

FACULDADES INTEGRADAS
“ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”

FACULDADE DE DIREITO DE PRESIDENTE PRUDENTE

TRIBUTOS INDIRETOS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Lucas Medeiros Vilches

Presidente Prudente/SP

2004

FACULDADES INTEGRADAS
“ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”

FACULDADE DE DIREITO DE PRESIDENTE PRUDENTE

TRIBUTOS INDIRETOS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Lucas Medeiros Vilches

Monografia apresentada como requisito parcial de Conclusão de Curso para obtenção de grau de Bacharel em Direito, sob orientação do Professor José Maria Zanuto.

Presidente Prudente/SP

2004

IMPOSTOS INDIRETOS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado
como requisito parcial para obtenção do Grau
de Bacharel em Direito

José Maria Zanuto
Orientador

Oswaldo Santos de Carvalho
Examinador

Luiz Alexandre de Ferreira Ramos
Examinador

Presidente Prudente, 03 de Dezembro de 2004.

Um vez perguntaram a um velho sábio: o que mais o surpreende na humanidade?

E ele respondeu:

Os homens que perdem a saúde para juntar dinheiro e depois perdem o dinheiro para recuperar a saúde....

Por pensarem ansiosamente no futuro, esquecem o presente de tal forma que acabam por nem viverem no presente, nem no futuro...

Vivem como se nunca fossem morrer e morrem como se nunca tivessem vivido...

DEDICATÓRIA:

Aos meus amados pais, Luiz Antônio Garrido Vilches e Cristine de Medeiros Vilches, por todo amor, compreensão e apoio, demonstrado não só nestes anos de Faculdade, mas em todos os dias de minha vida.

A minhas irmãs, Bianca e Bárbara, grandes amigas, que nesses anos de vida, dividiram comigo alegrias e tristezas, e nunca permitiram que eu deixasse de lutar pelos meus sonhos.

A minha namorada, Eliane Iguchi Nicolau, que ao longo desses anos, de forma paciente e carinhosa, sempre esteve ao meu lado na incansável busca da felicidade e do sucesso.

AGRADECIMENTOS

Á Deus, por me abençoar com o Dom da Vida e dar força e sabedoria para superar os desafios que ela nos impõem.

Ao orientador Prof. José Maria Zanuto, por toda atenção e paciência, com o qual conduziu a orientação do presente trabalho.

Ao Prof. Osvaldo Santos e o amigo Luiz Alexandre por aceitarem compor a banca examinadora.

Aos meus amigos e amigas, fiéis companheiros, que comigo compartilham de uma luta diária em busca da tão sonhada realização pessoal.

RESUMO

O presente trabalho enfoca o estudo acerca dos Tributos Indiretos, os quais recaem sobre o contribuinte de direito, que repassa o ônus a um terceiro, denominado contribuinte de fato.

A pesquisa tem por objetivo analisar a incidência dos Impostos Indiretos sobre os produtos, serviços e mercadorias, e as conseqüentes distorções por eles causados, em virtude de onerarem demasiadamente tais produtos, serviços e mercadorias.

Neste sentido, aborda primeiramente, o Sistema Tributário Nacional, e sobretudo, as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, explicitando as principais Imunidades e os Princípios Constitucionais que regulam o presente Sistema.

Analisa, ainda, o tributo de forma genérica, definindo conceito, descrevendo as suas características e o classificando.

Após a explanação preliminar o trabalho aborda o Princípio da Não-Cumulatividade, aplicado especificamente aos Tributos Indiretos, destacando suas peculiaridades.

O trabalho estuda, por fim, os Tributos Indiretos, apresentando as suas principais espécies, as quais incidem sobre os produtos, mercadorias e serviços, onerando sobremaneira os seus custos, tornando-os cada vez mais inacessível, incluindo-se até mesmo àqueles tidos como relevantes para o consumo.

Conclui-se, portanto, pela necessidade de uma reforma tributária, que acabe com as distorções causadas em todo o Sistema Tributário Nacional, decorrentes do desmedido uso desses tributos como forma de gerar renda aos cofres públicos.

PALAVRAS-CHAVE: Tributos Indiretos; Princípio da Não-Cumulatividade; Princípios Constitucionais; Mercadorias; Serviços; Produtos.

ABSTRACT

The present work focuses on the study about Indirect Taxes, which falls against the right contributor, who repasses to another, called contributor in fact.

The research has the objective to analyze the incident of the Indirect Taxes on the products, goods and services, and the consequences caused by them, because they burdening the prices of the products, as services and merchandises.

In this direction, first of all it approaches the National Taxpayer System, and after all the Constitutional Limits of the Tax Power, explaining the main Immunities and the Constitutional Rights that regulate the present System.

As matter as fact this work analyzes the gen of the tributes, defining the conception, describing its character and classifying.

After the preliminary explanation the work approaches the Right of not Over Tax, applied to the Indirect Tributes, detaching its peculiarities.

The work studies, lastly, the Indirect tributes, presenting its principal species, that affects the products, goods and services, oppress excessively its costs, becoming them more and more inaccessible, including even those that are relevant for the consumers.

Finally, finds out the necessity of a tax reform that finishes with the distortion caused by the whole National Taxpayer System, caused by the excessive use of this taxes as a way to make incomes for the publics safes.

KEY WORDS: Indirect Taxes; Right of not Over Tax; Cosntitutional Rights; Goods; Services; Products.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	11
2. CAPÍTULO I – O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	13
2.1. Atividade Financeira do Estado.....	13
2.2. As Receitas Públicas	14
2.2.1. Classificação	15
2.2.1.1. Receita Ordinária	15
2.2.1.2. Receita Derivada.....	16
2.3. Partilha da Receita Tributária na Constituição Federal	17
2.3.1. Atribuição de Competência Tributária ou tributos Próprios	17
2.3.2. Partilha do Produto da Arrecadação de Impostos	17
2.4. Competência Tributária	19
2.4.1 Conceito	19
2.4.2. Características.....	21
2.4.2.1. Privatividade.....	21
2.4.2.2. Irrenunciabilidade.....	22
2.4.2.3. Incaducabilidade	23
2.4.2.4. Inalterabilidade.....	24
2.4.2.5. Indelegabilidade	25
2.4.2.6. Facultatividade do Exercício	26
2.5. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar	28
2.5.1. Imunidades	29
2.5.1.1. Imunidades do artigo 150,VI, da Constituição Federal.....	31
a) <i>Imunidade Recíproca</i>	31
b) <i>Imunidade dos Templos</i>	32
c) <i>Imunidade dos partidos políticos das entidades sindicais e das instituições de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos</i>	33
d) <i>Imunidade do livro, jornal ou periódico</i>	34
2.5.1.2. Outras imunidades dentro do Capítulo do Sistema Tributário Constitucional.....	35

2.5.1.3. Outras imunidades fora do Capítulo do Sistema Tributário Constitucional.....	36
2.5.2. Princípios Constitucionais Tributários.....	37
2.5.2.1. Princípio da Legalidade.....	38
2.5.2.2. Princípio da Irretroatividade	41
2.5.2.3. Princípio da Anterioridade	43
2.5.2.4. Princípio da Isonomia ou Igualdade Tributária	45
2.5.2.5. Princípio da Capacidade Contributiva	48
2.5.2.6. Princípio da Proibição do Confisco	50
2.5.2.7. Princípio da Liberdade de Tráfego	52
2.5.2.8. Princípio da Seletividade.....	53
3. CAPÍTULO II – OS TRIBUTOS	54
3.1. Conceito	54
3.2. Características	54
3.3. Classificação	56
3.3.1. Imposto.....	57
3.3.2. Taxa.....	58
3.3.2.1. Taxa em razão do exercício do poder de polícia.....	59
3.3.2.2. Taxa em razão da prestação de serviços públicos	60
3.3.3. Contribuição de Melhoria.....	62
3.3.4. Empréstimo Compulsório	63
3.3.5. Contribuições Especiais	64
3.3.5.1. Contribuições de Seguridade Social	65
3.3.5.2. Contribuição de Intervenção do domínio Econômico	66
3.3.5.3. Contribuições de Interesse de Categorias Profissionais	67
4. CAPÍTULO III – CLASSIFICAÇÃO DOS IMPOSTOS.....	67
4.1. Impostos sobre o patrimônio, sobre a renda e sobre a circulação de riqueza	68
4.2. Imposto Federal, Estatal, Distrital e Municipal	68
4.3. Impostos Reais e Pessoais	69
4.4. Impostos Fixos, Proporcionais e Progressivos.....	69
4.5. Impostos Cumulativos e Não-Cumulativos.....	70

5. CAPÍTULO IV – PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE	70
5.1. Noções Preliminares	70
5.2. Eficácia e Aplicabilidade.....	72
5.3. Natureza Jurídica	74
5.4. Compensação do Crédito Tributário	74
5.5. Os Créditos	76
6. CAPÍTULO V – TRIBUTOS INDIRETOS.....	78
6.1. Caracterização	78
6.2. Rol dos Tributos Indiretos	81
7. CONCLUSÃO	84
8. BIBLIOGRAFIA	86

1. INTRODUÇÃO

A presente monografia, intitulada de “Tributos Indiretos no Sistema Tributário Nacional, não teve, de maneira alguma, a intenção de esgotar o assunto nela pesquisado.

O objetivo principal deste trabalho foi analisar os chamados Tributos Indiretos que compõem o Sistema Tributário Nacional, bem como a sua incidência, e conseqüente aumento do preço final dos produtos, serviços e mercadorias.

Objetivou, também, o estudo dos sujeitos sobre os quais recaem o ônus de arcar com esses tributos, assim como, suas principais espécies, quais sejam, os impostos, dentre eles o IPI, o ICMS e o ISS e às contribuições sociais, destacando-se o PIS e a COFINS.

A relevância jurídica da presente pesquisa consiste em demonstrar a elevada carga de tributos indiretos que são embutidos no preço final dos produtos e serviços, dificultando a aquisição dos mesmos pelo consumidor final, fato este que é praticamente desconhecido do público em geral, por não serem, tais tributos, vistos e nem dimensionados.

Portanto, utilizando-se do método hipotético-devolutivo, buscou-se demonstrar que a tributação baseada nos tributos indiretos é recessiva e prejudicial ao desenvolvimento econômico do país, uma vez que, a incidência sobre os produtos e serviços, dificulta a aquisição dos mesmos em decorrência da majoração dos seus preços finais, ficando clara a necessidade de uma reforma tributária urgente, a fim de solucionar este problema.

O presente trabalho foi desenvolvido pela técnica documental e bibliográfica, com levantamento de autores, livros, estudos, publicações, teses e demais materiais disponíveis sobre o assunto, utilizando-se para tanto dos métodos histórico-evolutivo, comparativo e funcionalista.

2. CAPÍTULO I – O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

2.1) Atividade Financeira do Estado.

O homem necessitou de uma entidade de força superior para que se instituísem regras de conduta e tornasse assim suportável a convivência em sociedade.

Em decorrência dessa necessidade surgiu o Estado, cuja finalidade é a realização do bem comum, sendo esse um ideal que promove o bem-estar e conduz a um modelo de sociedade, que permite o pleno desenvolvimento das potencialidades humanas, estimulando ao mesmo tempo a compreensão e prática de valores espirituais.

O Estado pode apresentar-se de duas formas, qual seja, com um governo centralizado, em uma única unidade, denominado Estado Unitário, ou descentralizado, em unidades autônomas, chamado de Estado Federal.

Independentemente do modo de apresentação do Estado é inegável o desenvolvimento de atividades financeiras pelo mesmo, objetivando tutelar determinada necessidade pública.

As necessidades públicas podem ser tanto de natureza essencial, representando os interesses primários do Estado, ao qual cabe a sua realização de forma direta e exclusiva, sendo indelegável em função da indisponibilidade do interesse público. Como também de natureza complementar, representando os interesses secundários do Estado, que podem ser desenvolvidas diretamente por esse, ou ainda, pelas concessionárias de serviços públicos.

Fica claro assim, que o Estado precisa de recursos financeiros para alcançar seus objetivos, desenvolvendo, portanto, atividades para obter, gerir e aplicar tais recursos.

Importante destacar que, a atividade econômica, fonte dos recursos financeiros de que o Estado necessita, é reservada, em regra, ao setor privado, cabendo-lhe apenas nos casos previstos na Constituição, disciplinados em seu artigo 173. Desta forma, diz-se que o Estado exercita apenas atividades financeiras, que segundo conceitua KIYROSHI HARADA “*é a atuação estatal voltada para obter, gerir e aplicar os recursos financeiros necessários à consecução das finalidades do Estado que, em última análise, se resumam na realização do bem comum*” (2004: 28).

2.2) As Receitas Públicas

O crescimento populacional gerou um aumento das despesas públicas, fato este, que forçou o Estado a obter fontes de captação de recursos financeiros para manter um fluxo regular e permanente de ingressos.

Assim, ao falar em despesa pública se pressupõe uma receita pública, não se confundindo está com entrada.

Todo ingresso de dinheiro aos cofres públicos representa uma entrada, mas não necessariamente uma receita pública, uma vez que existem ingressos que representam meras “entradas de caixa”, ou melhor dizendo, entradas provisórias, que serão devolvidas em momento oportuno, como por exemplo os depósitos recolhidos ao Tesouro, empréstimos contraídos pelo poder público, entre outros.

Baseando-se neste pensamento, vejamos alguns conceitos formulados pela doutrina.

Segundo Kiyoshi Harada, “como despesa pública pressupõe receita, pode-se dizer que receita pública é o ingresso de dinheiro aos cofres do Estado para atendimento de suas finalidades” (2004:52).

Para Zelmo Denari, “Receita é a quantia recolhida aos cofres públicos não sujeita a restituição, ou, por outra, a importância que integra o patrimônio do Estado em caráter definitivo” (2002:30).

Imprescindível se faz, trazermos à tona a conceituação dada por Aliomar Baleeiro, citada por grande parte da doutrina, uma vez que se mostra a mais completa e correta, segundo a qual “*receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo*” (:).

2.2.1) *Classificação*

Como já visto, as receitas públicas têm como finalidade a satisfação das despesas públicas, possibilitando ao Estado atingir o fim que lhe é próprio, qual seja, o bem-estar social.

As receitas públicas podem originar-se de duas formas, classificando-se assim em receitas *originária* e *derivada*.

2.2.1.1) Receita Originária

Receita Originaria é aquela que decorre da exploração do patrimônio público, bem como da atuação do Estado na produção de bens e serviços.

A obtenção de tal receita, se dá pela alienação dos bens públicos ou da exploração econômica dos mesmos, como por exemplo, terras, prédios, empresas, direitos, entre outros.

Assim, através das atividades desenvolvidas pelo Estado, direta ou indiretamente, qual seja, a alienação e exploração econômica dos bens públicos, obtêm-se uma subdivisão das receitas originárias as quais se classificam em patrimoniais e empresariais respectivamente.

2.2.1.2) Receita Derivada

A Receita Derivada é aquela que advém do patrimônio alheio ao do Estado, sendo a mesma obtida dos particulares, pela imposição de tributos sobre as relações econômicas praticadas pelos mesmos.

O poder coercitivo do Estado, verificado claramente através do poder de impor tributos sobre as relações econômicas praticada pelos particulares, tem seu fundamento na Constituição Federal, pela outorga de competência tributária.

Portanto, é através da arrecadação dos tributos pelos entes públicos que se obtém as Receitas Derivadas, pertencendo essas portanto ao campo do Direito Tributário.

Segundo a divisão tripartida, o tributo é gênero da qual são espécies os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria. Alguns autores, porém, incluem o empréstimo compulsório e as contribuições sociais como espécies de tributo.

2.3) Partilha da Receita Tributária na Constituição Federal.

2.3.1) Atribuição de Competência Tributária ou Tributos Próprios.

No desenvolvimento de sua atividade financeira, o Poder Público, realiza a cobrança de tributos visando tutelar determinada necessidade pública, gerando, conseqüentemente, uma Receita Tributária.

Segundo a Carta Magna, em regra, a pessoa política fica com o produto arrecadado por meio de seus tributos: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições e impostos extraordinários. Desta forma, normalmente, as chamadas *Receitas* ou *Tributos Próprios* arrecadados, são destinados unicamente ao ente competente.

Na hipótese de inexistir pessoas políticas de menor abrangência, a competência se transfere para a pessoa política de maior amplitude, sendo assim, nos territórios que inexistem Estados, a União é competente para criar os impostos próprios mais os que seriam do Estado, bem como não sendo o território dividido em Municípios, a União também é titular para instituir e arrecadar os tributos de competência municipal.

2.3.2) Partilha do Produto da Arrecadação de Impostos

A Constituição Federal, contudo, estipula em diversos casos que uma pessoa política partilhe do produto arrecadado através de determinados tributos com outra.

Para concretização desta hipótese, porém, é necessário o nascimento de uma relação jurídica tributária, que depende do exercício da competência tributária.

Entretanto, em alguns casos, não tem a entidade beneficiada direito subjetivo à participação nas receitas tributárias. Assim, não tem a pessoa política “participante” o direito de exigir a criação e cobrança de tributos e muito menos de “sub-rogar-se” na competência tributária da pessoa política competente, que se manteve inerte, ou seja, não criou o tributo.

Como já dito, a Constituição Federal vislumbra a partilha de determinados Tributos, assim, com a criação de um tributo partilhável, surge o direito subjetivo à participação no montante arrecadado, para o ente beneficiado, não podendo a vontade constitucional ser sobreposta por qualquer motivo alegado pela pessoa política arrecadante, cabendo ao Poder Judiciário fazer valer a Constituição Federal quando invocado pela pessoa política preterida.

Destaca-se que, o direito subjetivo da pessoa política beneficiada, o qual nasce com a criação *in abstracto* de um tributo partilhável segundo a Constituição Federal, não é desvinculado pela eventual não - arrecadação, exceto se tal fato se der por força de lei remissiva, uma vez que a arrecadação do tributo é estritamente vinculada à lei. Contudo, a simples renúncia do Fisco, sem previsão legal, não pode prejudicar o direito constitucional à participação nas receitas tributárias.

Observa-se então, que a partilha do produto da arrecadação está condicionada a dois comportamentos do ente titular do tributo. Assim, não criando o tributo previsto abstratamente pela Constituição Federal como seu, conseqüentemente, não surge qualquer direito do ou dos entes que pudessem ser beneficiados com a partilha do tributo. Em contrapartida, criando o tributo *in abstracto*, a ou as pessoas políticas “participantes” passam a ter direito de ser

beneficiada com sua cota parte, podendo inclusive invocar o Poder Judiciário, para fazer valer seu direito constitucional, no caso de negativa.

A Constituição Federal disciplina em seus artigos 157 e 158 os casos de participações diretas dos Estados e Municípios, respectivamente, e em seu artigo 159 das participações indiretas. Além disso, os artigos 160, 161 e 162, todos da Carta Magna, instituem as normas ancilares pertinentes ao assunto.

A partilha de rendas é tema financeiro, e não tributário. O Direito Tributário estuda o fenômeno da tributação, do seu nascimento *in abstracto* até a sua arrecadação. Já o estudo do Direito Financeiro compreende a obtenção dos recursos públicos, sua guarda, gestão e dispêndio, ou seja, a chamada *atividade financeira do Estado*.

Como quer que seja, Constituição Federal acolhe tanto a competência tributária, que é a de instituir tributo, como a financeira, qual seja, a de participar do produto de sua arrecadação, podendo as pessoas políticas obterem fundos quer por arrecadação própria, quer por participação no produto da arrecadação alheia.

2.4) Competência Tributária

2.4.1) Conceito

O Estado Federal Brasileiro é formado por pessoas políticas de direito público independentes e autônomas, quais sejam, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, que situam-se num mesmo plano de igualdade hierárquica.

No que concerne aos poderes e competências, são eles extraídos da Constituição Federal, a qual estabelece a repartição de competência legislativa de cada uma delimitando a campo de atuação em matéria tributária.

Assim, o Texto Magno ao dividir o bolo tributário, entre União, Estados, Municípios e Distrito Federal, atribui a competência tributaria a cada um deles.

A Competência Tributária nada mais é do que o poder que a Constituição Federal concerne a um ente político para criar um tributo nela disciplinado.

Na acepção de Zelmo Denari, “entende-se por Competência Tributária a qualidade atribuída às pessoas jurídicas de direito público interno para instituir tributos discriminados nas Constituições”. (2002:39)

Para Roque Antônio Carrazza:

“Competência Tributária é a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas”. (2003: 437)

Importante é não confundir Competência com Capacidade Tributária. Conforme já visto, a Competência é a faculdade atribuída a um ente político para criar uma lei instituidora de um tributo. A Capacidade por sua vez, diz respeito ao exercício da competência tributária, ou seja, é a aptidão atribuída, por lei, a certas pessoas para serem titulares de direitos e obrigações na órbita tributária.

No que concerne a Competência Tributária, é dividida em três modalidades pela Constituição Federal: *privativa, comum e residual*.

A Competência Privativa é a faculdade que se atribui de forma exclusiva a um dos entes políticos para instituir tributos descritos na Carta Magna.

Já a Competência Comum é a que se atribui aos entes políticos indistintamente, sendo que, presentes os pressupostos legais, pode qualquer deles instituir o tributo.

Por fim, a Competência Residual é aquela atribuída a União de forma exclusiva, para que institua tributos não cumulativos.

2.4.2) *Características*

2.4.2.1) Privatividade

A Constituição Federal institui à União, Estados, Municípios e Distrito Federal competências tributárias privativas, que também podem ser denominadas exclusivas. Ao fazê-lo possibilita que determinado ente político, querendo, crie um dado tributo, e mais, proíbe que os demais entes venham a instituí-lo no lugar do ente competente.

Portanto, a norma constitucional que concede competência para criar um tributo a determinado ente político (aspecto positivo), impossibilita que os demais venham a instituí-lo (aspecto negativo), regra esta, de efeito “erga omnes”, exceto ao destinatário da Competência Tributária.

Destaca-se que, assim como as demais competências constitucionais, a Competência Tributária é de *ordem pública*. Em conseqüência, qualquer das pessoas políticas não podem fazer uso da competência alheia, nem permitir que as demais pessoas utilizem-se da sua.

Deste modo, vindo um dado tributo a ser criado por pessoa política incompetente, ocorrerá a nulidade do ato que o fez, não podendo este vício ser sanado, nem mesmo pela pessoa política que teve a competência transgredida.

A nulidade da lei tributária, que contém vício de incompetência, pode ser argüida a qualquer tempo e tem efeito *ex tunc*, devendo-se restabelecer a situação em que se encontrava, antes do advento do ato anulado.

Mais do que isso, para que a ordem jurídica se restabeleça e os efeitos da lei inconstitucional desapareçam, é necessário reconstituir-se a situação que supostamente existiria, não fosse a prática do ato nulo, isso porque é possível que surjam conseqüentes omissões e prejuízos.

Assim, por exemplo, quando um contribuinte paga determinada quantia referente a um tributo, criado por um ente político incompetente, tem o direito de argüir, a qualquer tempo, a nulidade dessa lei tributária inconstitucional. Porém, para que seja restabelecida a ordem jurídica e os efeitos do ato nulo desapareçam totalmente, não basta a restituição da situação ao estado anterior a prática do ato nulo, sendo necessário, também, o reembolso do contribuinte.

Verifica-se então, que os entes políticos recebem da Carta Magna competências exclusivas para criação de impostos, taxas e contribuições de melhoria, sendo inconstitucional o tributo criado por pessoa política incompetente.

2.4.2.2) Irrenunciabilidade

A competência tributária é matéria de Direito Público Constitucional, e assim sendo, é indisponível. Consequentemente, não pode qualquer ente público,

ainda que por meio de lei, decreto, portaria, entre outros, abrir mão de tributar determinado fato instituído pela Constituição como sendo de sua competência tributária.

Pela facultatividade atribuída a Competência Tributária, pode o ente político, não criar o tributo, ou seja, não utilizar a competência tributária que lhe foi concedida, mas jamais poderá renunciá-la, da mesma forma pela qual não pode delegá-la. Importante é, não confundir-se a delegação com a renúncia, sendo esta a transferência transitória de um direito a terceiro e aquela a abdicação total e definitivamente de um direito.

Pois bem, verifica-se claramente que a Competência Tributária é irrenunciável, uma vez que, foi atribuída, pela Carta Magna, a União, Estados, Municípios e Distrito Federal de forma originária.

2.4.2.3) Incaducabilidade

A União, Estados, Municípios e Distrito Federal, através do Congresso Nacional, Assembléia Legislativa, Câmara Municipal e Câmara Distrital, respectivamente, ao exercitar a competência tributária atribuída pela Constituição Federal, estão na verdade, legislando sobre tributos. Portanto legislar nada mais é do que criar tributos, *in abstracto*.

A pessoa política de direito público ao legislar altera a ordem jurídica em vigor, inovando-a por meio de uma lei situações não previstas ou disciplinadas em leis anteriores. Portanto, o legislar estará exercitando uma competência conferida pela Constituição e que ainda não foi exercitada, não podendo se falar em prazo para que as leis sejam dada publicidade.

A Constituição Federal também, não menciona em momento algum que a Competência Tributária deveria ser aplicada ou exercida em um determinado período de tempo, sob pena de caducidade, não podendo assim, qualquer ente político, ser impedido de criar um tributo a ele constitucionalmente deferido por não tê-lo feito em determinado período, ainda que prolongado.

Fica claro então que a Competência Tributária é incaducável, não decaindo jamais por falta de exercício ou aplicação.

Observa-se ainda, que a Competência Tributária, como visto acima, é incaducável, já a Capacidade Tributária Ativa, que se perfaz na possibilidade atribuída ao ente político para arrecadar tributos, é prescritível. Noutras palavras, não exercendo-se a capacidade tributária ativa, dentro dos prazos fixados por lei, seu titular fica impedido de arrecadar os tributos do qual é credor, em razão da necessidade de certeza do direito.

Fica claro então, que as leis tributárias que tratam sobre a prescrição não se referem a Competência Tributária, mas sim ao direito subjetivo do ente político para percepção de tributos. Portanto, a prescritibilidade da Capacidade Ativa Tributária não interfere na incaducabilidade da Competência Tributária, e vice-versa.

2.4.2.4) Inalterabilidade

A Constituição Federal concedeu aos entes políticos competência para tributar, contudo, tal competência não pode ser alterada, ou seja, ter suas dimensões ampliadas ou restringidas pelo ente político que a recebeu. Apenas a Constituição pode ampliar (restringir) a Competência Tributária que atribui a União, Estados, Municípios e Distrito Federal, o que faz por meio de Emenda Constitucional.

A Competência atribuída aos entes políticos não pode ser ampliada por leis ordinárias, decretos, portarias, atos administrativos e nem mesmo pelo Código Tributário Nacional, sendo que, a norma que assim o faz é inconstitucional, porque invade ou área imune à tributação ou de competência tributária alheia.

Da mesma forma, a interpretação fazendária ou a vontade dos contribuintes não têm força para restringir ou ampliar competências tributárias, equivocando-se aqueles que defendem a idéia de que a *destinação* dada ao imóvel pelo contribuinte, altera a incidência do IPTU (imposto de competência municipal) ou do ITR (imposto de competência da União), não importando se está localizado na zona urbana ou zona rural do Município.

O correto é que, independente se a destinação seja urbana ou rural, localizando-se o imóvel na zona urbana, o imposto devido, pelo proprietário, é o IPTU, contudo se estiver na zona rural, o imposto a ser pago, pelo proprietário, é o ITR.

Concluindo, com exceção da Constituição Federal, a Competência Tributária não pode ser alterada por nada e nem ninguém; ela é improrrogável.

2.4.2.5) Indelegabilidade

Ao instituir uma Competência Tributária a um ente político, a Constituição Federal tem por objetivo satisfazer um interesse público, o qual é alcançado através da atuação do titular especificamente escolhido. Neste sentido, verifica-se que a competência tributária, pode até não ser exercitada, mas em hipótese alguma poderá ser delegada a terceiros.

A competência tributária não pode ser disposta, no todo ou em parte, ainda que por meio de lei, isso porque, ela não é um patrimônio absoluto do ente

político que a recebeu, sendo este apenas um titular, o qual pode exercitá-la, submetendo-se às normas constitucionais. Ademais, a Constituição Federal nada mencionou sobre a delegação de Competência Tributária.

É importante destacar que Poder Legislativo não pode delegar aos demais Poderes ou a terceiros qualquer atribuição de instituir tributos. Desta forma, fica ainda mais claro, que o Legislativo de um ente político não tem poderes para delegar a outras pessoas políticas o direito de criar tributos.

Entretanto, não há de se confundir a delegação de Competência Tributária, com delegação das atribuições e funções tributárias, quais sejam, arrecadação, fiscalização, entre outras, sendo esta última perfeitamente possível, pois nada tem a ver com a criação de tributos.

2.4.2.6) Facultatividade do Exercício

A Competência Tributária não pode ser delegada e nem renunciada, porém os entes políticos tem a faculdade de utilizá-la ou não, ou melhor dizendo, de criar ou não os tributos, para os quais a Constituição concedeu competência. Conseqüentemente, da mesma forma que os tributos podem deixar de ser criados, podem sê-lo parcialmente.

Roque Antonio Carrazza, traz em sua obra, “Curso de Direito Constitucional Tributário”, um exemplo claro de criação parcial de um tributo, destacando o caso em que o Município faz incidir, por meio de lei, o IPTU sobre os imóveis comerciais e industriais urbanos, não o fazendo com relação aos imóveis residenciais urbanos.

A instituição de um tributo fica sujeita a uma *decisão política*, a qual é tomada, de forma discricionária, pelos Poderes Executivo e Legislativo dos entes

políticos, que analisam as vantagens, conveniências e utilidade por eles aferíveis com a criação da lei que institui o tributo.

Ressalta-se, a discricionariedade da *decisão estritamente política* tomada pela União, Estados, Municípios ou Distrito Federal, não estando tais entidades sujeitas a qualquer controle externo.

Conforme estudado, em decorrência da facultatividade, pode o ente político deixar de criar o tributo, não exercitando a competência tributária que lhe foi atribuída pela Constituição, o que, acontecendo, não autoriza que outra pessoa política o faça. Cada entidade tributante tem a sua competência, sendo inconstitucional invadir o campo tributário de outro ente.

Salienta-se ainda, que de acordo com o artigo 155, §2.º, XII, “g”, da Constituição Federal os Estados e o Distrito Federal estão obrigados a instituir e arrecadar o ICMS (Imposto de Circulação de mercadorias e Serviços), excepcionando a facultatividade então estudada.

Apenas, por meio da celebração de deliberações, firmadas pelos Governadores e ratificadas, através de decreto legislativo, pelas respectivas Assembléias Legislativas, no caso dos Estados, e pela Câmara Legislativa, no caso do Distrito Federal, poderão os Estados e o Distrito Federal não instituir o ICMS.

Entretanto, não há meios de obrigar o Poder Legislativo de um Estado ou do Distrito Federal a criar o ICMS, tendo os entes políticos prejudicados, como alternativa, a fim de requerer o ressarcimento dos prejuízos sofridos ou que virão a sofrer, recorrer ao Poder Judiciário, o qual, também, não determinará que a pessoa política inerte legisle, ou muito menos legislará por ela.

2.5) Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.

Como já visto, a Constituição Federal confere a cada um dos entes políticos, quais sejam, União, Estados, Municípios e Distrito Federal, a competência para criar tributos, não sendo ela absoluta porém.

Ao proceder a partilha da competência tributária, que já perfaz uma limitação ao poder de tributar, uma vez que, outorgando competência a uma entidade política veda-se o exercício da mesma por outra entidade, buscou a Carta Magna uma demarcação clara do campo de atuação de cada pessoa jurídica de direito público, bem como a fixação de um conjunto de normas e princípios, denominado *Limitações ao Poder de Tributar*, visando preservar especialmente os direitos e garantias individuais.

As chamadas *limitações ao poder de tributar* podem ser analisadas de duas formas, uma, em sentido amplo, entendendo-se por limitações toda e qualquer restrição imposta pelo sistema jurídico às entidades dotadas do poder de tributar; ou em sentido estrito como sendo o conjunto de regras estabelecidas pela Constituição Federal, nos artigos 150 a 152 pertencentes à seção específica com o título de “Limitações ao Poder de Tributar”, destacando-se as *imunidades tributárias* e os *princípios constitucionais tributários*.

Todavia, os limites ao poder de tributar não estão descritos apenas na seção das “Limitações ao Poder de Tributar” da Constituição Federal, mas também por todo o capítulo relativo ao Sistema Tributário Nacional, bem como em normas esparsas de outros capítulos, como por exemplo, o dos direitos e garantias individuais.

Além disso, a Constituição permite que outros tipos normativos, como leis complementares, resoluções do Senado, entre outros, disciplinem algumas situações envolvendo o legislador tributário na criação ou modificação de tributos,

demonstrando-se assim que o limite da competência tributária, algumas vezes, vai além dos definidos no texto constitucional.

Verifica-se portanto, que a Constituição Federal além de atribuir a competência aos entes políticos para que possam instituir tributos, disciplina também como se deve utilizar desta competência, limitando o poder de tributar.

Essas limitações podem ser absolutas, que definem hipóteses não alcançadas por determinados tributos, ficando fora da competência dos entes políticos, ou relativas, as quais orientam o exercício da competência tributária, assegurando o interesse do contribuinte.

2.5.1) *Imunidades*

Segundo já estudado, a Constituição confere a União, Estados, Municípios e Distrito Federal a competência de criar tributos exigíveis das pessoas que se vinculem a ocorrência concreta de determinadas situações.

Observa-se, em contrapartida, que a Constituição Federal exclui determinados bens, pessoas, ou serviços da hipótese de incidência da tributação, ou seja, não quer que determinadas situações sejam oneradas pela cobrança de tributos. Quando isso ocorre, tem-se as chamadas situações *imunes*.

A imunidade tributária, desta forma, ajuda a delimitar o âmbito da competência tributária, isto é, das situações que podem ser alcançadas por determinados tributos, fixando assim, a incompetência das pessoas políticas para fazerem incidir a tributação sobre certos indivíduos seja em razão da pessoa, ou por estarem ligados a determinados bens ou situações.

Desta forma, a imunidade tributária é uma norma de competência negativa, que limita o poder dos entes políticos de tributar determinadas situações, em razão de característica pessoal do indivíduo ou do bem, disciplinada constitucionalmente.

Para Luciano Amaro:

“A imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material desta situação, deixou-a de fora do campo sobre que é autorizada a instituição do Tributo.” (2003:148)

Seguindo a doutrina tradicional, temos a imunidade dividida em subjetiva, a qual alcança pessoas em razão da sua natureza jurídica; objetiva, que alcança pessoas, não em razão da natureza, mas por estarem relacionadas com determinados fatos, bens ou situações; e mista, alcançando pessoas por sua natureza jurídica e por relacionarem-se com fatos, bens ou situações.

Ressalta-se que Roque Antonio Carrazza, considera esta classificação útil, mas prega que tecnicamente a imunidade é sempre subjetiva, uma vez que, quer em razão da natureza jurídica, quer em razão de relacionar-se com fatos, bens ou situações, visa sempre o benefício de pessoas.

Importante ressaltar que, os casos de imunidade estão definidos na Constituição Federal, sendo assim uma garantia fundamental constitucional conferida ao contribuinte, que não pode ser anulada por nenhuma lei, autoridade ou poder.

Portanto, tudo o que é imune não pode ser tributado, sendo inconstitucional a lei, emenda constitucional, normas infraconstitucionais, ou qualquer outra

medida que desrespeitar uma regra de imunidade, mesmo que feita com o propósito de evitar a fraude e a evasão tributária.

Existem três grupos de imunidades na Carta Magna:

O primeiro está dentro da seção das “Limitações ao Poder de Tributar”, no qual o inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal traz quatro imunidades: Imunidade Recíproca , Imunidade Dos Templos, Imunidade dos partidos políticos, das entidades sindicais e das instituições de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos e Imunidade do livro, jornal ou periódico.

Outro grupo, que regula as imunidades, está no Capítulo do Sistema Tributário Nacional, abrangendo os artigos 145 até 162 da Constituição Federal.

Por fim, existe um grupo que abrange as imunidades fora do Capítulo do Sistema Tributário Nacional.

2.5.1.1) Imunidades do artigo 150, VI, da Constituição Federal

a) Imunidade Recíproca

A Constituição Federal instituiu no ordenamento jurídico a chamada Imunidade Recíproca expressa em seu artigo 150, §3º, sendo proibido a tributação recíproca entre as pessoas jurídicas de direito público.

Ao estudar a imunidade recíproca, verifica-se ao menos duas situações em que a renda, o patrimônio e os serviços das entidades públicas não são imunes, quais sejam, quando relacionados com a exploração de atividades econômicas,

ou quando relacionadas a atividades em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.

Assim, um serviço, ainda que não considerado como uma atividade econômica, porém, submetido a cobrança de contraprestação, ou preço, ou tarifa, não será imune. Dessa forma, pode os Municípios tributarem os serviços de fornecimento de água e esgoto prestados pelo Estado, em razão da *natureza econômica* gerada pela cobrança dos mesmos.

A imunidade então discutida, não podem ser invocada pelos entes públicos quando da cobrança do ICMS (imposto sobre circulação de mercadoria e serviço e do IPI (imposto sobre produtos industrializados) relativos a bens que adquirem, uma vez que, assumem a posição de contribuinte de fato. A imunidade recíproca protege apenas o contribuinte de direito.

Destaca-se ainda que, ao tratar da imunidade recíproca, em seu artigo 150, inciso VI, a Constituição Federal faz menção apenas aos *impostos*. Apesar disto, em razão do princípio federativo, os demais tributos também são abrangidos por ela.

Cabe destacar, ser inconstitucional toda e qualquer emenda criada autorizando a União, os Estados e os Municípios de se tributarem.

b) Imunidade dos Templos

A Constituição Federal disciplina no artigo 150, inciso IV, alínea *b*, a imunidade relativa aos *templos de qualquer culto*.

Para alguns autores, dentre os quais, Hugo de Brito Machado, a palavra Templo engloba tudo aquilo que esteja ligado a atividade religiosa, como por

exemplo, bens a serviço do culto (casa paroquial, convento, residência dos religiosos, etc.), missas, batizados, bem como, qualquer outro ato considerado religioso. Desta forma, sobre eles não incidirá tributo algum.

Entendem ainda, que os bens pertencentes a Igreja, porém, não utilizados para o desenvolvimento de sua atividade essencial poderão ser tributados, como os prédios alugados e seus rendimentos.

Em contrapartida, há quem entenda não ser imune as dependências anexas ao “templo”, justificando-se no fato da Constituição referir-se apenas ao templo e as normas de exoneração tributária, os quais devem ser interpretados literalmente em razão das regras de hermenêutica.

Ao tratar da imunidade relativa aos templos de qualquer culto, é certo que a mesma não aplicar-se-á ao patrimônio, renda e demais serviços do templo, relacionados com a exploração de atividade econômica, com o intuito de evitar que o mesmo se transforme em uma empresa e venha assim praticar uma concorrência desleal.

c) Imunidade dos partidos políticos, das entidades sindicais e das instituições de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos

De acordo com a Constituição Federal de 1988 não incide impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações; as entidades sindicais em geral; e as instituições de educação ou assistência social, sem fins lucrativos.

Observa-se, porém, que as instituições de educação e de assistência social tem a imunidade condicionada ao fato de visar ou não lucro. Ocorre todavia, que o fato de não ter a instituição fins lucrativos, não significa, que seja impedida de

cobrar pelo serviço prestado e conseqüentemente formar sua Receita Financeira, através da qual é possível que se modernize, amplie as instalações e progrida.

Dessa forma, a proibição recai sobre a distribuição dos lucros, que devem ser aplicados, de forma total, na manutenção da instituição de educação ou de assistência social que deu origem a renda.

O Código Tributário Nacional, disciplina em seu artigo 14, incisos I, II e III, alguns requisitos, a serem seguidos para o enquadramento das instituições na regra de imunidade ora analisada. A inobservância dos mesmos possibilitam que a autoridade competente destitua a instituição imune de tal benefício.

d) Imunidade do livro, jornal ou periódico

Ampliando o preceito da Constituição Federal de 1946 e da Emenda Constitucional 18/65, a Constituição de 1988, assim como a de 1969, em seu artigo 150, inciso VI, alínea “d”, além de conferir a imunidade para *livros, jornais e periódicos*, também o fez, com relação ao *papel destinado a impressão*.

A imunidade ora estudada, é tipicamente objetiva, não importando a pessoa a quem pertença o livro, jornal, periódico, ou papel, estando a imunidade deste condicionado à sua destinação. Assim, a venda ou distribuição dos mesmos não pode ser tributada.

A imunidade abrange todo material necessário à criação do livro, jornal ou periódico, não incidindo o imposto sobre nenhum instrumento, equipamento ou material destinado de forma exclusiva à produção dos mesmos.

A imunidade dos *livros, jornais e periódicos e o papel destinado a sua impressão* tem por fim tutelar a educação e a cultura, além de assegurar a liberdade de expressão do pensamento.

Apesar dos produtos da moderna tecnologia, como por exemplo, os CD-roms e os disquetes para computadores, não estarem expressamente descritos na imunidade dos *livros, jornais e periódicos e o papel destinado a sua impressão*, tendo eles por fim a disseminação da cultura, de forma analógica estender-se-á o preceito imunizante aos mesmos.

2.5.1.2) *Outras imunidades dentro do Capítulo do Sistema Tributário Constitucional.*

Como já descrito, existem algumas imunidades que são encontradas no capítulo do Sistema Tributário Nacional, porém, fora da Seção relativa as “Limitações ao Poder de Tributar”.

O artigo 153 da Constituição Federal, regula em seu §3º, inciso III a imunidade dos produtos industrializados (IPI) destinados ao exterior. Em seu §4º define a imunidade do imposto territorial rural (ITR) sobre “pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel”.

O mesmo Estatuto também disciplina em seu artigo 155, §2º, X, alíneas “a”, “b” e “c”, as imunidades referente ao ICMS que envolvem “operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi elaborados definidos em lei complementar”, “operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica”, e “sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art.153, §5º”.

O mesmo artigo, em seu §3º, trata das imunidades relacionadas a todos os impostos, que não sejam o ICMS e os de importação e exportação, que incidem sobre as “operações relativas a energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais do País”.

Dentro do sistema tributário constitucional, mais especificamente no artigo 156, §2º, I, se tem também a imunidade ao *imposto municipal de transmissão de bens móveis*, nos casos de transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, ou decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, desde que não seja atividade preponderante do adquirente a compra e venda, locação ou arrendamento mercantil destes bens ou direitos.

Por fim, o artigo 155, §2º, XII, e, autoriza a exclusão, por meio de lei complementar, do ICMS de serviços e outros produtos exportados, bem como, dos dispostos no inciso X, a. De igual maneira, o artigo 156, §3º, II, dispõe sobre ao ISS referente aos serviços exportados.

2.5.1.3) Outras imunidades fora do Capítulo do Sistema Tributário Constitucional

Há ainda, as imunidades disciplinadas fora do Capítulo do Sistema Tributário Constitucional, quais sejam, a do artigo 184, §5º e a do artigo 195, §7º.

No artigo 184, §5º, se estabelece a imunidade de impostos federais, estaduais e municipais sobre as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.

O artigo 195, §7º, imuniza as entidades beneficentes de assistência social, que atendam as exigências por lei estabelecidas, das contribuições para seguridade social. Segundo este artigo ainda, são imunes da contribuição social

dos trabalhadores e dos segurados da previdência social as aposentadorias e pensões concedidas de acordo com o artigo 201.

Ressalva-se que, apesar dos artigos acima descritos trazerem em seu texto legal o termo “ isentas”, o mesmo deve ser entendido como “imunes”, ou seja, o que se tem são regras de imunidade.

2.5.2) *Princípios Constitucionais Tributários*

Além dos princípios constitucionais gerais, observa-se, também, a existência de outros princípios, porém, voltados de forma específica ao sistema tributário, os quais oferecem diretrizes fundamentais da Constituição Federal em matéria tributária.

Estes Princípios Constitucionais Tributários formam um conjunto de regras, disciplinados nos artigos 150, 151 e 152 da Constituição, que ao lado das imunidades, configuram as chamadas *limitações ao poder de tributar*, que colaboram para a fixação de competência dos entes políticos.

Dentre os Princípios Constitucionais Tributários, os princípios da legalidade, irretroatividade e anterioridade estão ligados a uma idéia de segurança jurídica, a qual advém da lei. Contudo, os princípios da isonomia, capacidade contributiva, vedação do confisco e liberdade de tráfego ligam-se a uma idéia de justiça da tributação.

Assim, apesar de serem os princípios constitucionais tributários limitações relativas, é por meio deles que se obtém segurança jurídica e evita-se a cobrança abusiva de tributos, tentando se evitar a deterioração do patrimônio particular dos contribuintes, embora se perceba que o Estado, objetivando cumprir com suas

obrigações financeiras, tem freqüentemente instituído ou aumentado os tributos, o que faz com que o Brasil tenha uma das maiores cargas tributárias do mundo.

2.5.2.1) Princípio da Legalidade

Ensina Roque Antonio Carrazza que

“no *Estado de Direito* o Legislativo detém a exclusividade de editar normas jurídicas que fazem nascer, para todas as pessoas, deveres e obrigações, que lhes restringem ou condicionam a liberdade. Também o Poder Público limita seu agir com tais normas, subordinando-se, assim, a ordem jurídica e passando a revestir, a um tempo, a condição, de *autor* e de *sujeito de direito*.” (2003:215)

É evidente, que não seria possível se conviver em sociedade, sem determinadas restrições as atividades individuais, as quais, contudo, só podem ser estabelecidos por lei de caráter geral e igualitário.

Observa-se, por conseguinte, que no Ordenamento Jurídico Brasileiro, somente a lei tem a força de obrigar as pessoas a fazerem ou deixarem de fazer alguma coisa, ou melhor, apenas a lei pode impor deveres administrativos, criar tributos e determinar sua cobrança, definir delitos e penas, etc.

O artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, disciplina o Princípio da Legalidade, o qual é aplicado em todas as áreas do Direito e não apenas no âmbito tributário.

Segundo este dispositivo constitucional, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” , impedindo conseqüentemente, que o Estado intervenha arbitrariamente na liberdade ou propriedade de particulares, os quais podem fazer tudo o que a lei não os proíbe.

O Princípio da Legalidade, foi disciplinado, de forma exclusiva no campo tributário, no artigo 150, inciso I, da Constituição, que veda a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios de exigirem ou aumentarem tributos que não tenham sido estabelecidos por lei. Tal princípio é intransponível pelo Fisco, e tem por fim, garantir a segurança jurídica do contribuinte, o qual está sujeito a tributação.

De acordo com Luciano Amaro, esse princípio surgiu “(...) na Inglaterra, na Magna Carta de 1215, do Rei João Sem Terra, a quem os barões ingleses impuseram a necessidade de obtenção prévia de aprovação dos súditos para a cobrança de tributos.” (2003:111)

O princípio ora estudado, não se limita a permitir que o Poder Legislativo autorize a cobrança de determinado tributo pelo Estado. A lei que instituir um tributo deverá, abstratamente, definir todos os seus elementos essenciais, quais sejam, a sua hipótese de incidência (fato gerador), o seu sujeito passivo, o seu sujeito ativo, a sua base de cálculo e sua alíquota, com o intuito de evitar, que as autoridades administrativas ajam de forma discricionária, no que tange, ao dever ou não de certa pessoa de pagar tributo, em face de determinada situação.

Destaca-se que o princípio da legalidade é também denominado “*princípio da estrita legalidade*” ou da “*tipicidade tributária fechada*”, em virtude de dirigir-se, primeiramente ao legislador, que, ao criar uma lei, deve, de forma taxativa e completa, descrever as hipóteses tributáveis, a qual está vinculado necessariamente o nascimento da obrigação tributária, bem como os critérios de quantificação do tributo.

Dirige-se ainda, ao aplicador (administrador) da lei, com a finalidade de impedir o emprego da analogia ou da interpretação extensiva, no que diz respeito ao surgimento da obrigação tributária, por serem medidas incompatíveis com a

taxatividade. Do mesmo modo, não poderá dispensar a cobrança de um tributo ou conceder eventuais benefícios sem lei expressa que o autorize.

O artigo 97 do Código Tributário Nacional traz em seus incisos o conteúdo do Princípio da Legalidade, proclamando que somente a lei pode instituir, extinguir, majorar ou reduzir um tributo, bem como definir o fato gerador e o sujeito passivo da obrigação principal. Define ainda, a fixação da alíquota e da base de cálculo do tributo, assim como as hipóteses de isenção, anistia e de cominação, dispensa ou redução das penalidades tributárias.

Ressalta-se que, o mesmo Estatuto, em seu artigo 97, §1º equipara à majoração de um tributo, a modificação de sua base de cálculo que o torne mais *oneroso*, do mesmo modo, que a base de cálculo que o torne menos oneroso equivale a *redução* do mesmo. A atualização do valor monetário da base de cálculo, não configura majoração do tributo (art. 97, §2º).

Ao contribuinte, através do princípio da legalidade, é assegurado duas ordens de garantias frente ao Fisco, uma *material* e uma *formal*, sendo esta última uma garantia aplicada em todas as áreas do Direito.

A garantia de *ordem material*, confere ao contribuinte o direito de não ser compelido a pagar tributos que não tenham sido criados por meio de lei ordinária, ou melhor, pelo ente competente. A *formal*, garante ao contribuinte o direito de acionar o Poder Judiciário, para que verifique se a Administração Fazendária está aplicando a lei de forma correta, na cobrança tributária.

Portanto, a *lei ordinária* é a norma hábil a instituir validamente a competência tributária e definir seus elementos essenciais, fazendo assim surgir o tributo. Porém, a Constituição Federal permite, de forma excepcional, que alguns tributos sejam instituídos por lei complementar, quais sejam, os *empréstimos*

compulsórios (art. 148, CF), *os Impostos Sobre Grandes Fortunas* (art. 153,II, CF) e *os Impostos Residuais* (art. 154, I, CF).

A regra atinente ao Princípio da Legalidade possui duas exceções a serem demonstradas, a do artigo 153, §1º e a do artigo 177, §4º, inciso I, ambos da Constituição Federal. Exceções estas que não configuram hipóteses de atuação discricionária da autoridade administrativa, e que dizem respeito a possibilidade de alteração das alíquotas, fixadas por lei, através de ato do Poder Executivo.

A alíquota, sendo um dos elementos essenciais do tributo, deve estar inicialmente definida na lei. Ocorre, porém, que o artigo 153, §1º, da Constituição Federal admite que o Presidente da República, por meio de decreto, altere a alíquota do Imposto de Importação (I.I.), do Imposto de Exportação (I.E.), do Imposto sobre Produtos Industrializados (I.P.I) e do Imposto sobre Operações Financeiras (I.O.F).

No que tange a CIDE (Contribuição da Intervenção do Domínio Econômico), também há a possibilidade de alteração de alíquotas através de decreto Presidencial, consoante disposto no artigo 177, §4º, da Carta Magna.

Por fim, cumpre destacar que as noções atinentes ao Princípio da Legalidade aplicam-se, não somente aos impostos, mas também, a todos os tributos, às taxas, à contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições especiais.

2.5.2.2) Princípio da Irretroatividade

O Princípio da Irretroatividade tem como finalidade a segurança jurídica, visando garantir a não surpresa do contribuinte. Assim sendo, preceitua que, a lei

que institui ou aumenta um tributo não pode retroagir em relação aos fatos ocorridos antes do início de sua vigência.

A lei tem o condão de fixar as datas inicial e final de sua própria vigência, porém, ao fixar a vigência em data anterior à de sua publicação, estaria o legislador ferindo o princípio então estudado.

Observa-se então que a publicação da lei é condição de sua existência jurídica, não existindo no ordenamento jurídico brasileiro uma lei que não foi publicada, sendo ainda, que de acordo com o artigo 84, inciso IV da Constituição, em se tratando de lei federal é necessário a publicação no *Diário Oficial*.

É importante destacar, que a data da publicação é a da Circulação do Diário Oficial dentro do expediente normal do dia, e não, como muitos pensam, àquela inserida em tal veículo de publicidade.

O princípio ora analisado é dirigido tanto ao *aplicador* da lei, que está impossibilitado de incidi-la em fato passado, como ao próprio *legislador*, ao qual é vedado criar norma que institua ou aumente um tributo e venha a alcançar fatos verificados antes do seu início de vigência.

Como se vê, o princípio da irretroatividade, consagrado pelo artigo 150, III, “a”, da Constituição Federal, veda a cobrança do tributo em relação aos fatos ocorridos antes do início da vigência da lei que o institui ou aumenta.

Ocorre, contudo, que não é correto dizer que nenhuma lei tributária nunca retroage. Em regra, a lei tributária que não retroage é a que institui ou aumenta tributos. A lei que institui remissão ou anistia de uma obrigação tributária é naturalmente retroativa, alcançando os fatos ocorridos antes do início de sua vigência.

Outra modalidade de lei que não retroage é aquela que, não tendo sido o ato julgado definitivamente na esfera administrativa, exclui a penalidade, consoante disposto no artigo 106 do Código Tributário Nacional.

Ressalta-se, todavia, que a lei que diminui um tributo não retroage, de acordo com o artigo 144, “caput”, do Código Tributário Nacional, uma vez que, a idéia que se tem da lei mais favorável retroagir, aplica-se apenas a penalidades e não a tributos.

Irretroativa também é a lei que institui isenção, em razão, de neste caso, o fato deixar de ser gerador, impedindo desta forma o nascimento da obrigação. Assim, alterando-se a lei que instituiu um tributo, definindo-lhe uma isenção, a partir deste momento que se terá aplicabilidade. A mudança não será aplicada aos fatos anteriores a sua criação.

2.5.2.3) Princípio da Anterioridade

A lei que institui ou aumenta tributos, exige mais do que a irretroatividade, uma vez que só poderá ser aplicada no exercício seguinte àquele em que foi publicada.

Assim, consoante disposto no artigo 150, inciso III, letra “b”, da Constituição Federal, não podem os entes públicos cobrarem tributo no mesmo exercício financeiro em que foi publicada a lei que o institui ou aumentou.

O artigo acima descrito traz ao ordenamento jurídico brasileiro o Princípio da Anterioridade, também chamado de Princípio da Não Surpresa, já que ao início de cada exercício sabe-se quais os tributos a serem pagos, possibilitando, desta maneira, que o contribuinte, planeje as suas atividades.

Ressalta-se que, o exercício financeiro, em regra, é anual, coincidindo com o ano civil, que vai de 01 de janeiro até 31 de dezembro de cada ano, podendo ser modificado apenas por lei complementar.

Nunca é demais, lembrar do princípio da anualidade, disciplinado na Constituição Federal de 1946, e através do qual, se exigia prévia autorização para que os tributos pudessem ser cobrados em cada exercício.

O Princípio da Anualidade é que veio a dar origem, conseqüentemente, ao princípio ora analisado, o qual exige lei anterior ao exercício financeiro de cobrança do tributo majorado ou instituído.

O Princípio da Anterioridade se aplica, em regra, a todo e qualquer tributo, sendo excepcionado, porém, por regras decorrentes da Constituição Federal, as quais permitem que a lei que crie ou aumente um tributo aplique-se no mesmo exercício financeiro de sua edição.

As exceções ao princípio da anterioridade estão descritas na Constituição Federal, em seus artigos 150, §1º; 177, §4º, inciso I, "b" e 195, §6º, que permitem a cobrança de impostos no mesmo exercício financeiro em que a lei que os institui ou aumenta foi publicada.

Portanto, primeiramente, consoante descrito no artigo 150, § 1º, apresentam-se como exceções a este princípio, o imposto de importação de produtos estrangeiros, o de exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados, sobre produtos industrializados e sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores imobiliários.

De acordo com o disposto no mesmo parágrafo ainda, não está sujeito ao princípio da anterioridade o imposto de guerra e o empréstimo compulsório destinado a custear despesas extraordinárias advindas de guerra ou sua iminência e/ou calamidade pública.

Também não se sujeitam ao princípio aqui estudado, a CIDE (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico) e as Contribuições para Seguridade Social, conforme dispõe os artigos 177, §4º, inciso I, “b” e 195, §6º, respectivamente.

Por fim, cumpre destacar que a Emenda Constitucional n.º 42/03, acrescentou a alínea “c”, ao artigo 150, inciso III, alterando-se, assim, a redação do §1º do mesmo dispositivo legal, vedando-lhe a cobrança de tributos antes de decorrerem 90 (noventa) dias da data de publicação da lei que crie ou aumente um tributo.

Tal emenda visa evitar que uma lei, que institua ou aumente um tributo, seja criada no fim do exercício financeiro e cobrada logo no início do próximo exercício, surpreendendo, os contribuintes, que estão despreparados para realizar o pagamento do tributo.

2.5.2.4) Princípio da Isonomia ou Igualdade Tributária

A Constituição Federal, em seu artigo 5º, “caput”, institui o Princípio da Igualdade ou Isonomia, ao afirmar que todos são iguais perante a lei, *sem distinção de qualquer natureza*.

Princípio este, que é particularizado no âmbito tributário através do artigo 150, inciso II, da Constituição Federal que veda à União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios de instituírem *“tratamento desigual entre contribuintes*

que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos e direitos”.

Desta forma, para o princípio da igualdade todas as pessoas são iguais perante a lei e, portanto, ao ser elaborada uma lei que crie um tributo, todos que se enquadrarem em sua hipótese de incidência, ficarão sujeitos ao mandamento legal.

Tal princípio é dirigido ao aplicador da lei, com o fim de evitar a diferenciação das pessoas no momento de submetê-las ou não a uma norma tributária e conseqüentemente evitar perseguições e favoritismos.

É um absurdo pretender que todos paguem o mesmo tributo, em razão disto, no que tange a matéria tributária, a idéia de igualdade tem que ser vista no sentido de proporcionalidade.

Assim, a lei tributária deve tratar de maneira igual os que estão em igual situação, e desigual os que estão em situação desigual e, portanto, há de ser tratado com igualdade aqueles que tiverem igual *capacidade contributiva*, e de forma desigual os que tiverem riquezas diferentes, violando o princípio ora vislumbrado a norma que concede uma isenção, ou qualquer outro incentivo fiscal, sem levar em conta a capacidade contributiva.

A Constituição Federal anterior à de 1988, disciplinava que algumas categorias profissionais não estavam sujeitas ao pagamento do Imposto de Renda (I.R.). Esta regra foi desintegrada pela atual Constituição, que expressamente proibiu qualquer distinção em razão de categorias profissionais, podendo ser alegada a inconstitucionalidade quando for desrespeitado o princípio da isonomia.

Hugo de Brito Machado, destaca que: “a regra do artigo 150, inciso II, teve por objetivo específico: fazer com que os militares, magistrados e parlamentares paguem o imposto de renda sobre a totalidade da respectiva remuneração”. (2004:260)

Ocorre, porém, que ao contrário do que defende o mandamento legal, o tratamento desigual de uma categoria profissional ou funcional aparenta não ferir o princípio da igualdade, desde que tenha por finalidade atrair o interesse das pessoas no desenvolvimento das profissões incentivadas.

Regra da Uniformidade

O Princípio da Igualdade tem uma regra particular, que recebe o nome de Regra da Uniformidade, segundo a qual não se pode instituir tributo, tanto federal, que não seja uniforme em todo o território nacional, consoante disposto no artigo 151, I da Constituição Federal.

Não pode uma lei fixar alíquotas diferentes em regiões diferentes, devendo, para tanto, fundar-se na atribuição de incentivo fiscal, sem o qual, a mesma é considerada inconstitucional.

A Constituição Federal, em seu artigo 151, inciso II, veda a instituição de “tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal, ou a Município, em detrimento de outro”, salvo no caso da concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as inúmeras regiões do País.

No inciso II, do mesmo artigo, proíbe-se também, que a União tribute “a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes”.

A regra da uniformidade, ainda vem estampada no artigo 152, da Constituição, através do qual, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, estão proibidos de fixar tributos diferentes a bens e serviços de qualquer natureza, em razão de seu destino ou procedência.

2.5.2.5) Princípio da Capacidade Contributiva

Está previsto no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal o Princípio da Capacidade Contributiva, segundo o qual, “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

Para Hugo de Brito Machado, a expressão “sempre que possível”, diz respeito apenas ao caráter pessoal do tributo, uma vez que, nem sempre é possível se ter um tributo com caráter pessoal.

Em contrapartida, Luciano Amaro afirma que:

“A expressão *sempre que possível* cabe como ressalva tanto para a personalização como para a capacidade contributiva. Dependendo das características de cada imposto, ou necessidade de utilizar o imposto com finalidade extrafiscais, esses princípios podem ser excepcionados”.(2003:137)

Ao seguir seus ensinamentos, verifica-se a possibilidade de não se aplicar o referido princípio a alguns tributos, como é o caso do ICMS, um imposto de

natureza indireta, que é pago, primeiramente, pelo contribuinte de direito, mas tem seu encargo repassado ao contribuinte de fato, qual seja, o consumidor final.

Observa-se desta forma, que a aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva se dá em razão da natureza econômica do tributo. Assim, se for possível, em razão da natureza do imposto, medir a capacidade contributiva do indivíduo, aplicar-se-á o dispositivo então estudado. Porém, se em razão da natureza do tributo, não for possível identificar quem é o contribuinte, não terá com ser aplicada a capacidade contributiva.

São através das situações indicativas de riqueza, quais sejam, patrimônio, renda, produção e circulação de riqueza, que o princípio ora analisado, fundamenta a idéia de capacidade de contribuição.

Dessa forma, este princípio, visa graduar os tributos, especialmente os impostos, para que sejam adequados à capacidade de contribuir de cada indivíduo e conseqüentemente, seja o mesmo preservado, evitando-se uma tributação excessiva que comprometa os seus meios de subsistência, o livre exercício de sua profissão, a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais.

O critério formador do Princípio da Igualdade é o Princípio da Capacidade Contributiva, na medida em que, “quem tem mais, contribui com mais, e quem tem menos, contribui com menos”, o que corresponde a um dos aspectos da igualdade, na medida em que, tratam-se de forma desigual os desiguais.

Surge ainda, uma dúvida sobre, se a lei que concede isenção de tributo fere ou não o Princípio da Capacidade Contributiva.

Ao que parece, Hugo de Brito Machado discorre corretamente sobre o assunto, afirmando que:

“...em se tratando de imposto cujo fato gerador não seja necessariamente um indicador de capacidade contributiva do contribuinte, a lei que concede isenção certamente não será inconstitucional, posto que não fere o princípio em estudo. Em se tratando, porém, de imposto sobre o patrimônio, ou sobre a renda, cujo contribuinte é precisamente aquele que se revela possuidor de riqueza, ou de renda, aí nos parece que a isenção lesa o dispositivo constitucional que alberga o princípio em referência”. (2004:53)

Concluindo, não aparenta ser válida, a regra isentiva que tem por fim, estimular o desenvolvimento econômico e social, bem como a que visa conceder tratamento favorecido, as empresas de pequeno porte, constituídas segundo leis nacionais, com sede no Brasil, a não ser nos casos em que a isenção objetiva realizar o princípio da capacidade contributiva, como por exemplo, no caso de ser concedida a microempresas.

2.5.2.6) Princípio da Proibição do Confisco

A Constituição Federal, por meio de seus artigos 5º, XXII e 170, II, protege o direito de propriedade, vedando o confisco, ou seja, o desapossamento de bens de particulares em favor do Estado, ao estabelecer prévia e justa indenização nos casos em que se autoriza a desapropriação.

Nesse sentido, a Constituição, em seu artigo 150, IV, estabeleceu a vedação de utilizar o tributo com o *efeito de confisco*, sendo assim considerado, quando cobrado de forma excessivamente onerosa.

Dessa forma, não pode o Estado, a pretexto de tributar, confiscar o patrimônio particular, uma vez que, estaria destruindo, conseqüentemente, a fonte pela qual obtêm os recursos financeiros necessários para o desenvolvimento de suas atividades econômicas.

Destaca-se todavia, que não se quer, com o presente princípio, proteger de maneira absoluta a propriedade privada contra a incidência de tributos, anulando-se, deste modo, totalmente o poder de tributar. Mas sim, tem por fim, evitar que o Estado anule a riqueza privada com a cobrança dos mesmos.

Luciano Amaro considera então que “desde que a tributação se faça nos limites autorizados pela Constituição, a transferência de riqueza do contribuinte para o Estado é legítima e não confiscatória”. (2003:143)

Ocorre porém, que surge uma dúvida sobre até que ponto pode o tributo abranger o patrimônio particular, sem que desta forma seja tido como confiscatório, já que a Constituição Federal nada disse à respeito.

Tal dúvida será resolvida pelo intérprete e julgador, ao qual é dirigido o Princípio da Vedação do Confisco, e que analisará, em cada caso, se um tributo é ou não confiscatório.

Importante ressaltar, que não se dirige às multas a vedação constitucional então estudada. Isso ocorre, por distinguir-se do tributo tanto quanto na finalidade, como no fundamento.

No *tributo* a hipótese de incidência é sempre algo *lícito*, ao contrário da *multa*, na qual a *ilicitude* é essencial como causa de sua imposição, ou seja, é necessariamente uma sanção imposta a um ato ilícito.

Com relação a finalidade, o tributo visa a captação de recursos financeiros necessários para o desenvolvimento de suas atividades, constituindo-se uma receita ordinária. Já a multa, tem por fim a desestimulação do comportamento ilícito que a configurou, constituindo assim uma receita extraordinária ou eventual.

Assim sendo, o tributo, por constituir uma receita ordinária, deve ser um encargo suportável pelo contribuinte, sem que o mesmo precise desfazer de bens particulares. A multa, por sua vez, deve ser um ônus significativo, a ponto de desestimular a reincidência da conduta que a originou, por isso pode ser confiscatória.

Destaca, porém, Hugo de Brito Machado que o Supremo Tribunal Federal já se manifestou de forma contrária:

“... considerou relevante a tese de ofensa ao art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, que veda a utilização do tributo com efeito de confisco, e assim concedeu medida liminar ADIn MC 1.075-DF, promovida pela Federação Nacional do Comércio, suspendendo a vigência do art. 3º, parágrafo único, da Lei n.º 8.846/94, que comina multa trezentos por cento do valor da operação de venda de mercadorias ou de prestação de serviços, para a hipótese de não emissão do correspondente documento fiscal”. (2004:265)

Cumprido consignar, por fim, que para verificar se o tributo acarreta ou não a vedação do confisco, precisa-se analisar toda carga tributária, ou seja, somar-se todos os tributos a serem pagos pelo contribuinte.

O Estado Brasileiro, a cada dia que passa, aumenta os gastos, principalmente em decorrência do grande número de funcionários públicos, não tendo, portanto, dinheiro suficiente para cobri-los, o que tem gerado, com freqüência, um crescimento demasiado da instituição ou aumento dos tributos, os quais, somados, representam um grande peso sobre a atividade produtiva.

2.5.2.7) Princípio da Liberdade de Tráfego

O Princípio da Liberdade de Tráfego, previsto no artigo 150, V, da Constituição, proíbe que se estabeleçam limitações ao tráfego de pessoas ou

mercadorias, por intermédio de impostos interestaduais ou intermunicipais. Este princípio está ligado ao direito constitucional de ir e vir, sobre pessoas e bens.

Todavia, não significa que todas as operações interestaduais sejam imunes a todo e qualquer tributo. O que, na verdade, visa o princípio é que não se agrave o ônus tributário, independentemente de ser a operação interestadual ou intermunicipal.

Portanto, como discorre Luciano Amaro, “o que a Constituição veda é o tributo que *onere* o tráfego interestadual ou intermunicipal de pessoas e bens; o gravame tributário seria uma forma de limitar esse tráfego”. (2003:144)

A vedação à limitação ao tráfego de pessoas e bens, não impede, que sobre as operações interestaduais e intermunicipais incida o ICMS, da mesma forma que não impede a cobrança de pedágio, em decorrência da utilização de vias conservadas pelo Poder Público, consoante disposto no artigo 150, inciso V, parte final, da Constituição Federal.

2.5.2.8) Princípio da Seletividade

O princípio ora analisado é de aplicação restrita no sistema tributário nacional, sendo obrigatório no caso do IPI (Imposto sobre Produto Industrializado) e facultativo em relação ao ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação).

O princípio da seletividade objetiva assegurar à administração a possibilidade de utilizar-se de alíquotas levando em consideração a essencialidade dos produtos. Neste sentido, aos produtos de consumo supérfluos, como por exemplo, o cigarro, bebidas, podem recair uma maior carga tributária,

de forma contrária, aos produtos tidos como essenciais, como os medicamentos, os bens da cesta básica, a uma tendência em afastar ou atenuar a tributação dos mesmos.

3. CAPÍTULO II – OS TRIBUTOS

3.1) Conceito de Tributo

Ao conceituar os tributos, Kiyoshi Harada afirma serem eles “prestações pecuniárias compulsórias, que o Estado exige de seus súditos em virtude do seu poder de império” (2004:313).

Luciano Amaro, por sua vez, define o tributo como sendo “toda prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público” (2003:25).

São vários os conceitos doutrinários de tributo, embora não tenha mais interesse prático, já que a definição de tributo encontra-se normatizada no Código Tributário Nacional.

O Código Tributário Nacional, através de seu artigo 3º, visando afastar às divergência doutrinárias, estabeleceu o conceito de tributo como sendo “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

3.2) Características

O legislador ao conceituar o tributo, no artigo 3º do Código Tributário Nacional, estabeleceu-lhe algumas características que devem ser respeitadas quando de sua criação.

Assim, o tributo apresenta como características: o caráter pecuniário, a compulsoriedade, o caráter não sancionatório de ato ilícito, a instituição por lei e a cobrança mediante atividade administrativa vinculada.

O caráter pecuniário determina que o tributo seja pago em dinheiro, ou seja, a dívida de tributo há de ser satisfeita em moeda, não se permitindo no Direito Brasileiro os tributos *in natura* e *in labore*, ambos instituídos sem qualquer referência a moeda.

Pela característica de compulsoriedade, a cobrança do tributo independe da vontade das partes, haja vista ser uma obrigação legal.

O tributo tem, também, caráter não sancionatório, o que o distingue da multa (penalidade), a qual sempre representa uma sanção a um ato ilícito. Desta forma, a hipótese de incidência de um tributo é sempre algo lícito, em contrapartida, a hipótese de incidência de uma penalidade é um ato ilícito.

Outra característica do tributo é a de que tem que ser instituído por lei, não sendo possíveis as obrigações contratuais serem opostas às obrigações tributárias. Portanto, em decorrência do princípio da legalidade, nenhum tributo será exigido sem que haja uma lei, em regra, ordinária, que o institua.

Por fim, o tributo será cobrado por atividade administrativa plenamente vinculada, ou seja, a exigência do tributo ocorrerá de acordo com a determinação legal, a qual deve descrever o fato gerador da obrigação tributária, a base de cálculo, a alíquota, os sujeitos e prazo para o pagamento da obrigação. É proibido

ainda, mesmo no caso de indeterminação do texto da lei, que os entes tributantes ajam com arbitrariedade, utilizando-se do juízo pessoal, caso este que deve ser suprido pela autoridade administrativa mediante a edição de norma, evitando-se desta forma a divergência de entendimentos.

A definição legal do tributo, introduzida no ordenamento jurídico brasileiro pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional, sofre algumas críticas por parte da doutrina, todavia, os tribunais nacionais se utilizam do preceito legal então estudado, para analisarem as diversas espécies tributárias existentes.

3.3) Classificação (Espécies Tributárias)

Nos primórdios do século XX a doutrina reconhecia apenas duas espécies de tributos: os impostos e as taxas, originando conseqüentemente a classificação *BIPARTIDA*, que tinha por fundamento mais o aspecto econômico do que no aspecto jurídico.

Segundo esta divisão, os impostos se destinavam a financiar as atividades gerais do Estado, enquanto as taxas financiavam as atividades específicas ou divisíveis.

Com a evolução dos estudos, surgiu a classificação *TRIPARTIDA*, que leva em conta a vinculação ou não-vinculação de uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte, invertendo-se o critério com relação à classificação anterior, passando ele a ser mais jurídico do que econômico. De acordo com a presente classificação são espécies, do gênero tributo, os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria.

Hoje, ao se analisar as espécies tributárias, há de se considerar mais duas espécies de tributos, além daquelas definidas pela classificação *TRIPARTIDA*,

quais seja, os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais dos artigos 149 e 195, ambos da Constituição Federal.

Melhor esclarecendo, as espécies tributárias hoje existentes são: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais previstas na Constituição Federal, nos artigos 149 e 195, respectivamente.

3.3.1) *Imposto*

No que tange a conceituação de Imposto, o Código tributário Nacional, ante a omissão constitucional o definiu, em seu artigo 16, como sendo “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Abstrai-se do presente conceito ser o imposto um tributo não causal ou não contraprestacional, em função de não estar vinculado a qualquer atividade estatal. Parte da doutrina, afirma ter o imposto feição negativista, na medida em que não vincula o Estado a nenhuma contraprestação, sendo a lei a única causa do referido tributo.

Consequentemente, obrigação de pagar imposto não decorre de uma prestação estatal ao contribuinte, sendo que, o fato gerador de tal obrigação constitui-se numa situação da esfera particular do contribuinte, relacionada a um dos aspectos reveladores da capacidade contributiva: patrimônio, renda ou circulação de riqueza.

Destacam-se, portanto, três características principais do imposto, quais sejam, a de não se relacionar à nenhuma atuação estatal divisível e referível ao sujeito passivo, a de instituir-se mediante previsão legal de fatos típicos, que dão

origem a obrigação tributaria por meio de sua ocorrência, e a de não se destinar a determinado Órgão Estatal ou Paraestatal, nem a nenhuma despesa específica.

Há várias classificações utilizadas para distinguir os inúmeros impostos existentes no sistema tributário nacional, classificações estas que serão estudadas no Capítulo III do presente trabalho.

3.3.2) Taxa

A taxa, ao contrário do imposto, é um tributo cujo fato gerador está vinculado a uma atuação estatal específica relativa ao contribuinte. Consoante disposto no artigo 145, inciso II, da Constituição Federal, a taxa vincula-se ao exercício do poder de polícia ou a prestação de serviço público específico e divisível, bastando para este último que o serviço esteja à disposição do contribuinte para que surja a obrigação tributária, em razão da compulsoriedade de sua utilização.

Como fez com relação ao imposto, o Código Tributário Nacional, através de seu artigo 77 institui o conceito legal de tributo, retomando a matéria disciplinada no dispositivo constitucional supra citado:

“Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Parágrafo único. A taxa não pode Ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculado em função do capital das empresas”.

Verifica-se, portanto, que a taxa é cobrada da pessoa a quem aproveita a atividade exercida pelo Estado. Para alguns autores, dentre os quais, Zelmo Denari (2002:96), é inegável o caráter contraprestacional, ou melhor, de contrapartida pelos serviços prestados. Já para outros doutrinadores, como Hugo de Brito Machado, a idéia de contraprestação deve ser excluída do conceito de taxa, em razão de não haver a necessidade de ser a atividade estatal vantajosa, ou de resultar proveito do obrigado. (2004:403)

Assim, conforme escreve Luciano Amaro:

“Contribuinte da taxa será, portanto, a pessoa que provoca a atuação estatal caracterizada pelo exercício do poder de polícia, ou a pessoa a quem seja prestada (ou à disposição de quem seja colocada) a atuação do Estado traduzida num serviço público divisível”. (2003:32)

Conclui-se então que às taxas que podem ser cobradas são as decorrentes do exercício do poder de polícia e da prestação ou colocação a disposição do contribuinte de serviços públicos.

3.3.2.1) Taxa em razão do exercício do poder de polícia

O Poder de Polícia, exercido pelo Estado, serve para fiscalizar ou limitar a atuação do indivíduo, no exercício de um direito que pode afetar o interesse da coletividade.

Toda vez que a Administração necessitar tomar medidas concretas, como conceder alvarás, licença, autorizações, fiscalizar determinadas atividades, poderá, em razão do exercício do poder de polícia, impor ao administrado uma taxa. Assim, para que o Estado tenha como remunerar os agentes, bem como arcar com as despesas decorrentes do exercício do poder de polícia é que se institui a taxa ora analisada.

Destaca-se que a taxa de polícia pode ser cobrada de forma antecipada pelo Estado, isso porque, o que possibilita a cobrança é o exercício da atividade e não o efetivo resultado.

Celso Ribeiro Bastos, afirma que:

“...o poder de polícia é toda atividade, preventiva ou repressiva, exercida pela Administração com o propósito de disciplinar o exercício dos direitos individuais, de molde a compatibilizá-lo com o exercício de outros direitos dessa natureza, ou até mesmo com igual direito de outras pessoas” (1997:147).

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 78, que teve a redação alterada pelo Ato Complementar n.º 31, de 28 de dezembro de 1966, define, de forma mais complexa, o que vem a ser o poder de polícia, disciplinando o seu exercício.

Art. 78. Considera-se poder de polícia a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais e coletivos.

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder”.

3.3.2.2) Taxa em razão da prestação de serviços públicos.

O Código Tributário Nacional no que tange ao *serviço público*, contrariamente do que fez com o poder de polícia, não estabeleceu uma definição legal.

Fica a cargo da doutrina então, definir o que vem a ser o serviço público, de modo que, ao que parece, Hugo de Brito Machado ensina corretamente ao afirmar que o serviço público é “toda e qualquer atividade prestacional realizada pelo Estado, ou por quem fizer suas vezes, para satisfazer, de modo concreto e de forma direta, necessidades coletivas” (2004:405).

Para que possa tributado, o serviço público tem que apresentar algumas características, que estão disciplinadas no artigo 79 do Código tributário Nacional, Assim, consoante disposto na norma supra citada, o serviço público deve ser específico e divisível, prestado ou posto à disposição do contribuinte que utilizar-se-á, efetiva ou potencialmente do mesmo.

As definições do que vem a ser serviço específico e divisível estão contidas nos incisos II e III, respectivamente, do já citado artigo 79 do CTN, do mesmo modo que seu inciso I, alíneas, explicita o que vem a ser a utilização efetiva e a potencial.

“Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

I – utilizados pelo contribuinte:

a) efetivamente, quando por ele usufruído a qualquer título;

b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II – específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade públicas;

III – divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários”.

Apesar das definições, do que vem a ser *serviço divisível* e *serviço específico*, estarem contidas em dispositivos separados, são eles inseparáveis, não havendo a possibilidade de um serviço ser divisível se não for específico.

3.3.3) Contribuição de Melhoria

A contribuição de melhoria é um tributo vinculado a uma atuação estatal, que está indiretamente voltada ao contribuinte. Diz-se indiretamente, uma vez que, em princípio, a atuação estatal tem por fundamento a construção de uma obra, que, reflexamente, acarreta um proveito econômico em favor dos vizinhos da mesma.

Portanto, o fato gerador da contribuição de melhoria, que é instantâneo e único, se perfaz na valorização de imóveis decorrentes de obra pública. A valorização, que é proporcional à melhoria advinda da obra pública, dá ao presente tributo o aspecto de *condicionante*, pois, caso ela não resulte, quando da realização de uma obra, não há de ser cobrada a contribuição de melhoria.

Neste sentido, a cobrança do tributo ora analisado, só pode ocorrer com o término da construção da obra, depois de se apurar e comprovar a valorização do imóvel.

Importante também é observar que a base de cálculo da contribuição de melhoria não poderá ultrapassar o valor acrescido ao imóvel em decorrência da

obra pública. Sublinha-se ainda, que o valor do presente tributo, mesmo que parcelado, não pode ser cobrado periodicamente, isto é, mais de uma vez.

Cumprе consignar que, a instituição da Contribuição de Melhoria, pelos entes políticos, está prevista constitucionalmente no artigo 145, inciso III, e a definição de tal tributo está disciplinada no artigo 81 do Código Tributário Nacional, segundo o qual

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada, pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorre valorização imobiliária, tendo como limite total à despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que a obra resultar para cada imóvel beneficiado”.

3.3.4) Empréstimo Compulsório

Muito se discutiu, doutrinariamente, sobre a natureza jurídica do Empréstimo Compulsório. Ocorre que, com o advento da Constituição Federal de 1988, tal discussão deixou de existir, porque foi ele introduzido no Capítulo do Sistema Tributário Nacional, comprovando-se a natureza jurídica de tributo.

A União tem competência privativa para a instituição do empréstimo compulsório, o que somente faz por meio de lei complementar, consoante o disposto no artigo 148, *caput*, da Constituição Federal, excepcionando, portanto, a regra geral, segundo a qual, os tributos são criados por leis ordinárias.

Com relação aos recursos arrecadados, são eles vinculados, uma vez que, conforme institui a Constituição em seu Parágrafo único, do artigo 148, devem ser os mesmos destinados ao atendimento das despesas que fundamentam a instituição do empréstimo.

A União poderá criar o tributo então estudado, para atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública e de guerra externa efetiva ou iminente, bem como na hipótese de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, sendo que a previsão constitucional para tanto está contida nos incisos I e II da Constituição Federal, respectivamente.

Nas hipóteses acima descritas, apenas no caso da criação do empréstimo compulsório para investimento público é que ele sujeitar-se-á ao princípio da anterioridade, o que contradiz com o caráter de urgência que o justifica. No que tange ao empréstimo compulsório destinado a atender às despesas extraordinárias, contrariamente, não se submete ao princípio da anterioridade.

Por fim, destaca-se que uma das principais características do tributo em análise é a de ser ele restituível, ou seja, o valor arrecadado deve ser devolvido ao contribuinte em prazo definido em lei. É de suma importância, a previsão legal de restituição, podendo o contribuinte, caso assim não esteja, se insurgir contra seu pagamento.

Assim, conclui-se que o empréstimo compulsório é o tributo restituível, causal e finalístico, que se destina ao custeio de despesas extraordinárias decorrentes de guerra ou calamidade pública ou do investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

3.3.5) Contribuições Especiais

Com o advento da Constituição Federal de 1988, não há mais que se discutir qual a natureza jurídica das contribuições especiais, isso porque, ao serem disciplinadas no capítulo do Sistema Tributário Nacional, deu-se a elas a natureza de tributo.

Portanto, as contribuições especiais são tributos, cujas instituições têm os fundamentos definidos constitucionalmente. São definidas como contribuições especiais, a de intervenção no domínio econômico, a de interesse das categorias profissionais, ou econômicas e a de seguridade social.

3.3.5.1. Contribuições de Seguridade Social

Tais contribuições são disciplinadas, especialmente, pelo artigo 195 da Constituição Federal, segundo o qual, a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviços, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou faturamento;
- c) o lucro.

II – do trabalhador e demais segurados da previdência social, não incidindo contribuições sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III – sobre a receita de concursos de prognósticos.

Há um aspecto importante a ser destacado, que é o fato das contribuições sociais poderem ser instituídas no mesmo exercício financeiro e exigidas no prazo

de 90 (noventa) dias, contados da data da publicação da lei que às instituiu, conforme dispõe o artigo 195, §6º, da Constituição.

3.3.5.2. Contribuição de Intervenção do domínio Econômico

É uma das modalidades de contribuições previstas no artigo 149 da Constituição Federal, que se destina a regular a atuação da União no domínio econômico, financiando os custos e encargos pertinentes.

Tais contribuições se caracterizam pela finalidade interventiva, a qual pode se manifestar, na função da própria contribuição, qual seja, a de ser instrumento da intervenção estatal no domínio econômico e, também, na destinação dos recursos arrecadados, os quais só podem ser destinados a financiar a intervenção que justificou sua instituição.

Importante ressaltar, que a CIDE configura uma atividade excepcional, de caráter temporário, que objetiva corrigir distorções em setores da atividade econômica. Não é instrumento destinado à arrecadação de recursos necessários ao custeio das atividades ordinária desenvolvidas pelo Estado.

Com a Emenda Constitucional n.º 33 de 2001, possibilitou-se a instituição de outra contribuição, qual seja, a CIDE sobre os combustíveis. E ainda, com a Emenda Constitucional 42 de 2003, passaram os Estados e Municípios a receberem parte da arrecadação dessas contribuições sobre combustíveis.

Hugo de Brito Machado afirma que:

“ se o Supremo Tribunal Federal não fizer valer a Constituição, as contribuições de intervenção no domínio econômico serão transformadas em instrumento ordinário de arrecadação de recursos financeiros para a União, com evidente prejuízo para o Estado

Brasileiro”, em decorrência da abertura criada com a instituição da Emenda Constitucional n.º 33 de 2001. (2004:392)

3.3.5.3. Contribuições de Interesse de Categorias Profissionais

São os tributos, previstos no artigo 149 da Constituição Federal, cuja arrecadação, destina-se a fornecer recursos financeiros para manutenção das atividades das instituições fiscalizadoras e representativas de categorias econômicas ou profissionais, que exercem funções tidas como de interesse público, de acordo com a lei.

Com relação ao presente tributo, o sujeito ativo há de ser entidade representativa da categoria profissional, ou econômica, sendo que, o fato gerador destas contribuições, consistem no exercício de determinada atividade profissional ou econômica pelo contribuinte, que se vincula as funções exercidas por tais entidades .

Destaca-se que cabe a União o “papel” de disciplinar a atuação destas entidades, bem como conferir a capacidade de arrecadar as contribuições por lei instituídas.

4. CAPÍTULO III – CLASSIFICAÇÃO DOS IMPOSTO

Conforme já descrito no Capítulo II, item , os impostos apresentam três características principais, quais sejam, a de não se relacionar à nenhuma atuação estatal divisível e referível ao sujeito passivo, a de instituir-se mediante previsão legal de fatos típicos, que dão origem a obrigação tributaria por meio de sua ocorrência, e a de não se vincular a qualquer atividade estatal específica.

Os inúmeros impostos existentes no sistema tributário nacional podem se classificar de diversas formas, dependendo do critério adotado para sua definição conforme se pode notar abaixo.

4.1. Impostos sobre o patrimônio, sobre a renda e sobre a circulação de riqueza

Esta divisão leva em consideração as bases econômicas de imposição, ou seja, a capacidade contributiva de cada cidadão é medida por suas riquezas, de acordo com sua renda, seu patrimônio ou até mesmo na circulação de riquezas.

Os impostos patrimoniais, podem recair sobre a propriedade rural, sendo de competência tributária da União e sobre a propriedade predial e territorial urbana, de competência dos Municípios, consoante disposto nos artigos 29 e 32 do Código Tributário Nacional, respectivamente. É de competência municipal, ainda, o IPVA (Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor).

Os impostos sobre os rendimentos do contribuinte, previstos no artigo 43 do Código Tributário Nacional, são de competência da União, e tem como principal exemplo o IR (Imposto de Renda).

Com relação aos demais impostos que integram o sistema tributário nacional, são eles fundamentados, economicamente, na produção e troca de bens materiais da vida, ou melhor, na circulação de riquezas.

4.2. Impostos Federal, Estatal, Distrital, e Municipal.

Ao dividir-se os impostos em federais, estaduais, distritais e municipais, a doutrina, leva em conta as competências conferidas pela Constituição Federal a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, respectivamente.

4.3. Impostos Reais e Pessoais.

Esta classificação se aplica apenas aos impostos diretos, os quais serão estudados em momento oportuno.

Com relação ao imposto pessoal, para sua instituição, leva-se em conta a situação pessoal do contribuinte, bem como da matéria tributável, sendo o IR um exemplo típico. É um imposto de caráter tipicamente subjetivo.

Já o imposto real, possui caráter objetivo, e leva em conta apenas a matéria tributável, como por exemplo, o imposto territorial, rural e imposto predial.

4.4. Impostos fixos, proporcionais e progressivos.

Segundo esta classificação, os impostos se diferenciam de acordo com o critério de fixação do *quantum* a pagar.

Nos impostos fixos, não há alíquota e nem base de cálculo, sendo que o *quantum* a pagar encontra-se predeterminado em lei, o qual, em geral, estima-se de acordo com o salário mínimo.

Os impostos proporcionais, por sua vez, são instituídos com base na alíquota incidente sobre o valor do objeto tributado, ou melhor, sobre a base de cálculo.

Existem, ainda, os impostos cuja alíquota aumenta de acordo com o aumento da base de cálculo, os quais são denominados de impostos

progressivos. O Imposto sobre a renda é um bom exemplo, cuja alíquota aumenta progressivamente de acordo com os rendimentos do contribuinte.

4.5. Impostos diretos e indiretos.

Esta é a classificação mais antiga e tradicional dos impostos, conforme a qual, impostos diretos são aqueles que direta ou indiretamente recaem sobre o contribuinte, ao qual não se possibilita a transferencia do encargo financeiro. Em uma só pessoa reúnem-se as condições de contribuinte. Exemplo: Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

Em contrapartida, os impostos Indiretos aparecem quando na relação jurídico-tributária que se estabelece entre o Estado e o sujeito passivo, este paga o tributo correspondente e se ressarce cobrando de terceiro através da inclusão do imposto no preço. Exemplos: IPI e ICMS. O presente trabalho tem por fundamento o estudo desta modalidade de impostos, o qual tem onerado de forma exorbitante a carga tributária nacional.

5. CAPÍTULO IV – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

5.1. Noções Preliminares

A regra da não-cumulatividade foi um sistema, implantado no Brasil por meio da Emenda Constitucional 18 de 1965, objetivando diminuir ao máximo o impacto do tributo sobre o preço dos bens e serviços de transporte e comunicação.

O princípio da não-cumulatividade possibilita ao contribuinte abater no valor do imposto a pagar, o montante pago nas operações realizadas anteriormente, de forma que, segundo Zelmo Denari, o princípio:

“... nada mais faz do que dar operatividade a um mecanismo de compensação, que permite a um operador econômico recolher aos cofres públicos somente o valor diferencial entre o montante devido em determinado período (em razão de operações de saída de mercadorias) e o montante creditado no mesmo período (em razão das operações de entrada de mercadorias)”.(2002:75)

Contudo, o presente princípio é de aplicação restrita, pois incide apenas sobre o IPI, o ICMS e os impostos residuais, consoante disposto na Constituição Federal, mais especificamente nos artigos 153, §3º, inciso II, 155,§2º, inciso I e 154, inciso I c.c. 195,§ 4º, respectivamente.

Importante destacar, que o IPI e o ICMS são impostos indiretos e plurifásicos, o que quer dizer que incidem em todas as etapas de circulação da mercadoria ou produto, desde a saída da fábrica até a chegada nas mãos do consumidor, e em decorrência da não-cumulatividade, estes impostos não incidem em cascata, ou seja, sobre o preço total da mercadoria em cada etapa de circulação, mas sim, apenas sobre o valor acrescido em cada etapa da circulação.

Ao se analisar os Princípios Constitucionais verifica-se que surgem como regras essenciais de conduta, constituídas de forte conteúdo axiológico, em consequência da evolução social, econômica, cultural e jurídica de um povo, sendo que, a supressão desses princípios pode ocasionar um grave abalo na estrutura de um Estado.

De forma idêntica, a supressão da não-cumulatividade, abalaria profundamente a estrutura econômica sobre a qual se organizou o Estado, uma vez que, os produtos e serviços comercializados se tornariam caros, onerando, conseqüentemente, o custo de vida da população.

Ademais, com a cumulatividade, aumentar-se-ia, também, o custo do processo produtivo e comercial, gerando uma redução nos investimentos destinada à produção e comercialização de produtos e serviços.

Conclui-se então, que a não-cumulatividade é um Princípio Constitucional, na medida em que, a sua supressão causaria um abalo nas relações de consumo, produção de bens, prestação de serviços e até mesmo nas relações de emprego, em decorrência do aumento dos custos. E como todo Princípio definido constitucionalmente, é uma regra geral e abstrata que cria, modifica ou extingue um direito, obrigando ou proibindo a prática de uma ação ou omissão.

5.2. Eficácia e Aplicabilidade

Ao se analisar a eficácia e aplicabilidade do Princípio da Não-Cumulatividade é preciso verificar se há ou não necessidade de regulamentação por norma de inferior categoria.

São vários os autores que propõem uma classificação sobre a eficácia e a aplicabilidade das normas constitucionais, dentre os quais podemos citar, José Afonso Silva, Maria Helena Diniz, Celso Ribeiro Bastos e Carlos Ayres de Brito, entre outros.

Celso Ribeiro Bastos e Carlos Ayres de Brito, procuram, através da classificação por eles proposta, definir e caracterizar a eficácia e a aplicabilidade do princípio da não-cumulatividade. Afirmam existir, no Texto Constitucional, *normas de aplicação*, que podem ou não ser regulamentadas e *normas de integração*, que devem ser complementadas ou restringidas.

Desse modo, o que distingue tais normas é o fato de necessitarem ou não de complementação ou restrição, em razão da sua imprecisão ou deficiência instrumental, o que é feito por meio de lei ordinária.

Assim, as *normas de aplicação* não necessitam de complementação por norma de inferior hierarquia, uma vez que, apresentam todos os elementos exigíveis para imediata produção dos efeitos, subdividindo-se em: normas irregulamentáveis, caracterizadas pela desnecessidade da criação de qualquer regra que a integre ou regule, sendo exemplo o artigo 5º, inciso XXXV da Constituição Federal, e normas regulamentáveis, às quais necessitam, para sua aplicação rápida e segura, de uma regra que a reforce, como por exemplo o artigo 5º, inciso XXXIV, alínea “a”, da Carta Magna.

De outra parte, as *normas de integração*, não são auto aplicáveis, necessitam de complementação por meio de norma infraconstitucional que lhe dê operatividade. Essas normas se subdividem em: complementáveis, pois dependem de uma regra de inferior hierarquia para sua aplicação (artigo 93 da Constituição Federal), e em restringíveis, as quais, tem sua eficácia vinculada a criação de uma norma infraconstitucional que reduza o âmbito ordinário de aplicabilidade.

Verifica-se, logo, que as normas de aplicação possuem eficácia imediata e plena, independentemente de qualquer regra infraconstitucional para que produza efeitos, exceto, em alguns casos, nos quais se faz necessário a formulação de norma regulamentadora, a qual não altera o alcance, o sentido e o conteúdo. As normas de integração, contrariamente, não possuem eficácia imediata, dependendo da criação de regra de inferior hierarquia para que possam ser aplicadas.

Pela presente classificação, observa-se que o Princípio da Não-Cumulatividade é norma de aplicação com eficácia plena, eventualmente

regulamentável, não dependendo de norma infraconstitucional para que produza seus efeitos.

5.3. Natureza Jurídica

Observa-se que a norma jurídica tributária, quando da criação de um tributo, disciplina um ciclo de fases, que se perfaz na instituição, arrecadação e fiscalização do mesmo.

Com a ocorrência em concreto da hipótese de incidência, através da realização de um fato jurídico, é que surge a obrigação tributária, a qual tem fim quando satisfeita pelo contribuinte.

O Princípio da Não-Cumulatividade incide em uma dessas fases da tributação, qual seja, a de apuração do *quantum debeatur*, onde é entregue ao Fisco a prestação pecuniária.

Logo, embora não componha a regra matriz de incidência tributária, a não-cumulatividade é matéria tributária, pois possui conteúdo tributário, o que é verificado na fase de extinção do crédito tributário.

Importante atentar que pela regra da não-cumulatividade uma parte do crédito é liquidado mediante “compensação”, enquanto a outra é satisfeita pelo contribuinte através de dinheiro.

5.4. Compensação do Crédito Tributário

A Constituição Federal trata, respectivamente, em seus artigos 153, §3º, inciso II, 155, § 2º, inciso I e 154, inciso I c.c. 195, § 4º, da não-cumulatividade do

IPI, do ICMS e de contribuições de seguridade social, como a COFINS, instituindo que deverá haver a “compensação” do montante referente ao imposto devido em cada operação, com o valor do mesmo imposto cobrado nas operações anteriores.

O termo “compensação” consta, também, no artigo 155, §2º, inciso XII, alínea “c”, da Carta Magna, que trata do ICMS, o qual deve ter seu regime disciplinado por lei complementar e para que se dê operacionalidade a sistemática da não-cumulatividade.

Como já descrito no item 5.2. , deste Capítulo, a não-cumulatividade é norma constitucional auto-aplicável, que não depende de regulamentação por norma de hierarquia inferior para que produza seus efeitos.

A lei complementar instituída pelo dispositivo acima descrito tem por finalidade, somente, demonstrar a forma que deverá ser realizada a compensação, dando operacionalidade ao princípio da não-cumulatividade, que não pode, em hipótese alguma, ter seus limites restringidos ou modificados.

Destaca-se que a compensação tratada no artigo 155 da Constituição Federal não possui o mesmo sentido das compensações descritas nas normas do Código Civil e a do artigo 156, inciso II do Código Tributário Nacional.

No que tange a não-cumulatividade, ao se tratar de compensação do ICMS, tem-se de um lado o contribuinte, com o dever jurídico de apurar o montante a ser pago decorrentes do confronto entre os valores desse tributo, em determinado período, com a importância oriunda do mesmo nas operações anteriores realizadas por produtores, industriais, comerciantes, e de outro lado, a impossibilidade do sujeito passivo se opor a qualquer restrição de crédito levado a efeito pelo contribuinte.

Com relação ao IPI e a COFINS, ao aplicar o princípio da não-cumulatividade não há a necessidade da edição de lei complementar para sua implementação e conseqüente compensação.

5.5. Os Créditos

Primeiramente, ressalta-se que quando a doutrina se refere ao “direito de abater” ou ao “direito de abatimento”, há de se entender tais termos como “direito de crédito” e “direito de creditamento”.

A Constituição Federal disciplina a compensação do IPI e do ICMS, em seus artigos 153, § 3º, inciso II e 155, § 2º, inciso I, respectivamente. Impostos estes plurifásicos ou multifásicos, o que significa que incidem em todas as etapas ou fases de circulação da mercadoria, serviço ou produto, desde à saída da fábrica, até a chegada nas mãos do consumidor final. A incidência acima referida não se dá sobre o preço total da mercadoria, produto ou serviço em cada etapa da circulação, mas sim sobre o valor agregado ou o valor acrescido aos mesmos em cada uma dessas etapas.

Neste sentido, há de ser apurado o valor do imposto incidente sobre as operações realizadas e compensado com a montante referente a soma dos impostos incidentes nas operações anteriores.

Com relação ao montante correspondente ao imposto incidente sobre as operações realizadas com produtos industrializados; ou nas operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviços, não decorre qualquer problema, bastando ao agente que processa a apuração e a soma dos valores dos impostos constantes dos documentos fiscais emitidos durante o período.

O problema se concentra em definir quais os créditos poderão ou não ser escriturados pelo agente, que por meio da confrontação com os débitos apurará o montante a ser entregue ao Fisco.

Antes de mais nada, observa-se que segundo os artigos 153 e 155, inciso I, ambos do Texto Constitucional, a “compensação” far-se-á entre o montante devido em cada operação e o valor incidente nas operações anteriores.

O Estado de São Paulo instituiu o ICMS através da Lei n.º 6.374/89, a qual foi editada com base no Convênio do ICM n.º 66/88, definindo a operacionalização do Princípio da Não-Cumulatividade e as operações que vedam a realização do crédito (art. 40). Impôs ainda, em seu artigo 36 algumas condições para aplicação da compensação.

Contudo, como já afirmado em momento anterior, a regra da não-cumulatividade não pode sofrer restrições do legislador infraconstitucional, pois é norma constitucional de aplicação, com eficácia plena, não dependendo de norma de hierarquia inferior para produzir seus efeitos.

Ademais, ao disciplinar a não-cumulatividade, o Texto Constitucional não estipulou quais os créditos são ou não apropriáveis, de modo que todas as operações, sujeitas à incidência do imposto, que envolvam produtos industrializados, mercadorias ou serviços permitem o creditamento dos impostos incidentes nas operações anteriores com os incidentes nas operações então realizadas.

Há de se atentar para o fato de que a Constituição Federal não distingue a mercadoria, produto ou serviço que autoriza o creditamento, desta forma, pouco importa se sirvam ou não para comercialização ou industrialização, bem como qual a destinação que os será dada.

Verifica-se, portanto, que a Lei Ordinária do Estado de São Paulo ultrapassa os limites da competência tributária a ele concedidos constitucionalmente, violando, assim, a Constituição Federal.

Inconstitucional, também, é a Lei Complementar n.º 87 de 1996, a qual objetivou viabilizar a operatividade da compensação, isso porque, não respeitou os contornos constitucionais estabelecidos na sistemática não-cumulativa, consoante se denota do disposto, por exemplo, nos seus artigos 19 e 33.

6. CAPÍTULO V – TRIBUTOS INDIRETOS

6.1. Caracterização

Nos países de formação latina, tanto nos desenvolvidos, como França, Itália e Espanha, quanto nos que compõe a América Latina, a exemplo do Brasil, predomina no conjunto das receitas tributárias os chamados Tributos Indiretos.

Os Tributos Indiretos são aqueles que, embora pagos pelo contribuinte determinado por lei, quais sejam, os industriais, comerciantes, importadores, são repassados por estes ao consumidor final de bens ou serviços, embutidos diretamente no preço dos mesmos, o que ocorre por meio do fenômeno da translação, repercussão ou transferência da carga tributária.

Ao contrário do que ocorre nos países de maior desenvolvimento, no Brasil, esses tributos representam cerca de 70% da carga tributária, enquanto os 30% restantes decorrem da taxação da renda e patrimônio, também denominados impostos diretos, declaratórios.

Ao se analisar os tributos indiretos percebe que não raro são eles cumulativos. Apesar de o IPI e o ICMS, entre os impostos, o PIS (Programa de Integração Social) e a Nova COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), dentre as contribuições sociais, serem regidos pela regra da não-cumulatividade, em muitos casos esta regra é deficiente, por não se aplica a todas as hipóteses de incidência, como ocorre com a Nova COFINS, a qual permanece sujeita ao princípio da cumulatividade em diversos setores, sendo exemplos, a prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior, o serviço prestado por hospital, pronto-socorro, casa de saúde e de recuperação sob orientação médica, etc.

Observa-se , portanto, que o princípio da não-cumulatividade se mostra insuficiente como medida de desoneração dos produtos e serviços, até mesmo porque, ao analisar as contribuições sociais regidas pela sistemática da não-cumulatividade (PIS/COFINS) é possível notar que a retirada da cumulatividade veio acompanhada de um aumento tal da alíquota, que ocasionou uma equivalência entre às alíquotas não-cumulativas com às alíquotas cumulativas anteriores.

Embora de um lado, a incidência não-cumulativa tenha favorecido os setores produtivos, que dependem dos setores fornecedores de insumos, de outro, prejudica sobremaneira o setor terciário, pois as atividades prestadoras de serviços, como consultoria, ensino, saúde, limpeza, segurança, profissões liberais, entre outros é que arcam com a elevação da carga tributária, conseqüência do aumento da alíquota incidente sobre o valor das saídas de seus serviços.

Destaca-se, que o Governo Federal, visando o pagamento da dívida pública, bem como manter os gastos sociais, tem recorrido cada vez mais aos tributos dessa espécie, considerados socialmente injustos.

Em razão de serem embutidos nos preços dos produtos e serviços, sem que sejam vistos e dimensionados pelo cidadão, tem os tributos indiretos, um impacto maior sobre os mais pobres do que sobre os mais ricos. Hoje, estes tributos subtraem cerca de 25% da renda dos 10% mais pobres da população, enquanto que os 10% mais ricos têm uma perda equivalente a pouco mais de 10% de sua renda.

O acelerado crescimento desse tipo de tributo tem ocorrido, também, pela dificuldade política de se estabelecer uma tributação direta sobre as camadas de elevada condição econômica, o que pode ser observado no Governo de Fernando Henrique Cardoso, ocasião esta em que foi rejeitada pelo Congresso Nacional uma proposta de elevação da alíquota máxima do IR de 27,5% para 35%.

Outra razão ainda, é que ao contrário do que ocorre com a arrecadação do IR, às contribuições sociais não precisam ser compartilhadas com os Estados e os Municípios.

Verifica-se, portanto, que os impostos indiretos oneram os custos dos produtos e serviços, tornando menos acessíveis até mesmo aqueles considerados de consumo ou uso relevantes, sendo prova deste fato a preocupação que se tem com a aplicação do Princípio da Seletividade.

Este princípio, todavia, também se demonstra insuficiente, já que ao se analisar a cesta básica, composta de produtos essenciais ao consumo, observa-se que há uma incidência de 15% de tributos, o que a tem tornado cada dia mais inacessível pela camada da sociedade menos favorecida financeiramente.

Verifica-se, ainda, a falha na aplicação de tal princípio ao ver a incidência de tributos sobre o serviço de energia elétrica, tido como essencial, que chega a 33% e sobre alguns produtos supérfluos, como jóias e vestuários, que são gravados com um tributo um pouco superior a 1%.

6.2. Rol dos Tributos Indiretos

Ao gênero tributos indiretos se incluem às espécies: impostos, dentre eles o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), o ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços) e o ISS (Imposto Sobre Serviços) e as contribuições sociais, quais sejam, a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), o PIS (Programa de Integração Social), entre outras.

O imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), tem função tipicamente fiscal e foi instituído pela emenda constitucional n.º 18 de 1965 e mantido na atual Constituição, foi alterado pela emenda constitucional n.º 03 de 1993, encontrando-se tipificado nos artigos 146, inciso III, alínea “a” e 156, inciso III, ambos da Constituição Federal, as quais estabelecem que o presente tributo reger-se-á por lei complementar. (Lei Complementar n.º 116/2002)

Tal tributo é de competência municipal e tem por fim arrecadar recursos para os cofres da Prefeitura, tendo direito de cobrar o mesmo, o Município no qual foi prestado o serviço, configurando-se a incidência no momento da concretização da prestação.

O ISS é cumulativo e incide sobre o preço do serviço, sendo que as suas hipóteses de incidência estão descritas de forma taxativa na lei complementar n.º 56 de 1987, podendo ser lançado por homologação, com base no artigo 150 do Código Tributário Nacional ou de ofício, como ocorre com relação aos outros tributos.

O ICMS, foi criado pela Constituição Federal de 1988, que ampliou o campo de incidência do mesmo no artigo 155, alínea “b”, estendendo-se a

prestação de serviços de transportes interestaduais, intermunicipais e de comunicação.

A competência para instituir este tributo é do Estado, que o utiliza para arrecadar recursos, dividindo as receitas com os Municípios e para selecionar quais produtos serão acessíveis, sendo de competência do Senado Federal aplicar a seletividade assegurando alíquotas menores aos produtos mais essenciais e vice-versa.

O ICMS pode ser lançado por homologação, baseado no artigo 150 do Código Tributário Nacional, nos casos em que ocorre a entrada e saída de mercadorias, recolhendo-se a quantia devida à Fazenda Pública, ou de ofício, quando o contribuinte não paga o montante devido decorrente da operação envolvendo entrada e saída de mercadorias.

Atenta-se para o fato de não ser ele cumulativo, decorrente da existência de crédito financeiro ou fiscal, que será compensado com os impostos incidentes nas operações de saída de mercadorias.

Por sua vez, o IPI é um tributo de competência da União, que incide na saída de produtos que tenham sofrido um processo de industrialização ou na entrada de produtos industriais estrangeiros, tendo como sujeito passivo os contribuintes especificados nos artigos 51 do Código Tributário Nacional e no artigo 35 da lei 4502/64.

Característica marcante deste tributo é a seletividade, que possibilita a estipulação de alíquotas menores a produtos essenciais e de alíquotas mais elevadas a produtos supérfluos, como ocorre por exemplo com o cigarro que tem alíquota de até 365,63%.

O IPI é um tributo não-cumulativo, de forma que o saldo do contribuinte apurado em certo período é transferido ao período seguinte, visando que o saldo tenda a zero.

Atenta-se para o fato de que mesmo os tributos não-cumulativos apresentam algum tipo de cumulatividade. Isto pode ser visto com relação ao ICMS, que em alguns setores de serviços e de agronegócios, não se contabiliza crédito em suas operações.

É o que ocorre, por exemplo, com os pequenos agricultores, que adquirem equipamentos, sementes, fertilizantes, tributados pelo ICMS, porém são incapazes de apresentar registro de suas operações de compra e venda, deixando assim de aproveitar o crédito tributário.

Ressalta-se, por fim, que as leis n.º 10.637/02 e 10.833/03, disciplinaram a não-cumulatividade na cobrança do PIS e da COFINS, respectivamente. Ocorre, contudo, como já foi afirmado, que existem algumas atividades ou alguns setores que permanecem sujeitos a regra da cumulatividade na cobrança de tais contribuições.

Dentre as pessoas jurídicas e as receitas que continuam sujeitas às normas do PIS/Pasep cumulativo, pode-se destacar: as operadoras de planos de assistência à saúde, as empresas particulares que exploram serviços de vigilância e de transporte de valores, de que trata a Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983, as pessoas jurídicas imunes a impostos, entre outros. Já com relação a COFINS, sujeitam-se ao regime da cumulatividade, como já destacado, a prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior, o serviço prestado por hospital, pronto-socorro, casa de saúde e de recuperação sob orientação médica, etc.

CONCLUSÃO

Verifica-se através da pesquisa realizada que o Brasil possui uma das maiores cargas tributárias dentre os países de desenvolvimento médio, representando cerca de 37% do PIB (Produto Interno Bruto).

Ao contrário do que ocorre nos países desenvolvidos, os impostos indiretos, objeto do presente estudo, não raro cumulativos, respondem por até 70% de toda carga tributária nacional, enquanto que os 30% restantes correspondem a arrecadação decorrente da taxaço da renda e do patrimônio, os chamados tributos diretos.

Os tributos indiretos são repassados ao consumidor final embutidos nos preços dos produtos e serviços, onerando o custo dos mesmos e dificultando ou tornando menos acessíveis até mesmo àqueles considerados relevantes para o consumo

Como analisado, em razão de serem embutidos nos preços dos produtos e serviços, sem que sejam vistos e dimensionados pelos cidadão, tem os tributos indiretos, um impacto maior sobre os mais pobres do que sobre os mais ricos.

Nota-se que, apesar da preocupação em se aplicar o Princípio da Seletividade, estipulando-se alíquotas menores a produtos e serviços considerados essenciais, e alíquotas maiores aos intitulados supérfluos, em alguns casos a seletividade não é respeitada, como no exemplo já explanado, de acordo com o qual, a alíquota incidente sobre a energia elétrica é de 33%, enquanto que a de bens supérfluos, como as jóias, eqüivalem a pouco mais de 1%.

Atenta-se para o fato de que a sistemática da não-cumulatividade não alcança todas as hipóteses de incidência, assim, mesmo os tributos não-cumulativos apresentam algum tipo de cumulatividade. Isto pode ser visto, por exemplo, com relação ao ICMS, que em alguns setores de serviços e de agronegócios, não se contabiliza crédito em suas operações.

Verifica-se, portanto, que tanto o princípio da não-cumulatividade, como o princípio da seletividade, se mostram insuficientes como medidas de desoneração dos produtos e serviços.

Observa-se, portanto, que a tributação baseada nos Tributos Indiretos, em virtude de dificultar o acesso, inclusive de produtos e serviços tidos como essenciais, decorrendo daí o caráter recessivo, é prejudicial ao desenvolvimento do país.

Assim, em virtude das considerações realizadas ao longo de todo o trabalho, concluímos ser necessário a realização de uma reforma tributária, para que se corrija as distorções causadas por esses tributos.

A mudança do atual Sistema Tributário Nacional poderá levar a um maior acesso da população a diversos produtos e serviços, além de tornar mais justa a tributação.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFIAS:

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 9ª. ed., São Paulo: Saraiva, 2003.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**, 5ª. ed., São Paulo: Saraiva, 1997.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 19ª. ed., 2ª Tiragem, São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 9ª. ed., São Paulo: Saraiva, 1997.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1998**, a. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997.

DENARI, Zelmo. **Curso De Direito Tributário**, 8ª. ed., São Paulo: Atlas, 2002.

DENARI, Zelmo. **O ICMS e as Distorções dos Favores Fiscais**, 10ª. ed., São Paulo: IMESP, 1977.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**, 12ª. ed., São Paulo: Atlas, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 24ª. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

MELO, José Eduardo Soares de, LIPPO, Luiz Francisco. **A Não-Cumulatividade Tributária**, 1ª. ed., São Paulo: Dialética, 1998.