICMS e o IPI dispõem do princípio da seletividade como instrumento de realização do princípio da essencialidade do produto, mercadoria e serviço.

Essa a razão do legislador ter sua discricionariedade limitada quando diante da presença do princípio da seletividade. A seletividade não está limitada à variação de alíquotas, pois como foi mencionado, além da variação das alíquotas dos produtos, poderá haver isenção daquilo que se apresenta como essencial.

No que diz respeito à proporcionalidade e a progressividade, assim como a seletividade, ambos são subprincípios da capacidade contributiva, e por via de consequência decorrem da igualdade.

A proporcionalidade e a progressividade são consideradas princípios “técnicos” no sentido de atuarem em relação à base de cálculo e às alíquotas. Os impostos em que se fazem presentes são graduados em relação a um mesmo bem, logo, a um mesmo fato jurídico tributável.

Ter-se-á um sistema proporcional quando todos os contribuintes estiverem submetidos a uma mesma alíquota, variando apenas o valor da base de cálculo do tributo incidente sobre o patrimônio, renda, produção e a circulação. Agora, progressivo será o sistema em que houver mais de uma alíquota aplicável na medida em que o valor da base de cálculo do imposto for aumentando.

O corolário da progressividade na tributação é a justiça fiscal. De outra parte, haverá regressividade na medida em que houver aumento da base de cálculo e a alíquota for menor. Contudo, deve ser observado que nem todos os tributos comportam a submissão ao princípio da progressividade.

Nesse contexto é que foi anotado que o princípio da proporcionalidade significa igualdade em relação à capacidade contributiva, enquanto a igualdade significa a paridade de capacidade contributiva.

O IPI é um imposto de competência da União que incide sobre as operações jurídicas realizadas com produtos industrializados nacionais e estrangeiros. Têm por características a não-cumulatividade e a seletividade.

O ICMS é um imposto da competência dos Estados e do Distrito Federal, plurifásico, não-cumulativo, podendo ser seletivo.

Tanto o IPI como o ICMS incidem sobre o consumo. O contribuinte de fato (consumidor final) é quem assume o seu ônus financeiro após as várias incidências que antecederam. O fato de juridicamente ser autorizado o repasse do ônus financeiro do tributo, é o motivo de serem classificados como tributos indiretos.

A aplicação do princípio da seletividade é obrigatória tanto no IPI como no ICMS, ainda que a Constituição Federal tenha empregado expressão que possa parecer uma faculdade do legislador. Isso decorre do fato de o princípio da capacidade contributiva exigir aplicação compulsória a todos os tributos.

O ICMS do Estado do Rio Grande do Sul apresenta uma mínima distribuição da carga tributária, em atenção ao princípio da essencialidade das mercadorias e serviços.