

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Antônio Américo*

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Princípios constitucionais. 2.1. Princípio Republicano e tributação. 2.2. O princípio republicano e a igualdade tributária. 2.3. O alcance do princípio republicano. 2.4. A relevância jurídica do princípio republicano. 2.5. O princípio republicano e a competência tributária. 2.6. O princípio republicano e a capacidade contributiva. 2.7. Noções gerais. 2.8. Destinatários do princípio da capacidade contributiva. 2.9. Eficácia do princípio da capacidade contributiva. 2.10. O IPTU e a capacidade contributiva. 2.11. O IR e a capacidade contributiva. 2.12 O ICMS e a capacidade contributiva. 3. Princípio federativo e tributação 3.1. O princípio federativo no Brasil 4. Autonomia municipal e tributação. 4.1. A autonomia do Distrito Federal. 5. Princípio da anterioridade e tributação. 6. Princípio da legalidade – origem histórica. 6.1. Reconhecimento constitucional. 6.2. Princípio da legalidade – definição. 6.3. Exceções ao princípio. 7. Segurança jurídica e tributária. 7.1. O Estado de direito e os direitos fundamentais. 8. Princípio da vedação do confisco. 9. Princípio de liberdade de tráfego. 10. Princípios específicos. 11. Princípio da moralidade. 12. Conclusão. 13. Referências Bibliográficas.

RESUMO: Neste presente artigo, procuramos analisar os grandes princípios constitucionais que disciplinam o exercício das competências tributárias das pessoas políticas (União, Estados, Municípios e Distrito Federal). Defendemos a importância desses princípios que constituem base para qualquer tributação justa. Porém,

* Advogado tributarista. Pós-graduado em Direito Processual Civil, Direito Civil e Direito Processual do Trabalho.

Mestrando em Direito Processual Civil Contemporâneo e Cidadania pela Unipar – Campus de Umuarama – Pr.

Este Artigo: 71-123	Toledo-PR	v.3	n.1	Jan./jun.,2000
---------------------	-----------	-----	-----	----------------

evitando a crítica às normas jurídicas em vigor, bem como apresentando propostas de como o assunto deveria por elas ser tratado. Apenas, perlustramos o assunto sem a intenção de esmiuçá-lo com a esperança de que contribua para um ordenamento tributário mais calcado nos princípios constitucionais tributários que constituem alicerce para uma tributação justa e eficiente.

RESUMEN: En este presente artículo buscamos analizar los grandes principios constitucionales que disciplinan el ejercicio de las competencias tributarias de las personas políticas (Unión, Estados, Municipios y Distrito Federal). Defendemos la importancia de esos principios que constituyen la base para cualquier tributación justa. Sin embargo evitamos la crítica a las normas jurídicas en vigor, así como también presentamos propuestas de cómo el asunto debería ser tratado por ellas. Solamente escaminamos el asunto, sin la intención de detallarlo, con la esperanza de que contribuya para el ordenamiento tributario mas basado en los principios constitucionales tributarios, que constituyen el soporte para una tributación justa y eficiente.

PALAVRAS-CHAVE: Princípios Constitucionais, Tributos, Competência Tributária, Capacidade Contributiva, Autonomia, Segurança Jurídica.

PALABRAS LLAVE: Los principios constitucionales, los Tributos, la Competencia Tributaria, la Capacidad Contribuyente, la Autonomía, la Seguridad Jurídica.

1. Introdução

Incidindo sobre nosso patrimônio, que nos dias de hoje defendemos com tanta dificuldade, os tributos aumentam, multiplicam-se sem ser totalmente conhecido pela população em sua integralidade, quanto à sua legalidade ou destinação.

Os princípios devem reger as leis e não esta reger os princípios, pois desobedecer a um princípio é o mesmo que desobedecer a nossa Constituição.

Porém, certos tributos atuais fogem à obediência à nossa Carta Magna, mostrando-se inconstitucionais, sendo-nos mais prejudiciais do que benéficos.

Gostaríamos de restaurar o verdadeiro sentido da palavra “tributo” e de sua aplicação, que não é mais do que obrigar a população a dar dinheiro ao Estado para que este possa retornar este dinheiro através de benefícios à população, respeitando sempre a capacidade contributiva como todos os outros princípios tributários inseridos na Constituição Federal.

Sendo o nosso sistema de normas orientado segundo princípios, há uma grande importância na compreensão destes princípios para cada ramo da ciência do direito.

A violação de um princípio gera conseqüências muito graves pela sua inconstitucionalidade, mais graves do que a violação de uma norma, mesmo constitucional.

Portanto, podemos afirmar que o princípio deve ser entendido como toda disposição expressa ou tácita, de conteúdo axiológico hierarquicamente superior, que oriente a interpretação de todas as demais normas do sistema positivo. Configura-se como disposição fundamental que se irradia sobre as demais normas do ordenamento legal, servindo, de critério para a exata compreensão destas, porque revela a “*mens legis*” e a racionalidade de todo o sistema normativo, donde sua supremacia até sobre as próprias normas constitucionais. Por isso, diz-se que são as regras jurídicas que devem harmonizar-se com os princípios, e não estes com aquelas.

Abordaremos os princípios tributários mais importantes presentes na Constituição, pois por tratar-se de algo que incide sobre nosso patrimônio a qual o direito nos é conferido pela própria Constituição, é amplamente regido por esta e não há porque a pessoa política rege-se por outra fonte se não na própria Constituição que cuidou que nenhum comportamento tributário ficasse sem regulamento.

Iniciamos a presente monografia enfocando os princípios constitucionais, seguindo com a abordagem de princípio por princípio, inclusive com a parte histórica de um dos mais importantes princípios

constitucionais tributários, que é o princípio da legalidade; até encerrarmos concluindo que é importantíssimo ao bem estar do país que tributos sejam cobrados constitucionalmente, respeitando os princípios tributários presentes na Constituição, pois tratam-se de raízes de direitos imprescindíveis ao funcionamento de uma sociedade, como veremos no decorrer desta; porém, não podemos deixar de iniciar a presente sem antes questionarmos: o que é tributo?

De acordo com GERALDO ATALIBA: “Como conceito básico, definimos tributo, instituto nuclear do direito tributário (entendido como sub ramo do direito administrativo), como obrigação (relação jurídica). Juridicamente define-se tributo como obrigação jurídica pecuniária, ex lege, que se não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos).”¹

“Será tributo, pois a obrigação pecuniária legal, não emergente de fatos ilícitos, em princípio. Estes fatos ilícitos podem ser geradores de multa ou de obrigação de indenizar”.²

“O direito tributário é o centro da construção sistemática que se constrói a partir do conceito de tributo que, por sua vez, só pode ser erigido juridicamente, num contexto determinado, informado por princípios que o transcendem, já que de natureza constitucional”.³

2. Princípios constitucionais

Princípios. “No sentido jurídico, notadamente no plural, quer significar as normas elementares ou os requisitos primordiais instituídos como base, como alicerce de alguma coisa”.⁴

“E, assim, princípios revelam o conjunto de regras ou preceitos, que se fixaram para servir de norma a toda espécie de ação

¹ ATALIBA, GERALDO. Hipótese de incidência tributária, Ed. Malheiros Editores, São Paulo, 1998, p.32.

² Ibid., p. 35.

³ Ibid.

⁴ SILVA, DE PLÁCIDO. Vocabulário Jurídico, Forense, 1984, p.447.

jurídica, traçando, assim, a conduta a ser tida em qualquer operação jurídica”.⁵

“Desse modo, exprimem sentido mais relevante que o da própria norma ou regra jurídica. Mostram-se a própria razão fundamental de ser das coisas jurídicas, convertendo-se em perfeitos axiomas”.⁶

“Princípios jurídicos, sem dúvida, significam os pontos básicos, que servem de ponte de partida ou de elementos vitais do próprio Direito. Indicam o alicerce do Direito”.⁷

“E, nesta acepção, não se compreendem somente os fundamentos jurídicos, legalmente instituídos, mas todo axioma jurídico derivado da cultura jurídica universal. Compreendem, pois, os fundamentos da Ciência Jurídica, onde se firmaram as normas originárias ou as leis científicas do Direito, que traçam as noções em que se estrutura o próprio Direito.”⁸

“Assim, nem sempre os princípios se inscrevem nas leis. Mas, porque servem de base ao Direito, são tidos como preceitos fundamentais para a prática do Direito e proteção aos direitos”.⁹

Os princípios constitucionais são bases para as leis, são como as vigas mestras de uma construção e constituem alicerce de um sistema, servindo-lhe de critério para sua exata compreensão e inteligência. É resultado do conhecimento dos princípios o entendimento das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.

Um princípio sempre se relaciona com outros princípios e normas, pois o Direito forma um todo pleno, unitário e harmônico, o que lhe dá equilíbrio e proporção e lhe reafirma a importância.

Por ser o princípio base do ordenamento jurídico não é concebível uma norma legal que vá contra ele; também devem ser

⁵ Ibid.

⁶ Ibid.

⁷ Ibid.

⁸ Ibid.

⁹ Ibid.

considerados os princípios como reguladores da interpretação das normas jurídicas, sendo estes margens para a aplicabilidade das normas, pois estes são acolhidos pela Constituição.

A supremacia dos princípios constitucionais está sublinhada na Carta Magna, que, em mais de uma passagem, impõe severas sanções pela desobediência de qualquer deles, como por exemplo, em seu 25, que permite que os Estados se organizem e rejam pelas Constituições e leis que adotarem, exige que observem os princípios consagrados na Lei Maior. Portanto, as Constituições e leis estaduais serão nulas se desatentarem aos princípios jurídico – constitucionais.

Podemos citar os arts. 34, 35, IV, 85, 102, III, a, ainda como exemplo que a própria Constituição que quer ver respeitados e bem cumpridos seus grandes princípios.

Como diz ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA: “Os princípios constitucionais são, há um tempo, direito positivo e guias seguros das atividades interpretativa e judicial. Em outros termos, são fonte de direito e idéias-base de normas jurídicas”.¹⁰

Dentre os princípios constitucionais que interferem no Direito tributário, cuidaremos dos princípios: republicanos, federativo, da autonomia municipal, da anterioridade, da legalidade e o da segurança jurídica, entre outros.

Há um princípio que não contido na presente monografia, mas deve ser mencionado, porque é o pressuposto dos demais: o princípio da certeza do Direito.

PAULO DE BARROS CARVALHO define-o com precisão:

“Trata-se, também, de um sobreprincípio, estando acima de outros primados e regendo toda e qualquer porção da ordem jurídica”.¹¹

“Como valor imprescindível do ordenamento, sua presença é assegurada nos vários subsistemas, nas diversas instituições e no âmago de cada unidade normativa, por mais insignificante que seja. A certeza do direito é algo que se situa na própria raiz do dever-ser, é

¹⁰ CARRAZZA, ROQUE ANTÔNIO. Curso de Direito Constitucional Tributário, Malheiros Editores, São Paulo, 1993, pág. 34.

¹¹ CARVALHO, PAULO DE BARROS, Curso de Direito Tributário, Saraiva, São Paulo, 1997, p. 91

ínsita ao deôntico, sendo incompatível imagina-lo sem determinação específica. Na sentença de um magistrado, que põe fim a uma controvérsia, seria absurdo figurarmos um juízo de probabilidade, em que o ato jurisdicional declarasse, como exemplifica Lourival Vilanova¹², que *A possivelmente deve reparar o dano causado por ato ilícito seu*. Não é sentenciar, diz o mestre, ou estatuir, com pretensão de validade, o *certum* no conflito de condutas. E ainda que consideremos as obrigações alternativas, em que o devedor pode optar pela prestação A, B ou C, sobre uma delas há de recair, enfaticamente, sua escolha, como imperativo inexorável da certeza jurídica. Substanciando a necessidade premente da segurança do indivíduo, o sistema Empírico do direito elege a certeza como postulado indispensável para a convivência social organizada”.¹³

2.1 Princípio republicano e tributação

República é um tipo de governo onde todos são iguais perante a lei, daí advém o princípio republicano, onde é proibido conceder vantagens tributárias fundadas em privilégios de pessoas ou categoria de pessoas.

A tributação, imprescindível para a sobrevivência do povo, deve ser arrecadada sem ferir os direitos de cada um do povo; pois, a finalidade da tributação é o de instrumentar o Estado a alcançar o bem comum.

Assim, o princípio republicano exige que todos os que realizam o fato impositivo tributário venham a ser tributados com igualdade.

2.2. O princípio republicano e a igualdade tributária

Diante do princípio republicano tem que haver isonomia na tributação.

Logo, não há que ser o tributo editado pela autoridade, medido pela raça, religião, sexo, as convicções políticas, etc... e pela situação jurídica de cada um, que deve alcançar a todos de mesma situação

¹² apud CARVALHO, PAULO DE BARROS, Curso de Direito Tributário, Saraiva, São Paulo, 1997, p. 91.

¹³ Ibid.

jurídica. Os princípios republicanos e da igualdade tributária interligam-se.

2.3. O alcance do princípio republicano

O princípio republicano rege a União e as demais pessoas políticas existentes no Estado brasileiro.

Os Estados-membros, os municípios e o Distrito Federal, além de suas leis orgânicas e leis que adotarem, regem-se pela Constituição Federal e seus princípios, inclusive o republicano.

2.4. A relevância jurídica do princípio republicano

Qualquer desrespeito ao princípio republicano acarreta (ou pode acarretar) a declaração de inconstitucionalidade de todo e qualquer ato emanado do Poder Público (lei, decreto, portaria, ato administrativo, etc.) que, de modo efetivo ou potencial, venha a levá-lo.

Conforme ensina ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA: “A vulneração deste princípio pode ensejar a decretação de intervenção federal nos Estados-membros (art. 34, VII, a “, da CF), a propositura, pelo Procurador-Geral da República, de ação direta interventiva, perante o Supremo Tribunal Federal (art. 36, III, da CF) e a caracterização de crime de responsabilidade, caso seja tentada, pelo chefe do Executivo, a mudança, por meio violento, desta forma de governo (art. 85, IV, da CF).”¹⁴

2.5. O princípio republicano e a competência tributária

A competência tributária emana do povo, através de seus representantes, as pessoas políticas que receberam a competência tributária da Constituição e não pode operar-se exclusiva e precipuamente em benefício do Poder Público ou de uma determinada categoria de pessoas, ou seja, o povo escolhe seus representantes e esses não podem governar contra o povo.

¹⁴ CARRAZZA, ROQUE ANTÔNIO. Curso de Direito Tributário, Malheiros Editores, São Paulo, 1998 p. 62.

2.6. O princípio republicano e a capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva tem a finalidade de interpor a progressão dos impostos (impostos progressivos). Suas alíquotas variam para mais à medida que forem aumentando suas bases de cálculo.

Portanto, quanto maior a base de cálculo do imposto, tanto maior deverá ser sua alíquota.

Muito mais justo do que a proporcionalidade, que não se confunde com a progressividade.

Conforme nos ensina HUGO DE BRITO MACHADO: “A idéia de proporcionalidade é insuficiente. No Direito tributário, poder-se-ia firmar que esse critério reside na capacidade econômica, o que de certo modo justifica o fato de haver o constituinte de 1988, adotado, além do princípio da isonomia, também o princípio da capacidade econômica”.¹⁵

Em um exemplo prático, teríamos na proporcionalidade o seguinte caso: Quem ganha 10 paga 1 e quem ganha 100 paga 10; vejamos que é muito mais sacrificante para quem ganha 10 pagar 1 do que para quem ganha 100 pagar 10.

Na progressividade quem ganha 10 paga 1 e quem ganha 100 paga 25, é muito mais próximo de se atingir a igualdade tributária. Não se pode tratar de maneira idêntica, através de impostos fixos, contribuintes de manifestações de riquezas diferentes.

Vejamos o exemplo do CPMF que possui uma taxa fixa de 0,38 sobre movimentações financeiras, é um exemplo típico de injustiça tributária, injustiça essa vedada pela Carta Magna. Sem impostos progressivos não há como atingir a igualdade tributária.

2.7. Noções gerais

¹⁵ MACHADO, HUGO DE BRITO. Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1994, p. 57.

A capacidade contributiva a ser levada em consideração pela pessoa política é a capacidade objetiva e não subjetiva, ou seja, não se considera um indivíduo isoladamente, mas sim suas manifestações objetivas de riqueza (ter imóveis, carros, jóias, etc...), ou seja, quem tem capacidade de realizar esses fatos, podem ser alcançados pela capacidade contributiva.

2.8. Destinatários do princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva tem por destinatário imediato o legislador ordinário das pessoas políticas. É ele que deve imprimir, aos impostos que cria in abstracto, um caráter pessoal, graduando-os conforme a capacidade econômica dos contribuintes.

2.9. Eficácia do princípio da capacidade contributiva

O art. 145 § 1.º da Constituição Federal deve ser assim interpretado: O imposto deve ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, se a regra-matriz do imposto (traçada na CF) permitir. Porém, há muitos impostos inconstitucionais, como por exemplo, o CPMF (“contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira”), criada pela Lei Federal n. 9.311/96 (que buscou fundamento de validade na inconstitucional EC n. 12/96.), padece de inconstitucionalidade, ao estipular que a alíquota deste tributo será de “vinte centésimos por cento” (art. 7º); sendo um imposto fixo.

2.10. O IPTU e a capacidade contributiva

O IPTU deve obedecer ao princípio da capacidade contributiva e para isso deve ser progressivo.

Esta é uma progressividade fiscal de existência obrigatória.

Mas, além de obedecer a uma progressividade fiscal (exigida pelo § 1.º do art. 156 da CF), este depende de um plano diretor, ou seja, se duas pessoas têm casas idênticas, no mesmo valor de materiais, deve de acordo com a capacidade contributiva pagarem IPTU iguais; mas se uma exerce melhor a função social que a outra

devido ao plano diretor; a que melhor exerce sua função social pagará mais de acordo com o art. 156 § da CF.

Sobre o IPTU, vejamos o que diz ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA: “Nada impede que suas alíquotas aumentem progressivamente, à medida que o proprietário do imóvel urbano for perseverando em seu mau aproveitamento (é a chamada “progressividade no tempo”).

Tal aumento — é o que estatui o inc. II do § 4.º do art. 182 da Constituição — pode redundar, até na perda da propriedade. Sempre com base em lei (agora lei sancionatória, e não tributária). De fato, isto será feito exatamente para punir o proprietário do imóvel que renite em não ajustá-lo às diretrizes do plano diretor”.¹⁶

2.11. O IR e a capacidade contributiva

O IR deve também obediência ao princípio da capacidade contributiva e apesar da lei poder regular o modo pela qual se dará o IR deve ser progressivo por ser exigência constitucional.

O Brasil não possui o número adequado de alíquotas para que se garanta a igualdade tributária (15% e 27% — 1998 e 1999, art. 21 da Lei n. 9.532/97). Impossível de se ter caráter pessoal no imposto. Há países em que as alíquotas do IR – pessoa física oscilam entre 5% e 55%, sendo esta última apenas aplicada a alguns poucos megamilionários.

O IR deve deixar intocado o mínimo vital do contribuinte, isto é, aquela porção de riqueza que lhe garante e a seus dependentes, uma existência digna de um cidadão, que lhe é garantida pela CF e não é lógico que o Estado garanta bens morais como liberdade, segurança e bem-estar e impossibilite o cidadão a alcançá-los, este deve sim ajudar a garantir esses bens aos cidadãos.

2.12. O ICMS e a capacidade contributiva

Por demais relevante é a controvérsia acerca do princípio da capacidade contributiva e as isenções fiscais. Quando se trata de

¹⁶ CARRAZZA, ROQUE ANTÔNIO. Curso de Direito Constitucional Tributário, Malheiros Editores, São Paulo, 1998, p.78.

imposto, cujo fato gerador não seja indicador de capacidade contributiva como ocorre com o ICMS, a lei que concede isenção não será certamente inconstitucional. Ao revés, se a isenção alcançar imposto sobre o patrimônio ou a renda, cuja situação pessoal de riqueza é indicador claro de capacidade econômica, estará aí configurada ao menos potencialmente a inconstitucionalidade. Assim, a isenção do imposto de renda concedida a empresa industrial a pretexto de fermentar o desenvolvimento regional, sem qualquer consideração ao montante do lucro auferido, constitui flagrante violação ao princípio em tela, especialmente se concedida em longo prazo.

Diversamente, se a isenção é concedida às microempresas cuja atividade restringe a um mínimo vital.

A idéia mais difundida apregoa que a capacidade contributiva deve ser medida pela renda monetária líquida, assim entendida aquela renda deduzida da quantia como indispensável à subsistência do contribuinte e de sua família. Também o patrimônio e especialmente o consumo são eficazes indicadores da capacidade contributiva.

Portanto, parece-nos que a melhor solução é conjugar estes três indicadores para aferir a capacidade contributiva.

Segue a jurisprudência a respeito:

“TRIBUTÁRIO. IPVA. LEI N. ° 6.606, de 1989, DO ESTADO DE SÃO PAULO”.

1. Validade independentemente de lei complementar que defina o fato gerador do imposto.

A União, Estados, Distrito Federal e Municípios só podem instituir os impostos previstos na constituição federal depois da definição, em lei complementar, dos respectivos fatos geradores; excepcionalmente, a partir da promulgação da constituição, vige regra provisória que autoriza a elaboração das leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional, enquanto essa lei complementar não for editada 9ADCT, art. 34, parágrafo 3.

1. “Capacidade contributiva. No regime do IPVA, tal como disciplinado na lei n. ° 6.606, de 1989, do Estado de São Paulo, a base de cálculo do imposto e o valor venal do veículo, onerando o contribuinte segundo a grandeza do seu patrimônio; observada esta,

assim, o princípio da capacidade contributiva. Recurso ordinário improvido”.

3. Princípio Federativo e Tributação

3.1. O princípio federativo no Brasil

O princípio federativo está entre os mais importantes do nosso Direito e podemos conferi-lo no art. 60, §4º, I da CF: “art. 60 (...) §4º. Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I — a forma federativa de Estado”.

De acordo com os ensinamentos de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA “Os Estados – membros são obrigados a obedecer e a fazer obedecida (em seus respectivos territórios) a Constituição Federal. Com efeito, se deve, sob pena de intervenção”, prover a execução de lei federal” (art. 34, Vi, da CF), por muito maior razão (argumento a *fortiori*) devem cumprir e prover a execução da Lei das Leis Federais : a Constituição Federal”.¹⁷

“Por exigência do princípio federativo, nem a União pode invadir a competência tributária dos Estados, nem estes a da União. Do mesmo modo, aos Estados, porque juridicamente iguais entre si, é defeso se apossarem das competências tributárias uns dos outros”.¹⁸

“Nossa Carta Magna estruturou o País sob a forma de Federação e, para reforça-la, repartiu as competências legislativas (inclusive as tributárias) entre a União e os Estados - membros”.¹⁹

Isto posta, a União não pode determinar, nem mesmo através de lei — de que maneira os Estados exercitarão suas competências tributárias, que este é tema sobre o qual eles próprios, com a autonomia que possuem, devem deliberar; nem mesmo a lei complementar não pode, através do escopo de veicular “normas gerais em matéria de legislação tributária” (art. 146, III, da CF), determinar o modo pela qual os Estados cuidarão da criação e arrecadação dos tributos de suas competências.

4. Autonomia municipal e tributação

¹⁷ Ibid., p.110.

¹⁸ Ibid.

¹⁹ Ibid.

A constituição concede autonomia aos municípios em seu art. 29 e 30 e sendo que lei alguma, nenhum poder, nenhuma autoridade (inclusive judiciária), poderá, direta ou indiretamente, derogá-lo.

Mas a própria CF se encarrega de desmentir o que proclama em seu art. 1.º que diz que a República brasileira é “formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios”, pois vejamos:

“Os municípios não influem, nem muito menos decidem, no Estado Federal. Dito de outro modo, não participam da formação da vontade jurídica nacional. Realmente, não integram o Congresso, já que não possuem representantes nem no Senado (casa dos Estados), nem na Câmara dos Deputados (casa do povo)”. (ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA).²⁰

O Congresso Nacional pode diminuir ou, mesmo, eliminar a autonomia dos municípios através de emenda constitucional.

O art.30 da Constituição e os assuntos de interesses locais. A lei orgânica municipal.

Os municípios podem legislar suplementarmente, tendo em vista apenas o interesse local.

Os assuntos de interesse local são aqueles que o próprio município, por meio de lei, vier a entender de seu interesse. Seria absurdo se o município tivesse que saber através de órgãos ou autoridades a ele estranhos o que são e o que não são assuntos de interesse local.

Podem também, com base na competência comum do art.23 da CF, interferir (mediante a edição de atos administrativos) para evitar a ocorrência de prejuízos ou danos, nacionais e locais.

A Constituição Federal prestigia os assuntos de interesse local em seu art. 182.

E o Estado que violar a autonomia de um dos municípios localizados em seu território é passível de intervenção federal nos termos do art. 34, VII, “c” da CF.

A Constituição atual deu aos municípios efetiva autonomia política, financeira e administrativa, situando-os dentro das esferas político-administrativas sendo a autonomia financeira pelos tributos próprios, pela efetiva participação nas receitas tributárias de outras

²⁰ Ibid. p. 113.

pessoas políticas (União e Estados-membros) e pela ampla possibilidade de arrecadação dos tributos de sua competência.

Diante disto, podemos perceber quão inconstitucionais são as chamadas “Listas de Serviços”, que querem “orientar” a tributação pró via de ISS (imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência exclusivamente Municipal).

“Cumpre sublinhar que também o contribuinte se beneficia com a autonomia do município, no campo tributário. De fato, sempre que, nos termos da Lei Fundamental, só o município pode tributá-lo, nulas serão quaisquer tentativa de sujeitá-lo ao pagamento de exações levadas a cabo por outras pessoas políticas.”(ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA).²¹

Isto posto, não podemos concordar com opiniões como as de que o município é obrigado a buscar no Código Tributário Nacional ou em leis federais e estaduais, “inspiração” para instituir os tributos de sua competência. Ex.: a posição doutrinária dominante de que “zona urbana”, para fins de tributação por meio de imposto predial e territorial urbano (IPTU), é aquela que atenda às “especificações” do art. 32 §§ 1.º e 2.º do CTN; enfim os municípios só conseguirão exercer plenamente suas competências tributárias quando for conhecido e respeitado o princípio da autonomia municipal.

4.1. A autonomia do Distrito Federal

“O Distrito Federal é, em todo e por tudo, uma pessoa política, que legisla para si própria, por meio de seu Poder Legislativo (a Câmara Legislativa). Suas leis, que só devem obediência à Constituição da República, podem livremente disciplinar os assuntos de interesse local, inclusive os que concernem à instituição e arrecadação dos tributos de sua competência”. (ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA).²²

O Distrito Federal não pode ser tolhido em sua competência tributária, nem pelos municípios, nem pelos Estados-membros, nem pela União, nem por qualquer lei complementar nacional.

²¹ Ibid., p. 127.

²² Ibid., p. 130.

5. Princípio da anterioridade e tributação

Trata-se de um princípio exclusivamente tributário e está contido no art. 150, III, “b”, da Magna Carta.

E vêm a significar que se uma lei vier a criar um tributo neste ano, ele só poderá ser exigido a partir do próximo dia 1.º de janeiro; pois uma lei que cria ou aumenta um tributo fica com sua eficácia paralisada até o início do próximo exercício financeiro e aí sim gerará todos os seus efeitos, sendo que o exercício financeiro começa no dia 1.º de janeiro e se prolonga até o dia 31 de dezembro de cada ano; coincidindo com o ano civil, o que não é nada bom para o Chefe de Executivo (Presidente, Governador ou Prefeito) pois ele fica, no início de sua gestão, com as mãos atadas não permitindo que no primeiro ano de sua gestão aplique a lei orçamentária que ele próprio pejejou para que fosse votada e aprovada.

O princípio da anterioridade dá uma suposta segurança ao contribuinte, evitando-lhe surpresas; podendo planejar sua vida econômica.

De acordo com o princípio da anterioridade, o tributo só nasce (ou nasce majorado) no exercício seguinte ao de sua criação (ou aumento) eliminando a tributação de surpresa.

Sobre o IR, vejamos o que diz ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA: “(...), anos a fio prevaleceu a errônea idéia de que o fato impositivo do IR ocorre no último átimo do dia 31 de dezembro de cada ano. Assim, entendia-se equivocadamente que, se uma lei entrasse em vigor no dia 31 de dezembro, alterando, em desfavor do contribuinte, alíquotas, formas de cálculo de rendimentos, sistemas de deduções e abatimentos etc., ela poderia perfeitamente incidir no mesmo dia, isto é, no mesmo exercício financeiro.”²³

“Essa posição é absolutamente inaceitável, não só porque ofende o princípio da anterioridade, mas porque desconsidera o princípio da segurança jurídica, com seu consectário, que é o princípio da irretroatividade das leis. A lei em questão só poderia incidir no próximo exercício financeiro”.²⁴

²³ Ibid., p. 135.

²⁴ Ibid.

Existem algumas exceções ao princípio da anterioridade, são elas: os tributos mencionados no §1º do art. 150 da CF; os empréstimos compulsórios criados com base no seu art. 148, I, e o extinto IPMF (§2º da art. 2º da EC n. 3/93, de resto declarado inconstitucional pelo Pretório Excelso, todos os demais só poderão ser exigidos se obedecido o princípio da anterioridade. Sendo que as contribuições sociais que financiarão a seguridade social (art. 185, I, II e III, da CF), deve ser obedecida a anterioridade especial a que alude o art. 195, §6º, da CF.

O princípio da anualidade: a possibilidade jurídica de sua inclusão nas Constituições estaduais e nas leis orgânicas dos municípios e do Distrito Federal.

O princípio da anterioridade exige apenas que a existência de lei tributária material com o termo a *quo* de vigência antes do início do exercício financeiro em que ocorrer o fato impositivo do tributo.

Chegamos, na prática a presenciar o absurdo, de uma lei publicada no dia 31 de dezembro, no dia seguinte (já portanto, no próximo exercício financeiro) ser eficaz. Nesse caso, não se evita a surpresa tributária ao contribuinte que fica com o tempo de um dia para preparar-se financeiramente para o novo tributo.

Enquanto que o princípio da anualidade aplicado em países como França, Bélgica, México, Estados Unidos e Inglaterra, entre outros, subordina a cobrança do tributo à prévia autorização orçamentária, pois a lei tributária material deve ser anterior à lei de meios e não basta que tenha entrado em vigor no exercício anterior ao da ocorrência do fato impositivo tributário. Conforme explica o mestre ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA:

“Logo, o princípio da anualidade compreende a anterioridade da lei e a autorização orçamentária. Em função dele, o tributo, ainda que criado ou aumentado por meio de lei, só poderá ser exigido quando expressamente previsto, qualitativa e quantitativamente, na lei orçamentária.”²⁵

Não há impedimentos para que os Estados membros, Municípios e o Distrito Federal ampliem os direitos do contribuinte e sem anular o princípio da anterioridade, inscrevam em suas Constituições a exigência da anualidade para tributos locais e exigir

²⁵ Ibid., p. 143

também sua previsão orçamentária, mesmo o CF vedando apenas a cobrança do tributo instituído ou aumentado por lei que não esteja em vigor antes do início do exercício financeiro.

Incide o princípio da anualidade sobre os seguintes tributos: imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, imposto predial e territorial urbano, o imposto territorial rural e o imposto sobre a propriedade de veículos automotores.

“Este princípio leva ao planejamento anual das alterações legislativas, em matéria tributária, circunstâncias que, por si só, impede que medidas provisórias criem ou aumentem tributos.” (ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA).²⁶

As pessoas políticas ao exercer o poder de tributar não podem desatentar ao princípio da anterioridade; sendo que nos casos em que a lei silencia sobre sua entrada em vigor, nos poucos casos taxativos em que a obediência é facultativa, não se percebe o princípio jurídico.

Podemos concluir que o princípio da anterioridade da lei não se confunde com o princípio da anualidade, através do qual nenhum tributo pode ser cobrado, em cada exercício, sem que esteja prevista a sua cobrança no respectivo orçamento. Distingue-se, assim, do princípio da anterioridade pelo qual nenhum tributo será cobrado em cada exercício sem que a lei que o criou, ou aumentou, tenha sido publicada no exercício anterior. O primeiro não se destina apenas a assegurar ao contribuinte a possibilidade de planejamento anual de suas atividades. No regime constitucional que adota o princípio da anualidade, os representantes do povo, anualmente, examinam a proposta orçamentária enviada pelo Chefe do poder Executivo e, diante das despesas previstas, autorizam a cobrança dos tributos indispensáveis à sua realização. Portanto, é necessário que, anualmente, tenham os congressistas conhecimento prévio do destino da arrecadação.

²⁶ Ibid., p. 145.

No texto constitucional vigente, as leis que instituem ou majoram tributos somente podem ser aplicadas a partir do primeiro dia útil do exercício seguinte ao da sua publicação (CF, art. 150, III, b).

Esse princípio, porém, admite exceções:

1º Os impostos de importação, exportação, produtos industrializados e sobre operações financeiras podem ser majorados por ato do poder Executivo no mesmo exercício em que foram criados;

2º Os impostos extraordinários, por motivo de guerra, devem ser sempre instituídos por lei, porém, também constituem exceção ao princípio da anterioridade, em virtude das próprias circunstâncias que autorizam a sua instituição (art. 154, II, CF);

3º Empréstimos compulsórios instituídos em razão de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (art.148, I, CF).

Convém observar que o mesmo tratamento não se aplica aos empréstimos compulsórios instituídos para fins de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional que deverão necessariamente obedecer ao princípio da anterioridade.

As contribuições sociais também não se submetem ao princípio da anterioridade, pois possuem regra própria: entram em vigor 90 dias após a data da publicação da lei que as tenha instituído ou majorado (art. 195, caput, §6º, da CF).

Segue jurisprudência a respeito:

TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – MEDIDA PROVISÓRIA Nº 22/88, CONVERTIDA NA LEI Nº 7.689/88 – ARTS. 154 E 195 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

I – O plenário deste Tribunal Regional Federal da 2º Região declarou a constitucionalidade dos Arts. 1º ao 8º da Lei nº 7.689/88 (AI na MAS nº 90.02.07522-7/RJ) após estabelecer o seguinte:

a) A Medida Provisória é instrumento hábil para criar ou extinguir tributo sempre que for convertida em lei;

b) Estando definidos o fato gerador, o sujeito passivo e a base de cálculo da exação no diploma constitucional, a sua instituição independe de lei complementar;

c) A circunstância de ter a contribuição social idêntica ao fato gerador e base de cálculo igual ao imposto de renda não fere o inciso I do art. 154 da Constituição, eis que tem aplicação a outras fontes de financiamento da seguridade social, não previstas na própria constituição (Art. 195, § 4º);

d) Foi observado o princípio da não – surpresa do contribuinte (anterioridade), uma vez que só foi exigida após o prazo de 90 dias da sua instituição.

II – Remessa Oficial provida para denegar a segurança.

(TRF – 2ª Região – Remessa Ex – Officio nº 0204042-5 – 3ª Turma – Rel. Des. Fed. VALMIR PEÇANHA – Decisão: Unanimidade, Provimento – Data da Decisão: 24.06.1991)

TRIBUTÁRIO – EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO SOBRE VEÍCULOS. DECRETO – LEI Nº 2288/86. caracterizada sua natureza tributária, sua cobrança, no mesmo exercício em que foi criado, atenta contra o princípio constitucional da anterioridade da lei. Declarada inconstitucionalidade de sua exigência, relativamente ao exercício de 1986, pelo tribunal pleno, ação de repetição de indébito julgada procedente. Sentença confirmada. (TRF – 2º Região – Remessa Ex- Officio – 3ª Turma – Rel. Juiz Ney Valadares – DJ – 19.05.1991).

CONSTITUCIONAL – TRIBUTÁRIO – PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (P.I.S).

- Remessa Ex-Officio em mandado de segurança visando não sujeitar-se a autora as alterações introduzidas pelos decretos-leis nºs 2445/88, editados com base no permissivo da constituição anterior (Art. 55, inciso II) que autorizava o uso do decreto-lei para instituir e majorar tributos e contribuições parafiscais.

- O princípio da anterioridade constitui limite constitucional que regula o sistema tributário, uma vez que tendo sido

desrespeitado, no caso em tela, torna-se inviável a cobrança das contribuições, com as alterações introduzidas, no exercício de 1988.

- Não é inconstitucional o uso do decreto-lei para alterar base de cálculo, alíquota e prazo de cobrança, sendo desnecessária lei complementar para tal fim (Art. 3 do CTN r Art. 55, II, da anterior constituição).

- O pleno deste tribunal, em recente sessão, julgando a arguição de inconstitucionalidade suscitada nos autos da apelação em mandado segurança (Proc. N.º 89.02.08026-9), declarou a inconstitucionalidade da exigência fiscal no exercício de 1988, contida nos decretos-leis n.ºs 2445/88 e 2449/88 relativos ao programa de integração social (P.I.S).

- Provida parcialmente a remessa oficial para restringir a inconstitucionalidade da cobrança das contribuições exigidas no exercício de 1998.

- Decisão unânime.

(TRF – 2ª Região – Remessa Ex-Officio nº 0208087-0 – 3ª Turma – Rel. Juiz Celso Passos – Decisão: Unanimidade, provimento parcial – DJ 03.09.91)

TRIBUTÁRIO – FINSOCIAL.

- Ação ordinária de repetição de indébitos julgada procedente quanto ao exercício de 1982. Instituída pelo decreto-lei nº 1940/82, a contribuição do finsocial não pode ser cobrada no mesmo exercício de sua criação.

- Ofensa ao princípio da anterioridade da lei (art. 153, par. 29, da Constituição anterior). – Jurisprudência pacífica dos tribunais superiores (Agravo regimental em recurso extraordinário nº 103.462 – DF, rel. Min. Moreira Alves, 1º Turma, publicado no DJ de 10.04.87, p. 6420). – Remessa oficial a que se nega provimento, em decisão unânime.

(TRF – 2º Região – Remessa Ex Officio nº 02121399-3 Turma – Rel. Juiz Celso Passos – Decisão Unanimidade, desprovimento – DJ de 12.09.91).

TRIBUTÁRIO – PIS – CONTRIBUIÇÃO PARAFISCAL DE NATUREZA TRIBUTÁRIA – NECESSIDADE DE SE OBEDECER AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE DA LEI –

IMPOSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO DA SISTEMÁTICA DO CÁLCULO DO PIS NO MESMO EXERCÍCIO.

I. Reconhecida a natureza tributária do PIS, como contribuição parafiscal, imperiosa a observância do princípio da anterioridade da lei.

II. O Decreto-lei nº 2445, de 29.06.88, que alterou a sistemática do PIS, aumentando o tributo cobrado, só pode operar efeito a partir do exercício seguinte no qual foi editado.

III. Remessa Ex officio improvida.

(TRF – 2ª Região – A.M.S. nº 0208988-6 – 1ª Turma – Rel. Juiz Frederico Gueiros – Decisão: Unanimidade, desprovimento, DJ de 21.06.90).

6. Princípio da legalidade — Origem histórica

Aprovação das prestações pecuniárias coativas, por parte dos órgãos representativas: origem histórica

“Geralmente imputa-se à Magna Charta a primeira afirmação do princípio de que nenhuma prestação pecuniária pode ser imposta, se não por deliberação dos órgãos legislativos. Porém, a origem se encontra em época anterior: por exemplo, na Inglaterra, o Rei, que já percebia impostos e obtinha subsídios pelo direito consuetudinário, exigia dos vassallos, para fazer frente a despesas extraordinárias, pagamentos em dinheiro e estes podiam — embora fosse praticamente impossível — impugna-los”.²⁷

“Em 1197, durante o famoso debate ao *Oxford onforeign service* foi realizada uma assembléia de magnatas do clero e leigos para discutir sobre o dever de versar uma soma de dinheiro, em substituição à prestação do serviço militar requerido pelo Rei; é, porém, de se notar que cada um dos participantes da assembléia só empenhava a si próprio e não era vinculado pelas decisões dos outros, mesmo que estes constituíssem a maioria. Em 1207, não obstante o dissenso do clero, e em particular do Arcebispo de York, que foi

²⁷ UCKMAR, VICTOR. Princípios comuns de direito constitucional tributário; tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, EDUC, 1976. p.9.

constrangido a abandonar a Inglaterra com a perda de todos os bens, a *magna cúria regis* consentiu com o lançamento e a arrecadação de um imposto corresponde a um treze avos das rendas, a cargo de todos os proprietários de terras dos *tenants ub Chief*; a receita de tal tributo era necessária para reconquistar as terras perdidas na França.”²⁸

“Foi somente durante o reinado de João Sem Terra que os barões — sobretudo por causa do peso e das injustiças nas exigências financeiras — se rebelaram e, com a força das armas, exigiram determinadas concessões, para tutela dos seus direitos: ao Rei não restou senão aceitar o texto que lhe foi apresentado de forma já definitiva e foi assim editada a *Magna Charta*. Uma das disposições fundamentais se contém no art. XII segundo o qual no *scutage or aid shall be imposed on our kingdom, unless by the common counsel of our kingdom except for ransoming our person, for making our eldest son a knight, and once marrying our eldest daughter, and for these shall not be levied more than a reasonable aid.*”²⁹

“O *scutage*, como é sabido, era quanto devia pagar-se pela não prestação do serviço militar, enquanto os *aids* — como se deduz do significado literal da palavra — eram os subsídios versados para ajudar o rei a fazer frente a despesas extraordinárias: tratava-se do ônus feudais, que bem pouco tinham de comum com os nossos impostos. Aquilo que, entretanto, interessa é que o Rei, ao invés de impor, por ato de autoridade, prestações financeiras, devia obter o prévio consentimento dos representantes da nação”.³⁰

“Até o Reinado de Henrique VI a *Magna Charta* foi alterada 37 vezes, mas foi sempre repetida a cláusula que exigia a prévia autorização para a imposição de *aids* e do *scutage*; tal princípio foi também reafirmado no “statement” de *tallagio non concedendo*, expedido em 1296 por Eduardo I. O art. I de tal documento dispõe: “*No tallage or aid shall be imposed by or our heirs henceforth without the common assent of the prelates, earls, barons, Knights, burgesses, and other freemen of the realm*”. É interessante frisar

²⁸ Ibid., p.12.

²⁹ Ibid., p. 12/13

³⁰ Ibid., p. 13/14

como, em comparação com a *Magna Charta*, houve um alargamento dos integrantes da assembléia investida da aprovação das contribuições para o rei.”³¹

Mais uma vez então, foi afirmado que nenhum tributo poderia ser cobrado sem o consentimento do Parlamento desta vez, quando finda a ditadura e pela primeira vez quando era invocado o *statement de tallagio* no século XVII contra as exigências de impostos não previamente autorizados pelo Parlamento.

“Além da Inglaterra, também em outros Estados, já na Idade Média, o Monarca devia obter os o consentimento dos súditos para aplicar os tributos: na Espanha, onde as Cortes nasceram com a função principal de tornar possível o afluxo de meios financeiros ao Rei, remonta a 1091 o primeiro documento do qual se apreende que o soberano solicitava o consentimento dos súditos para impor os tributos.”³²

Com o aumento dos tributos no século XII, a justificativa do Rei para tal cobrança, era a destinação dada ao produto da arrecadação, ou seja, o Rei tinha que ter bons motivos sociais para que as Cortes consentissem.

“Na França, as primeiras manifestações da necessidade do “consenso”, para a aplicação de tributos, se deram com a constituição dos *États généraux (1314) que se declararam prêts a faire aide au roi, chacun à son puvoir et selon ce qui lui serait avenant;* ³³ durante o século XIV eles foram muitas vezes chamados a aprovar contribuições para fazer frente às graves despesas militares necessárias à guerra contra a Inglaterra.”³⁴

“Na Itália, como na Inglaterra, na baixa Idade Média, os vassalos deviam versar contribuições a título de ajuda, nos casos prescritos pelo costume (por exemplo: em substituição ao serviço

³¹ Ibid., p. 14/15

³² Ibid., p. 16

³³ apud UCKMAR, VICTOR. Principios comuns de direito consitucional tributário; tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo, ed. Revista dos Tribunais, EDUC, 1976. p.17.

³⁴ Ibid., p. 17

militar, ou para resgatar o rei feito prisioneiro); outros tributos, se o senhor feudal não quer não os paga, e mesmo aqueles agora indicados não podem ser aumentados (mesmo que a moeda diminua o seu valor efetivo e as necessidades da administração financeira aumentem continuamente) sem o seu consentimento”.³⁵

Os verdadeiros direitos a aparecerem na formação dos Estados, na Itália, decorrem da necessidade dos parlamentos serem consultados obrigatoriamente pelo soberano, embora não tivessem verdadeiras funções constitucionais ou legislativas. Tendo como função adequar a tributação à capacidade do povo e de informar ao soberano a opinião do povo sobre sua administração e suas necessidades.

“O primeiro parlamento que, pode-se dizer, teve as características do atual parlamento representativo foi o siciliano. O povo representado participava do poder legislativo, ditava normas (*i capitoli*) que tinham força de lei se aprovadas pelo Rei, autorizava impostos decidia da guerra e da paz”.³⁶

“As mesmas prerrogativas forma sendo conquistadas pela representação nacional na Sardenha, nos Estados de Aosta (*Consiglio generale Del ducato*), na congregação da Comunas do Marquesado de Saluzzo e na representação nacional da Corte de Nice.”³⁷

“As cidades que, logo depois de serem conquistadas, eram sujeitas a um Estado, não toleravam mais submissão absoluta, rebelando-se a cada imposição que tendesse a suprimir os principais direitos de independência: acima de todos, o direito de consentir ou não na imposição de novos tributos.”³⁸

6.1. Reconhecimento constitucional

³⁵ apud UCKMAR, VICTOR. Princípios de direito constitucional tributário; tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo, ed. Revista dos Tribunais, EDUC, 1976. p. 17.

³⁶ Ibid., p. 20.

³⁷ Ibid.

³⁸ Ibid., p. 20.

O descontentamento do povo com o governo da época deu origem aos princípios que são as bases do direito constitucional, através da revolução francesa e americana.

“Na França, aguda era a luta da burguesia contra o clero e a nobreza isenta de grande parte dos impostos: já nos Cahiers do “terceiro Estado” se lê que a *Nation peut Seul conceder ;es subsides; elle a lê droit d'em déterminer la qualité, d'em limiter la durée, d'en faire ;a répartition, d'en assigner l'emploi, d'en demander lê compte, d' en esiger la publication.*”³⁹.

“No art. 13 da Declaração dos direitos de 1789, encontra-se consagrado o princípio de que *l'impôt ne peut être vote que par la nation ou sés représentants*, todas as Constituições francesas posteriores — exclusão feita às leis constitucionais de 1875 — fizeram expressa referência aos direitos proclamados na declaração de 1789”.⁴⁰

“Já em 1787, na América, com a Constituição, foi expressamente atribuído ao Congresso o poder (art. I, Séc. 8) *to lay and collect taxes, duties, imposts, and excises, to pay the debts and provide for the common defence and general welfare of the United States*. São bem conhecidas as disputas sobre a origem dos princípios consagrados na Constituição americana e na *Declaration des droits*; uns afirmam que as duas cartas inspiraram-se na filosofia francesa do século XVIII, e em particular no “Contrato Social” de Rousseau, e outros que a “Declaração dos direitos” foi sobretudo inspirada pela “Declaração de independência americana” que, juntamente com o *Bill of Rights*, constitua a premissa de quase todas as Constituições das colônias inglesas tornadas independentes”.⁴¹

“A primeira Constituição italiana, no significado moderno da palavra, sem dúvida é aquela aprovada em Bolonha a 4. 12.1796 depois da perseguição ao legado pontifício seguido do ingresso das tropas francesas. Tal estatuto, no art. 203, dispunha que só o Corpo

³⁹ Ibid., p. 21.

⁴⁰ Ibid.

⁴¹ Ibid., p. 21/22.

Legislativo pode impor novos gravames no caso de novas necessidades do Estado, ou diminuir os já impostos, depois de pronunciamento fundamentado do *Magistrato dei Consoli e Deputazione di Finanze*; ou também por iniciativa própria, consultados porém antecipadamente dito *Magistrato* e dita *Magistrato* e dita *Deputazione*”.⁴²

A Constituição de Bolonha não foi aplicada devido à adesão da cidade à *Confederação Cispadana*, criada em Modena, em outubro de 1796, mas também a Carta Constitucional da Confederação (1797) estatui (art.326) que “as administrações não podem ao proceder à distribuição, acrescentar, ou diminuir, contribuições fixadas pelo Corpo legislativo”. Tal princípio se encontra também em todas as chamadas Constituições jacobinas, emanadas na Itália durante o período de 1796 a 1815, isto é, na da República Cisalpina, a primeira (1797) e a segunda (1798) do Povo da Ligúria (1797), da República da Ligúria (1802), da República Romana (1798), do Principado de Luca (1805), da República Napolitana (1799), do Reino da Itália (1815), e do Reino de Nápoles (1815).⁴³

“Todas as Constituições vigentes — exceção feita, pelo que me consta, da União das Repúblicas Socialistas Soviéticas — afirmam explicitamente que os impostos devem ser aprovados pelos órgãos legislativos competentes, preceito que, pelo menos nos Estados de Direito, não seria nem mesmo necessário “não existindo — como frisou Allorio — por força de uma regra geral, dentre os poderes da Administração pública, o de modificar o direito vigente”.”⁴⁴

Podemos perceber o princípio na Constituição da República Federativa do Brasil (1946) no Art. 141, 34: “Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça”.

6.2. Princípio da legalidade – Definição

A Constituição consagra que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (art. 5º, II) seria então genericamente o princípio da legalidade.

⁴² Ibid., p. 22/23.

⁴³ Ibid., p.23/24.

⁴⁴ Ibid., p. 24/25

Mais especificamente em matéria tributária, a legalidade está consagrada no art. 150, I:

“Sem prejuízos de outras garantias ao contribuinte, é vedada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I exigir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça”.

“Assim, quanto às medidas provisórias previstas no art.62 da CF, entendemos que não servem como regra para instituir ou aumentar tributos, cabendo a elas todas as restrições levantadas em relação ao Decreto-lei do sistema anterior, o que é possível somente em casos excepcionais”. (YOSHIKI ICHIHARA)⁴⁵

A lei é exigência prévia de um tributo, sem lei não há tributo.

“O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse plus caracteriza a tipicidade tributária, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade” (PAULO DE BARROS CARVALHO)⁴⁶

“a) Em primer lugar, la modalidad de acto legislativo primário, que consiste em que se exige ley no para regular em su totalidad los elementos fundamentales des tributo, sino tan solo para crearlo.

b) Existe, después, el principio de reserva de ley propiamente dicha, para regular una materia determinada. Dentro de ésta, a su vez, suele distinguirse entre la reserva absoluta de ley, que se produce en el supuesto, harto infrecuente, de que la totalidad de la materia acotada deba venir regulada en exclusiva por la ley o, al menos, por actos con fuerza da ley; e la denominada reserva relativa o atenuada,

⁴⁵ ICHIHARA, YOSHIKI, *Direito Tributário*, Atlas, São Paulo, 1997, p. 55.

⁴⁶ CARVALHO, PAULO DE BARROS. *Curso de Direito Tributário*, Saraiva, São Paulo, 1997, p.98.

que consiste em exigir a presença de la ley tan sólo a efectos de determinar los elementos fundamentales o identidad de la prestación establecida, pudiendo confiarse al ejecutivo la integración o desarrollo de los restantes elementos” (apud HUGO DE BRITO MACHADO)⁴⁷

“O princípio da legalidade há de ser examinado tanto em razão da fonte produtora de normas, como em razão do grau de determinação da conduta. Em razão da fonte produtora de normas, tem-se uma reserva de lei material, e uma reserva de lei formal. No primeiro caso, “basta simplesmente que a conduta da Administração seja autorizada por qualquer norma geral e abstrata, podendo ser tanto uma norma constitucional, ordinária ou mesmo um regulamento. Já no segundo caso, é necessário que o fundamento legal do executivo seja uma norma emanada do legislativo. Por outro lado, no que pertine ao grau de determinação da conduta, tem-se a reserva legal absoluta, e a reserva legal relativa, conforme esteja a conduta da Administração inteiramente estabelecida em lei, ou apenas nesta tenha fundamento, podendo desenvolver-se com relativa liberdade.” (apud HUGO DE BRITO MACHADO)⁴⁸

“O verdadeiro sentido do *princípio da legalidade* exige que todos os elementos necessários à determinação da relação jurídica tributária, ou mais exatamente, todos os elementos da obrigação tributária principal, residam na lei”.⁴⁹

“Não vale o argumento que a lei pode limitar-se a dizer que o tributo fica criado, reportando-se ao *núcleo* de sua hipótese de incidência, posto que o Poder Executivo, com fundamento em seu poder regulamentar estaria autorizado a estabelecer todos os elementos necessários à *fiel execução da lei*.”⁵⁰

⁴⁷ MACHADO, HUGO DE BRITO. Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1994, p.19.

⁴⁸ Ibid., p.20.

⁴⁹ Ibid., p.28.

⁵⁰ Ibid., p. 29.

significar que apenas este ato normativo pode descrever ou alterar a hipótese de incidência, o sujeito ativo, o sujeito passivo, a base de cálculo e a alíquota das várias exações, observados os permissivos do art. 153, § 1º da Constituição brasileira e, naturalmente, as competências legislativas tributárias de cada pessoa política (assim, por exemplo, a lei ordinária federal só poderá criar ou aumentar tributos federais). Além disso, se aceitarmos que o Fisco pode se submeter a leis que ele mesmo elabora, aprova e impõe (as medidas provisórias e as leis delegadas), o direito das contribuintes de vê-lo submetido à ação dos legisladores (que diretamente os representam) seria uma mera *flactus vocis*.⁵³

6.3. Exceções ao princípio

São aquelas, e tão somente estas, previstas na Constituição Federal em seu art. 153, § 1º.

Destaca-se que o imposto extraordinário de guerra não figura como exceção ao princípio; pois é apenas provisório.

Como entende HUGO DE BRITO MACHADO: “Destaca-se uma novidade. Essa faculdade concedida ao Poder Executivo *refere-se apenas a alíquotas*. Na Constituição anterior ela compreendia também a alteração das bases de cálculo. Aliás, desde a Emenda n.18 à Constituição de 1946, foi atribuída ao Poder Executivo a faculdade de alterar *as alíquotas e as bases de cálculo* de alguns impostos, que por isto mesmo passaram a ser conhecidos como impostos *flexíveis*. Na vigência da referida Emenda, com fundamento na qual foi elaborado o Código Tributário Nacional, eram flexíveis os impostos de importação, de exportação (art. 7º, § 1º), e sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários (art.14, § 1º). Não o imposto sobre produtos industrializados. Com a Constituição de 1967, passou a ser flexível o imposto sobre produtos industrializados, mas perdeu essa qualificação o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativa a títulos e valores mobiliários. Com a Emenda 1/69, tornaram-se *flexíveis* os quatro impostos.”⁵⁴

⁵³ Ibid.

⁵⁴ MACHADO, HUGO DE BRITO. Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988., Editora Revista dos Tribunais, 1994, p. 48.

Ainda sobre as exceções, vejamos as seguintes opiniões doutrinárias:

“Autores há que entendem que alguns tributos não precisam obedecer ao princípio da legalidade. Que tributos seriam estes? Seriam os referidos no § 1º da art. 153 da CF, que prescreve: “§1º. É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V” (imposto sobre a importação de produtos estrangeiros, imposto sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados, IPI e imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários) (esclarecemos).”⁵⁵

“Discordamos. Não há, aí, qualquer exceção ao princípio da legalidade. Apenas a Constituição permite que a lei delegue ao Poder Executivo a faculdade de fazer variar, observadas determinadas condições e dentro dos limites que ela estabelecer, as alíquotas (não as bases de cálculo) dos mencionados impostos.”⁵⁶

E ainda a opinião de SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO:

“As exceções ao princípio da legalidade presentemente são poucas. Admita-se, estando em recesso o Congresso Nacional, o qual deve ser convocado de imediato, a instituição *através de medida provisória, pelo Presidente da República, de impostos extraordinários em caso de guerra ou de sua iminência* e no caso dos impostos restituíveis de emergência, por motivo de guerra e para acudir os flagelados pelas calamidades públicas (empréstimos compulsórios de emergência). Assim mesmo, excepcionalmente, por isso que os empréstimos compulsórios, ainda que emergenciais devem ser instituídos por lei complementar (art. 148, I e II) e os impostos extraordinários de guerra através de lei ordinária federal (art. 154, II). Dos males o menor. As medidas provisórias são apreciadas, sob pena de caducidade, em trinta dias depois de editadas. A medida provisória,

⁵⁵ CARRAZZA, ROQUE ANTÔNIO. Curso de Direito Constitucional Tributário, Malheiros Editores, 1997, p. 199.

⁵⁶ Ibid., p. 199/200

nestes casos, só deve ser utilizada nas hipóteses de recesso do Congresso Nacional. Isto posto, pela Constituição vigente *todo e qualquer tributo*, em princípio, e por princípio deve ser criado por lei: federal, estadual ou municipal, dependendo do tributo. De não olvidar, contudo, que certos impostos federais só podem ser instituídos por lei complementar. Tais os casos dos restituíveis (empréstimos compulsórios) e dos que decorrem da competência residual da União, inclusive os afetados para fins parafiscais (contribuições previdenciárias sociais) a teor dos artigos 148, 154 e 195, §4º, e possivelmente o sobre as grandes fortunas (art.153, VII) embora entendam alguns que a lei complementar ali é só para definir o que são tais fortunas, cabendo à lei ordinária instituí-lo.⁵⁷

Podemos então entender de acordo com a presente opinião que as exceções ao princípio da legalidade na instituição de tributos são guerra e calamidade pública, estando em recesso o Congresso Nacional.

Da lavra da mesma autora:

“Exceções ao princípio da legalidade na majoração dos tributos: Todavia, anote-se, há exceções ao princípio quanto a majoração (ou minoração) de impostos. As seguintes: impostos de importação, exportação, IPI e IOSF. Estes podem ter suas alíquotas e, pois, *umentadas* sem prévia lei, por simples ato administrativo, atendidas as condições e os limites a serem fixados em *lei autorizativa*, que se *não existir* (art. 153, § 1º) obstará a franquia concedida ao Executivo federal. É que na hipótese trata-se de limitação sobre limitação ao poder de tributar, matéria sob reserva de lei complementar (art. 146, II). De resto, estando as pessoas políticas sujeitadas ao princípio da legalidade, a exceção a ele não pode ser *regulada pela própria pessoa que sofre a restrição*, no caso, a União Federal, beneficiária da licença para operar as alíquotas desses quatro impostos com possibilidade de majora-los, pela elevação das mesmas. É necessário, portanto, que uma lei complementar (*lei nacional*) ou dispositivo ela forneça as condições e os limites necessários a que possam as alíquotas do IPI, do ISOF, do IIP e do IEX sofrer

⁵⁷ COELHO, SACHA CALMON NAVARRO. Comentários à constituição de 1988 – sistema tributário, Editora Forense, 1998, Rio de Janeiro, p. 287.

alterações. O dispositivo constitucional, está à vista, é de eficácia limitada (*not-self executing*), em que pesem doughtas opiniões discrepantes, ao argumento de que em relação aos impostos alfandegários e ao IPI, existem *leis autorizativas* aproveitáveis”⁵⁸

Somos da seguinte opinião:

O Imposto de importação, o imposto de exportação, o imposto sobre produtos industrializados e o imposto sobre operações financeiras constituam ressalvas constitucionalmente consentidas ao princípio específico da legalidade tributária no tocante à majoração, podendo ter suas alíquotas alteradas por ato do Poder Executivo, dentro dos limites e condições expressos na lei (CF, art. 153, § 1º). No que se refere a sua instituição, entretanto, devem observar o princípio da legalidade estrita. Em nenhuma hipótese, o poder Executivo poderá alterar a base de cálculo desses ou qualquer outros impostos.

Questão relevante consiste em saber se o legislador pode, no tocante à criação de tributos, atribuir a outros órgãos do Estado funções normativas quanto à definição de elementos essenciais da obrigação tributária. Criar tributo é inovar a ordem jurídica. Assim, só tem competência para fazê-lo o órgão constitucionalmente dotado de competência legislativa.

Tendo em conta o princípio da separação dos poderes do Estado, a atribuição aos órgãos legislativos da competência para criar tributos deveria implicar a exclusão de qualquer possibilidade de atividade normativa por parte do poder Executivo.

Porém, a experiência parece demonstrar que os Parlamentos não têm condições de exercer por inteiro a função legislativa, sobretudo quando a matéria requer profundos conhecimentos técnicos. Nesses casos, a função normativa do Executivo restringe-se a atividade regulamentar. E essa atividade regulamentar tem sido considerada válida, desde que a criação do tributo, com a individualização dos sujeitos da obrigação tributária principal, seja reservada ao legislador, negando o judiciário aplicação às normas regulamentares que estejam em contraste com a lei. Portanto, o verdadeiro sentido do princípio da legalidade exige que todos os

⁵⁸ *Ibid.*, p. 288.

elementos necessários à determinação da relação jurídica tributária residam na lei. Neste mesmo sentido, inclinam-se os mais renomados tributaristas pátrios, entre os quais: Amílcar Falcão (O fato gerador da obrigação tributária), Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro), Ruy Barbosa Nogueira (Curso de Direito Tributário), Geraldo Ataliba (Hipótese de Incidência Tributária), Paulo de Barros Carvalho (Curso de Direito Tributário), Ives Gandra Martins (O princípio da legalidade tributária no Direito Tributário Brasileiro), Bernardo Ribeiro de Moraes (Compendio de Direito Tributário) Fábio Fanucchi (Curso de Direito Tributário Brasileiro).

Como deixamos entrever anteriormente, o sentido da palavra lei empregada pelo constituinte no art. 150, inciso I, é o formal, ou seja, ato normativo elaborado pelo órgão estatal competente para exercer a função legislativa com a observância do processo previsto adremente na Constituição. Se-lo-á também, no sentido material, posto que há de conter os caracteres da abstratividade, da generalidade e da coercibilidade. Uma prescrição legal, cujo conteúdo seja a concessão de uma pensão a determinado servidor público não será, evidentemente, uma lei em sentido material.

Nessa linha de interrogação, surge a relevante questão a respeito da possibilidade de se instituir ou majorar tributo através de medida provisória.

Tem-se de considerar, inicialmente, que o exercício da função legislativa cabe concentradamente ao Congresso Nacional. A edição de medidas provisórias é, sem dúvida, forma excepcional de legislar, e como se sabe, as normas que estabelecem exceções não admitem interpretação extensiva. A medida provisória não é apreciada no prazo constitucional do art. 62, ou se ela é rejeitada pelo Congresso Nacional, a sua reedição pelo Presidente da República fere frontalmente a Constituição (art. 150, I, c.c art. 62, ambos da CF).

Isto já foi inclusive reconhecido pelo STF na ADIN nº 293-7/600-DF, Rel. Min. Celso de Mello. Pouco importa se com a mesma ou com outra redação. Cabe enfatizar que a medida provisória é ato normativo sob condição resolutória. Entra em vigor imediatamente, porém se não for convertida em lei no prazo do art. 62, perde eficácia, vale dizer, deixa de existir. Portanto, a sua reedição nas hipóteses antes examinadas, configuram burla às normas constitucionais que a disciplinam.

Demais disso, como a instituição de tributos ou a sua majoração está submetida ao princípio da reserva legal estrita, a manutenção da vigência de medidas provisórias através de sua reedição sucessiva além de afrontar tal princípio, constitui mecanismo de *usurpação da função legislativa própria do Congresso Nacional*.

Segue jurisprudência a respeito:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. LEI Nº 8.033/1990. INSTRUÇÃO NORMATIVA 62/1990. IOF. INCIDÊNCIA SOBRE OS DEPÓSITOS JUDICIAIS. VEDAÇÃO.

1. A Lei nº 8.033/1990 não prevê os depósitos judiciais como uma das hipóteses de incidência ao IOF.
2. Não é facultada à instrução normativa 62/1990 a criação de nova hipótese de incidência, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade.
3. Precedentes.
4. Recurso improvido.

(STJ – 1ª Turma – Recurso Especial nº 9600499918 – Rel. Min. JOSÉ DELGADO – Decisão: Por unanimidade, negar provimento ao recurso – Data da Decisão: 21.10.1996)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. CORREÇÃO MONETÁRIA.

LEI ESTADUAL Nº 6.347/1989. DEC. ESTADUAL Nº 3.118/1991.

I – A definição de prazo para recolhimento de tributo pode ser delegada pela lei ao regulamento por quanto não se inclui entre as matérias sujeitas a reserva legal pelo art. 97, CTN.

II – A antecipação de prazo do recolhimento do tributo, por Decreto Estadual, não agride o princípio da legalidade.

III – Precedentes.

IV – Agravo Regimental desprovido.

(STJ – 2ª Turma – Agravo Regimental nº 9500541173 – Rel. Min. ANÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO – Decisão:

Por unanimidade, negar provimento ao Agravo Regimental – Data da Decisão: 04.11.1996)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. QUOTA DE CONTRIBUIÇÃO DEVIDA AO INSTITUTO BRASILEIRO DO CAFÉ – IBC. ILEGALIDADE.

1. Não obedece ao princípio da legalidade tributária o fato do fisco majorar, por convênio, a base de cálculo do ICM para incluir quota de IBC. Súmula nº 49 do STJ.

2. Recurso não conhecido.

(STJ – 1ª turma – Recurso Especial nº 9100064904 – Rel. Min. JOSÉ DELGADO – Decisão: Por unanimidade, não conhecer do recurso – Data da Decisão: 11.06.1996)

EMENTA TRIBUTÁRIO. EXTINÇÃO E SUSPENSÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO. DECRETO LEI Nº 822/69 E DECRETOS Nº 70.325/72 E 75.445/75).

A suspensão e extinção de crédito tributário estão sujeitas ao princípio da legalidade estrita, consoante regra expressa do Código Tributário Nacional (Art. 97, VI).

Contemplando o processo fiscal, administrativo, o pedido de reconsideração com feição recursal, para conferir efeito suspensivo de decisões dos órgãos fazendários, somente a lei formalmente elaborada poderia suprimir – do processo fiscal, tal providência (reconsideração), sendo ilegal a sua veiculação pela via do decreto.

Recurso improvido. Decisão unânime.

(STJ – 1º - Turma – Recurso Especial nº 95004376694 – Rel. Min. DEMÓCRITO REINALDO – Decisão: Por unanimidade, negar o provimento ao recurso – Data da Decisão: 10.06.1996)

7. Segurança jurídica e tributária⁵⁹

A tributação só pode desenvolver-se com apoio na constituição, sendo que esta regula amplamente a tributação.

Porém, a maioria prefere se iluminar pelo Código Tributário Nacional, ao invés de fazê-lo a partir de leis, de decretos ou até de

⁵⁹ Seguimos o professor ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA em assim denominar tal princípio, pois “Direitos Fundamentais do Contribuinte” é um tanto vago e impreciso.

portarias. Agindo assim, o procedimento nos parece não ser correto, pois tal prática traz mais desvantagens que benefícios ao País.

“Não devemos perder de vista que, entre nós, a ação de tributar excepciona o princípio constitucional que protege a propriedade privada (CF, arts. 5º, XXII e 17º, II). Isto explica — pelo menos em parte — a razão pela qual nossa Carta Magna disciplinou, de modo tão rígido, o mecanismo de funcionamento da tributação, ao mesmo tempo em que amparou o contribuinte com grande plexo de direitos e garantias contra eventuais excessos do Poder Público” (ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA).⁶⁰

O tributo só será válido se plantado na Constituição, pois fere o direito de propriedade.

Por dever ser caçado em normas constitucionais é que os tributos encontram na Carta Magna amplo arsenal de matérias normativas sobre eles; e também são arrolados nesta, inúmeros direitos e garantias fundamentais que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, ao levarem a efeito a tributação, devem respeitar.

7.1. O estado de direito e os direitos fundamentais

No Estado de Direito, como entende o professor ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA “os governantes (tanto quanto os governados) sujeitam-se ao império da lei. Nele, o Poder Público age *secundum legem* e, em suas relações com os governados, submete-se a um *regime de direito*, vale dizer, pauta sua conduta por meio de regras que, com outorgarem e garantirem os chamados *direitos individuais*, apontam os méis que ele poderá validamente empregar para a consecução de seus fins.”⁶¹

Nós, brasileiros, vivemos em um Estado de Direito, por isso deve o Poder Público seguir as normas constitucionais e as leis ao exercer a tributação.

⁶⁰ CARRAZZA, ROQUE ANTÔNIO. Curso de direito constitucional tributário, Malheiros Editores, São Paulo, 1998, p.253/254.

⁶¹ *Ibid.*, p. 256.

8. Princípio da vedação do confisco

Este é mais um princípio sobre o qual convergem intensas controvérsias. Em matéria fiscal, que é o que nos interessa, o confisco indica o ato de apreensão de mercadoria contrabandeada ou que seja posta em circulação comercial em transgressão às leis fiscais. Nesse sentido, a prática do confisco representa uma reação drástica do poder público orientada pela necessidade e urgência de retirar de circulação mercadorias introduzidas ilegalmente no país, bem como assegurar ao fisco meio rápido e eficaz para cobrar do infrator os impostos e as multas devidas.

Ele é assim, o ato de adjudicação dos bens ao patrimônio do Estado, em virtude de determinação legal ou qualquer outro ato desta natureza que o autorize.

Há um entendimento básico na ciência das finanças de que o tributo nunca deve se expandir ou elevar-se de afetar a atividade ou a produção da pessoa ou entidade tributada, se esta ou aquela exercem atividade em proveito ou interesse da coletividade. É nesse sentido que se diz que o tributo não deve ser antieconômico ou anti-social, seja pela sua natureza, seja pelas bases de sua incidência ou cobrança. Esse princípio que impõe moderação e razoabilidade tanto na criação quanto na sua cobrança é o que se denomina de vedação de confisco.

De outra parte, estabelecer o limite para se firmar até que ponto o tributo é tolerável, ou seja, não tenha ele efeito de confisco é questão que reclama exame individual de cada caso.

Tomando-se como exemplo o imposto de renda, poder-se-ia considerar confiscatório aquele que se classifica como real, ou seja, aquele para cujo pagamento a renda produzida pelo patrimônio tributado não é suficiente, vendo-se o contribuinte sujeito a desfazer-se de parte dele para poder cumprir a exação. Ou, também se poderia considerar confiscatório o imposto sobre o patrimônio, cuja alíquota seja superior à renda que razoavelmente se possa esperar seja produzida por aquele patrimônio. Neste caso, pouco importa que o contribuinte, por quaisquer meios, aufera renda superior e consiga permanecer com o patrimônio íntegro. Se o imposto tiver alíquota

superior à renda que se pode razoavelmente esperar seja produzida pelo patrimônio sobre o qual incide será confiscatório.

De todos, o imposto sobre a renda é o mais vulnerável ao efeito confiscatório. Basta que as alíquotas sejam muito elevadas para que o contribuinte experimente uma sensível e gradual redução no seu patrimônio. Isto é válido tanto para a pessoa jurídica quanto para a física.

Releva sublinhar ainda a favor da presença do princípio entre nós, que o Estado brasileiro ao adotar o regime econômico da livre iniciativa como um dos seus fundamentos (CF, art. 1º, inciso IV, “in fine”) e garantir o direito de propriedade (CF, art. 5º, inciso XXII), incluiu, expressamente, a proibição de se utilizar o tributo com efeito confiscatório.

A propósito, dispõe o art. 150 da CF, *in verbis*:

“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal, e aos Municípios”:

- I – omisís.....;
- IV – utilizar tributo com efeito de confisco.

Assim, tributar a atividade econômica até a exaustão contraria os objetivos declaradamente perseguidos pelo constituinte brasileiro.

Sobre o assunto segue os dizeres de HUGO DE BRITO MACHADO:

“No exame do princípio de vedação ao tributo confiscatório tem-se de considerar qual o regime econômico consagrado pela Constituição. Se esta consagrou o regime da economia de livre iniciativa, isto é, o regime da livre empresa, ou empresa privada, a conclusão inevitável será a da que, mesmo não expressamente previsto, o uso de tributo com efeito de confisco está proibido”.⁶²

⁶² MACHADO, HUGO DE BRITO. Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988, Ed. Revista dos Tribunais, 1994, São Paulo, p. 96.

“O Estado, ao adotar o regime da livre empresa, utiliza o tributo como instrumento através do qual as empresas privadas suprem os seus cofres dos recursos financeiros necessários ao desempenho de suas atividades. Assim, tributa-las até a exaustão seria uma atitude absurdamente incoerentes. Seria matar a *galinha dos ovos de ouro*. Extinguir a fonte de onde se nutre de recursos financeiros. Inadmissível, portanto, a interpretação de uma Constituição que consagra o regime da livre empresa, de sorte a concluir que ela, por ser omissa, permite o tributo confiscatório”.⁶³

Vejamos o entendimento de FÁBIO FANUCCHI:

“Vedação do confisco – O confisco só poderá verificar-se em caso de danos causados ao erário, ou no caso de enriquecimento ilícito, no exercício de cargo, função ou emprego na Administração Pública, direta ou indireta (§ 11 do artigo 153). Portanto, é vedado o exercício de tributação confiscatória, constituindo-se o confisco admitido, constitucionalmente, apenas em sanção a ato ilícito”.⁶⁴

Segue a jurisprudência a respeito:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO IMPOSTO PROVISÓRIO SOBRE A MOVIMENTAÇÃO OU TRANSMISSÃO DE VALORES E DE CRÉDITOS E DIREITOS DE NATUREZA FINANCEIRA. IPMF. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 3, DE 17 DE MARÇO DE 1993, ART. 2º. LEI COMPLEMENTAR Nº 77, DE 13 DE JULHO DE 1993.

1. Supremo Tribunal Federal entendeu que o § 2º, do Art. 2º, da Emenda Constitucional nº 3, de 1993 violou o art. 5º, § 2º, art.60, § 4º, incisos I e IV, e art. 150, inciso III, da Constituição Federal, ao dispor que ao IPMF “Não se aplica o art. 150, inc. III, alínea “b” e “VI”. Entendeu, igualmente que, conseqüentemente, e inconstitucional, também, a Lei Complementar nº 77, de 13.07.1993, sem redução de texto, nos pontos em que determinou a incidência do

⁶³ Ibid., p. 97.

⁶⁴ FANUCCHI, FÁBIO. Curso de direito tributário brasileiro, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1986, p. 130.

tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, inciso, alíneas “a”, “b”, “c” e “d” da CF (arts. 3º, 4º e 8º do mesmo diploma, LC nº 77/93)” – ADIN nº 939 – 7/ DF, sessão de 15.12.1993, DJ/I, de 18.03.1994.

2. Não acolheu a corte suprema a alegação de que a Emenda nº3, de 1993, e a Lei Complementar nº 77, de 1993, teriam ofendido os princípios constitucionais da não cumulatividade, da vedação ao confisco da isonomia, da capacidade contributiva, da irredutibilidade de salário ou vencimentos.

(TRF – 1ª Região – 3ª Turma – AMS nº 0119593-7 – Rel. Des. Fed. TOURINHO NETO – Decisão: Por unanimidade, negar provimento à apelação e à remessa – DJ 21.10.96)

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LEI Nº 8.541, DE 1992, ARTS. 7 E 8. APURAÇÃO DO LUCRO REAL. DEDUÇÕES”.

1. A disposição do art. 7º da lei nº 8.541, de 1992, de acordo com a própria finalidade do Imposto de Renda. Tal tributo tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica – art. 43 do CTN.

2. Para a apuração do Lucro Real, as obrigações referentes a tributos ou contribuições somente serão dedutíveis, quando pagas enquanto não houver pagamento. A empresa tem a sua disposição os valores relativos a esses tributos e contribuições.

3. A escrituração contábil é uma coisa. A apuração do Lucro Real outra. O modo de proceder-se a escrituração deve obedecer os preceitos da legislação comercial, e, se a empresa for uma sociedade anônima, da legislação referente a essa sociedade. A maneira de como deve ser calculado o imposto de renda, no entanto, deve obedecer à legislação própria.

4. Se não houve pagamento das obrigações referentes a tributos ou contribuições, a disposição desses valores continua com a empresa, e, assim, devido é o imposto de renda.

5. Não há confisco quando a lei determina que só sejam deduzidas as obrigações referentes à tributos ou contribuições, para fins de apuração do Lucro Real, quando pagas.

6. Se os valores referentes aos tributos e às contribuições estão em depósito judicial evidentemente, não estão à disposição da empresa, e assim, sobre os mesmos não pode haver incidência do Imposto de Renda.

7. O art. 8º da Lei nº 8.541, de 1992, fere o art. 43 do CTN, pois, com o depósito judicial, não há, para empresa, disponibilidade econômica.

(TRF – 1ª Região – 3ª Turma – AMS nº 0115961 –4 – Rel. Des. Fed. TOURINHO NETO – Decisão: Por unanimidade, negar provimento às apelações e remessa – DJ 21.10.96)

“TRIBUTÁRIO – PENA DE PERDIMENTO – VEÍCULO. NÃO PARTICIPAÇÃO DO PROPRIETÁRIO NO ILÍCITO PENAL. SÚMULA 138 DO EXTINTO TFR. DESPROPORCIONALIDADE ENTRE O VALOR DO VEÍCULO E O VALOR DAS MERCADORIAS.”

É pacífico, na jurisprudência, que a pena de perdimento de veículo somente pode ser aplicada, quando provada, através de processo regular, a responsabilidade do proprietário pelo ilícito fiscal.

A aplicação de pena de perdimento é sempre afastada, quando há disparidade entre o valor do veículo e das mercadorias apreendidas, sob pena de transmutar-se em confisco, vedado pelo texto constitucional.

(TRF – 1ª Região – 4ª Turma – AMS nº 0119664 – 4 – Rel. Des. HILTON QUEIROZ – Decisão: A unanimidade, negar provimento à apelação e à remessa, tido por interposta – DJ 10.09.98)

“TRIBURÁRIO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. EXECUÇÃO FISCAL. EXCESSO DE EXECUÇÃO. MULTA. ÔNUS DA PROVA”.

1. A presunção legal de legitimidade que milita em favor da CDA somente pode ser desfeita mediante prova em contrário.

2. A multa moratória pelo inadimplemento de tributos não caracteriza confisco quando não inviabiliza o exercício da atividade econômica.

3. Apelação improvida.

(TRF – 4ª Região – 1ª Turma – AC nº 0452663 – 6 – Rel. Des. Fed. FÁBIO B. DA ROSA – Decisão: Unânime – DJ 24.12.97)

“TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. LEI 7.787/89. PARCELA PAGA AOS ADMINISTRADORES E SEGURADOS AUTÔNOMOS. ABRANGÊNCIA DA EXPRESSÃO “FOLHA DE SALÁRIOS” NO ART. 195, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEI COMPLEMENTAR. INEXIGIBILIDADE. ANTERIORIDADE ESPECÍFICA ART. 195, PARÁGRAFO SEXTO, DA CF. INEXISTÊNCIA DE CONFISCO E BITRIBUTAÇÃO.

A expressão “folha de salários”, no art. 195, I do texto constitucional, abrange não só salários dos empregados, mas sim toda a quantia paga pela empresa aos seus prestadores de serviços, bem como as parcelas financeiras pagas aos seus administradores.

Não se concebe a exigência de Lei Complementar com relação às contribuições sociais, em virtude destas não se incluem no conjunto de impostos discriminados na Constituição, para os quais é válida tal exigência. Inexiste confisco, uma vez que não se vislumbra tributo excessivamente oneroso, tendo sido respeitada a capacidade contributiva do contribuinte igualmente não se constata bitributação, em face da própria Constituição Federal, em seu art. 195, prever o lucro como base impositiva da contribuição social discutida do caso em tela.

Apelo improvido.

(TRF 5ª Região – 1ª Turma – AC 00512230-2 – Rel. Des. Fed. FRANCISCO CAVALCANTI (substituto) – Decisão: Unânime – DJ 15.05.92)

“TRIBUTÁRIO. LEI Nº 7.713/88. CONFISCO. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.CONSTITUCIONALIDADE. IMPOSTO DE RENDA. LUCRO NÃO DISTRIBUÍDO. DISPONIBILIDADE JURÍDICA. ART. 43, CTN”.

1. Não há comprovação nos autos de falta de capacidade contributiva da parte em relação ao tributo questionado.

2. O conceito de renda é fixado livremente pelo legislador, segundo considerações pragmáticas, em função da capacidade contributiva e da comodidade técnica de arrecadação na hipótese do art. 35 da Lei nº 7.713/88, o conceito de renda e a disponibilidade jurídica, consoante dispõe o art. 43 CTN.

3. A lei pode atribuir a fonte pagadora de renda ou dos proventos tributáveis à condição de responsável pelo imposto, cuja retenção e recolhimento lhe caibam – art. 45, parágrafo único do CTN.

(TRF 5ª Região – 2ª Turma – MAS 00507421-9 – Rel. Des. Fed. PETRUCIO FERREIRA - Decisão: Unânime – DJ 26.08.94)

“TRIBUTÁRIO. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. IOF. LEI 8.033/90. TRIBUTO COM EFEITO CONFISCATÓRIO. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR”.

1. O controle da constitucionalidade das lei ocorre, no direito pátrio, através do controle direto, de competência exclusiva do colendo STF e tribunais de segundo grau e do controle incidental, quando qualquer órgão judicial, ao decidir alguma causa de sua competência, tenha que apreciar, preliminarmente, a questão da constitucionalidade de norma legal evocada pela parte.

2. A vedação do confisco, muito embora seja de difícil conceituação no direito pátrio, face à ausência de definição objetiva que possibilite aplicá-lo concretamente, deve ser estudado em consonância com o sistema sócio-econômico vigente, observando-se a proteção da propriedade em sua função social.

3. As alíquotas de 35%, 25% e 20% incidentes sobre a transmissão de ouro ou transmissão e resgate de título representativo de ouro, a transmissão de ações de companhias abertas e sobre os saques de caderneta de poupança exacerbam a capacidade contributiva do sujeito passivo tributário, inviabilizando, inclusive, as operações realizadas pelos contribuintes.

4. Muito embora a União Federal tenha competência para instituir imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro ou relativos a títulos ou valores mobiliários (art. 153, inciso V,), a definição do tributo, fatos geradores, base de cálculo e contribuintes devem ser determinados através de lei complementar (art. 146), conforme interpretação sistêmica do capítulo que trata sobre o sistema tributário nacional.

(TRF – 5ª Região – 2ª Turma – MAS 00549273-3 Rel. Des. Fed. JOSE DELGADO – Decisão: Unânime – DJ 04.08.95)

9. Princípio de liberdade de tráfego

O que o dispositivo constitucional proíbe (art. 150, V, CF) é a criação de tributo em cuja hipótese de incidência o legislador ordinário dificulte ou impeça a circulação de pessoas e bens de qualquer natureza, nos territórios dos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Este princípio visa principalmente preservar a atividade comercial entre os Estados da federação, o Distrito Federal e os Municípios contra as barreiras fiscais dentro do território nacional, com sensível prejuízo aos interesses econômico do País.

O princípio está assim enunciado:

“ art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedada a União, aos Estados, ao Distrito Federal e Municípios:

I - omissis.....;

II.....;

III.....;

IV.....;

V – estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público”.

10. Princípios específicos

São considerados específicos porque só se aplicam a determinados tributos. São eles os princípios da seletividade e da não-cumulatividade e só se aplicam ao IPI – imposto sobre produtos industrializados e ao ICMS – imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços.

O art. 153, § 3º, da Constituição Federal, dispõe que quanto mais essencial for o produto, menor deve ser a alíquota e vice-versa. Estabelece, outrossim, que o IPI deve ser não-cumulativo, ou seja, em cada operação em que incidir o imposto deve ser compensado o montante pago na operação anterior. O mesmo se aplica para o ICMS, exceto que quanto a este a seletividade é apenas uma faculdade exercitável pelo ente tributante.

Assim, tendo em vista a essencialidade do produto e a sua principal finalidade para o mercado consumidor, o legislador deve dosar a tributação, elevando as alíquotas dos produtos supérfluos (álcool, fumo, etc.) e reduzindo a dos produtos de primeira necessidade.

A seu turno, o princípio da não-cumulatividade permite ao contribuinte que seja deduzido o montante já pago nas operações anteriores.

11. Princípio da moralidade

Tal princípio incide sobre a ética dos agentes fiscais que devem exigir o tributo com moderação.

Incidem também sobre o Estado, em como este deve agir quando têm obrigação para com os contribuintes, como ensina IVES GANDRA DA SILVA MARTINS:

“Tal concepção, em matéria tributária, leva evidentemente a uma atuação do Fisco em orientar o contribuinte, mais do que persegui-lo, de exigir os tributos devidos de forma não vexatória, de devolver sem procrastinações as quantias que a título de tributo arrecadou indevidamente, a gerar leis que não sejam confiscatórias, nem políticas tributárias desarrazoadas, assim como não provocar publicidade indevida sobre a vida dos pagadores de tributos, visto que, de rigor, são servidores sustentados pelos contribuintes, a quem devem servir”.⁶⁵

“Sempre que uma autoridade fiscal não seguir tal perfil, estará, à evidência, violentando o princípio da moralidade e sujeita à penalidade prevista no art. 316 do CP”.⁶⁶

Incidindo sobre o Estado também, como já dito, o princípio da moralidade consagra que quando cobrado imposto indevido pelo contribuinte, o Estado deve restituir não só o indevido, como também o valor respectivo aos prejuízos tidos pelo contribuinte, pois sabemos que quando atrasamos em nossa arrecadação pagaremos correção monetária.

Vejamos o entendimento de IVES GANDRA DA SILVA MARTINS:

⁶⁵ MARTINS, IVES GANDRA DA SILVA. O Princípio da moralidade no direito tributário, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1998, p. 21.

⁶⁶ Ibid.

“Admitindo-se que, por ser obrigada a pagar o que não devia, ficou a empresa em sérias dificuldades financeiras, não tendo o retorno, de imediato, à evidência, tal prejuízo, a ser quantificado, além do valor do tributo, deverá, por força do dispositivo, ser exigido do Estado. Este, quando pagar, deverá ressarcir-se junto ao agente que deu início à ação indevida que poderá ser, inclusive, a autoridade fiscal maior ou – a meu ver – os próprios legisladores que, com plena consciência do Direito, impuseram lei inconstitucional aos cidadãos, gerando tais prejuízos”.⁶⁷

Se os contribuintes devem quitar integralmente os impostos devidos à União é claro que esta quando dever ao contribuinte, pelo fato de cobrar impostos erroneamente, também tem que cumprir a sua obrigação de indenizar o contribuinte.

Concluimos dizendo que só se irá ferir o princípio da moralidade se ferir a lei, estando dentro da lei o contribuinte não fere o princípio da moralidade, mesmo economizando impostos, como por exemplo, uma indústria que eleja outro Estado para instalar-se devido aos seus impostos mais baixos, se a operação é feita legalmente não há que se falar em agressão ao princípio da moralidade.

12. Conclusão

Concluimos a nossa monografia com um desapontamento muito grande, pois estamos atualmente tão afastados de nossos princípios.

Há no Brasil de hoje uma “falsa normalidade” e uma aceitação do contribuinte da imposição por parte das pessoas políticas de tributos aumentados ou criados com base em leis e decretos-leis e outros tipos de normas que ferem a nossa respeitabilíssima Constituição Federal e até mesmo os consagrados princípios tributários constitucionais, alicerces e raízes de nossos direitos.

Fomos perdendo-nos em uma verdadeira selva de falta de ética e moralidade por parte de nossos governantes e afastando-nos cada vez mais do bom senso para o funcionamento de uma sociedade justa.

⁶⁷ Ibid., p. 23.

Qual é o verdadeiro sentido da cobrança de impostos?

Seria a resposta: para dar condições ao governo para que este traga benefícios comuns à nossa população, distribuindo e cobrando esta renda proporcionalmente com as necessidades e capacidade de cada um do povo.

Não é o que está acontecendo.

Falta união ao povo brasileiro e também informação.

Se todos os tributos fossem cobrados e aplicados de acordo com os princípios constitucionais tributários, tão explícitos e festejados na Constituição, não haveriam mais injustiças no campo tributário e os cientistas do direito tributário veriam seu objeto de estudo aplicado como sempre deviam ser e veriam também a prática de seus pareceres.

“O princípio possui, pois, uma função especificadora dentro do ordenamento jurídico; ele é de grande valia, como vimos, para a exegese e perfeita aplicação assim dos simples atos normativos, que dos princípios mandamentos constitucionais. O menoscabo por um princípio importa a quebra de todo o sistema jurídico. E que o Direito forma um sistema é um postulado que sequer precisa de demonstração, já porque postulado (de universal acatamento, diga-se de passagem), já pela proibição lógica do *regressum as infinitum* (da infinita reciclagem das premissas eleitas)” (GERALDO ATALIBA).⁶⁸

“Como se viu, são os princípios que conferem ao ordenamento jurídico estrutura e coesão. Estes princípios, de seu turno, entremostam-se hierarquizados no mundo do Direito. De fato, alguns deles, mais abrangentes, fulcram todo o sistema jurídico — são os princípios jurídico- constitucionais - . irradiando efeitos sobre outros, de conotação mais restrita. Estes de sua parte, acabam condicionando novos princípios mais particularizados, e, deste modo, escalonada e sucessivamente, até as normas específicas, numa vasta cadeia, cujo

⁶⁸ Apud CARRAZZA, ROQUE ANTÔNIO, Curso de direito constitucional, Ed. Malheiros Editores, São Paulo, 1998, p. 37.

enredo só o jurista tem condições de entender. A propósito, é o Cientista do Direitos que cria o *cosmos* (ordem) jurídico”.⁶⁹

Não temos muito que acrescentar, visto que concordamos com a opinião do autor.

Somente com mais divulgação e exigência dos princípios constitucionais tributários é que iremos nos aproximar mais da justiça tributária e acabar com essa “festa” de medidas provisórias e outros desrespeitos aos contribuintes pelas pessoas políticas, que forma eleitas para beneficiar o povo e não a si próprios, esquecendo de quem os elegeu e deixando de lado os princípios naturais da humanidade como o “princípio da lealdade”.

⁶⁹ CARRAZZA, ROQUE ANTÔNIO. Curso de direito constitucional tributário, Ed. Malheiros Editores, São Paulo, 1998, p. 37/38.

13. Referências bibliográficas

ATALIBA, GERALDO. *Hipótese de incidência tributária*, 5ª ed. – São Paulo – Ed. Malheiros Editores, 1998.

CARRAZZA, ROQUE ANTÔNIO. *Curso de direito constitucional tributário*; 5ª ed. – São Paulo – Ed. Malheiros Editores, 1993.

_____.^{11ª} ed.ver.ampl. – São Paulo – Ed. Malheiros Editores, 1998.

CARVALHO, PAULO DE BARROS. *Curso de direito tributário*; 9ª ed. – São Paulo – Ed. Saraiva, 1997.

COÊLHO, SACHA CALMON NAVARRO. *Comentários à constituição de 1988*, 7ª ed. – Rio de Janeiro – Ed. Forense, 1998.

FANUCCHI, FÁBIO. *Curso de direito tributário brasileiro*; 4ª ed. – São Paulo – Ed. Resenha Tributária, 1986.

ICHIHARA YOSHIAKI. *Direito tributário*; 7ª ed. – São Paulo – Ed. Atlas, 1997.

MACHADO, HUGO DE BRITO. *Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988*, 3ª ed. – São Paulo – Ed. Revista dos Tribunais, 1994.

MARTINS, IVES GANDRA DA SILVA. *O princípio da moralidade no direito tributário*, 2ª ed. – São Paulo – Ed. Revista dos Tribunais, 1998.

SILVA, DE PLÁCIDE E. *Vocabulário Jurídico*. 8. ed. – Rio de Janeiro, ed. Forense, 1984. 4v.

UCKMAR, VICTOR. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*; tradução de Marco Aurélio Greco, - São Paulo – Ed. Revista dos Tribunais, 1076.

Data de Recebimento: 21/04/2000

Data de Aceite: 10/06/2000

