A racionalidade matemática como
limite objetivo intransponível à
produção e aplicação do direito:
um estudo de caso*

Mathematical rationality as an
unbeatable limit to the production
and application of law: a case
study

*Leonardo de Andrade Costa***

RESUMO

O trabalho versa sobre os limites impostos pela racionalidade matemática ao direito, a partir do estudo de um caso concreto em que o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a constitucionalidade de uma lei tributária do estado do Rio de Janeiro, apesar de sua absoluta inexequibilidade.

* Artigo recebido em 15 de outubro de 2011 e aceito em 3 de junho de 2012.

** Bacharel em economia e direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro (PUC-RJ). Pós-graduado *lato sensu* em contabilidade pela Escola de Pós-Graduação em Economia da Fundação Getúlio Vargas (EPGE/FGV). Mestre em direito econômico e financeiro pela Universidade de São Paulo (USP)/Harvard Law School, Cambridge, MA. International Tax Program.

PALAVRAS-CHAVE

Racionalidade matemática — imposto — poder tributário — limitações tributárias

ABSTRACT

The work deals with the limits imposed by mathematical rationality to the Law, from the study of a case in which the Supreme Court declared the constitutionality of a tax law of the State of Rio de Janeiro, despite its absolute unenforceability.

KEY-WORDS

Mathematical rationality — tax — tax power — tax limitations

1. Introdução

A elevação exponencial da complexidade¹ das relações econômicas, políticas e sociais na atualidade tem causado perplexidades em todos os campos do conhecimento humano, inclusive no que se refere ao estudo dos fundamentos e dos diversos modos de realização do direito, o que inclui o exame de sua correlação dinâmica e retroalimentadora² com a economia, a política e a sociologia.

A partir do estudo de um caso concreto, pertinente ao campo tributário, serão analisados neste trabalho alguns dos limites objetivos impostos pela razão matemática às possibilidades da norma jurídica, em qualquer das fases em que esta pode se expressar.³

¹ MORIN, Edgar. Por uma reforma do pensamento. In: PENA-VEGA, Alfredo; NASCIMENTO, Elimar Pinheiro do (Org.). *O pensar complexo*. Edgar Morin e a crise da modernidade. 3. ed. Rio de Janeiro: Garamond, 1999. p. 33.

² Dessa forma, não há determinismo nas relações, isto é, causas e efeitos definidos *a priori*, tendo em vista a mútua influência dinâmica entre o denominado “ser” (econômico, político e social) e o “dever-ser”, classificação a partir da perspectiva positivista. De fato, o processo retroalimentador se caracteriza pela constante transformação que a norma jurídica causa na realidade econômica, política e social ao mesmo tempo que o direito é submetido à conformação e transformação pelos mesmos elementos que o influenciam recursivamente.

³ A expressão “possibilidades da norma jurídica” compreende todas as fases ou etapas necessárias à realização do direito no mundo da vida, desde sua concepção ou formulação, passando por sua interpretação/aplicação prática, até mesmo após a declaração formal de constitucionalidade de uma lei pelo STF.

Inicialmente será analisado o contencioso judicial por meio do qual foi declarada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em decisão já transitada em julgado, a constitucionalidade da Lei Estadual nº 4.135, de 18 de agosto de 2003, do estado do Rio de Janeiro, norma que estabelece a alíquota de 200% (duzentos por cento) para o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), incidente sobre as operações tendo por objeto armas de fogo, munições, suas partes e acessórios nos casos em que especifica.

Após a apresentação do caso concreto acima referido, serão examinadas, de forma sucinta, as principais — e diferentes — concepções usualmente utilizadas para explicar a natureza e a correlação do direito com as demais ciências naturais e sociais. Em linhas gerais, o direito pode ser justificado por seu caráter normativo-coativo e pacificador dos conflitos decorrentes da vida em sociedade, como a ferramenta institucionalizada essencial para promoção da justiça⁴ ou, ainda, caracterizado por sua função instrumental redutora das expectativas em face do risco de descumprimento⁵ das “regras do jogo” pelos atores sociais. Essas diferentes concepções se inserem no bojo das distintas correntes jurídicas classicamente consideradas, *jusnaturalistas* ou positivistas. Importante destacar que esta análise limitar-se-á aos aspectos estritamente necessários à compreensão do objeto do presente estudo, tendo em vista que a adoção de premissas diversas no que se refere à constituição do âmbito normativo implica diferentes graus de liberdade ao formulador e intérprete/aplicador da norma jurídica e bem assim a distintos modelos quanto ao modo como o direito opera e interage com o plano não jurídico.

⁴ Apesar da existência de variados critérios e diferentes opiniões quanto à diferenciação entre justiça (1) geral, (2) distributiva, (3) comutativa e (4) corretiva, como aqueles sustentados por Aristóteles ou Tomás de Aquino (ver BARZOTTO, Luis Fernando. *Justiça Social: gênese, estrutura e aplicação de um conceito*. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_48/Artigos>), a segunda espécie (distributiva) diz respeito ao que é considerado justo ou certo relativamente à alocação de bens e riqueza em uma sociedade, em determinado momento no tempo, ou seja, o enfoque é a aceitabilidade do resultado distributivo produzido pelo mercado, por si só, *vis-à-vis* um parâmetro ideal variável, a ser alcançado por uma política de redução de desigualdades que pode ser mais ou menos redistributiva de acordo com a sociedade.

⁵ LUHMANN, Niklas. *Sociologia do direito I*. Tradução de Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1983. p. 110 e 115. Assevera o autor que: “a normatização dá continuidade a uma expectativa, independentemente do fato de que ela de tempos em tempos venha a ser frustrada. Através da institucionalização o consenso geral é suposto, independentemente do fato de não existir uma aprovação individual. (...) O direito não é primariamente um ordenamento coativo, mas sim um alívio para as expectativas. O alívio consiste na disponibilidade de caminhos congruentemente generalizados para as expectativas, significando uma eficiente indiferença inofensiva contra outras possibilidades, que reduz consideravelmente o risco de expectativa contrafática” (sem grifo no original).

Em seguida, buscar-se-á comprovar a inexequibilidade⁶ da mencionada lei tributária fluminense (Lei nº 4.135/2003), constatação que independe da tese jurídica adotada para justificar a natureza e a forma como o direito se realiza e a despeito de a norma em tela ter sido formalmente declarada constitucional pelo STF. Nesse sentido, procurar-se-á demonstrar que a *racionalidade matemática* impõe *limite objetivo intransponível* à produção e aplicação do direito, qualquer que seja a tese utilizada pelo formulador ou aplicador da norma jurídica, isto é, seja uma concepção *jusnaturalista* ou positivista, em qualquer de suas vertentes.

Cumprir destacar, ainda, que a questão em tela repercute de forma direta no âmbito da disciplina jurídica da administração pública, na medida em que a atividade realizada pela autoridade administrativa responsável pela constituição do crédito tributário é vinculada à lei,⁷ sob pena de responsabilidade funcional, sendo, na hipótese em comento, uma norma declarada conforme a Constituição pelo STF, a despeito de sua absoluta inexequibilidade.

Apesar de não ser objeto central do presente trabalho, a partir das conclusões alcançadas ao seu final, também será possível inferir quais são as principais distinções entre a interação do direito e a *racionalidade matemática*, de um lado, e a correlação do plano jurídico e a *racionalidade econômica*, de outro. De fato, este artigo estabelece o marco inicial desse estudo comparativo, na medida em que, a partir das conclusões dele extraídas, constatar-se-á que inexistente qualquer grau de liberdade para o legislador e aplicador do direito no que tange aos contornos e limites impostos pela *razão matemática*, da mesma forma como ocorre com as restrições e condicionantes impostas pelas *leis da física*, as quais não podem ser subvertidas pela vontade humana expressa pelas normas jurídicas.

A seu turno, a interface entre o direito e a *racionalidade econômica* se caracteriza por sua diversidade, isto é, o grau de liberdade (ou de rigidez)

⁶ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999. p. 24. Ensina o consagrado autor que “uma norma que proibisse uma ação necessária ou ordenasse uma ação impossível seria *inexequível*”. Conforme será demonstrado posteriormente, a exequibilidade da norma jurídica é pressuposto à sua aplicação, isto é, consubstancia mais um plano de análise do direito posto, ao lado da sua existência, validade e eficácia.

⁷ Dispõe o art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, designado como Código Tributário Nacional (CTN) pelo art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967: “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

do formulador e aplicador da norma depende do campo jurídico objeto do estudo. Dito de outra forma, a margem ou espaço de atuação livre conferido ao criador e aplicador do direito varia de acordo com a matéria objeto da disciplina jurídica. No campo tributário, por exemplo, a *racionalidade e a capacidade econômica* estabelecem *requisitos necessários* à produção e aplicação da norma jurídica. Por sua vez, no âmbito do *direito financeiro* e na seara do *direito privado* a *racionalidade econômica* estabelece *parâmetros* objetivos a serem desejavelmente utilizados pelo legislador e aplicador da norma jurídica, porém não são intransponíveis *prima facie*, como é o caso da *racionalidade matemática*. Essas distinções se expressam, em especial, nas diferenças em relação à (im)possibilidade de aplicação da norma jurídica, seja ela proveniente de decisão judicial ou não. De fato, malgrado as razões econômicas também consubstanciarem limites objetivos em dado momento do tempo, em termos agregados numa sociedade,⁸ elas são aparentemente passíveis de inobservância no campo das finanças públicas, pelo menos no curto prazo,⁹ tendo em vista a sua exequibilidade jurídica.

Nesses termos será possível constatar, em seus contornos mais relevantes, as diferenças essenciais entre as distorções causadas no funcionamento dos mercados e no sistema de distribuição de funções estatais de um lado, em especial nas hipóteses em que os poderes do Estado potencializam a subversão da racionalidade econômica, e, de outro lado, a absoluta inexecuibilidade jurídica de uma lei que contraria a racionalidade matemática, não obstante ter sido formalmente declarada constitucional pelo STF.

2. O caso concreto

A Lei nº 2.657, de 26 de dezembro de 1996, que institui o ICMS no estado do Rio de Janeiro, estabelece, no inciso VI, do art. 14, a alíquota de 37% (trinta e sete por cento) em operação interna, interestadual destinada a consumidor

⁸ O estágio tecnológico em dado momento do tempo, de um lado, combinado com a limitação dos denominados fatores de produção (terra, capital, trabalho, empreendedorismo etc.), de outro, estabelece a escassez de recursos em todas as sociedades, o que constitui a base fundamental das limitações de natureza econômica para atender as demandas ilimitadas em uma sociedade capitalista marcadamente consumista.

⁹ A efetividade concreta, no longo prazo, da norma jurídica dissonante da racionalidade econômica, dependerá de múltiplos fatores: de natureza política, econômica e social, tais como os denominados saltos tecnológicos (os paradigma técnicos), a sustentação política do governo etc.

final não contribuinte, e de importação, com “arma e munição, suas partes e acessórios”. Entretanto, em 2003 foi editada a Lei nº 4.135, de 18 de agosto de 2003, a qual prevê, em seu artigo 1º, a adoção de alíquota de 200% (duzentos por cento), nos seguintes termos:

Art. 1º — A alíquota do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação — ICMS incidente sobre operação interna, interestadual destinada a consumidor final não contribuinte, e de importação, tendo por objeto arma de fogo e munição, suas partes e acessórios, passa a ser de 200% (duzentos por cento). (sem grifo no original)
Parágrafo único — Não se aplicam as disposições previstas no “caput” quando as operações, tendo por objeto armas de fogo e munições, suas partes e acessórios, forem destinadas às forças armadas, ao sistema penitenciário e às entidades ligadas ao sistema nacional de desporto, bem como aos órgãos de segurança pública da União, dos Estados e do Distrito Federal, definidos no art. 144 da Constituição Federal, permanecendo, para essa finalidade, a alíquota vigente.

Considerando o exposto, mas tendo em vista tão somente as denominadas limitações constitucionais ao poder de tributar expressamente fixadas no ordenamento jurídico positivo, matéria a ser abordada posteriormente (seção 4), um deputado estadual fluminense promoveu Ação de Representação por inconstitucionalidade em face da Constituição do Estado do Rio de Janeiro.¹⁰ No bojo da mencionada ação arguiu-se, perante o Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro (TJ-RJ), que a indigitada Lei nº 4.135/2003 violaria a Constituição do Estado, nos termos do art. 196, IV e V, ao fixar percentual de alíquota do ICMS que ultrapassaria os limites permitidos pelo texto constitucional, haja vista a alegada violação aos *princípios do não confisco* e da *vedação às limitações ao tráfego de bens*. Segundo o autor da Ação, a mencionada situação caracterizaria não apenas afronta à norma expressa do texto da Constituição Estadual, como também da Carta Constitucional de 1988, *ex vi* de seu art. 150, IV e V.

¹⁰ BRASIL. Poder Judiciário. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. *Processo nº 0012000-28.2003.8.19.0000 (2003.007.00110) de Representação de Inconstitucionalidade*. Rel. des. Luiz Eduardo Rabello. Julgamento em 12-8-2009. Rio de Janeiro. Disponível em: <www.tjrj.jus.br>. Acesso em: 13 out. 2011.

Ao enfrentar a questão, o Tribunal de Justiça fluminense decidiu, conforme revela a ementa abaixo transcrita, no sentido da inconstitucionalidade da norma *supra* mencionada:¹¹

Representação por inconstitucionalidade de lei estadual frente à Constituição do Estado. Competência do Tribunal de Justiça. Art. 161, inc. IV, letra “a” da Carta Estadual. Representação formulada por Deputado Estadual. Legitimidade. Art. 162 da Constituição Estadual. Lei Estadual que eleva para 200% a alíquota do ICMS incidente sobre as operações tendo por objeto armas de fogo, munições, suas partes e acessórios. Elevação com o evidente objetivo de restringir comércio legal. Elevação desmedida de alíquota de imposto estadual *a caracterizar confisco e a estabelecer limitações ao tráfego de bens*. Inconstitucionalidade flagrante frente às normas constantes dos incisos IV e V do artigo 196 da Constituição Estadual. Procedência da representação. (Grifo não existente no original)

Da leitura da ementa em tela verifica-se que o Órgão Especial, do TJ-RJ, utilizou como premissa argumentativa à declaração de inconstitucionalidade exclusivamente a violação aos princípios do não confisco e da vedação ao tráfego de bens, os quais consubstanciam — repise-se — óbices constitucionais limitadores do poder de tributar juridicamente positivados.

A rigor, de acordo com a sistemática processual brasileira, em sede de Ação de Representação de Inconstitucionalidade, havendo inconformismo de uma das partes em relação ao conteúdo do *decisum*, bem como alegação de que tal ato decisório feriu a Constituição da República Federativa, cabe a interposição de Recurso Extraordinário à Corte Máxima de Justiça, o STF, o qual decide a questão de forma definitiva, nos termos do art. 102, III, *a*, do mencionado texto constitucional. No caso sob exame, isto é, da referida Ação de Inconstitucionalidade Estadual, o Governo do Estado do Rio de Janeiro, discordando da indigitada decisão do TJ fluminense, por meio da Procuradoria Geral do Estado, manejou o referido Recurso Extraordinário, apresentando argumentos no sentido da constitucionalidade do texto normativo (a Lei nº 4.135/2003, que estabelece a alíquota de 200% para o ICMS incidente sobre as operações tendo por objeto armas de fogo, munições, suas partes e

¹¹ *Ibidem*.

acessórios). Nesse sentido, arguiu que o provimento judicial teria afrontado algumas normas constitucionais, entre elas estariam os arts. 5º, *caput*,¹² e 144¹³ da Carta Constitucional de 1988, e que o diploma normativo contestado não teria o condão ou a finalidade de arrecadação, ao revés, estar-se-ia visando à intervenção na realidade social, conforme explicitado no relatório do Acórdão do RE 589-216/RJ.¹⁴

Nessa trilha, a questão chegou ao STF, tendo sido relator do feito em tela o ex-ministro Eros Grau, que em seu voto pronunciou-se pelo provimento do Recurso Extraordinário interposto pelo Governo do Estado do Rio de Janeiro, o que implica dizer que o ilustre julgador da Corte Suprema decidiu pela constitucionalidade da normativa estadual contestada, anulando por completo o acórdão prolatado pelo Tribunal *a quo*, que decidira pela inconstitucionalidade do indigitado texto, conforme se extrai de sua decisão:¹⁵

Ementa: (...). 7. O recurso merece prosperar, tendo em vista que a incidência, no caso, atende ao requisito da seletividade, que lhe confere caráter extrafiscal. O tributo cumpre, na espécie, função extrafiscal; visa a desestimular a compra de armas de fogo e munições, suas partes e acessórios. 8. A jurisprudência do Supremo fixou-se no sentido de ser idôneo o uso do “caráter extrafiscal que pode ser conferido aos tributos, para estimular conduta por parte do contribuinte, sem violar os princípios da igualdade e da isonomia”.

Com o trânsito em julgado dessa decisão monocrática, no âmbito do STF, tornou-se insubsistente o transcrito acórdão do Órgão Especial do TJ-RJ o qual, por unanimidade de votos, havia acolhido a representação de inconstitucionalidade para declarar a inconstitucionalidade da Lei Estadual nº 4.135/2003, sob o fundamento de que a norma fixava “alíquota de imposto estadual a caracterizar confisco e a estabelecer limitações ao tráfico de bens”.

¹² CRFB/88, “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 (...)”.

¹³ CRFB/88, “Art. 144. A segurança pública, dever do Estado, direito e responsabilidade de todos, é exercida para a preservação da ordem pública e da incolumidade das pessoas e do patrimônio, através dos seguintes órgãos”.

¹⁴ BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 589216/RJ*. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 10 out. 2011.

¹⁵ *Ibidem*.

Pelo exposto, ao menos em tese, tornar-se-ia obrigatória a aplicação da mencionada alíquota de 200%, desde a data do início de vigência da lei estadual de 2003, que foi, posteriormente, formalmente declarada compatível com a Constituição da República Federativa pela Suprema Corte de Justiça pátria. Assim, no plano jurídico formal não haveria qualquer obstáculo à produção dos efeitos da alíquota majorada. Ao contrário, de acordo com o ordenamento jurídico brasileiro, além do dever do contribuinte de calcular e pagar o imposto com base na alíquota de 200%, o Fisco do Estado do Rio de Janeiro estaria obrigado a exigir o ICMS nos termos da lei, sob pena de responsabilidade funcional, tendo em vista o exercício de atividade vinculada à lei que realiza a autoridade administrativa responsável pela constituição do crédito tributário, consoante o disposto no transcrito parágrafo único, do art. 142, do Código Tributário Nacional (ver nota de rodapé 7).

Uma vez apresentado o caso concreto, por meio do qual foi declarada a constitucionalidade da lei estadual pelo STF, importante introduzir, apenas em seus aspectos gerais, tendo em vista o objetivo traçado no presente artigo, as principais correntes do pensamento jurídico ao longo da história ocidental, o que auxiliará o exame das principais — e diferentes — concepções usualmente utilizadas para explicar a natureza e correlação do direito com as demais ciências naturais e sociais.

3. Linhas gerais das principais correntes do pensamento jurídico

O pensamento sistemático pressupõe e induz — ou conduz — uma concepção que enaltece a unidade e a coerência do direito, ao passo que a corrente culturalista desqualifica o caráter harmonioso e unitário das superestruturas normativas, para realçar suas características fragmentárias e voltadas para a solução de problemas estanques, consoante aponta Francisco Amaral:¹⁶

O sistema jurídico, embora apresentando características de unidade, plenitude e coerência, não pode ser considerado, todavia, como produto de puras conexões lógicas, deduzidas de princípios fundamentais harmonicamente dispostos, de modo estático e fechado. Deve ser concebido como uma totalidade social e dinâmica, suficientemente aberta para acolher os problemas que se renovam, sem prejuízo da sua

¹⁶ AMARAL, Francisco. *Direito civil*. Introdução. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 76.

ordenação sistemática. A ideia de sistema é, assim, objeto de crítica e de contestação, havendo filósofos até que consideram “inteiramente superada”. **Para a corrente culturalista, que vê o saber, filosófico e jurídico, gravitando em torno de problemas e não de sistemas, o pensamento sistemático, particularmente o de sistema fechado, axiomático-dedutivo, estaria sendo superado pelo pensamento problemático, para o qual o direito é e permanece como uma técnica de solução de problemas.**

Ao contrário de Hans Kelsen¹⁷ e Norberto Bobbio,¹⁸ diversos autores contestam a aplicabilidade generalizada do dogma da *unidade da ordem jurídica* caracterizadora da modernidade franco-germânica do século XVIII. Existem diversas entidades, organizações sociais e órgãos reguladores que são reconhecidos como ordenamentos jurídicos derivados e parciais, sendo possível encontrar exemplos reais de contradições intersistêmicas dentro do mesmo ordenamento ou casos concretos de estruturas normativas à margem do sistema jurídico estatal formal. Nessa linha, Tony Posser,¹⁹ ao se referir ao direito público inglês, do século XIX, revela que o mesmo era:

¹⁷ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 247. “A ordem jurídica não é um sistema de normas jurídicas ordenadas no mesmo plano, situadas umas ao lado das outras, mas é uma construção escalonada de diferentes camadas ou níveis de normas jurídicas. A sua unidade é produto da conexão de dependência que resulta do fato de a validade de uma norma, que foi produzida de acordo com outra norma, se apoiar sobre essa outra norma, cuja produção, por sua vez, é determinada por outra; e assim por diante, até abicar finalmente na norma fundamental — pressuposta. A norma fundamental — hipotética, nestes termos — é, portanto, o fundamento de validade último que constitui a unidade desta interconexão criadora.”

¹⁸ BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 10. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999. p. 48-50. “A complexidade do ordenamento, sobre o qual chamamos a atenção até agora, não exclui sua unidade. Não poderíamos falar de ordenamento jurídico se não o tivéssemos considerado algo unitário. Que seja unitário um ordenamento simples, isto é, um ordenamento em que todas as normas nascem de uma única fonte, é facilmente compreensível. Que seja unitário um ordenamento complexo, deve ser explicado. Aceitamos aqui a teoria da construção escalonada do ordenamento jurídico, elaborada por Kelsen. Essa teoria serve para dar uma explicação da unidade de um ordenamento jurídico complexo. Seu núcleo é que as normas de um ordenamento não estão todas no mesmo plano. Há normas superiores e normas inferiores. As inferiores dependem das superiores. Subindo das normas inferiores àquelas que se encontram mais acima, chegamos a uma norma suprema, que não depende de nenhuma norma superior, e sobre a qual repousa a unidade do ordenamento. Essa norma suprema é a norma fundamental. Cada ordenamento tem uma norma fundamental. É essa norma fundamental que dá unidade a todas as outras normas, isto é, faz das normas espalhadas e de várias proveniências um conjunto unitário que pode ser chamado de ‘ordenamento’.”

¹⁹ POSSER, Tony. *Law and regulators*. Oxford: Clarendon Press. 1997. p. 34.

complexo, contraditório e efêmero — nada simples, integrado ou autoritariamente estabelecido. Importantes decisões eram tomadas por pessoas que não eram juízes, respondendo a regras que não eram feitas pelo Parlamento, valendo-se de estruturas e procedimentos que não eram derivados ou efetivamente sujeitos àqueles do sistema legal formal.

Além dessas divergências quanto à unidade e coerência sistêmica do âmbito jurídico, as escolas do direito (ou jurídicas) têm sido tradicionalmente subdivididas em dois grandes grupos: as escolas moralistas do direito (direito natural ou *jusnaturalismo*) e as escolas positivistas.

As escolas moralistas do direito sustentam que o direito é preestabelecido por “leis”; essas não são necessariamente aquelas compreendidas em códigos ou elaboradas pelo Estado, por meio de um processo legislativo, mas sim as decorrentes dos “valores, princípios, obrigações e também as regras da própria natureza, que influenciam a vida do homem em sociedade”, conforme elucida Ana Lucia Sabadell.²⁰ Para estas escolas — as quais traduzem variadas vertentes de pensamento, ex., o *jusnaturalismo* grego, a escola medieval ou teológica e a escola do direito natural racional —, o direito natural pode ser concebido a partir de pelo menos duas perspectivas: a uma, “o direito natural é algo dado, inscrito na ‘natureza das coisas’,”²¹ e independe do juízo que o homem possa ter sobre o mesmo;²² a duas, o direito natural compreende um conjunto de normas justas, as quais devem integrar o direito positivo criado pela racionalidade humana”.

A escola do direito natural racional — uma das perspectivas da corrente moralista do direito, desenvolvida entre os séculos XVI e XVIII e destacando-se

²⁰ SABADELL, Ana Lucia. *Manual de sociologia jurídica*: introdução a uma leitura externa do direito. 4. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 24-25.

²¹ Ibidem, p. 25. Conforme explica a estudiosa, o termo *natureza das coisas* anuncia que “quando há uma dúvida, um conflito ou um problema, a atitude a tomar é a de observar a situação e desta surgirá, de modo natural a resposta”. Essa linha de raciocínio contrapõe-se à visão do método de subsunção do fato à norma, amplamente utilizado ainda nos dias atuais em razão da força do positivismo normativista.

²² Ibidem, p. 22. A autora traz um exemplo desta afirmação: “uma regra de direito natural é que só as mulheres são capazes de engravidar e, após o parto, produzir leite materno. Mesmo que os homens não se conformassem com esta regra, até o presente momento não existe possibilidade de que uma pessoa do sexo masculino possa engravidar” e produzir leite, pelo menos pelo método natural. Com o avanço da tecnologia na área biomédica, por outro lado, a afirmativa fica condicionada ao caráter naturalístico da afirmativa.

como seus fundadores Hugo Grotius,²³ Gottfried Wilhelm Leibniz²⁴ e Immanuel Kant²⁵ — desempenhou papel significativo para mudança radical dos paradigmas até então vigentes relativamente aos fundamentos do direito. Com efeito, nesse período iniciava-se o ciclo do desenvolvimento da economia capitalista, o que trouxe reflexos no plano político, social e bem assim da própria ciência. Nessa toada, afirma Ana Lucia Sabadell²⁶ que, para o pensamento racionalista:

o direito constitui uma ordem preestabelecida, decorrente da natureza do homem e da sociedade. O acesso ao direito não pode ser, porém, oferecido por meio de textos ou tradições “sagradas”, como sustentava a escola teológica. O uso da razão humana é o único meio adequado para descobrir os fundamentos da ordem jurídica natural.

Da escola racionalista natural é possível extrair a ideia de que tanto o homem como os saberes em geral, e, em particular, o direito, encontram seus limites na racionalidade.

Em contraponto às escolas moralistas do direito, as *escolas positivistas* também se projetam em diversas vertentes, como: as *teorias positivistas centradas na legislação* (Thomas Hobbes, Jean-Jacques Rousseau, Hans Kelsen) e *teorias positivistas centradas na aplicação do direito* (jurisprudência dos interesses, realismo jurídico e escolas positivistas de caráter sociológico). Há, entretanto, um elemento comum que aproxima todas as linhas de pensamento dessas

²³ Jurista holandês, considerado o fundador do direito internacional e do jusnaturalismo moderno. Ver BIBLIOTECA virtual de direitos humanos. Universidade de São Paulo (USP). Disponível em: <www.direitoshumanos.usp.br>. Acesso em: 10 out. 2011.

²⁴ O pensador alemão defendia a relação entre o direito e a moral “bem como o caráter onicompreensivo da justiça, admitindo a existência de vários graus do bem: num primeiro grau, equivalente ao *honeste vivere*, temos aquilo que ele considera a justiça universal, em relação com Deus e correspondente à piedade, abrangendo todas as virtudes e tendo por fim a salvação. Num segundo grau, correspondente ao *suum cuique tribuere*, surge a justiça distributiva, em relação com a humanidade, correspondente à *equitase* identificando-se com a caridade. Num terceiro grau, correspondente ao *neminem laedere*, temos o direito em sentido estrito, a relação com a sociedade política”, esclarece José Rodrigues Coelho. Disponível em: <<http://farolpolitico.blogspot.com>>. Acesso em: 10 out. 2011.

²⁵ KANT, Immanuel. *A metafísica dos costumes*. Tradução de Edson Bini. Bauru: Edipro, 2003. p. 73-74. Para o pensador, o conceito de direito consubstancia “a soma das condições sob as quais a escolha de alguém pode ser unida à escolha de outrem de acordo com uma lei universal de liberdade”. Vale realçar que, para ele, a liberdade era o único direito natural.

²⁶ Sabadell, *Manual de sociologia jurídica*, op. cit., p. 27.

múltiplas correntes positivistas: a defesa do direito como uma construção histórica e política de uma coletividade.²⁷

Na vertente das *teorias positivistas centradas na legislação*, Thomas Hobbes apregoava a importância da criação de um pacto social (figura de Estado) para disciplinar a conduta humana, porquanto acreditava que o “estado de natureza” — no qual os homens viviam sem regras universais para disciplinar suas condutas — gerava desordem constante e insegurança, pois na ânsia de defenderem seus interesses particulares os homens acabavam deflagrando uma situação de constante estado de guerra. Em sua obra *O leviatã* pontuava o pensador:²⁸

Diz-se que um Estado foi instituído quando uma multidão de homens concordam e pactuam, cada um com cada um dos outros, que a qualquer homem ou assembleia de homens a quem seja atribuído pela maioria o direito de representar a pessoa de todos eles (ou seja, de ser seu representante), todos sem exceção, tanto os que votaram a favor dele como os que votaram contra ele, deverão autorizar todos os atos e decisões desse homem ou assembleia de homens, tal como se fossem seus próprios atos e decisões, a fim de viverem em paz uns com os outros e serem protegidos dos restantes homens. *É desta instituição do Estado que derivam todos os direitos e faculdades daquele ou daqueles a quem o poder soberano é conferido mediante o consentimento do povo reunido.* (sem grifo no original)

Para o filósofo inglês,²⁹ a vida em sociedade exigia a existência de um ente — ainda que fictício como o Estado — para estabelecer regras gerais com vistas a proteger os direitos naturais dos homens, impondo-lhes limites quanto ao seu exercício, bem como sanções em caso de abusos. Verifica-se aí a função social das leis,³⁰ as quais, no dizer de Jean-Jacques Rousseau,³¹ compreendem “as condições da associação civil”.

²⁷ Ibidem, p. 34.

²⁸ HOBBS, Thomas. *O leviatã: matéria, forma e poder de um estado eclesiástico e civil*. Tradução de João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. p. 61. Disponível em: <www.jusoperandi.blogspot.com>. Acesso em: 9 maio 2011.

²⁹ Hobbes. *O leviatã*, op. cit., p. 61.

³⁰ Ver DE CARLI, Ana Alice. *Bem de família do fiador e o direito humano fundamental à moradia*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 64-65.

³¹ ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Do contrato social*. Tradução de Pietro Nassetti. 3. ed. São Paulo: Martin Claret, 2010. p. 45.

Ainda no âmbito da concepção das *teorias positivistas centradas na legislação*, Hans Kelsen, em sua *Teoria pura do direito*, procurou afastar a moral do direito, para melhor realizar o objeto da ciência jurídica, que são as normas jurídicas. Sua teoria rejeita a ideia de que o direito é, por essência, moral, pois as próprias noções de “bom” ou “mau” podem, de acordo com as normas jurídicas, receber nuances específicas. Para o filósofo,³² a “exigência de uma separação entre Direito e Moral, Direito e Justiça, significa que a validade de uma ordem jurídica positiva é independente desta Moral absoluta, única válida, da Moral por excelência”. Parece não haver dúvida de que a intenção do jurista e filósofo austríaco era desenvolver uma tese na qual o direito deveria ser estudado, na medida do possível, separadamente dos outros saberes (ciências), malgrado contemplasse a vinculação entre eles. Nesse sentido, explica:³³

(...) a jurisprudência tem se confundido com a psicologia e a sociologia, com a ética e a teoria política. Esta confusão pode porventura explicar-se pelo fato de estas ciências se referirem a objetos que indubitavelmente têm estreita conexão com o Direito. Quando a Teoria Pura empreende delimitar o conhecimento do Direito em face destas disciplinas, fá-lo não por ignorar ou, muito menos, por negar essa conexão, mas porque intenta evitar um sincretismo metodológico que obscurece a essência da ciência jurídica e dilui os limites que lhe são impostos pela natureza do seu objeto.

O direito positivo, para Hans Kelsen, funda-se em proposições preestabelecidas, que delimitam juridicamente as situações concretas que o direito reconhece como relevantes, é o que ele intitula de *dever-ser*, o qual traduza ideia de direito posto. A partir dessa formulação muitas teses foram criadas, tendo havido durante muito tempo grande difusão da concepção da completude do ordenamento jurídico para a solução dos casos concretos e precisão do conteúdo e alcance das normas.

Hodiernamente, o positivismo clássico, fundado no método de subsunção do fato à norma,³⁴ tem sido objeto de críticas pela doutrina e jurisprudência,

³² KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 75.

³³ *Ibidem*, p. 1.

³⁴ Usera Canosa, citado por Eros Roberto Grau, aponta que a “subsunção implica apreciar-se como, da generalidade de um dever-ser, de suas ‘implicações gerais’, são obtidas as proposições concretas desse dever-ser. Ultimear essa operação é aplicar o direito; sua mecânica está fundada

em especial em razão das incontornáveis lacunas normativas, da inafastável ambiguidade da linguagem por meio da qual se expressam as normas jurídicas e bem assim da adoção de cláusulas gerais e conceitos jurídicos indeterminados. Nesse sentido, Eros Roberto Grau³⁵ argumenta que o direito é *alográfico*, uma vez que “o texto normativo não se completa no sentido nele impresso pelo legislador” e aduz que “a ‘completude’ do texto somente é atingida quando o sentido por ele expressado é produzido, como nova forma de expressão, pelo intérprete”. Em outras palavras: texto e norma são coisas distintas. O texto limita-se em si mesmo, enquanto a norma é flexível, muda no decorrer do tempo, adaptando-se a novas situações fáticas enfrentadas pelo hermenêuta. Assim, pondera o autor em tela:³⁶ “a norma encontra-se em estado de potência involucrada no texto e o intérprete a desnuda”. Hans-Georg Gadamer,³⁷ por sua vez, propõe uma nova hermenêutica amparada na filosofia da linguagem, cujos elementos basilares são a linguagem, a existência e a facticidade. Nesse sentido, admite-se uma interpretação jurídica, na qual o mundo concreto e o direito não estão mais separados do intérprete, havendo uma sinergia entre a realidade dos fatos e o mundo do direito.

Outra corrente da *escola positivista do direito* é a *teoria positivista centrada na aplicação do direito*, a qual possui três vertentes básicas: a jurisprudência dos interesses, o realismo jurídico e a visão sociológica. Repise-se, não há intenção neste estudo de examinar com profundidade os fundamentos filosóficos do direito; busca-se tão somente realçar alguns aspectos relevantes para o deslinde da questão nuclear que gira em torno do direito posto, do pressuposto oriundo da interpretação e dos limites fixados pela racionalidade, tendo como objetivo a análise de um caso prático.

A *jurisprudência dos interesses*³⁸ (vertente da corrente positivista vinculada à aplicação do direito) — que se contrapõe à *teoria da jurisprudência dos conceitos*

em um silogismo: a premissa maior é o texto normativo, a premissa menor são os pressupostos de fato e consequência jurídica”. In: GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação do direito*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 71.

³⁵ Grau, *Ensaio e discurso sobre a interpretação do direito*, op. cit., p. 2-7.

³⁶ *Ibidem*, p. 7.

³⁷ GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método II*. 4. ed. Tradução de Enio Paulo Giachini; revisão da tradução de Marcia Sá Cavalcante Schuback. Petrópolis: Vozes, 2009.

³⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, interpretação e elisão tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p. 8-10. A jurisprudência de interesses é fruto de uma oposição ao formalismo jurídico da jurisprudência dos conceitos, que lhe antecedeu. Conforme acentua o autor, a jurisprudência de conceitos, a qual se desenvolveu no século XIX, fundava-se em uma concepção extremamente formalista, tendo introduzido a ideia de segurança jurídica como princípio norteador das relações jurídicas, além de alçar o princípio da legalidade ao patamar de pilar basilar de todo o sistema jurídico.

— surgiu no final do século XIX, tendo como fundador o alemão Philip Heck. Comparando as duas correntes, informa Karl Larenz:³⁹

Enquanto a orientação anterior, a Jurisprudência dos conceitos, limita o juiz à subsunção lógica da matéria de fato nos conceitos jurídicos – e, nessa conformidade, concebe o ordenamento como um sistema fechado de conceitos jurídicos (...) –, a Jurisprudência dos interesses tende, ao invés, para o primado da indagação da vida e da valoração da vida.

Ainda, no tocante à Jurisprudência de Interesses, preceitua Alexandre Araujo Costa:⁴⁰

(...) ao agregar o normativismo ao discurso finalístico, essa concepção não propunha uma análise autônoma dos interesses sociais, mas encarava um estudo dos interesses como parte de um método adequado de interpretação das leis. Tratava-se, pois, de uma teoria dogmática interpretativa que se propunha a levar em consideração os interesses sociais, e não propriamente uma teoria sociológica. Portanto, frente a um caso concreto, a jurisprudência dos interesses não remete diretamente à pesquisa sociológica, mas à ponderação de acordo com critérios de avaliação explícita ou implicitamente contidos na lei.

A teoria da jurisprudência de interesses⁴¹ sinaliza no sentido de que o intérprete deve, além de considerar o direito posto, examinar as circunstâncias de fato de cada caso concreto, o que se harmoniza com o disposto na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro,⁴² em seu art. 5º, que dispõe:

³⁹ LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 64-65.

⁴⁰ COSTA, Alexandre Araujo. *Hermenêutica jurídica*. Disponível em: <www.arcos.org.br/autor/alexandre-araujo-costa>. Acesso em: 6 ago. 2011.

⁴¹ GUASTI, Rogério Wanderley. *A evolução da Hermenêutica: as bases de uma justiça tributária*. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br>>. Acesso em: 8 ago. 2011. Cabe mencionar aqui outra teoria que tem recebido atenção hodiernamente é a denominada jurisprudência dos valores. Segundo o autor, essa vertente de pensamento “rompeu com o positivismo, tanto o de origem normativista da Jurisprudência dos Conceitos, quanto o de cunho sociológico da Jurisprudência dos Interesses, reaproximando o direito e a moral, com o resgate da ideia de justiça”.

⁴² BRASIL. Poder Legislativo. *Lei nº 12.376 de 30 de dezembro de 2010*. Publicada no *Diário Oficial da União* no dia 31 de dezembro de 2010. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 9 ago. 2011. Este novo diploma normativo alterou a ementa do Decreto-Lei nº 4.657/1942, que dispõe sobre as regras de aplicação do direito; antes denominada de Lei de Introdução do Código Civil Brasileiro.

“na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum”.

Essas múltiplas correntes, positivistas ou jusnaturalistas, conduzem a diferentes percepções relativamente ao modo como o direito opera e bem assim quanto à sua correlação com o plano não jurídico. Na mesma linha, essas distintas concepções implicam conformações diversas e amplitudes distintas quanto à atribuição de funções a cada um dos denominados poderes da República. Da mesma forma, divergências ocorrerão em relação aos limites e os contornos possíveis no que se refere à produção e interpretação da norma jurídica, o que implica maior ou menor grau de liberdade ao legislador e ao aplicador do direito, matéria a ser retomada nas considerações finais.

Feita essa pequena digressão acerca da *ratio essendi* do direito e das principais linhas de pensamento jurídico ao longo da história, apresentar-se-á no próximo capítulo a disciplina jurídica subjacente ao caso concreto já apresentado, o que envolve a discussão acerca da base de cálculo e da alíquota do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação — ICMS aplicáveis às armas e munições no estado do Rio de Janeiro. Nesse momento será necessário examinar a diferença entre a apuração e determinação do imposto incluído ou não em sua própria base de cálculo, o que permitirá o aprofundamento do exame das limitações impostas pela racionalidade matemática à produção e realização do direito. Considerando que o caso concreto já apresentado envolve o exercício de um dos poderes do estado, faz-se necessário iniciar o exame da matéria por meio da análise da imposição dos tributos à luz das denominadas Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar juridicamente positivadas.

4. Do paradigma casual concreto no contexto do poder de tributar limitado pela razão matemática

O poder estatal manifesta-se em diversos planos, sendo usualmente qualificado e distribuído em: poder judicante, poder legiferante, poder de administrar, poder de polícia (por meio do qual se manifesta o intervencionismo na ordem econômico-social e na propriedade), poder de punir e poder tributário.

Segundo Norberto Bobbio,⁴³ o poder “é uma relação entre dois sujeitos onde um impõe ao outro sua vontade e lhe determina, mesmo contra vontade, o comportamento”.

No entanto, o imposto exigido no estado democrático de direito deve ser concebido não como uma simples manifestação do poder estatal, conforme salienta José Casalta Nabais:⁴⁴ “como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o Estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes um contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em Estado fiscal”.

Independentemente de qual seja a concepção adotada, o exercício do poder de tributar realiza-se sob a constante tensão que é subjacente a toda e qualquer relação de direito público, isto é, de um lado, o caráter impositivo com o qual se reveste o poder estatal e, de outro, as liberdades individuais do cidadão. Da mesma forma que a autoridade pública tem o poder-dever de exercer as atividades de sua competência para garantir o atingimento do bem comum (financiamento da atividade do Estado), sem cometer arbitrariedades ou desvios, o contribuinte, cujo patrimônio deve ser protegido contra os possíveis excessos estatais, precisa agir de boa-fé, pagando os tributos de acordo com sua real capacidade econômica, sem a utilização de planejamentos tributários abusivos. Dito de outra maneira: a relação jurídica tributária enfeixa múltiplos direitos e deveres para todas as partes envolvidas nas diversas fases da tributação, posto ter como objeto prestações indispensáveis à vida em comunidade sob um Estado fiscal.

É possível visualizar com mais clareza o poder estatal a partir do denominado Estado Moderno, em que a noção de supremacia do poder do Estado dentro dos limites de seu território caracteriza “um único poder com autoridade originária”, ensina Celso Ribeiro Bastos⁴⁵, que identifica a *soberania do Estado como fundamento do poder de tributar*. No período medieval, a ideia de supremacia de uma pessoa ou ente político era praticamente inexistente, porquanto nesta época havia multiplicidade de entidades com poderes originários, como: “o Papa, o Sacro Império Romano-Germânico, os reis, a nobreza feudal, as cidades e as corporações de artes e ofícios, todos pretendiam

⁴³ BOBBIO, Norberto. *O significado clássico e moderno de política*. Curso de Introdução à ciência política. Brasília: Universidade de Brasília, 1982. v. 7, p. 12.

⁴⁴ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1978. p. 679.

⁴⁵ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 5. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 99.

exercer competência não derivadas de outrem, o que era o mesmo que dizer que não se reconhecia reciprocamente nenhuma soberania”, preleciona ainda Celso Ribeiro Bastos.⁴⁶

Aliás, foi com Jean Bodin,⁴⁷ em sua obra *Les six livres de la Republique*, no século XVI, que surgiu a primeira noção de soberania, no bojo da qual o autor defendia a ideia de supremacia do poder monárquico. No século XVI, na Europa, os reis passaram a impor seu poder dentro do espaço geográfico de seus reinados, afastando, dessa forma, qualquer ingerência do Papado ou do Império Romano-Germânico.⁴⁸

Na realidade, vários são os fundamentos doutrinários a embasar a legitimidade do poder de tributar, bem como a justificar os limites ao exercício desse poder estatal. A partir de uma visão clássica, por exemplo, *a prerrogativa para impor o tributo decorreria da própria soberania do Estado*,⁴⁹ conforme já salientado. Em linha de pensamento diversa, partindo-se de premissas do constitucionalismo contemporâneo, pode-se sustentar que o poder de tributar surge a partir da *abertura permitida pelos próprios direitos humanos fundamentais*. A esta última corrente se filia Ricardo Lobo Torres,⁵⁰ que, ao discorrer sobre o poder de tributar, aponta a liberdade como elemento delimitador na criação de tributos e — amparado na ideia de justiça a partir da teoria dos direitos humanos fundamentais — preleciona que “o poder de tributar nasce no espaço aberto pelos direitos humanos e por eles é totalmente limitado”. Nesses termos, o estudo moderno do direito tributário direciona-se com grande ênfase para uma compreensão humanista da tributação, na medida em que os *direitos humanos* são, ao mesmo tempo, *fundamento e limite ao poder de tributar*.

As duas posições expostas quanto aos fundamentos do poder de tributar (decorrência da própria soberania do Estado ou do espaço aberto pelos direitos humanos) projetam-se também sobre as diferentes concepções por meio das quais as denominadas limitações constitucionais ao poder de tributar podem

⁴⁶ Ibidem, p. 99.

⁴⁷ DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos da teoria geral do Estado*. 16. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 1991. p. 65-66. Para Jean Bodin, a soberania representava o poder absoluto e perpétuo de uma República. Ensina Dallari que a expressão “República” empregada por Jean Bodin “equivale ao moderno significado de Estado”.

⁴⁸ Bastos, *Curso de direito financeiro e de direito tributário*, op. cit., p. 99.

⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 21. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 37.

⁵⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. V. III. Os direitos humanos e a tributação — imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 2.

ser examinadas. De fato, essas duas perspectivas amoldam-se com as duas formas como Norberto Bobbio⁵¹ descreve a passagem do denominado estado natural ao estado civil: (a) a primeira, designada como *hobbesiana*, segundo a qual “aqueles que estipulam o contrato renunciam completamente a todos os direitos do estado natural, e o poder civil nasce sem limites: qualquer limitação futura será uma autolimitação”; (b) já para a segunda, chamada de *lockiana*, o poder civil é “fundado com o objetivo de assegurar melhor gozo dos direitos naturais (como a vida, a propriedade, a liberdade) e, portanto, nasce originariamente limitado por um direito preexistente”. Assim, no primeiro caso o direito natural desaparece completamente ao dar vida ao direito positivo; no segundo, o direito positivo é o instrumento para a completa atuação do preexistente direito natural.

Nesse diapasão, pelo menos duas correntes argumentativas distintas podem fundamentar as denominadas limitações constitucionais ao poder de tributar: a primeira, no sentido de que consubstanciam autolimitação estatal fixada pelo próprio constituinte, razão pela qual teria natureza constitutiva, e, a segunda, que a Constituição apenas as declara, na medida em que decorrem de um direito natural preexistente à sua positivação.

Qualquer que seja a linha de pensamento adotada, o denominado Poder de Tributar é limitado juridicamente de forma expressa no caso brasileiro, que adota uma Constituição escrita e minudente, razão pela qual se impõe apresentar, ainda que de forma sucinta, seus aspectos essenciais.

Enquanto a Constituição Federal utiliza a expressão “limitações do poder de tributar” (ver o título da Seção II do Capítulo I do Título VI da CR-88 — arts. 150 a 152), o CTN lança o termo “limitações à competência tributária” (cf. art. 9º), o que não tem maior relevância sob o ponto de vista prático. Parece, contudo, mais apropriada a expressão adotada pelo constituinte originário (“limitações do poder de tributar”), porquanto tais limites são conexos à prerrogativa impositiva do ente político, sendo a competência tributária instrumento por meio do qual se espraia tal poder entre todos os legitimados para instituir tributos, isto é, os entes políticos autônomos.⁵²

⁵¹ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999. p. 43.

⁵² Importante destacar que o art. 150 da Constituição de 1988, que estabelece as denominadas limitações constitucionais ao Poder de Tributar, é dirigido aos entes políticos, razão pela qual se deduz que o constituinte originário conferiu não apenas a competência tributária, mas o próprio poder de tributar à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios.

Segundo Hugo de Brito Machado,⁵³ a limitação ao poder de tributar em sentido amplo compreende “toda e qualquer restrição imposta pelo sistema jurídico às entidades dotadas desse poder”. Já em sentido estrito consiste⁵⁴ no conjunto de regras estabelecidas pela Constituição Federal, em seus artigos 150 a 152, nos quais residem princípios fundamentais do Direito Constitucional Tributário, a saber:

- a) legalidade (art. 150, I);
- b) isonomia (art. 150, II);
- c) irretroatividade (art. 150, III, ‘a’);
- d) anterioridade (art. 150, III, ‘b’);
- e) proibição do confisco (art. 150, IV);
- f) liberdade de tráfego (art. 150, V);
- g) outras limitações (arts. 151 e 152).

Assim, as limitações qualificadas em sentido amplo, mencionadas pelo autor, decorrem da conjunção ou combinação das normas que conferem a prerrogativa de o ente político instituir tributos, disciplina normativa que já contém os contornos de sua própria delimitação, por conformar o campo possível de incidência, e, ao mesmo tempo, pelos referidos princípios fundamentais do direito constitucional tributário (legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade, proibição do confisco,⁵⁵ liberdade de tráfego etc.), que limitam o poder de tributar ao lado das denominadas imunidades.

⁵³ MACHADO, *Curso de direito tributário*, op. cit., p. 236-137.

⁵⁴ *Ibidem*, p. 255. Complementa, ainda, o autor: “o legislador infraconstitucional de cada uma das pessoas jurídicas de Direito Público, ao criar um imposto, não pode atuar fora do campo que a Constituição Federal lhe reserva”.

⁵⁵ A compreensão quanto ao conceito jurídico da vedação ao confisco no campo dos tributos, que obstaculiza a tributação excessiva em razão da proteção do direito de propriedade, expressamente consagrado no art. 5º, XXII, da CR-88, é particularmente importante para o presente trabalho, pois a decisão do TJ-RJ que declarou a inconstitucionalidade da Lei nº 4.135/2003 fluminense, decisão cujos efeitos foram posteriormente revertidos pelo STF, baseou-se, fundamentalmente, na violação a essa limitação constitucional ao poder de tributar, conforme será examinado adiante. Nesses termos, considerando a indeterminação do conceito jurídico, importante destacar que os “tribunais não definem com precisão o limite entre a garantia do direito de propriedade e o confisco pela tributação excessivamente onerosa, insuportável, não razoável, que absorve a própria fonte de tributação etc. Como referencial recente da aplicação da vedação do confisco pelo STF, temos o julgamento da ADIn 2.010, em setembro de 1999, quando a Corte entendeu que o aumento da contribuição previdenciária do servidor público para patamares que poderiam chegar a 25%, associada à incidência do Imposto de Renda de 27,5%, implicava confisco, tendo suspenso, também com esse fundamento, a majoração da contribuição”. PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 4. ed. rev., atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. p. 183.

Importante ressaltar que o exame jurídico dessa matéria, em sua concepção clássica, restringe a análise do campo de atuação do legislador ordinário e bem assim do intérprete e aplicador da lei de tributação às limitações impostas pelo próprio sistema jurídico positivo. Dito de outra forma, o parâmetro a ser utilizado na verificação de compatibilidade entre a Constituição e aplicação conferida pelo intérprete da lei infraconstitucional seriam, exclusivamente, aquelas limitações declaradas no próprio art. 150 da Constituição da República, o qual estende, expressamente, a proteção também às “demais garantias conferidas ao contribuinte” pelo sistema normativo.

Assim, a mesma Constituição que confere competência tributária aos entes políticos estabelece limitações ao poder de tributar. Nessa linha, após a apresentação dos elementos necessários à compreensão do caso concreto de que trata o presente estudo, será possível perceber que a racionalidade matemática também impõe limite ao legislador e aplicador da norma jurídica-tributária, restrição objetiva intransponível que atua no plano lógico, ínsito, portanto, à formulação e aplicação do direito.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 confere competência privativa para que os estados e o Distrito Federal⁵⁶ instituíam e disciplinam o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS). Deve-se salientar, entretanto, o caráter substancialmente nacional⁵⁷ desse imposto estadual, tendo em vista que suas normas gerais, nos termos e limites estabelecidos na Carta Magna, consubstanciam matéria posta sob reserva constitucional de lei complementar.⁵⁸

O legislador constituinte originário, prevendo que o Congresso Nacional não aprovaria a lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, inciso XII, da CRFB/1988 com a velocidade requerida, estabeleceu, no art. 34, § 8º, dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), uma regra de transição, a qual determina que os Poderes Executivos dos estados e o Distrito Federal editariam um ato conjunto para disciplinar de forma temporária o ICMS, caso não fosse aprovada a necessária lei complementar no prazo de 60 dias contados da promulgação da Constituição, conforme se constata por meio da leitura do dispositivo:

⁵⁶ Art. 155, II, da CRFB/1988.

⁵⁷ Art. 155, § 2º, XII, da CRFB/1988. Nesse sentido, ver, em especial, a decisão do STF na ADI 773 e o voto do ministro Celso de Mello na ADI 2377.

⁵⁸ A Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (LC 87/1996), de âmbito nacional, estabelece atualmente as normas gerais do ICMS.

§ 8º — Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, “b”, os Estados e o Distrito Federal, mediante *convênio* celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria. (O grifo não é do original)

Assim, transcorridos os 60 dias sem que tivesse havido a aprovação da mencionada lei complementar, os estados e o Distrito Federal celebraram o Convênio ICM nº 66, de 14 de dezembro de 1988,⁵⁹ nos termos da citada Lei Complementar nº 24/1975, norma recepcionada expressamente pelo transcrito dispositivo do ADCT. Saliente-se que o Convênio ICM nº 66/1988 fixou, em seu anexo único, as normas gerais necessárias à incidência do ICMS até setembro de 1996, ocasião em que foi editada a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (LC nº 87/1996).

O mencionado Convênio ICM nº 66/1988, que possuía a natureza jurídica de lei complementar, estabeleceu, em seu art. 14, que “o montante do imposto integra sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle”, sem que houvesse qualquer dispositivo constitucional alusivo à inclusão ou permissivo da hipótese.

Posteriormente, com a edição da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que substituiu e revogou as normas fixadas transitariamente no citado Convênio ICM nº 66/1988, a disciplina quanto à base de cálculo se manteve a mesma, haja vista o disposto no inciso I, do § 1º, do art. 13 da lei complementar, o qual prevê, até hoje, expressamente, que integra a base de cálculo do ICMS “o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle”. Por sua vez, a Lei nº 2.657, de 26 de dezembro de 1996, que atualmente disciplina o ICMS no estado do Rio de Janeiro, estabelece a mesma regra, no inciso I do seu art. 5º.

Já em 2001, a Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001 (EC nº 33/2001), introduziu a alínea “i” ao inciso XII do § 2º, do art. 155, da CR-88, ocasião em que passou a constar expressamente no plano constitucional a

⁵⁹ O Convênio ICM nº 66/1988, de natureza especialíssima, extraía seu fundamento de validade diretamente da Constituição, sendo, portanto, ato normativo de natureza primária autorizado a estabelecer disciplina inclusive no que se referia aos novos fatos geradores, bases de cálculo, responsabilidade, substituição tributária e creditamento nas hipóteses não alcançadas pelo antigo ICM, como foi o caso, por exemplo, dos serviços de comunicação.

inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo. De acordo com o citado dispositivo da Constituição, cabe à lei complementar “fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”.

A determinação fixada no mencionado art. 14 do Convênio ICM nº 66/1988 e bem assim no art. 13 da LC nº 87/1996, em fase anterior à edição da citada EC nº 33/2001, ensejou muito dissenso, na doutrina e na jurisprudência, quanto à constitucionalidade ou não da inclusão do imposto em sua própria base de cálculo, inicialmente previsto apenas em normas infraconstitucionais, como visto. Os principais argumentos suscitados no sentido da invalidade da inclusão do imposto em sua base de cálculo eram: (1) violação ao princípio da não cumulatividade, na medida em que permitiria ao fisco a cobrança de imposto sobre imposto; e (2) a Lei Complementar nº 87/1996, e o Convênio ICMS nº 66/1988 anteriormente, teriam extrapolado os limites constitucionais do fato gerador autorizado pelo constituinte originário, na medida em que a base de cálculo do ICMS deveria constituir-se apenas por valores pertinentes aos da operação ou prestação, sendo o próprio imposto elemento estranho ao negócio jurídico privado a ensejar a tributação.

Não obstante o posicionamento de parte substancial da doutrina, o STF, ao julgar o RE nº 212.209-2/RS,⁶⁰ de que foi redator para o Acórdão o ministro Nelson Jobim, pronunciou-se no sentido da constitucionalidade da inclusão, haja vista que o princípio da não cumulatividade do ICMS se refere a imposto cobrado nas etapas anteriores de circulação. Segundo a maioria do STF que se formou naquele momento, o legislador infraconstitucional havia apenas estabelecido que o imposto estaria compreendido em sua base de cálculo e que as compensações entre débitos e créditos corrigiriam eventuais distorções decorrentes do denominado cálculo “por dentro”.

O referido entendimento foi ratificado em 2011, quando da decisão no RE nº 582.461,⁶¹ recurso para o qual havia sido determinada a repercussão geral dos seus efeitos. Conforme se constata da leitura das notícias apresentadas no sítio da Suprema Corte do dia 18 de maio de 2011, dessa decisão no aludido

⁶⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 212.209-2-RS*. Pleno. Relator: ministro Marco Aurélio. Relator para o Acórdão: ministro Nelson Jobim. Brasília, 23 de junho de 1999. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 12 out. 2011. O acórdão possui a seguinte ementa: “Constitucional. Tributário. Base de cálculo do ICMS: inclusão no valor da operação ou da prestação de serviço somado ao próprio tributo. Constitucionalidade. Recurso desprovido”.

⁶¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE. 582.461-SP*. Pleno. Rel. ministro Cezar Peluso. Disponível nas notícias STF em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 24 maio 2011.

recurso extraordinário poderá ser editada Súmula vinculante.⁶² Nesse sentido, parece não mais haver dúvidas em relação à constitucionalidade da inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo, de acordo com a jurisprudência do STF, *regra atualmente prevista no próprio texto constitucional*.

Nesse contexto, faz-se mister distinguir dois conceitos, cada qual com conteúdo próprio. De um lado, o *valor da mercadoria ou do serviço sem o ICMS* é composto pelo somatório dos custos diretos e indiretos necessários à produção do bem ou da realização da prestação, além da margem de lucro da atividade empresarial. De outro, a *base de cálculo do imposto*, a qual contém o próprio tributo estadual, é composta de dois elementos: do valor da mercadoria ou do serviço sem o ICMS e pelo próprio imposto estadual. Nessa linha, além da necessária compreensão dos distintos significados e conteúdos desses dois montantes (o valor da mercadoria sem o imposto estadual, de um lado, e a base de cálculo do ICMS, de outro), importante ressaltar duas premissas essenciais para o entendimento do que adiante será descrito e fundamentado. A primeira decorre do que foi acima exposto, no sentido de que a base de cálculo do ICMS é composta por dois elementos, por força do disposto na citada alínea “i” do inciso XII, do § 2º, do art. 155, da CR-88, a saber: (1) o valor da mercadoria sem o imposto estadual; e (2) o valor do próprio ICMS. A segunda premissa fundamental é que o montante do tributo devido é calculado ou extraído a partir do valor da mercadoria (ou do serviço) — em geral, o preço cobrado —, razão pela qual não há imposto devido se inexistir a operação (ou prestação) ou é nulo o valor da mercadoria (ou do serviço). Assim, de plano, consideradas essas premissas, pode-se concluir que não pode o ICMS (o componente (2) aludido quando da apresentação da primeira premissa), que é um dos dois elementos apontados, corresponder à integralidade da base de cálculo do imposto estadual, sob pena de violação do comando constitucional e da racionalidade matemática, na medida em que

⁶² Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 13 out. 2011. “Quarta-feira, 18 de maio de 2011. *STF julga constitucional inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo*. O Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) ratificou, nesta quarta-feira (18), por maioria de votos, jurisprudência firmada em 1999, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 212209, no sentido de que é constitucional a inclusão do valor do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) na sua própria base de cálculo. (...) Em 23 de setembro de 2009, o Plenário do STF reconheceu repercussão geral à matéria suscitada no RE. Após a decisão do RE, o presidente da Corte, ministro Cezar Peluso, propôs que fosse editada uma súmula vinculante para orientar as demais cortes nas futuras decisões de matéria análoga. Assim, uma comissão da Corte vai elaborar o texto da súmula para ser posteriormente submetido ao Plenário (...).”

sendo nulo o valor da mercadoria inexistirá tributo devido. Esse é o ponto de partida fundamental para o que se deseja comprovar abaixo, ou seja, dado que a Constituição estabelece a inclusão do imposto em sua própria base de cálculo, não há possibilidade de a alíquota nominal do ICMS ser igual ou superior a 100%. Caso fosse possível uma alíquota de 100% nessa hipótese, toda a base de cálculo corresponderia ao tributo incidente, o que é descabido diante das premissas acima apontadas: (A) a primeira, de natureza constitucional (o ICMS é apenas uma parcela da base de cálculo); e (B) a segunda, de natureza prática, ou seja, o tributo é extraído a partir do valor da mercadoria ou do serviço.

Em sentido distinto ao do ICMS, na hipótese dos tributos que não estão incluídos em sua própria base de cálculo, como é o caso do imposto federal sobre produtos industrializados (IPI), a alíquota nominal⁶³ é aplicada sobre o valor do produto sem o próprio imposto.

Deve-se destacar que as metodologias de cálculo em cada uma das hipóteses (impostos incluídos ou não em sua base de cálculo) são diversas, o que pode ocasionar muita confusão, desde o momento da produção legislativa até as decisões judiciais das mais altas cortes, conforme será examinado a seguir.

O quadro, cujos valores serão detalhadamente examinados a seguir, serve de comparativo entre os dois impostos (o ICMS e o IPI), supondo a mesma alíquota nominal de 10% e o mesmo valor da mercadoria sem o próprio tributo (R\$ 90,00):

	IPI	ICMS
Alíquota	10%	10%
Valor da mercadoria sem tributo	R\$ 90,00	R\$ 90,00
Base de cálculo	R\$ 90,00	R\$ 100,00 (= R\$ 90,00 + R\$ 10,00)
Imposto	R\$ 9,00 (10%* R\$ 90,00)	R\$ 10,00 (10%* R\$ 100,00)
Total	R\$ 99,00	R\$ 100,00

Diferentemente do caso do ICMS, na hipótese dos impostos não incluídos em sua própria base de cálculo, como é o caso do IPI, por exemplo, a *alíquota nominal* é exatamente igual à *alíquota real*. Essa última (a alíquota real)

⁶³ A alíquota nominal é aquela fixada no ato normativo, nos termos constitucionalmente exigíveis, sendo, no caso do ICMS, em lei estadual na hipótese de alíquota interna ou Resolução do Senado tratando-se de alíquota interestadual, conforme disposto nos incisos IV a VIII do § 2º, do art. 155, da CR-88.

representa a carga tributária efetiva, devendo ser calculada⁶⁴ pela divisão do tributo devido em valores absolutos (em reais) pelo valor do produto sem o imposto. O exemplo numérico acima revela e demonstra o fato: o valor do produto sem o tributo é igual a R\$ 90,00 e a alíquota nominal do IPI, que não está incluído em sua própria base de cálculo, é de 10%. O IPI incidente seria equivalente a R\$ 9,00, resultado da multiplicação do valor da mercadoria sem o imposto, no montante de R\$ 90,00, pela alíquota nominal de 10% fixada em lei. Já o total do produto mais o imposto seria igual a R\$ 99,00. Pode-se reapresentar o exposto em termos matemáticos da seguinte forma:

- Base de cálculo = R\$ 90,00
- (x) Alíquota nominal = 10%
- (=) IPI incidente = R\$ 9,00
- Alíquota real = 10% = R\$ 9,00/R\$ 90,00
- Total da mercadoria mais IPI = R\$ 99,00 = R\$ 9,00 + R\$ 90,00

Ainda na hipótese do IPI, caso a alíquota nominal aumente, por exemplo, para 200%, mantida a mesma base de cálculo, o montante do imposto seria equivalente a R\$ 180,00, resultado da multiplicação da mercadoria no valor de R\$ 90,00 pela alíquota correspondente a 200%. Dessa forma, o total da mercadoria mais o imposto seria R\$ 270,00, o que pode ser representado nos seguintes termos:

- Base de cálculo = R\$ 90,00
- (x) Alíquota nominal = 200%
- (=) IPI incidente = R\$ 180,00
- Alíquota real = 200% = R\$ 180,00/R\$ 90,00
- Total da mercadoria mais IPI = R\$ 270,00 = R\$ 180,00 + R\$ 90,00

Nesse cenário, é possível concluir que, na hipótese do imposto não incluído em sua própria base de cálculo, não há limite lógico ou teto máximo para a alíquota nominal, a qual poderá ser equivalente a qualquer percentual, observadas, entretanto, obviamente, sob o ponto de vista jurídico clássico, as denominadas limitações constitucionais ao poder de tributar, em especial os

⁶⁴ O total do IPI, que é R\$ 9,00, dividido pelo valor do produto sem o tributo, no montante de R\$ 90,00, corresponde ao percentual de 10%, que é o mesmo percentual da alíquota nominal do imposto.

princípios do não confisco e da capacidade econômica do sujeito passivo da obrigação tributária.

Nesse sentido, a *extrafiscalidade*⁶⁵ — assim qualificada no momento como a utilização dos tributos para fins que ultrapassam o mero interesse arrecadatório, a exemplo da política que visa a estimular ou desestimular o consumo — pode ser utilizada de forma mais aguda e enfática. Isso ocorre, na hipótese dos tributos que não estão incluídos em sua própria base de cálculo, porque não há limite lógico para a fixação da alíquota nominal, como no caso do IPI.

Em sentido diverso, a *alíquota nominal* do ICMS (aquela fixada pelo legislador), considerando que o imposto está incluído em sua própria base de cálculo, nos termos da mencionada alínea “i” do inciso XII do § 2º, do art. 155, da CRFB/1988, conforme será adiante demonstrado, possui um limite máximo, que decorre da razão matemática e não das denominadas limitações constitucionais expressas ao poder de tributar (princípios ou regras constitucionais limitadoras do poder estatal), como é o caso do princípio do não confisco ou da vedação ao tráfico de bens. De fato, conforme já destacado, a lógica formal obstaculiza a incidência de tributo, cuja base de cálculo o inclua, em alíquota nominal igual ou superior a 100%, motivo pelo qual esta tem que ser, necessariamente, sempre, independentemente da vontade humana expressa por meio das normas jurídicas de decisão, inferior a 100%.

Pode-se comprovar essa afirmação em relação às alíquotas nominais do ICMS de duas formas: i) pela apresentação de exemplos numéricos e fórmulas matemáticas simples; ou ii) por meio de demonstração gráfica, o que pode facilitar a compreensão do tema em tela por todos, ainda que não familiarizados com as denominadas ciências exatas.

Pari passu ao exercício que foi acima proposto em relação a imposto que não está incluído em sua própria base de cálculo (caso do IPI), suponha agora, na situação de o tributo analisado ser o ICMS, hipótese em que o valor da mercadoria sem o imposto é, igualmente, R\$ 90,00 e que a alíquota nominal incidente é, também, de 10%, nos termos apresentados na coluna do lado direito do quadro anteriormente apresentado.

⁶⁵ Um dos principais instrumentos utilizados no âmbito dos impostos incidentes sobre o consumo para alcançar objetivos de natureza extrafiscais, ao lado das *isenções*, é a *seletividade*, a qual se efetiva por meio da adoção de alíquotas diferenciadas para os diversos bens e serviços de acordo com a essencialidade dos mesmos — alíquotas menores para aqueles essenciais e maiores para os supérfluos ou não essenciais (ver art. 153, § 3º, I da CR-88, no que se refere à *obrigatoriedade* de aplicação do princípio ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), imposto de competência privativa da União, e o art. 155, § 2º, III da CR-88, quanto à *facultatividade* para o ICMS, imposto de competência privativa dos estados e do Distrito Federal).

Diferentemente da hipótese do IPI, tendo em vista que o ICMS está incluído em sua própria base de cálculo, o imposto exigível *não* é R\$ 9,00, pois o tributo incidente *não* é resultado da multiplicação do valor da mercadoria sem o imposto pela alíquota nominal de 10% fixada em lei. De fato, se a base de cálculo contém o próprio imposto, como no caso do ICMS, pode-se concluir que o montante sobre o qual se aplica a alíquota nominal de 10% é o resultado da soma do *valor da mercadoria sem o tributo* adicionado do *próprio ICMS*, isto é, a base de cálculo é composta por dois elementos, conforme já salientado.

Pode-se representar o exposto matematicamente da seguinte forma:

- Base de cálculo = (R\$ 90 + ICMS)
- (x) Alíquota nominal = $\frac{10\%}{}$
- (=) ICMS incidente = ICMS

Assim, pode-se calcular o valor do ICMS utilizando-se uma equação de primeiro grau, nos seguintes termos:

- $(R\$ 90,00 + ICMS) * 10\% = ICMS$
- $(R\$ 9,00) + (10\% * ICMS) = ICMS$
- $(R\$ 9,00) = ICMS - (10\% * ICMS)$
- $(R\$ 9,00) = 0,90 * ICMS$
- **ICMS = R\$ 9,00 / 0,90 = R\$ 10,00 é o valor absoluto de ICMS**
- Logo, $R\$ 90,00 + ICMS = R\$ 90,00 + R\$ 10,00 = R\$ 100,00 * 10\% = R\$ 10,00$
- **Alíquota Real = ICMS de R\$ 10,00/R\$ 90,00 = 11,11%**

Dessa forma, na hipótese do imposto incluído em sua própria base de cálculo, a alíquota real difere da alíquota nominal, pois o ICMS de R\$ 10,00, dividido pela mercadoria sem imposto, no montante de R\$ 90,00, equivale a uma carga tributária efetiva de 11,11%, superior, portanto, à alíquota definida em lei para ser aplicada sobre a base de cálculo.⁶⁶

A mesma conclusão pode ser alcançada pela aplicação de uma regra de três, por meio da seguinte proposição: se R\$ 90,00 corresponde a 90%, a incógnita a ser descoberta é igual a 100%. Nesses termos, teríamos:

⁶⁶ Se, por exemplo, o total da Nota Fiscal for igual a R\$ 100,00, supondo-se a alíquota de 18%, o ICMS destacado no documento será R\$ 18,00. Nesses termos, a alíquota real é 21,95% (R\$ 18,00/R\$ 82,00), pois o valor do bem, sem o imposto, é R\$ 82,00. Portanto, a alíquota real é maior do que a alíquota nominal, tendo em vista que o ICMS está incluído em sua própria base de cálculo.

R\$ 90,00 - 90%

X - 100%

R\$ 90,00/0,9 = R\$ 100

Assim, definida a base de cálculo de R\$ 100,00, é possível afirmar que o ICMS incidente é igual a R\$ 10,00, tendo em vista a incidência da alíquota nominal de 10% sobre a expressão econômica do fato gerador.

Para evitar todos esses cálculos, é possível, ainda, determinar a base de cálculo do imposto a partir da seguinte fórmula, bastando conhecer a alíquota nominal e o valor da mercadoria sem o imposto.

- Fórmula: Base de cálculo = $\frac{1}{1 - \text{alíquota nominal}}$ (Valor da mercadoria sem ICMS)⁶⁷

A seguir são apresentados oito exemplos numéricos, os quais comprovam a impossibilidade matemática de aplicação de alíquota nominal igual ou superior a 100%, na hipótese de o imposto estar inserido em sua própria base de cálculo, como é o caso do ICMS. O primeiro exemplo reflete a hipótese, já apresentada, de custo da mercadoria sem ICMS equivalente a R\$ 90,00 e alíquota de 10%. Em seguida, é mantido o mesmo valor da mercadoria sem ICMS, sendo acrescida a alíquota para 50%, no caso 2, até 200%, no caso 8.

Caso 1		
Valor sem ICMS	R\$	90,00
Base de cálculo com ICMS	R\$	100,00
Alíquota Nominal do ICMS		10%
ICMS em R\$	R\$	10,00

Caso 2		
Valor sem ICMS	R\$	90,00
Base de cálculo com ICMS	R\$	180,00
Alíquota Nominal do ICMS		50%
ICMS em R\$	R\$	90,00

⁶⁷ A inviabilidade de aplicação de alíquota superior a 100% pode ser também verificada pela impossibilidade lógica de denominador negativo (ver caso 8). Em linha de pensamento semelhante, considerando que a alíquota igual a 100% implica denominador equivalente a zero (1-1=0), e tendo em vista que a divisão de qualquer número por zero conduz a um número indeterminado, também não é possível, conforme já salientado, a aplicação de alíquota correspondente à totalidade da base de cálculo, conforme revela o caso 7 no quadro, haja vista o pressuposto subjacente, isto é, a inexistência da própria mercadoria, já que a totalidade da base de cálculo seria composta pelo próprio tributo.

Caso 3			
Valor sem ICMS	R\$	90,00	
Base de cálculo com ICMS	R\$	9.000,00	
Alíquota Nominal do ICMS		99%	
ICMS em R\$	R\$	8.910,00	

Caso 4			
Valor sem ICMS	R\$	90,00	
Base de cálculo com ICMS	R\$	90.000,00	
Alíquota Nominal do ICMS		99,90%	
ICMS em R\$	R\$	89.910,00	

Caso 5			
Valor sem ICMS	R\$	90,00	
Base de cálculo com ICMS	R\$	9.000.000,00	
Alíquota Nominal do ICMS		99,9990%	
ICMS em R\$	R\$	8.999.910,00	

Caso 6			
Valor sem ICMS	R\$	90,00	
Base de cálculo com ICMS	R\$	90.000.002.545,37	
Alíquota Nominal do ICMS		99,99999990%	
ICMS em R\$	R\$	90.000.002.455,37	

Caso 7			
Valor sem ICMS	R\$	90,00	
Base de cálculo com ICMS		#DIV/0!	
Alíquota Nominal do ICMS		100,0%	
ICMS em R\$		#DIV/0!	

Caso 8			
Valor sem ICMS	R\$	90,00	
Base de cálculo com ICMS	R\$	(90,00)	
Alíquota Nominal do ICMS		200,0%	
ICMS em R\$	R\$	(180,00)	

Demonstra-se, dessa forma, a impossibilidade matemática de aplicação de alíquota do ICMS igual ou superior a 100%.

Um exercício numérico, que auxiliará a compreensão do que adiante será apresentado, refere-se à determinação da *alíquota nominal* do ICMS correspondente a uma *alíquota real* de 200% do imposto, conforme revela o seguinte quadro:

(1)	Valor sem ICMS	R\$	90,00
(2) = $\{(1)/[1-(3)]\}$	Base de cálculo com ICMS	R\$	270,00
(3)	Alíquota Nominal do ICMS		66,67%
(4) = $[(2)-(1)]$	ICMS em R\$	R\$	180,00
(5) = $[(4)/(1)]$	Alíquota Real		200,00%

Assim, a *alíquota nominal* de 66,67% corresponde a uma *alíquota real* ou *carga tributária efetiva* de 200%, ou seja, é a alíquota que conduz a ser o dobro a proporção do imposto incidente sobre o valor da mercadoria sem o ICMS.⁶⁸

⁶⁸ Saliente-se que a tentativa de interpretar o art. 1º da Lei nº 4.153/2003 — que visou instituir a indigitada alíquota de 200% — no sentido de que o dispositivo fixa alíquota real ou carga tributária efetiva, e não alíquota nominal, encontra óbices de duas naturezas: (1) no conceito de alíquota fixado no art. 97 do Código Tributário Nacional; e (2) no disposto no parágrafo único do

A segunda forma de se demonstrar a impossibilidade lógica de incidência de alíquota igual ou superior a 100%, na hipótese de o imposto estar incluído em sua própria base de cálculo, se realiza por meio de demonstração gráfica, o que pode facilitar a compreensão do tema sem a necessidade de conhecimento ou exame detalhado das denominadas ciências exatas, o que parece tornar a questão compreensível por todos.

Sob o ponto de vista visual, entendo que a melhor análise, objetivando alcançar o que se deseja no momento, é aquela por meio da qual se fixa a base de cálculo do imposto sempre no mesmo montante, em R\$ 100,00, por exemplo, alterando-se, apenas, a alíquota nominal aplicável. Dessa forma, pode-se perceber com mais facilidade o acréscimo do valor do ICMS incidente e seu limite potencial visualmente, tendo em vista que todos os gráficos possuem a mesma proporção e escala.

Nesse sentido, suponha que o desenho (o círculo) abaixo representa a base de cálculo do ICMS, e que corresponda, exatamente, ao montante de R\$ 100,00.

Base de cálculo do ICMS = R\$ 100,00

Dessa forma, o próprio ICMS está incluído ou inserido nos R\$ 100,00 acima definidos como a base de cálculo do imposto. Dito de outra forma, o ICMS está, necessariamente, por força do mandamento constitucional, *contido* em sua *base de cálculo*, montante a partir do qual se extrai, ou melhor, é obtido, pela aplicação da alíquota nominal, o valor absoluto do imposto devido. Inquestionavelmente, o valor absoluto do ICMS incidente não pode superar ou ultrapassar os hipotéticos R\$ 100,00.

Com efeito, caso a alíquota nominal do ICMS fixada em lei corresponda ao percentual de 10%, por exemplo, o imposto, em termos absolutos, seria equivalente a R\$ 10,00.

mesmo art. 1º da Lei nº 4.153/2003, tendo em vista que o dispositivo alude à “alíquota vigente”, que é, evidentemente, aquela nominal fixada no art. 14, VII, “a”, da Lei nº 2.657/1996, a qual será objeto de exame abaixo.

Graficamente teríamos:

Consoante se verifica no desenho acima, o valor absoluto do ICMS não pode, por questões de lógica formal,⁶⁹ ser maior do que sua própria base de cálculo, dentro da qual está contido, sendo essa última regra imposta pela própria Constituição.

Na hipótese de a alíquota nominal do ICMS ser acrescida para 90%, por exemplo, o imposto, em termos absolutos, será correspondente a R\$ 90,00, resultado da multiplicação de R\$ 100,00 por nove décimos ($0,9 = 90/100 = 90\%$).

Graficamente teríamos:

Caso a alíquota nominal do ICMS fosse novamente acrescida, agora para 99%, por exemplo, o imposto, em termos absolutos, corresponderia a R\$ 99,00, resultado da multiplicação de R\$ 100,00 por noventa e nove décimos ($0,99 = 99/100 = 99\%$). Graficamente ter-se-ia:

⁶⁹ O subconjunto não pode superar o próprio conjunto dentro do qual está inserido e faz parte.

Ainda nesse viés intelectual, se a alíquota nominal aplicada é de 100%, o valor do ICMS torna-se equivalente ao total da base de cálculo do imposto, isto é, corresponderia a sua integralidade, razão pela qual todo o preço pago pelo consumidor adquirente seria debitado na escrita fiscal do contribuinte, sem que existisse o próprio valor da mercadoria, hipótese que viola a racionalidade humana, conforme já demonstrado (ver nota 67). Nessa toada, caso o imposto esteja integrado à sua base de cálculo, seu montante absoluto não pode ser igual ou superior ao valor a partir do qual é calculado, o que implica não ser possível a aplicação de uma alíquota nominal igual ou maior do que 100%. Esse é o motivo em função do qual, não obstante ser inquestionavelmente válida a adoção da denominada seletividade — *ex vi* do art. 155, § 2º, da Carta Constitucional de 1988 —, que confere caráter extrafiscal ao ICMS, sua alíquota nominal possui um limite máximo que decorre da racionalidade matemática e não especificamente das denominadas limitações constitucionais ao poder de tributar expressas no texto Constitucional.

Considerando todo o exposto, impõe-se uma indagação que auxilia a compreensão do que se deseja alcançar com o presente trabalho, qual seja: como poderia a norma extraída da decisão do STF (RE 589-216/RJ⁷⁰) obrigar os contribuintes e o Fisco fluminense a cumprirem uma determinação impossível?

Há de se considerar que a atividade hermenêutico-jurídica do operador do direito, como é o caso da autoridade administrativa responsável pela constituição do crédito tributário, não se subsume apenas nos textos normativos (chamado mundo do *dever-ser*), mas também busca a compreensão no caso concreto e na realidade material, a qual inclui a já referida racionalidade matemática. Nessa linha, ensina Eros Roberto Grau, em estudo doutrinário:⁷¹

Por ora, repitamos: a norma encontra-se, em estado de potência, involucrada no texto. Mas ela se encontra assim nele involucrada apenas parcialmente, porque os fatos também a determinam — insisto nisso: a norma é produzida, pelo intérprete, não apenas a partir de elementos que se desprendem do texto (mundo do *dever-ser*), mas também a partir de elementos do caso ao qual será ela aplicada, isto é, a partir de *elementos da realidade* (mundo do *ser*). Interpreta-se também o *caso*, necessariamente, além dos *textos* e da *realidade* — no momento histórico

⁷⁰ BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 589216/RJ*. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 10 out. 2011.

⁷¹ Grau, *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*, op. cit.

no qual se opera a interpretação — em cujo contexto serão eles aplicados.
(grifos não existentes no original)

Portanto, com base nas lições do ilustre jurista brasileiro, pode-se constatar que *realidade* ocupa papel central na definição do sentido, alcance e eficácia das normas jurídicas, devendo o intérprete e aplicador da lei observar, em todas as situações, *a razão*, decorrente da *lógica matemática* e das *leis físicas*, as quais não podem ser revogadas ou afastadas pela simples vontade humana expressa na linguagem do direito.

Seguindo a lógica argumentativa por meio da qual se demonstrou que é impossível matematicamente a aplicação de alíquota igual ou superior a 100%, na hipótese de o imposto estar incluído em sua própria base de cálculo — questão que passou ao largo em todas as instâncias judiciais, onde a matéria alusiva ao caso concreto de que trata o presente foi examinada —, entende-se que a indigitada Lei nº 4.135/2003 do estado do Rio de Janeiro, apesar de formalmente declarada constitucional pelo STF, é inaplicável desde a data de sua publicação, por ser inexequível, na medida em que contém uma determinação normativa irrealizável no mundo real, pois cuida de uma ação impossível. De fato, a lei é inapta a produzir efeitos jurídicos em relação aos fatos passados, aqueles que ocorrem no presente e bem assim aos eventos que ocorrerão no futuro, apesar de declarada conforme a Constituição, nos termos da decisão monocrática exarada no citado Recurso Extraordinário nº 589.216.

5. Considerações finais

Considerando o contexto delineado no presente artigo, percebe-se que o exame da constitucionalidade — ou não — da Lei nº 4.135/2003, tanto na Ação de Representação de Inconstitucionalidade (Processo nº 2003.007.00110), na decisão proferida pelo Órgão Especial do Tribunal de Justiça fluminense, no Recurso Extraordinário interposto pelo estado do Rio de Janeiro e bem assim na decisão prolatada pelo STF (RE 589-216/RJ), restringiu-se ao plano jurídico positivo, isto é, aos princípios e às regras declaradas expressamente no próprio texto constitucional.

Nesse sentido, dependendo da premissa utilizada no que se refere ao conceito e amplitude das denominadas limitações constitucionais ao poder de tributar, alcançar-se-ão conclusões diversas quanto à situação de fato existente após o trânsito em julgado da decisão do STF, que declarou a

compatibilidade da citada Lei nº 4.135/2003 com a Constituição, apesar de sua inaptidão absoluta em produzir efeitos no mundo da vida em relação aos fatos passados, aqueles que ocorrem no presente e bem assim no tocante aos eventos futuros.

Caso adotado um conceito amplo para as limitações constitucionais ao poder de tributar, o qual compreenda toda e qualquer restrição imposta ao exercício dessa atribuição constitucional pelo ente político — consagrada ou não⁷² pelo ordenamento jurídico positivo — *a racionalidade matemática deve ser considerada uma limitação constitucional implícita que conforma o campo possível de incidência*. Assim, as restrições impostas pela razão matemática devem ser consideradas ínsitas ao próprio plano normativo, motivo pelo qual a decisão do STF, no referido RE 589-216/RJ, não teria qualquer eficácia jurídica,⁷³ pois eivada de vício teratológico, porquanto conexo à sua essência⁷⁴ ou formação, ainda que se alegue que a questão posta por meio do Recurso Extraordinário tenha se limitado à apreciação das razões de decidir pelo TJ-RJ, isto é, a existência de confisco e a limitação ao tráfico produzida pela lei impugnada. Nessa toada, apesar de o direito regular sua própria criação, quanto à forma/procedimentos e à matéria, esta última possibilidade (quanto ao conteúdo) é limitada pela razão, motivo pelo qual *a determinação inserta na indigitada Lei nº 4.135/2003 sequer pode ser considerada uma norma jurídica*.⁷⁵

Por outro lado, outras conclusões seriam alcançadas na hipótese de adotada a tese de que a apreciação quanto à compatibilidade entre a lei e a Constituição restringir-se-ia ao plano jurídico em sentido estrito, tendo em vista a possibilidade de o direito criar a sua própria realidade.⁷⁶ Dito de outra forma, se a racionalidade matemática for considerada elemento extrínseco

⁷² Importante salientar que este conceito é mais amplo do que o referido (ver nota 53).

⁷³ Eficácia tem aqui o sentido de aptidão para produção de efeitos jurídicos.

⁷⁴ Foge ao escopo do presente trabalho o exame das consequências processuais. Calmon Passos, em artigo intitulado “Esboço de uma teoria geral das nulidades”, publicado na *Revista de Processo*, n. 56, aponta que a diferença entre a inexistência e a nulidade do ato processual se encontra em uma questão de grau, motivo pelo qual existiriam alguns defeitos insanáveis que levariam à nulidade do ato jurídico processual, enquanto outros mais graves à inexistência. Insere-se no escopo dessa questão a denominada *querelas nulitatis insanabilis*, que, apesar de não estar prevista expressamente no ordenamento jurídico brasileiro, é uma ação declaratória que pode ser proposta a qualquer tempo, pois visa a desconstituir uma decisão judicial inconstitucional eivada de nulidade absoluta que já transitou em julgado.

⁷⁵ Extrapola o objeto do presente trabalho o exame detalhado dos diversos planos do ato jurídico como a existência, a validade e a eficácia.

⁷⁶ As pessoas jurídicas, por exemplo, são formulações do direito que criam uma *realidade jurídica própria*, pressupondo, todavia, *por enquanto*, a presença humana para a produção de efeitos no mundo físico, político, econômico e social.

ao ordenamento normativo e, ainda, se a produção de efeitos da norma no plano jurídico não tem como pressuposto a possibilidade⁷⁷ de sua realização no mundo da vida — premissas com as quais guardam-se reservas de difícil conciliação, por considerá-las fruto apenas da imaginação descompromissada e desconexa da realidade (física, econômica e social) —, a decisão do STF seria, alegadamente, dotada de alguma eficácia jurídica, apesar de sua absoluta inexecutabilidade. Nesse passo, poder-se-ia considerar a existência de uma norma jurídica com efeitos apenas hipotéticos e condicionados, isto é, “caso fosse possível a aplicação de uma alíquota de 200% (duzentos por cento) do ICMS não haveria violação às denominadas limitações constitucionais ao poder de tributar”, em especial à vedação de utilização do tributo com efeito de confisco e limitação ao tráfego de pessoas ou bens. Assim, por se tratar de norma com eficácia apenas no plano imaginário, não estariam os contribuintes do imposto estadual nem a Administração Tributária do Estado do Rio de Janeiro obrigados ao cumprimento do comando inexecutável, tampouco as autoridades administrativas passíveis de responsabilização funcional nos termos do parágrafo único do art. 142 do CTN.

Por fim, conforme salientado na parte introdutória, apesar de não ser objeto direto do presente trabalho, como decorrência do que foi acima exposto, é possível inferir quais são as principais distinções no que se refere à interação do direito e a *racionalidade matemática*, de um lado, e a correlação entre o plano jurídico e a *racionalidade econômica*, de outro. A partir das constatações acima apontadas, conclui-se que inexistente qualquer grau de liberdade para o legislador e o aplicador do direito no que tange aos contornos e limites impostos pela *razão matemática*, da mesma forma como ocorre com as restrições e condicionantes impostas pelas *leis da física*, as quais não podem ser subvertidas pela vontade humana expressa pelas normas jurídicas, de decisão ou não. A seu turno, a interface entre a *racionalidade econômica* e o direito se caracteriza por sua variedade, dependendo da seara jurídica objeto do exame.

No contexto do direito tributário, conforme já salientado, a *racionalidade e a capacidade econômica* estabelecem *requisitos necessários à produção e aplicação da norma jurídica-tributária*, haja vista a indissociável imbricação entre a estrutura normativa e econômica da tributação, a partir da qual se exteriorizam e são identificados os signos de riqueza e a manifestação de capacidade econômica,

⁷⁷ Ressalte-se que a “possibilidade” de produção de efeitos é requisito das denominadas normas constitucionais de eficácia limitada. A plenitude de efeitos da norma de eficácia limitada é que depende da edição de uma lei integradora superveniente.

isto é, a renda, o patrimônio e o consumo de bens e serviços. Nessa linha, o fato de o indivíduo ter barba, ser calvo ou careca, por exemplo, não constitui elemento catalisador suficiente para ensejar a possibilidade de tributação, posto não consubstanciar aptidão ou manifestação de riqueza para contribuir em sentido econômico, *pressuposto* e *limite* da tributação.⁷⁸

Por sua vez, no âmbito do *direito financeiro*⁷⁹ e no campo do *direito privado* a *racionalidade econômica* estabelece *parâmetros* objetivos a serem desejavelmente utilizados pelo legislador e aplicador da norma jurídica, porém não são intransponíveis *prima facie*, como é o caso da *racionalidade matemática*. A distinção proposta se justifica, especialmente, em função das respectivas diferenças em seus efeitos sobre o plano jurídico, na hipótese de inobservância — da racionalidade matemática ou da racionalidade econômica — pela norma jurídica, seja ela proveniente de decisão judicial ou não. No contexto das *finanças públicas*, conquanto as *razões econômicas* também constituam limites objetivos em dado momento do tempo, em termos agregados em uma sociedade,⁸⁰ elas são aparentemente passíveis de inobservância, pelo menos no curto prazo,⁸¹ tendo em vista sua exequibilidade jurídica. Ressalte-se, por oportuno, que eventual dissintonia entre a norma jurídica aplicada no caso concreto e a *ratio* econômica subjacente ao caso provocará inevitáveis distorções nas relações econômicas e sociais, além do aumento de fricção entre os denominados poderes do Estado. Nessa linha, merece estudo mais aprofundado a intrincada relação entre a denominada reserva do possível⁸²

⁷⁸ Esse tema será objeto de artigo específico que está em fase final de produção, intitulado “A racionalidade e a capacidade econômica como pressupostos e limites indisponíveis à produção e aplicação do direito tributário: um estudo de caso”.

⁷⁹ A correlação entre a racionalidade econômica e o direito financeiro será objeto de outro trabalho, com o seguinte título provisório: “A racionalidade econômica como parâmetro objetivo necessário à produção e aplicação do direito financeiro: um estudo de caso”.

⁸⁰ VASCONCELLOS, Marco Antonio; GARCIA, Manuel E. *Fundamentos de economia*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 48. Além da tecnologia, são classicamente considerados como fatores de produção a terra, o capital, o trabalho e o empreendedorismo. O estágio tecnológico em dado momento do tempo, de um lado, combinado com a limitação dos denominados fatores de produção (terra, capital, trabalho, empreendedorismo etc.), de outro, configuram a escassez de recursos em todas as sociedades, o que constitui a base fundamental das limitações de natureza econômica para atender as demandas ilimitadas em uma sociedade capitalista consumista.

⁸¹ Conforme já apontado, a efetividade concreta, no longo prazo, da norma jurídica dissonante da racionalidade econômica dependerá de múltiplos fatores: de natureza política, econômica e social, tais como os denominados saltos tecnológicos (os paradigmas técnicos), a sustentação política do governo, as condições dos mercados externos etc. De fato, as restrições decorrentes dos meios de produção sofrem alterações significativas ao longo do tempo, quando novos paradigmas são apresentados por meio dos avanços tecnológicos em uma economia crescentemente integrada.

⁸² Adotado pela jurisprudência alemã, o chamado princípio da reserva do possível está associado à constatação de que todos os direitos têm custos e que os recursos públicos são limitados e as

e a possibilidade de concretização dos denominados direitos sociais quando elevados ao *status* ou concebidos como direitos humanos fundamentais de eficácia plena, a gerar direito subjetivo imediato ao cidadão. Assim, apesar de essa matéria também se inserir no contexto da correlação entre a razão — econômica, nessa hipótese — e o modo como a norma jurídica se realiza, deve ser objeto de outras análises, dada a incontornável gradatividade da efetividade dos direitos sociais no mundo real, limitação imposta ao direito pelas restrições inerentes aos denominados fatores econômicos de produção em dado momento do tempo.⁸³ Em outras palavras, a razão econômica estabelece limites às possibilidades jurídicas e impõe a incontornável exigência de escolhas, ainda que as conquistas sociais sejam almejadas por todos. Nesse sentido, será possível comprovar que a tentativa de alterar ou subverter as leis econômicas, por meio de normas jurídicas, causa, invariavelmente, disfunções no processo democrático (em especial no que se refere à definição dos legítimos responsáveis pela formulação das políticas públicas no estado democrático de direito) e bem assim anomalias nos mercados de fatores de produção e de bens e serviços (preços artificiais, escassez de produtos, filas, favorecimento dos que primeiro batem às portas do Poder Judiciário em detrimento daqueles que não têm acesso etc.).

Por todo o exposto, a partir dos argumentos aqui delineados, ainda que de forma sucinta, é possível intuir as diferenças entre as distorções causadas no funcionamento dos mercados e no sistema de distribuição de funções estatais, de um lado, em especial nas hipóteses em que os poderes da República potencializam a subversão da racionalidade econômica no campo das finanças públicas, e, de outro, a absoluta inexequibilidade jurídica de uma lei incompatível com a racionalidade matemática, ainda que formalmente

demandas coletivas não, razão pela qual haverá sempre e em qualquer circunstância a necessidade de escolha entre o que será e o que não será realizado pelo poder público em dado momento histórico. SCHWABE, Jürgen (Org.). *Cinquenta anos de jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal Alemão*. Tradução de Leonardo Martins et al. Montevidéu: Fundação Konrad Adenauer, 2005. p. 660-664.

⁸³ Nesse sentido, importante salientar que a própria Convenção Americana sobre Direitos Humanos, denominada Pacto de San José da Costa Rica, aprovada no Brasil pelo Decreto Legislativo nº 27, de 25 de setembro de 1992, e promulgada pelo Decreto nº 678, de 6 de novembro de 1992, estabelece em seu art. 26, intitulado “desenvolvimento *progressivo*”, que: “os Estados partes comprometem-se a adotar as providências, tanto no âmbito interno, como mediante cooperação internacional, especialmente econômica, a fim de conseguir progressivamente a plena efetividade dos direitos que decorrem das normas econômicas, sociais e sobre educação, ciência e cultura, constantes da Carta da Organização dos Estados Americanos, reformada pelo Protocolo de Buenos Aires, na medida dos recursos disponíveis, por via legislativa ou por outros meios apropriados”.

declarada constitucional pelo STF, independentemente da tese abraçada quanto à forma como o direito se constitui e se realiza (*jusnaturalista* ou positivista, em qualquer de suas correntes).

Referências

AMARAL, Francisco. *Direito civil*. Introdução. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 5. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1997.

BIBLIOTECA virtual de direitos humanos. Universidade de São Paulo (USP). Disponível em <<http://www.direitoshumanos.usp.br>>.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999.

COSTA, Alexandre Araujo. *Hermenêutica jurídica*. Disponível em: <www.arcos.org.br/autor/alexandre-araujo-costa>.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos da teoria geral do Estado*. 16. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 1991.

DE CARLI, Ana Alice. *Bem de família do fiador e o direito humano fundamental à moradia*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método II*. 4. ed. Tradução de Enio Paulo Giachini.; revisão da tradução de Marcia Sá Cavalcante Schuback. Petrópolis: Vozes, 2009.

GRAU, Eros. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 5. ed. Malheiros, 2009.

GUASTI, Rogério Wanderley. *A evolução da hermenêutica: as bases de uma justiça tributária*. Disponível em: <www.egov.ufsc.br>.

HOBBS, Thomas. *O leviatã: matéria, forma e poder de um estado eclesiástico e civil*. Tradução de João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. p. 61. Disponível em: <www.jusoperandi.blogspot.com>. Acesso em: 9 maio 2011.

KANT, Immanuel. *A metafísica dos costumes*. Tradução de Edson Bini. Bauru: Edipro, 2003.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LUHMANN, Niklas. *Sociologia do direito I*. Tradução de Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1983.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 21. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2002.

MORIN, Edgar. Por uma reforma do pensamento. In: PENA-VEGA, Alfredo; NASCIMENTO, Elimar Pinheiro do (Org.). *O pensar complexo*. Edgar Morin e a crise da modernidade. 3. ed. Rio de Janeiro: Garamond, 1999.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1978.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 4 ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

POSSER, Tony. *Law and regulators*. Oxford: Clarendon Press, 1997.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, interpretação e elisão tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Do contrato social*. Tradução de Pietro Nassetti. 3. ed. São Paulo: Martin Claret, 2010.

SABADELL, Ana Lucia. *Manual de sociologia jurídica: introdução a uma leitura externa do Direito*. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

SCHWABE, Jürgen (Org.). *Cinquenta anos de jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal Alemão*. Tradução de Leonardo Martins et al. Montevideu: Fundação Konrad Adenauer, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. V. III. Os direitos humanos e a tributação — imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

VASCONCELLOS, Marco Antonio; GARCIA, Manuel E. *Fundamentos de economia*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.