

**FACULDADES INTEGRADAS
“ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”**

FACULDADE DE DIREITO DE PRESIDENTE PRUDENTE

DA FUNÇÃO SOCIAL DO TRIBUTO

Álvaro Rizo Salomão

Presidente Prudente/SP

2013

**FACULDADES INTEGRADAS
“ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”**

FACULDADE DE DIREITO DE PRESIDENTE PRUDENTE

DA FUNÇÃO SOCIAL DO TRIBUTO

Álvaro Rizo Salomão

Monografia apresentada como requisito parcial de
Conclusão de Curso para obtenção do Grau de
Bacharel em Direito, sob orientação da Professora
Ana Laura Martelli.

Presidente Prudente/SP

2013

DA FUNÇÃO SOCIAL DO TRIBUTO

Monografia apresentada como requisito parcial de
Conclusão de Curso para obtenção do Grau de
Bacharel em Direito.

Ana Laura Martelli

Daniel Gustavo de Oliveira Colnago Rodrigues

Marcelo Agamenon Goes de Souza

*Um sonho que se sonha só é apenas um sonho
que se sonha só, um sonho que se sonha junto é
realidade.*

Raul Seixas

*Aos meus pais e a minha mulher, conselheiros
espirituais, fiéis defensores aos quais devo tudo
que tenho e que sou: Ademar, Dalvina e Brunna.*

AGRADECIMENTOS

A Deus, por me proporcionar saúde.

Agradeço à minha orientadora, professora e amiga.

Aos meus bancas, que antes de professores também são meus amigos.

Aos meus pais, pela minha vida.

À minha mulher, minha psicóloga.

RESUMO

O presente trabalho científico tem por objetivo investigar a respeito da função social que os tributos devem ostentar. Para tanto, serão expostos elementos da teoria geral dos princípios, constatando seu caráter normativo, tecer considerações no tocante à condição humana e nossa necessidade de viver em sociedade, compondo assim o social e o fenômeno da tributação, como também da Teoria Geral do Direito Tributário, explanando acerca dos fundamentos do Estado e de seu poder de tributar, justificando a imposição do tributo como instrumento reformador da sociedade a fim de atingir os objetivos almejados pela República Federativa do Brasil, cristalizados no artigo 3º da Constituição Federal. Para esse fim, será utilizada pesquisa doutrinária e jurisprudencial, isso sob o referencial teórico do pós-positivismo.

Palavras-chave: Função Social do Tributo, Fundamentos do Estado, Poder de Tributar, Bem comum, Princípio da solidariedade, princípio da igualdade, capacidade contributiva.

ABSTRACT

This scientific work is to investigate about the social function that taxes must bear. For this, we exposed elements of the general theory of principles, noting its normative character, some considerations regarding the human condition and our need to live in society, thus composing a social phenomenon and taxation, as well as the General Theory of Tax Law, explaining about the foundations of the state and its power to tax, justifying the imposition of the tax reform as an instrument of society in order to achieve the objectives pursued by the Federative Republic of Brazil, crystallized in Article 3 of the Federal Constitution.

Keywords: Social Function Tribute, Fundamentals of State Taxing Power, common good, solidarity principle, the principle of equality, ability to pay.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 CONSIDERAÇÕES A RESPEITO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	11
3 TEORIA GERAL DOS PRINCÍPIOS, PRINCÍPIOS E DIREITO TRIBUTÁRIO	16
3.1 Princípios Estruturais do Direito tributário Brasileiro	21
3.2 Princípios Como Limitações ao Poder de Tributar	23
4 ELEMENTOS DA TEORIA GERAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO	30
4.1 Conceito de Direito Tributário	30
4.2 Fontes do Direito Tributário	33
4.2.1 Fontes Formais primárias	33
4.2.2 Fontes Secundárias	35
4.3 Tributos em espécie	36
4.3.1 Impostos	36
4.3.2 Taxas	39
4.3.3 Taxas em razão do poder de polícia	39
4.3.4 Taxas em razão da prestação de serviço público	40
4.3.5 Contribuições de melhoria	41
4.3.6 Empréstimos Compulsórios	42
4.3.7 Contribuições Especiais	42
4.4 Da Competência Tributária	45
4.5 Da Obrigação tributária	47
5 DA CONDIÇÃO HUMANA E O FENÔMENO DA TRIBUTAÇÃO	51
5.1 Trabalho, Obra e Ação	52

5.2 Do Social e do Privado _____	55
5.3 Teoria da Imposição Tributária de Ives Gandra _____	57
6 DA FUNÇÃO SOCIAL DO TRIBUTO _____	59
6.1 Da Função social do Tributo como princípio Constitucional _____	60
6.2 Ótica do Estado _____	62
6.3 Ótica do contribuinte _____	65
6.4 Fenômeno da justiça fiscal _____	67
7 CONCLUSÃO _____	70
BIBLIOGRAFIA _____	Erro! Indicador não definido.

1 INTRODUÇÃO

À luz do constitucionalismo funcional, onde não basta representatividade legítima ao cristalizar direitos e obrigações, mas sim efetiva-los, pois ainda é essa a essência do Direito, resolver os problemas da realidade sensível, foi a premissa utilizada para a construção deste trabalho científico ao aplica-la em meio ao Direito tributário. A partir Constatando que o tributo deverá sempre ostentar função social pelos motivos a serem expostos nos capítulos seguintes.

O tema em pauta, *Da Função Social Do Tributo* carece em alguma de suas facetas de construção doutrinária, no entanto são poucos os assuntos a serem discutidos dentro das Ciências jurídicas que afetam a vida do individuo tão drasticamente quanto a nossa carga tributária. O cidadão severas vezes cria dentro de si um sentimento de reprovação social no tocante aos tributos, desvirtuando sua essência, portanto o tema se demonstra extremamente pertinente.

O leitor poderá conter dentro de si uma espécie de quadro paranoico que poderá fazê-lo a crer que o presente trabalho científico tenha sido escrito sob as influencias de doutrinas anárquicas ou comunistas, no entanto essa afirmativa não está correta. O trabalho fora escrito sob os preceitos que a própria Constituição Federal solidificou, e essa, de fato é uma Lei Fundamental de um Estado Soberano extremamente capitalista, mas que igualmente roga pelos direitos sociais e pelo postulado da igualdade e ao transcorrer do trabalho pode-se observar que a Carta Magna sabiamente detém a opção política do modo de sua atuação na economia seja severas vezes social e justa. E indiferente é o modo que ela preceitua e contempla os tributos, nos termos da função social do tributo encaixando-se perfeitamente com a realidade do povo brasileiro.

Com isso, o trabalho, se valendo do método histórico e de análise sistemática, tem início expondo algumas considerações preliminares no tocante ao Sistema Tributário Brasileiro, pois esse aparenta não estar de acordo com a atual condição econômica do povo brasileiro. Posteriormente, por método indutivo, serão apresentados aspectos da teoria dos princípios e da teoria geral do Direito

Tributário. Num segundo momento foi necessário criar capítulo próprio para o estudo de nossa condição humana e o fenômeno da Tributação e por fim adentraremos ao estudo do princípio da função social do tributo, que dá título ao trabalho. Tudo isso, mediante pesquisa científica com base na doutrina e jurisprudências embasadas sob a ordem do pós-positivismo.

2 CONSIDERAÇÕES A RESPEITO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A Constituição Federal brasileira de 1988 classificada no tocante à sua extensão ou finalidade verifica-se ser uma constituição analítica, pois dispõe tanto sobre matérias que o constituinte originário entendeu relevantes como também de regras de formação e funcionamento do Estado Brasileiro. Em seu título VI, denominado este de “Sistema Tributário Nacional”, estabeleceram-se normas-regras que criaram os tributos, pacificou sua abrangência, distribuiu as Competências e principalmente cristalizou os Princípios constitucionais tributários que norteiam e racionalizam a Ordem Tributária.

Como consta no dicionário Aurélio, Sistema é a Reunião de princípios coordenados de modo a formar uma doutrina: /Combinação de partes que, coordenadas, concorrem para certo fim: / Forma de organização administrativa, política, social ou econômica de um Estado. Nesses termos, o Sistema Tributário Nacional compreende-se como um grupo de regras, princípios e postulados de matéria tributária primeiramente dispostos em nossa carta de direitos e assimetricamente pactuados nas constituições estaduais e leis orgânicas municipais. Para Kiyoshi Harada(2010, p.303) em sua obra Direito Financeiro e Tributário, define o Sistema tributário Nacional da seguinte forma:

É o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição.

Portanto, para Harada, há um sistema tributário inicial dentro de outro sistema muitas vezes mais amplo do que o primeiro que se trata da Ordem Constitucional e posteriormente o sistema tributário se completa com as normas infraconstitucionais. Essa é a nossa posição, mas há doutrinadores que entendem não existir um só sistema tributário nacional e sim um de âmbito federal, outro Estadual e por fim um municipal. Geraldo Ataliba participa desta linha.

Mesmo havendo essa pequena divergência doutrinária, algo que é pacífico é o fato de que todo nosso sistema tributário possui como principal fundamentação nossa Constituição Federal. Parâmetro norteador de todo o sistema, mas este mesmo não se fecha para outras normas existentes em outros sistemas de nossa carta magna. O seu artigo 150 que se encontra dentro da seção II do capítulo VI recebe o título de “Das limitações ao poder de tributar” e inicia-se logo em seu caput dispondo que: “*Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte*”.

Dessa forma, ela não delimita e não torna o sistema tributário hermeticamente fechado para normas de outros ramos do Direito. No mesmo sentido podemos utilizar como exemplo o parágrafo 2º do artigo 5º, que fora do sistema tributário dispõe que os direitos previstos na própria Constituição não excluem outros. Dessa forma, o constituinte originário deixou o sistema tributário brasileiro aberto. Para Humberto Ávila (2010, p.108) “Abertura” é uma das características de nosso sistema.

O grande doutrinador ainda prega como características a rigidez e exaustividade. É facilmente observável que nosso sistema tributário é rígido, primeiramente por ser previsto em nossa carta de direitos e esta, quanto sua mutabilidade classifica-se como uma constituição rígida, pois para tanto necessita de um processo legislativo mais complexo. Mas não apenas por conta de sua difícil mutabilidade formalmente falando. As próprias normas possuem baixa possibilidade de hermenêutica e no tocante a capacidade de tributar, ao distribuir a competência para criar e instituir os tributos certificou-se de que não haveria erros ou brechas de qualquer natureza no momento dos entes federativos legislarem sobre matéria tributária ou exigirem as receitas públicas do modo que foram reguladas. Deste modo, pode ser contemplado como um dos princípios norteadores de nosso sistema o princípio da legalidade, que em momento oportuno será estudado em tópico próprio. Por conta dessas características pode-se salientar que se trata de um sistema altamente legalista. E de outra forma não poderia ser. É extremamente perigosa a ideia de conceber um sistema tributário que não possua como princípio norteador o da legalidade. Flexibilizar tais normas é o primeiro passo para o caos da tributação. Um exemplo de esquecimento do princípio da legalidade ou ao menos de sua turbação foi o ocorrido na segunda guerra mundial com a Alemanha Nazista. O Direito Tributário no Terceiro reich instituiu uma carga tributária exorbitante e não

ostentava direitos fundamentais aos contribuintes. Esse foi um dos motivos de seu grande poder bélico, pois não havia limites para a atuação do Estado Alemão. É lembrança da Humanidade que serve de exemplo de como o Direito pode ser aparato da opressão e de dominação.

Adolf Hitler, utilizou à seu favor a flexibilidade legislativa da constituição de Weimar para manipular as leis tributárias sob sua vontade. No ano de 1919, foi promulgada a chamada “Abgabenordnung” ou Lei de interpretação tributária, onde autorizava o uso da hermenêutica econômica de Leis e fatos concernentes à Ordem Tributária e em 1934 nasce a Lei de Adaptação Fiscal ou “Steuerampassungsgesetz”. Assim, o interprete alemão, portanto tinha amparo legal para “desburocratizar” a aplicação da norma. Resguardado pela lei alemã, cometia abusos contra os contribuintes. Ele criava a obrigação tributária, cobrava, penhorava e se apossava de bens dos contribuintes. A autoridade administrativa, portanto supria o que a lei determinava por sua vontade provocando agressões aos direitos fundamentais, isso amparado pela “legalidade nazista”.

Por toda História Humana tributos eram manipulados por reis, príncipes e assembleias desprovidos de qualquer conhecimento jurídico científico, atos públicos viciados pela falta de representatividade dos cidadãos. Locke (1978, p 90): *“Se alguém pretender possuir o poder de lançar impostos sobre o povo, pela autoridade própria sem estar por ele autorizado, invadirá a Lei fundamental da propriedade e subverterá o objetivo do governo”.*

Sob os olhos da doutrina lockeana que por essência é liberal, essas assertivas são substrato do Contrato Social.

Houve no século XIX mais estudiosos interessados no fenômeno jurídico da tributação, no entanto, hoje tanto o ramo do Direito Tributário como também o das Finanças Públicas, há um vasto conhecimento doutrinário.

Portanto, se nosso sistema hoje é tratado da forma que nós o criamos e o concebemos, foi por conta de toda uma evolução do modo que pensamos a respeito deste. Por isso mesmo que ao pior me parece que o sistema tributário nacional não é perfeito, pois ainda há muito a se pensar (...). O porquê dessa afirmativa será exposto com o desenrolar do presente trabalho científico.

Algo que por hora se constata pertinente é a ideia de que o Direito como ciência humana não transparece aos olhos do individuo da mesma forma que outras áreas do conhecimento se apresentam, como por exemplo, a Biologia. O

biólogo possui seu objeto de trabalho observável dentro de nossa realidade sensível. Já o operador de Direito, não importando qual sua área de atuação, apenas pode observar o resultado de sua atuação e não o Direito propriamente dito. Portanto, o Direito inexistente dentro da realidade sensível. Possui um “mundo” próprio, apenas concebido no “mundo das ideias”.

Mundo que paira sob a realidade sensível e se algo acontece em um dos planos, há uma reação ou omissão correlata no outro. Um exemplo dessa concepção é o Fato Gerador que se encontra no mundo do Direito, mas gera a Obrigação tributária por decorrência de uma ação ou situação em nossa realidade sensível. Esse mundo criado pela mente humana sofre alterações no momento em que os valores daquela determinada sociedade igualmente se modificam. Portanto, podemos atingir a ideia de que o Mundo do Direito acompanha a evolução da realidade sensível, pois não se admite o retrocesso.

Há apenas um problema quanto a modificação do Direito por decorrência de alteração de um valor em uma determinada sociedade democrática, este é a morosidade do processo legislativo ou a retenção por arrogância dos representantes daquela comunidade. Por fim, por conta disso ou daquilo o Direito caminha em passos de formiga enquanto a Sociedade em passos de elefante.

Não seria diferente com nosso sistema tributário nacional. Será mesmo que este já é perfeito? Será mesmo que este se encontra em conformidade com a atual realidade do brasileiro? Essas questões tornam-se mais pertinentes com o simples fato de nosso sistema tributário nacional possui como principal fundamentação e parâmetro nossa Constituição Federal que foi promulgada em 1988, desde lá a situação econômica do Brasil como também a do brasileiro mudaram drasticamente, e mesmo assim, não houve muitas alterações em nosso sistema tributário.

Portanto, seria até um pouco de ignorância afirmar como absoluta verdade que o atual Sistema Tributário Nacional é perfeito. Com o desenvolvimento deste trabalho científico aos poucos surgirão breves críticas ao Direito tributário Brasileiro, mas para o momento acredito que seja oportuno fazer um gancho com a Física e exemplificar por analogia.

Por que a bola de sabão é redonda? Por que não possui outra forma? Por que não quadrada ou triangular? Essa resposta se demonstra muito simples. Redonda, pois sua forma se adapta em decorrência da pressão atmosférica que a

pressiona enquanto o ar de dentro empurra para fora e assim arredondando-se. Tais forças obrigam a massa da bolha se adaptar ao ambiente em que se encontra, analogicamente é o mesmo que acontece com qualquer sistema jurídico. Se Adéqua conforme o local de vigência da norma, no entanto, esse processo de adequação ainda não ocorreu com nosso sistema tributário nacional. Este aparentemente encontra-se paralisado, por sua vez, não corresponde à situação atual do Estado Brasileiro. Futuramente apresentarei algumas críticas ao atual sistema.

Essa atrofia legislativa torna-se uma problemática ao analisa-la pelo prisma de que a lei, em sentido amplo, constrói uma certeza imposta pelo direito, que produz efeitos diretos na atividade econômica de todo um país.

O legislador positiva a norma conforme os fenômenos sociais, na seara das leis tributárias, conforme o sistema econômico adotado e igualmente pela economia de seus representados. Outra problemática se encontra no fato de que a economia é extremamente instável, pois depende de elementos naturais próximos à aleatoriedade. Já a lei positivada transcorre da artificialidade das coisas, alicerçada pela ponderação de indivíduos que são nada mais do que representantes de classe e por isso ao inovar em sede de direito tributário, na maior parte do tempo apenas favorecem aqueles que fazem parte daquele seguimento social.

Felizmente, hoje há vasta e rica doutrina acerca dos Direitos Sociais. Pensamentos que tiveram início com as obras de socialistas e anarquistas europeus e plena revolução industrial, no entanto, essas hipóteses de Direitos Sociais apenas foram positivados em 1917, com a Constituição dos Estados Unidos Mexicanos, colocando em nível constitucional as influências anarco-sindicalistas daquela época, com respaldo primeiramente na esfera trabalhista e posteriormente adquirindo a concepção daquilo que viria ser a função social da propriedade.

Hoje, essa função social tornou-se mais abrangente, constando em vários ramos do Direito brasileiro. Atualmente ostentamos maturidade intelectual suficiente para admitir a existência da função social do contrato, da empresa, da família, enfim. Essa função com unânime aceitação pela doutrina clássica à sua aplicação no Direito privado, mas e na atividade estatal? E se a coisa pública fosse apenas pública no tocante a sua titularidade, ou seja, de todos. No entanto, não ostentar função social alguma? E se estivéssemos falando de uma norma de direito tributário que não compre função social alguma? Essa questão, ora levantada será objeto de estudo do presente trabalho científico.

3 TEORIA GERAL DOS PRINCÍPIOS, PRINCÍPIOS E DIREITO TRIBUTÁRIO

Muito se discute no tocante a problemática acerca dos Princípios dentro da Ciência do Direito, sejam esses gerais ou com aplicabilidade restrita. Sempre houve divergências doutrinárias a respeito de sua definição, conteúdo ou até mesmo vigência.

A intenção deste capítulo não é a de esgotar o assunto concernente aos Princípios do Direito, tarefa esta impossível, apenas estabelecer alguns pontos iniciais de sua ciência e após correlacionar seu estudo ao Direito Tributário.

Antes de tudo, a palavra “Princípio” como consta no dicionário Aurélio p.151; S.m.pl: Regra da conduta, maneira de ver. / Regras fundamentais admitidas como base de uma ciência, de uma arte etc. No mesmo sentido, para Silveira Bueno (1996, p. 528) refere-se ao “*momento em que alguma coisa tem origem*”, deste modo, para as ciências jurídicas, princípio é fundamento para uma norma, para outros segundo o novo constitucionalismo, os próprios princípios são dotados de carga normativa. Atualmente é pacífico que os princípios são dotados de carga normativa, deste modo, um princípio não necessariamente precisa ser positivado para imperar sob determinado ordenamento jurídico. A lendo mais, alguns princípios possuem natureza prepositiva, anteriores ao Estado.

Mas como originam os princípios? É a própria sociedade que os criam. O ser humano, diferentemente dos demais animais ao viver com outros indivíduos de sua própria espécie é capaz de instituir valores, principalmente a partir de sua historicidade. Fustel de Coulanges, em sua obra A cidade Antiga, numa das passagens, quanto ao legado das gerações humanas, salienta:

Felizmente, o passado numa morre totalmente para o Homem. O Homem pode esquecê-lo, mas continua sempre a guardá-lo em seu interior, pois o seu Estado, tal como se apresenta em cada época, é o produto e o resumo de todas as suas épocas anteriores. E se cada homem auscultar a sua própria alma, nela poderá encontrar e distinguir as diferentes épocas, e o que cada uma dessas épocas lhe legou. (1868. p 6).

Pode-se denominar estes valores como “estados ideias de certeza” ou na doutrina de Dworkin (1987, p 22.) “objetivos sociais” e por conta disso acabam se transformando em Axiomas que permanecerão no íntimo de todas as atividades daqueles indivíduos. Sob esse prisma, princípios são em sentido amplo, consolidados a partir de uma présensibilidade à realidade, essa empiricamente experimentada por alguns e questionada por outros. Rudolf Von Lhering, em *A Luta Pelo Direito* define tal como “nada mais do que a soma das diversas instituições isoladas que compõe: cada uma delas contém uma condição de existência particular, física ou moral”. Juntos, democraticamente ou não, definirão os direitos a serem tutelados e com esses estabelecerão princípios que imperarão em sua sociedade. Portanto princípios são alicerces de um sistema, ou nos ditames de Celso Antônio Bandeira de Mello, princípio jurídico é:

Mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce deste, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas comparando-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.

Para Bandeira de Mello, a não observação do que algum determinado princípio é a pior forma de transgressão ao Direito. Na seguinte linha salienta:

É mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra.

Visto isso, os princípios são a principal forma de criar o Direito estabelecendo a linha entre a legalidade e a ilegalidade. Ainda quanto o ato que posterga o princípio, Uadi L. Bulos (2003, p. 71), cristaliza:

A violação de um princípio compromete a manifestação constituição originária. Violá-lo é tão grave quanto transgredir uma norma qualquer. Não há gradação quanto ao nível de desrespeito a um bem jurídico. O interesse tutelado por uma norma é tão importante quanto aquele escudado em um princípio. Muita vez, uma ofensa a um específico mandamento obrigatório causa lesão a todo o sistema de comandos.

Com essa inteligência, deslumbramos que violar um princípio acarreta na desvalorização daquilo que o corrompeu pelo Direito.

Nessa altura, se observa que a Sociedade cria o Princípio, o protege quanto sua vigência e enoja a situação que almeja afastá-la. Mas e quanto à aplicabilidade dos princípios?

Em conformidade com as melhores doutrinas acerca dos princípios, verifica-se que esses estados ideais de certeza podem se encontrar sob três formas. Primeiramente existe a norma-regra, entende-se como regra o direito positivado, concebida a partir de um processo legislativo e adentrando-se no direito vigente. Vale ressaltar que mesmo se demonstrando como uma regra, esta é proveniente de algo que antes se tratava como mero princípio. Num segundo momento há a norma-princípio, que se distingue da norma-regra devido seu alto grau de aplicabilidade inespecífica, transpassando pelos vários ramos do Direito e muitas vezes se tornando instituto heterogêneo. Isso, por conta de seu grau de generalidade.

No caso de confronto entre uma norma-regra e norma-princípio, aplicar-se-á a norma-regra, pois esta última é dotada de alta densidade normativa. Por este modo, em caso de confronto entre duas normas-regras será aplicada apenas uma das duas. Ronald Dworkin (2002, p 24) para explicar essa problemática utiliza a lei do “tudo ou nada”, salientando da seguinte forma:

Regras são aplicáveis à maneira do tudo ou nada [...] por não apresentarem uma dimensão de peso, a colusão entre ela será resolvida pelo prisma da validade, operação que será direcionada pelos critérios fornecidos pelo próprio ordenamento jurídico – critério hierárquico (*lex superior derogat inferiori*), critério cronológico (*lex posterior derogat priori*) e critério da especialidade (*lex specialis derogat generali*).

Partindo do pressuposto que ambas se encontram no mesmo patamar hierárquico, em caso de confronto entre duas normas-princípio, o raciocínio é o equivalente inverso, onde por serem dotadas de baixa densidade normativa haverá um juízo de ponderação e ambas as normas serão aplicadas.

Essas duas espécies normativas foram classificadas dessa maneira pela doutrina de Robert Alexy *priori*, pioneira na seara da teoria dos princípios. Porém Alexy diverge de Dworkin no seguinte ponto. Ele na medida que aceita a

existência de uma cláusula de exceção para uma das regras aplicáveis numa lide.

Por essa linha:

Diante disso, alguém poderá imaginar que os princípios têm sempre um mesmo caráter *prima facie*, e as regras um mesmo caráter definitivo. Um tal modelo parece estar presente em Dworkin, quando ele afirma que regras ,ser válidas, devem ser aplicadas de forma tudo-ou-nada, enquanto os princípios apenas contêm razões que indicam um direção, mas não tem como consequência necessária uma determinada decisão. Este modelo é, contudo, muito simples. Um modelo diferenciado é necessário. Mas também no âmbito desse modelo diferenciado o diferente caráter *prima facie* das regras e dos princípios deve ser mantido.

Do lado das regras, a necessidade de um modelo diferenciado decorre da possibilidade de se estabelecer uma cláusula de exceção em uma regra quando da decisão de um caso. Se isso ocorre, a regra perde, para a decisão do caso, seu caráter definitivo. (2006, p. 104). (Grifo nosso).

No entanto, Além da norma-princípio e a norma-regra, Huberto Ávila ainda prega a existência dos postulados normativos, onde para ele, se encontram em patamar acima dos princípios e regras, mas inferiores a estes dois no tocante a sua aplicabilidade, pois possuem carga normativa estática, ou seja, são estados ideias de certeza que têm por escopo serem vetores para futuras regras e princípios. Ainda ressalta que postulados são orientações, modulo de inspiração para a hermenêutica jurídica no momento da aplicação do direito. Por fim, estados ideais de certeza são deslumbrados, segundo essa linha, sob três formas primordiais. Os princípios, regras e postulados.

Vale ressaltar que um só valor pode ser evidenciado sob ambas as três formas. Por exemplo, a “Liberdade” que no preâmbulo da constituição federal encontra-se como postulado, no artigo 5º, inciso XV da Carta Magna como regra e em todo ordenamento jurídico como princípio fundamental, principalmente na esfera penal.

Visto que, um estado ideal de certeza ou “dever ser” pode emergir sob essas três dimensões, pertinente se faz frisar que ambas as três não tão somente tem como escopo traduzir-se em norma. Algumas dessas máximas possuem como objetivo a hermenêutica jurídica. Nessa linha, acerca de sua importância José Joaquim Gomes Canotilho (2003, p. 1.161), destaca os princípios hermenêuticos:

Os princípios hermenêuticos desempenham uma função argumentativa, permitindo, por exemplo, denotar a ratio legis de uma disposição [...] ou revelar normas que não são expressas por qualquer enunciado legislativo, possibilitando aos juristas, sobretudo aos juízes, o desenvolvimento, integração e complementação do direito.

Portanto, há princípios que se resolvem em normas e também princípios que servem para a interpretação dessas.

A hermenêutica jurídica pode ser traduzida analogicamente pelas artes cênicas. Exemplo usado pelo ex-ministro do Supremo Tribunal Federal Eros Roberto Grau em uma de suas palestras, naquela ocasião para alunos da Escola Superior Dom Helder Câmara. Disse Grau que existem artes autográficas e alográficas. São classificadas como artes autográficas quadros e demais espécies de pinturas, onde a obra e seu sentido atribuído pelo autor já estão determinados e acabados, não necessitando de alguma hermenêutica. Já nas artes alográficas como uma peça de teatro, necessita de um intérprete para extrair o sentido que aquela obra quer transpassar. Igualmente nas ciências jurídicas onde o texto de lei é meramente um texto como qualquer outro. Então o operador do Direito extrai o “espírito do texto” e adquire um sumo, sumo este que é a norma, por fim cristalizando a justiça naquele caso concreto. Por esse prisma, segue o posicionamento de Eros Roberto Grau, quanto a vinculação do interprete à norma-objetivo:

Nem a “vontade da lei”, nem o “espírito da lei” vinculam o interprete. A aplicação do Direito supõe interpretação, não é mera dedução dele, mas, sim, processo de contínua adaptação de suas normas à realidade e suas conflitos. Da mesma, forma, a ordem jurídica, no seu evolver em coerência com as necessidades reais, embora haja de respeitadas constituição, não se resume a uma mera dedução dela.

Prosseguindo, portanto há princípios agentes, que se resolvem em normas e Princípios hermenêuticos, que auxiliam no momento de aplicação da norma. No entanto, é de posição deste trabalho científico que ainda há os princípios estáticos, que fundamentam o próprio Estado e por decorrência alicerçam o ordenamento jurídico daquele. Como exemplo, o princípio republicano, que traduz as nossas vontades por uma república constitucional. Esculpido em nossa ordem no artigo primeiro da constituição federal de 1988. Canotilho (2010, p.200.) classifica esses princípios como Princípios Políticos Constitucionalmente Conformadores,

tratando-se de valorações políticas que fundamentam o interesse do constituinte originário ao legislar.

Pertinente ressaltar que mesmo havendo uma gama de princípios constitucionais, tanto explícitos quanto implícitos, há princípios de caráter “prepositivo”, ou seja, mesmo que não citados pelo texto constitucional, para a ciência jurídica, deverão ser levados em conta. Nessa linha, a corte constitucional da República Federal da Alemanha em vários julgados declarou o caráter prepositivo do princípio da Igualdade. Assim, tratamento igualitário é pré-requisito para a existência de uma ordem jurídica.

Por fim, conclui-se fundamental o estudo da teoria geral dos princípios para a melhor cognição ao fluir do presente trabalho científico, adentrando na gama dos princípios jurídicos de ordem tributária.

3.1 Princípios Estruturais do Direito tributário Brasileiro

Neste tópico, apenas será indagada a existência, dentro do Direito tributário, de um bloco de princípios que detém por escopo meramente fundamentar e estruturar a Ordem Tributária. Posteriormente, em tópico seguinte, chegará o momento de analisar os princípios restritivos ao poder de tributar do Estado. Mas antes, para tanto, deva-se saber que ainda há alguns princípios que extrapolam sua aplicabilidade para não só apenas uma área do Direito, são os denominados princípios gerais do direito.

Possuem caráter homogêneo, pairando pelas diversas matérias da ciência do Direito. São alguns desses, o princípio da legalidade, que na seara do Direito tributário resolve-se em princípio da legalidade tributária, onde como define Hugo De Brito Machado (2004 p 51): *tem-se a garantia de que nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser através de lei (cf/88, art 150 inc.I).*

Como também o da anterioridade, da igualdade, da competência e da liberdade. O interessante é que tais princípios tanto são estruturalmente essenciais à criação do Direito tributário quanto para limitar o poder estatal ao tributar e exigir tais tributos.

Quanto aos princípios estruturais específicos do Direito Tributário, o Estado Brasileiro norteado pelo princípio republicano, solidificado em nossa carta de direitos em seu artigo 1º, igualmente fundamentando o Estado de Direito, onde a ideia primordial é de que todo o poder emana do povo, cria a Soberania, deste, ao exercê-la, tributa.

Assim, o Estado legitimamente, por meio de sua força coercitiva retira parte da riqueza do particular para que se integre a seu patrimônio (não é de entendimento desse trabalho científico que tais afirmações estejam totalmente corretas, mas não é o momento de críticas. Haverá capítulo próprio para essas). Mas para tanto, o Estado deve organizar e racionalizar essa transferência patrimonial por meio de regras e princípios norteadores.

O primeiro parâmetro de que trataremos é o princípio da imunidade recíproca.

Dispõe o Artigo 150 inciso VI alínea "a" da CF: *é vedado à União aos Estados ao Distrito Federal e aos Municípios...Instituir impostos sobre...patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.*

Devida a estrutura governamental adotada pelo Brasil, existem três esferas coexistentes, tal princípio preserva o pacto federativo na medida que impede de uma pessoa de direito público interno institua impostos sobre patrimônio, renda ou serviço uma da outra. Porém, essa norma aplica-se somente aos impostos, onde demais tributos inclusive obrigações acessórias poderão fugir dessa regra, como dispõe o artigo 9º, parágrafo 1º do Código Tributário Nacional.

É definido por Sacha Calmon Navarro Coelho (6ª Ed, p.259) como Imunidade intergovernamental recíproca. Compreende ainda, como a mais antiga exoneração tributária no Brasil, inserida por iniciativa de Ruy Barbosa com a constituição federal de 1891.

Outro princípio estrutural ao nosso sistema é o princípio da uniformidade geográfica. Tem como objetivo zelar para que haja uniformidade na instituição de impostos federais em todas as unidades federativas.

Hoje, encontra-se cristalizado no disposto do artigo 151 inciso I de nossa lei fundamental. Na lição de Eduardo Sabbag (2009 p. 229):

Com efeito, o tributo federal deve conter a mesma alíquota em toda a extensão territorial do país. Essa é a razão por que se intitula o indigitado princípio de” postulado da defesa da identidade de alíquotas.

Ainda há o princípio da vedação às isenções heterônomas, que preserva o pacto federativo na medida que impede de um ente federativo, por ato próprio, crie isenção de tributo que não é de sua competência instituir. A partir desse princípio pode-se entender que aquele ente detentor da competência legislativa para instituir é o único que poderá isentar daquele quem entender merecedor. Na mesma linha, salienta Ricardo Alexandre (2012 p 130) “O poder de isentar é natural decorrência do poder de tributar”.

Esse poder capaz de isentar determinados objetos ou atividades desempenha papel importante para a busca da efetivação de outros princípios que norteiam nosso Direito Tributário moderno. Nos conduz próximos ao raciocínio Habermasiano, onde a real Democracia é a classe dominante exercer sua dominação sem reprimir os direitos das minorias. Nesse pensar, é muito bom que o Estado Isente ou torne imune determinados indivíduos, atividades ou objetos.

Retrospectivos princípios norteiam primeiramente a estruturação do sistema tributário nacional, mas há um determinado aglomerado de princípios que limitam o poder de tributar do Estado, que serão objeto de estudo a seguir.

3.2 Princípios Como Limitações ao Poder de Tributar

O Estado apenas existe para satisfazer o bem comum à sociedade, em âmbito econômico o discurso não é diferente. Já foi o tempo em que o Estado era só meio de dominação sem proporcionar condições básicas de existência aos indivíduos que compõe a república. Após o liberalismo, a humanidade constatou que o particular e tão somente este não seria capaz de sozinho atingir seu objetivo de acumular a maior riqueza sem oprimir o direito dos que não detém o capital. Liberdade, igualdade e fraternidade não seriam o bastante. Foi o momento em que o Estado se encarregaria de participar da economia restringindo a atividade

econômica dos particulares, racionalizando o capitalismo selvagem, provindo de revoluções maliciosas como a revolução industrial não fora concebida. Quanto à inviabilidade do capitalismo liberal, salienta Eros Grau (1012 p 25):

Evidente a inviabilidade do capitalismo liberal, o Estado, cuja penetração na esfera econômica já se manifestava na instituição do monopólio estatal na emissão de moeda - poder emissor -, na consagração do poder de polícia e, após, nas condificações, bem assim na ampliação do escopo dos serviços públicos, assume nitidamente o papel de agente regulador da economia.

Uma de suas facetas de seu poder está em sua legitimidade para tributar, que a princípio é absoluta. No entanto, até mesmo o Estado necessita de freios para este poder. Existe uma parcela de princípios tributários que restringem o poder de tributar. A outorga de competência tributária que a constituição federal conferiu aos entes da federação se demonstra não absoluta, ela mesma relativizou tal poder pela criação de princípios que, baseados nos princípios e postulados acerca dos direitos fundamentais do indivíduo, limitam o poder de tributar do Estado, e assimetricamente, de suas unidades federativas.

Dentre esse conjunto de garantias constitucionais há Princípios que derivam da opção do poder constituinte originário por uma República Constitucional, e objetivando prioridade aos Direitos e garantias fundamentais.

O primeiro princípio, este se denota de ordem política, possui nossa repulsa à instituição de tributo, sem consentimento com aos cidadãos. Tratando-se do princípio da legalidade tributária. Hoje, encontra-se inserido na maioria das constituições de países laicos. No Brasil, após o fim da monarquia com a promulgação da constituição republicana de 1891 e até hoje vigora em nossa Lei fundamental, no artigo 150, inciso I. Protege-nos de ilegalidades provindas da má administração pública.

Outro princípio que limita a atividade estatal é o princípio da anterioridade tributária. Esculpido em nosso artigo 150, III e alíneas da Carta Magna. Impede que o Estado via poder decorrente, institua imposto e cobre-o no mesmo exercício financeiro. Trás segurança econômica e financeira para aqueles que suportem a carga tributária.

No Brasil, há tanto o princípio da anterioridade anual, por decorrência do exercício financeiro se coincidir com o calendário civil, quanto o princípio da anterioridade nonagesimal, este último, solidificado na alínea “c” do inciso III do artigo 150 de nossa Lei fundamental. Estatui que antes de decorridos noventa dias da data da publicação da Lei que aumentou ou instituiu o tributo, obrigar os indivíduos a suportá-lo.

Para Kiyoshi Harada (2009: p362) Esse princípio se enquadra no rol das denominadas cláusulas pétreas, tratando-se de uma garantia fundamental, que não poderá ser suprimida do diploma fundamental por emenda constitucional.

Anteriormente, salientamos que há uma gama de princípios prepositivos e que possuem aplicabilidade em todos os ramos das ciências jurídicas. Sendo um daqueles, o princípio da Igualdade, ou ao nosso ver, o postulado da Igualdade, que na seara do Direito tributário se traduz no princípio da Isonomia tributária. Devam-se tratar os iguais igualmente e os desiguais desigualmente, para equiparar as massas participantes da sociedade. Essa é a regra em qualquer país livre de nosso tempo. Advêm da ideia de generalidade da tributação, provinda da segunda dimensão de direitos com o advento da Revolução Francesa.

O legislador originário entendeu por bem, isentar noutros casos imunizar alguns indivíduos ou atividades, na pior das hipóteses por lobby dos detentores do capital e na melhor delas, para incentivar atividades ou para desonerar o exercício de algum direito fundamental. Mas faz muito bem elas existirem e uma vez criadas, não são passíveis de serem retiradas, ou ao menos suprimidas, do texto constitucional, pois uma vez criadas se tornam garantias fundamentais do indivíduo, se perpetuando no ordenamento.

Algo intrigante é que o Estado incentiva a cultura, que se trata de um dever deste, dispondo que está vedado de tributar livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, (grifo nosso) na alínea “d”, VI, do artigo 150, mas não estendeu a mesma imunidade para os remédios em geral. Por analogia, tanto incentivar a cultura quanto prover saúde aos cidadãos é dever do estado. Tributar remédios se traduz no Estado restringindo o acesso à saúde. Provável que não o fez, por mero lobby do capital e ganância estatal. Qual é a função social do imposto que se faz obstáculo a quem necessita de cura?

Faz-se necessário citar o princípio da capacidade contributiva, estado ideal de cunho tributário que se demonstra o mais importante de todos, a nosso ver.

A Constituição Federal de 1946, em seu artigo 202 dispusera que os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte. (grifo nosso) No entanto, com a desculpa doutrinária de que se trata de um princípio programático, não há dispositivo legal em nossa lei fundamental que o disponha expressamente. Mas é evidente que deviria conter, na medida em que não se trata de princípio prépositivo, pois este só tem razão de ser quando se fala em existência de um Estado tributando. O problema é que por não existir disposição legal, não paira direito subjetivo pela esfera de Direitos de um indivíduo, onde nesse ponto, não há vigência do princípio da inafastabilidade do poder Judiciário.

Harada (2009; p 365) define esse princípio da seguinte forma: *“Tem por escopo o atingimento da Justiça Fiscal, repartindo os encargos do estado na proporção das possibilidades de cada contribuinte”*.

O cidadão não pode se escusar por livre e espontânea vontade do pagamento de tributo que se fez incidir, pois em contra partida aos seus direitos, há o dever fundamental de pagar tributos, esse, tanto fundado no princípio da Solidariedade quanto na soberania do Estado. Nessa perspectiva, afirma Ricardo Lobo Torres (2000, p. 320-321), ao conceituar Tributo:

Tributo é o dever fundamental, consiste em prestação pecuniária, que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício, ou da solidariedade do grupo e com a finalidade principal e assessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, é exigido de quem tenha realizado o fato descritivo em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição.

É dever fundamental, mas dentro de suas proporções, por isso “capacidade”. Determinado contribuinte possui diferente grau de riqueza de outro. O homem rico contribuirá de modo diferente do homem pobre. E é muito saudável que as coisas sejam assim. No entanto, há uma problemática acerca da efetivação desse princípio em nossa realidade brasileira. Essa, primeiramente no tocante aos impostos indiretos. Pois não é aquele que pratica o fato gerador que efetivamente

suporta a obrigação tributária, de modo que a capacidade contributiva do ultimo individuo da cadeia econômica não é analisada e será este quem suportará o pagamento da mesma forma. Esse problema se demonstra de tamanha proporção que geraria insegurança institucional se cada cidadão almejasse uma demanda perante o Judiciário com a pretensão de quantificar sua real capacidade contributiva. Portanto, trata-se de um problema inerente ao molde adotado pela república ao criar o sistema tributário nacional.

A riqueza do Homem não possui limites, essa tende ao infinito, igualmente proporcional à sua capacidade contributiva. Em contrário senso, há a posição do cidadão que não possui capacidade contributiva alguma, encontrando-se dentro do “mínimo existencial”. Um cidadão nessa situação não denota alguma riqueza, mas mesmo assim ele é um ser dotado de garantias fundamentais.

O mínimo existencial encontra-se no artigo 7º inciso IV da Constituição Federal de 1988, que estatui:

IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim; (grifo nosso).

Essas denominadas pela própria constituição como necessidades básicas compõem o que seriam as mínimas condições de vida de um ser humano ao menos na ordem jurídica pátria. Nota-se que também são postulados, na medida em que são estados ideais de certeza de caráter programático em alguns dispositivos legais que servem como base para a atividade estatal. Portanto, o Estado deve atingir esse “dever ser” concretizando essas garantias por meio de políticas públicas tanto de cunho legislativo quanto administrativo erradicando problemas do cotidiano de nossa sociedade.

O Brasil progressivamente por longo do ultimo século tornou-se adepto à política de quanto mais essencial menos será tributado aquele determinado produto ou serviço. No entanto, salta aos olhos do senso comum a imensidão da atual carga tributária de nosso país. A cada exercício financeiro 40% da renda do brasileiro é destinada ao pagamento de tributos. Evidentemente que isso não está sendo efetivamente revertido à sociedade. Futuramente, em capítulo próprio tias

questões serão novamente abordadas, pois possuem pertinência ao se tratar da função social do tributo.

Em prosseguimento, vale estabelecer um novo ponto de vista no tocante aos princípios limitadores ao poder de tributar. Tais, princípios, ao menos ao nosso entender, são provenientes da acepção do contribuinte como centro do Direito tributário e não o Estado, visto que o próprio fundamento da existência da coisa pública não ultrapassa os interesses da coletividade. Certo que o estado tem poder de adentrar na esfera patrimonial do particular, mas esse não pode tributar ao ponto de inviabilizar as atividades de seus cidadãos. Esse é o alicerce que fundamenta o princípio do não confisco tributário. Disposto na constituição federal de 1988 em seu artigo 150, inciso IV, trata-se tanto de uma garantia individual como também coletiva, estado ideal que impede de que a maquina estatal transfira total ou parcela exagerada do objeto da tributação, pois estado não pode transgredir direito patrimonial de seus demais sócios. Saliencia Ruy Barbosa Nogueira (1993.p 125-126) afirma que o efeito de confisco se caracteriza tanto pela exação sobre “totalidade do valor” da situação ou do bem tributado como qualquer parcela que exceda à medida fixada legalmente”. No entanto, em conformidade com a doutrina de Gerd Willi Rothmann, prega que a proibição constitucional mora na tributação desmedida, “não existindo nenhum critério matemático para se estabelecer a percentagem a partir da qual a imposição de tributos deva ser considerada como confisco”.

Por fim, faço um “gancho” com o capítulo: Da função Social do Tributo, na medida em que se analisa um determinado tributo que de fato detém caráter confiscatório, facilmente se observa que esse não atinge se quer a legitimidade muito menos sua função social.

O ultimo princípio limitador ao poder de tributar de que tratamos, o que entendemos extremamente pertinente, será o da irretroatividade das leis tributárias.

Deriva de outro princípio constitucional disposto no artigo 5º inciso XXXVI de nossa lei fundamental, que não permite que a norma prejudique o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, impede os entes tributantes de obrigarem os contribuintes sofrerem os efeitos de lei posterior. Paulo de Barros Carvalho (2006, p.61) numa de suas obras informava ao leitor que a União, mesmo com essa garantia constitucional tentou por algumas vezes incidir tributos por

decorrência de fatos pretéritos. Para tanto, não é possível sua incidência, pois se a norma existe apenas no mundo das ideias, onde igualmente há o transcorrer de tempo, basta sabermos que o fato ocorrido na realidade sensível é preexistente a aquele que é apenas metafísico.

Após breves considerações acerca dos princípios como limitações ao poder de tributar do Estado, se torna pertinente abrir capítulo próprio para o estudo da teoria geral do direito tributário para a melhor compreensão do tema deste trabalho científico.

4 ELEMENTOS DA TEORIA GERAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Neste capítulo estudaremos o Direito Tributário sob aspectos gerais e, diferente do posicionamento deste trabalho científico, onde o contribuinte é concebido como o centro do Direito Tributário, aqui em seu centro encontra-se o Estado sócio oculto, nos termos da doutrina clássica.

4.1 Conceito de Direito Tributário

Visa ao atendimento de interesses de toda uma sociedade em modo geral, é a regulamentação dos direitos e deveres do cidadão diante ao Estado, por estas características o Direito tributário é um direito público.

O Estado, tem a obrigação de conceber a ordem e propiciar à coletividade o bem estar. A forma de conceder em prol dos cidadãos este serviço público, requer de capital, os quais, provém dos tributos. Nortear através de princípios e diretrizes, como já estudamos no capítulo anterior, o gerenciamento, a administração e a forma de aplicação dessas divíncias públicas, é um dos focos do Direito tributário, e ainda o equilíbrio entre a receita e o dispêndio público dentro do imenso orçamento provido. Uma maior eficácia da aplicação dos recursos do estado em pró da sociedade, é a finalidade do Direito tributário. É imprescindível atinar que "impostos" é uma espécie, na qual o gênero é o tributo.

No Direito tributário as partes que compõe a relação jurídica são, os contribuintes e os entes públicos, e o fato jurídico gerador dos tributos. O objeto é constituído pela obrigação de arrecadar capital para os cofres público.

É necessário capital para realização e satisfação das atividades do Estado, como qualquer cidadão, sendo que o mesmo, em regra, o faz através da compilação de recursos, com o uso de sua mão-de-obra e outros meios, quanto ao Estado para a realização de seus deveres, o arrecada através da tributação em face dos bens privados.

O Estado tem por dever prognosticar as suas despesas e um meio de financiá-las. Os tributos é a forma de financiamento, para se regularizar e impedir os desmandos dos governantes, os quais poderiam de forma arbitrária, incriteriosa e ditatorial avocar-se de toda riqueza provida do cidadão individualmente e/ou de toda uma sociedade, necessita-se de uma barreira para impedir tal arbitrariedade, a função primordial do Direito Tributário é elencar através de suas Leis a criação ou o aumentos de impostos de forma razoável.

A vontade do indivíduo é alheia a obrigação do pagamento de tributos, é uma contribuição compulsória, como são todas as derivadas de receitas. A lei é a precursora direta dos tributos, distintamente dos deveres contratados, que mesmo tendo cunho legal, provém do arbítrio das partes, no qual a lei é uma "derivante".

A forma de cobrança dos tributos é efetuado por ato administrativo vincilhado, assim não há possibilidade do ente público ter liberdade de escolher, ele é imperiosos, a conveniências e oportunidade de se desvincilhar torna-se impraticável. As leis específicas determinaram às autoridades tributárias a exigência da quitação dos tributos por parte do contribuinte.

Contribuintes são os indivíduos que estão sujeitos a serem tributados pelo Estado, através de sua jurisdição, denominado tributos ou "receita derivadas". O Direito Tributário engloba certas normas, as quais, tanto o contribuinte quanto o Estado, devem acatar, principalmente determinando quem estará sujeito às normas, assim tornando-se um contribuinte. Na outra face da relação jurídica esta o Fisco, que é o captador dos tributos e gestor do orçamento público, o ramo do Direito que disciplina esta gestão, é o direito financeiro, do qual deriva o Direito Tributário.

Segundo o entendimento de Hugo de Brito Machado, pag. 63, 25^o edição

O direito tributário é o ramo do direito que se ocupa das relações entre fisco e as pessoas sujeitas a imposição tributária de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegem o cidadão contra os abusos do poder". (pag. 63, 25 ed. Curso de Direito Tributário)

O Direito Financeiro é o acedente do Direito Tributário, mas sendo

autônomo a ele, esta autonomia do direito tributário em relação ao direito financeiro concerne pelo seu objetivo em face a relação jurídica-tributária. O Direito Financeiro disciplina em geral a execução financeira do Estado, já o Direito Tributário disciplina a autorização a apreensão das receitas tributárias.

Ao direito tributário concerne determinados institutos característicos, especificando e defendendo suas finalidades através de suas conclusões, fazendo com que o mesmo trona-se autônomo aos demais ramos do direito, mas isto não significa reconhecer nele uma vida à parte dos outros direitos, reconhecendo que o ordenamento jurídico é único. Portanto ele é regido por uma autonomia legislativa e autonomia científica e também de uma autonomia didática, mas sendo as mesmas sempre relativas.

Eduardo Sabbag:

O ordenamento jurídico é um todo, uno, não se pode reconhecer vida própria e independente a nenhum de seus setores. Cada qual dos ramos do direito se relaciona com os demais, embora possa ser tratado de maneira especializada e assumir ares de relativa autonomia. (pag. 12, Manual de Direito Tributário)

Quanto ao Direito constitucional em relação ao Direito Tributário, é possível entender que os princípios constitucionais tributários são delimitações ao poder de tributar, consideraram-se perante dois ângulos: o primeiro acata os princípios, os quais formulam, admoesta a competência respectiva dos entes políticos, o segundo, às isenções, normas que coíbem tributação a cerca de determinados bens, indivíduos ou fatos com a intensão de defender certos conteúdos axiológicos na Constituição.

4.2 Fontes do Direito Tributário

As normas jurídicas são originárias de fontes do direito. Destarte para se elaborar as normas do direito tributário utiliza-se de fontes, que são divididas em fontes materiais e formais.

As fontes materiais estabelecem estrutura fática das exigências tributárias e são intituladas como fato incidente, fatos oponíveis, a essência do fato que produz uma ação jurídica. Em regra, são os acontecimentos de natureza econômica, que geram os fatos do direito tributário, assim gerando efetividade jurídica. As fontes reais surtirão efeitos jurídicos, quando subjugados às fontes formais, criando assim eficácia jurídica.

Consequentemente a fonte real é a inferência que produz a regra jurídica determinadora do fato gerador das obrigações tributárias. O fato gerador é sempre a situação, contanto de maneira intangível na regra legal, uma vez que acontecido de forma tangível realiza-se o fenômeno, gerando a obrigação tributária.

As fontes formais, são as alterações geradas, criando um complexo de regras que constitui o direito tributário, introduzindo na ordem jurídica as normas tributárias. O Direito Tributário se compõe de um aglomerado de normas provenientes das fontes formais, todas as distribuições legislativas e regulamentárias que validam e disciplinam a matéria, controlando e procedendo a formalização do crédito tributário, o artigo 96 do CTN elenca que as fontes formais de forma abrangente, são exigidas em sentido amplo como parâmetro à legislação tributária. As fontes formais fragmentam-se em fontes primárias e secundárias.

4.2.1 Fontes Formais primárias

São fontes essenciais e instantâneas, têm um escopo primordial que as distinguem das secundárias, é que elas encorparam nova matéria à ordem

jurídica, o sistema jurídico tributário pode ser inovado, modificado. Através dela o todo arcabouço jurídico vigente pode modifica-se, podendo haver alterações consideráveis. Para não haver por parte do Estado modificações no sistema jurídico tributário que possa afetar as garantias dos cidadãos é que as fontes diluem-se em primária e secundária. Essa divisão age como um freio que limita o os atos do executivo, através do legislativo.

São fontes formais primárias:

Lei Constitucional: É o meato preambular competente e organizador na estruturação do sistema de normas. Os dispositivos constitucionais devem ser observados como instrumento soberano e primordial para a elaboração do sistema infraconstitucional. A constituição hominiza a normas de competência com especificidade no direito tributário, o poder da criação dos tributos pelos entes políticos bem como a limitação do poder de tributar.

Lei Complementar: A Constituição federal prevê expressamente a matéria, especificando um quórum de votação com maioria absoluta. Em questão tributária, determina a Constituição Federal de forma expressa que essa estirpe de fonte formal seja o meio introdutor de diferentes normas tributárias no sistema.

Lei Ordinária: Necessita-se de um quórum de maioria simples para serem aprovadas, com exceção à matéria vinculada à lei complementar, todas as outras matéria podem ser executadas. Em razão das normas incidentais dos tributos, as que instituem tributos, estipulando quem deva pagar, por qual motivo, localidade, quando e valor estipulado de pagamento, é a mais adequada para a introdução no sistema jurídico, além de introduzir obrigações instrumentais ou formais. Nela estará descrito a plenitude legal dos tributos. Dentre as leis ordinárias federais, estaduais e municipais, não existe hierarquia, o mesmo status jurídico é desfrutado por todas, determinando tão somente em questão do âmbito aplicativo.

Lei Delegada: Com o advento da Medida Provisória tornaram obsoletas. A competência legislativa do Congresso Nacional era delegada à Presidência da República, por ofício ou a pedido.

Medida Provisória: Ela esta prevista no artigo 62 da Constituição Federal, contem vigor e eficácia de lei, tem caráter infraconstitucional. Será

publicada em circunstâncias de relevância e urgência pelo Presidente da república. O Poder Legislativo, posteriormente a geração pelo Chefe de Estado, decidirá se a medida provisória será conservada no sistema, tornando-se lei, ou se a excluirá. Ela poderá acrescentar e aumentar tributos.

Decretos Legislativos: Imprescindível no direito tributário, pois os tratados e convenções internacionais são introduzidos como normas por meio deles, a competência é prerrogativa do Congresso Nacional. Quando um tratado internacional é ratificado pelo Poder executivo, somente poderá compor com eficácia o ordenamento jurídico nacional posteriormente ao decreto legislativo. Ao introduzir no sistema normativo, uma regra de tratado internacional, esta terá âmbito de lei ordinária.

Resoluções: Por sua competência privativa, o Poder Legislativo através de seus órgãos, exerce os atos legislativos. As alíquotas mínimas em relação as ocupações internas do ICMS, (artigo 155, §2º, V, a da CF) é um exemplo de matéria tributária fixada pelo Senado Federal.

4.2.2 Fontes Secundárias

Não trazem inovações à ordem jurídica, acresce normas jurídicas já criadas. Estipulam efetividade aos atos normativos, não há hierarquia dentre elas, a sua finalidade e seu âmbito de operação, é exclusivo de cada qual.

São fontes secundárias.

Decreto Regulamentar: O chefe do poder executivo tem competência privativa. O alcance legal não pode ser reduzido nem ampliado, a execução legal tem que ser objetiva e exata, mas sua especificação pode ser determinada. As funções do legislativo não podem ser ultrapassada pelo decreto regulamentar.

Instrução Ministerial: Somente ao ministério cabe a instrução, e a competência cabe ao ministro do Estado, destina-se a efetivação de leis, decretos e regulamentos relativos ao ministério, a amplitude de seu vigor cabe somente ao âmbito ministerial.

Portaria: Norma ampla ou restrita que um superior hierárquico emite para ser cumprida por seus subalternos.

Ato Normativo: Cabe a autoridade administrativa expedir qualquer ato, o descumprimento destes atos produz sanções pois têm força normativa. O objetivo da expedição de atos normativos por autoridades administrativas é de orientar de forma geral os contribuintes e dar instruções aos funcionários públicos da administração referente aos tributos.

Circular: Os serviços administrativos são ordenados de forma uniforme através de normas.

Ordem de Serviço: Autorização específica para que determinados funcionários, prestem certo serviço exclusivo.

4.3 Tributos em espécie

Tributo é gênero, comportando uma série de espécies tributárias, onde todas devem permanecer dentro da legalidade e depois estados ideais dispostos no Direito vigente, dentre eles, o princípio da função social do tributo.

Para tanto, é necessário estudar cada espécie tributária individualmente.

4.3.1 Impostos

A principal característica do imposto é a desvinculação de atividades do Estado como fato gerador. Não há por parte do Estado uma obrigatoriedade de prestação de algo em troca para o pagador de imposto, o fato gerador do imposto. O contribuinte pratica um fato gerador do imposto ao gerar renda. Em regra a receita da arrecadação, não está sujeita a um propósito específico. O artigo 167, IV, CF/88 determina que somente haverá destino específico com antecipação constitucional. No mesmo dispositivo há exceções às não afetações dos impostos. Destarte o

artigo 128, CTN, que não fora recepcionada pela CF/88 pois dava a específica destinação ao Imposto de Exportação. Os impostos são tributos unilaterais, pois o contribuinte que realiza o fato gerador e também efetua o pagamento. *Art. 16 CTN Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independentemente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.*

Exige-se de quem realiza o ato previsto em lei, irrelevante a qualquer realização do Estado em seu favor, ou seja, os impostos qualificam-se por serem cobrados de forma compulsória, obrigatória, e por não favorecer o contribuinte a respeito do fato gerador que o instaurou, estimado mediante o emprego de uma alíquota.

Enceta em discrição aos imposto o paragrafo 1 do artigo 145 da CF:

Art. 145 § 1º, CF/88 — Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O referente artigo adverte para o fato de que, a graduação dos impostos não terão cunho pessoal, sempre que for permitido pela estrutura do imposto, de acordo com a mestria econômica do contribuinte. A cada contribuinte, caberá a medida da tributação por meio dos impostos, considerando a diversidade em razão da capacitação contributiva e econômica.

Os impostos são diretos ou indiretos. Direto que o contribuinte é o sujeito direto, não há a disponibilidade de substituir de forma automática e específica o encargo financeiro ao consumidor, por exemplo, o imposto de renda. O indireto, por conseguinte, o ônus econômico consegue ser transferido pelo contribuinte, de forma automática e singularizada ao consumidor dos serviços e produtos, por exemplo, o ICMS.

O Artigo 166, CTN delinea a respeito dos tributos indiretos. o contribuinte de fato autoriza o contribuinte de direito requerer a devolução da valia paga, por não haver legitimidade, como não é componente da relação jurídica

tributária, o contribuinte de fato não poderá requerer a restituição.

Quanto a classificação, poder ser, federais, estaduais ou municipais, em conformidade com o ente e sua competência para com a instituição. Concernente á finalidade pode classificar em, fiscal, quando os recursos tem como destinatário o Estado, ou extrafiscal, quando o contribuinte será desestimulado ou estimulado determinados comportamentos.

Distingue-se, também, a cisão entre impostos reais e pessoais. Os pessoais apresenta alicerce em aspectos exclusivo do contribuinte, à medida que os reais apresentam critérios em aspectos objetivos, as características peculiares do contribuinte não são consideradas.

Ainda classificam-se os imposto em, seletivos, sendo a alíquota menor ou maior, de acordo com a substancialidade do bem, e não seletivos, é inexistente a alteração da alíquota em razão da substancialidade do bem.

Por fim, dividem-se em, cumulativos, o imposto incorre em todos os ciclos do curso de circulação de bem, os não cumulativos, aceita o abatimento na etapa seguinte, do montante pago da etapa de circulação da mercadoria.

Ainda ao tecer considerações no tocante aos Impostos, gostaria que citar o IGF (Imposto Sobre Grandes Fortunas), prevista sua instituição no artigo 153, inciso VII da Constituição Federal, que como sabemos, foi promulgada em 5 de outubro de 1988, ou seja vinte e cinco anos sem que nossos representantes tenham criado uma lei que o regulamente. Fácil de imaginar motivos para tal omissão legislativa.

Se os indivíduos de terno que aparecem três vezes por semana no Congresso Nacional para *bater ponto* ainda forem representantes do povo brasileiro, se todos se manifestarem no sentido da instituição do Imposto sobre grandes fortunas, aqueles senhores nada poderiam fazer a não ser votarem a favor da sua instituição. O problema é que o brasileiro não tem conhecimento da existência de tal tributo.

4.3.2 Taxas

A legislação tributária, estipula que taxa é uma importância exigida em forma pecuniária paga em razão de alguma prestação fundamental de serviço público, é uma espécie de tributo cingindo a ação estatal, do desempenho do poder de polícia ou oferta de serviço público determinado e divisível. É vinculada à conservação e propagação do próprio serviço oferecido.

O fato gerador das taxas a contraponto dos impostos, é uma determinada atividade estatal, vinculada ao contribuinte, estão interligadas a uma atividade estatal.

A CF de 88 outorgou, em seu art. 145, II, a competência de instituir taxas à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, assim, todos os entes dependerão da competência conferida para o poder de polícia ou prestação de serviço, caberá aos estados a competência residual caso certo serviço não for conferido pela Constituição ou um ente federado.

Elenca o parágrafo 2º do artigo 145 da carta magna e o parágrafo único do art. 77 do CTN, que a fixação do valor das taxas serão calculadas pela base determinada por lei instituidora e não podem ser a própria de imposto e ainda o fator gerador da taxa terá que ser distinto ao do imposto.

4.3.3 Taxas em razão do poder de polícia

É a fiscalização do Estado diante do privado, o poder de polícia é encarregado de fiscalizar, de controlar as atividades do privado pelo Estado, efetuar-se mediante permissão de alvarás, certificados, autorizações, licenças etc.

O art. 78 do CTN em seu parágrafo único, regulamenta, discrimina e limita o exercício do poder de polícia:

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.

Visto que a taxa é a remuneração do contribuinte pela prestação de serviço público de fato empregado, em razão da taxa de polícia, o vencimento deve ser o montante dispendido pela atividade estatal, do mesmo modo, a instituição da taxa por lei criada ou por regulamentação atualizada, preceituará, como seu apoio de cálculo, um método de equiparação em razão do serviço oferecido e requisitado.

As taxas cobradas pelo exercício do poder de polícia somente serão arrecadadas através da efetividade do exercício deste poder, ou seja, somente poderá ser cobrada se a fiscalização for efetuada.

4.3.4 Taxas em razão da prestação de serviço público

É imprescindível a existência de três requisitos para que o Poder Público possa instituir a cobrança de taxas em razão da prestação de serviço público.

Primeiramente, a prestação do serviço público, o qual não fora expressamente definido pela legislação o que seja, o que não ocorre com o poder de polícia que é previamente definido. Mas entende-se por serviços prestados de acordo Hugo Brito Machado: *“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”* (p. 374, *Direito tributário*).

O segundo requisito é a especificidade, o serviço tem que ser específico destacando-se em unidades independentes de interposições, é singular, determina-se a um número específico de sujeitos. A atividade estatal é passível de

individualização em relação a pessoa. E também a divisibilidade, é aquele serviço de utilização determinada a quem usufruirá, de forma estimada. O indivíduo que será beneficiado pelo serviço é inidentificável.

E por fim, o serviço público deve ser efetivamente prestado ou posto à disposição do contribuinte, este último requisito está elencado no art. 145, II da CF/88 e o art. 77 do CTN.

Ocorre quando o contribuinte obtiver a efetivação do serviço prestado pelo Estado, ou a sua utilização em potencial, a taxa pode ser cobrada quando o contribuinte usufrui do serviço e quando esta a sua disponibilização. A cobrança já pode se ensejada quando o serviço foi colocado a disposição do contribuinte, sendo efetuado ou não a sua utilização.

4.3.5 Contribuições de melhoria

O fato gerador desta espécie tributária é o financiamento de obras públicas cujo decorrem de uma valorização imobiliária, limita-se pela totalidade a arrecadação do dispêndio da obra, a realização das obras públicas outorga a sua cobrança.

Para que a cobrança possa ser efetuada pelo órgão público é necessário certos requisitos. Primeiramente a realização de obra pública, ressalva que não será indeterminada e toda obra a qual o poder público realizar, o art. 2º do Decreto-lei nº 195/67 elenca quais obras serão ensejará a atribuição da taxa de melhoria. E o segundo requisito, é a valorização do imóvel do contribuinte, ocorrido pela realização das obras públicas, mas é necessário a efetivação desta valorização.

Ao efetuar as obras o Estado objetiva através da contribuição de melhoria restituir o gasto incidido na realização das obras. O ressarcimento do contribuinte para o Estado não pode ser recolhido anteriormente a realização das obras, o art. 82 do CTN dispõe determinados requisitos para a cobrança da taxa de

melhoria.

A valor da obra a ser custeada pela contribuição será dividida entre o contingente de imóveis localizados na área favorecida conforme elementos específico da valorização. O valor dos imóveis é o limite a ser pago pelos contribuintes para a contribuição.

4.3.6 Empréstimos Compulsórios

A competência de ser instituído é exclusiva da União, são criados para deferir a circunstâncias excepcionais. De forma compulsória é tomado a caráter de emprestado, temporário, do contribuinte, a lei determina que Estado devolva posteriormente, os valores tributados.

Os Incisos I e II do art. 148 da Constituição Federal, normatiza as circunstancias excepcionais, são elas: em caso de calamidades públicas, da guerra externa ou sua proximidade, em categoria urgente de investimento público e de considerável relevância nacional, observando o assentado no art. 150,III, b.

Dividem-se em duas grandes categorias: os dos empréstimos declarados, espontâneo ou puros e dos empréstimos disfarçados, embutidos. Os declarados é possível ou não que haja o rendimento de juros, em casos de haver processo de inflação deverão ser indexados à correções monetárias. Os disfarçados são embutidos no adiantamento arbitral dos impostos, na incorporação compulsória na conversão compelida, dentre outras formas.

4.3.7 Contribuições Especiais

A respeito da natureza jurídica destas contribuições existem várias discussões, para certo diz respeito a um imposto ou taxa, dentre outro a é simples oposto com específico destino, e ainda há quem entenda que não possa atribuir-se uma natureza tributária, dispõem-se em exatidões compulsórias tributária e não

tributárias.

Conceitualmente, é uma contribuição cujo fruto da arrecadação é direcionado financiamento à seguridade social e de programas que abrangem interferência no domínio público, ou ao respeito de proveito de camadas profissionais ou esfera de pessoas, utilizando-se de contribuições econômica ou assistenciais.

A condição essencial dessa modalidade de tributo é o destino do fruto da arrecadação a um propósito do Estado. Esse vínculo sobre fim estatal e produto agarrado é imperioso na caracterização e validade do tributo. A finalidade estatal deve ser obrigatoriamente incidida na lei e qual o destino que sua receita tomará. A alteração dessa finalidade incidirá na mutação da própria contribuição, pois esta forma de tributo contém no animo tal característica.

O fato gerador é uma característica semelhante a dos impostos, dependente da hipótese de incidência estas contribuições assumem uma natureza de taxas ou imposto.

O artigo 149 da CF/88 literalmente prescreve com exclusividade competência à União:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos artigos 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Mas, deve haver determinada cautela ao termo exclusividade, pois o determinado texto constitucional, contém exceções, a contribuição previdenciária é de competência da União, porém cabe a cada ente político, de forma restrita, criar a contribuição aos referentes servidores.

Por fim, no tocante as duas últimas espécies tributárias de que tratamos, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, gostaria de expor a hipotética inclusão da destinação e da devolução como matérias de direito

tributário, que Renato Lopes Becho ,(2009. P396) em sua obra: *Filosofia do Direito Tributário* inteligentemente indagou.

Entendemos pertinente, pois está intimamente ligada a função social do tributo, na medida em que envolve o desvio de finalidade do arrecadado e assim, corrompendo sua função social.

Becho opina pela inclusão da destinação e devolução no artigo 3º do Código Tributário Nacional, ampliando o conceito legal de tributo. Assim haveria respaldo nas relações jurídico tributárias, principalmente quanto a destinação do fruto da arrecadação das contribuições.

Há uma parcela da doutrina que afirma ser destinação não um problema do Direito Tributário e sim do Direito Financeiro, mas ao nosso entender, essa discussão não tem razão de ser. Nesse sentido, conforme Greco (2000, p. 26-27):

Não foi raro encontrar atitudes de rejeição quanto a examinar a questão da destinação do produto da arrecadação, argumentando-se que isto "não integra o campo do Direito Tributário, mas o do Direito Financeiro". Vale dizer, com isto pretendendo sustentar que é mais importante uma classificação abstrata e ideal (visão grega) do que procurar conhecer a realidade e a disciplina concretamente adotada pelo Direito positivo diante das necessidades existentes (visão romana).

Antes de tentarmos distinguir de qual seria essa problemática, se do Direito Tributário ou do Direito Financeiro, devemos nos lembrar de que à luz da Função Social do Tributo como princípio constitucional, que será discutido em título próprio, que o Estado tem o dever de efetivamente conduzir o produto da arrecadação oriunda dos empréstimos compulsórios e contribuições de melhoria conforme as finalidades outorgadas constitucionalmente.

4.4 Da Competência Tributária

Competência tributária é a prerrogativa de estabelecer tributos, sendo esta prerrogativa outorgada pela constituição federal, aos Estados, ao Distrito federal e aos Municípios. A cada ente político fará o determinado pelo legislador constitucional o poder de criar tributos, mas tal criação fora limitada em seu poder de criação.

A competência tributária foi outorgada pela Constituição Federal aos entes tributantes, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, assim, cada um deve exercer seu poder de tributar conforme estabeleceu nossa Lei fundamental.

Portanto, a Constituição Federal ao irrogar a certo ente político, faculta sua competência tributária, para que ele edifique um tributo, minuciando, de forma legislativa, sua provável ocorrência, os sujeitos ativos e passivos, sua alíquota e sua origem de cálculo.

Em relação à sua titularidade, dividem-se em quatro, a competência exclusiva, escopa a exclusividade de instituir tributos à União, a exemplo dos empréstimos, competência cumulativa, cabe tanto ao DF, o Estado e também ao município legislar, a cumulativa concerne a regulamentação a cada ente político responsável a determinada prestação e a residual, além dos impostos já existentes na CF, atribui-se a União o poder de instituí-los.

A criação de tributos é uma tipicidade legislativa e, assim, política. Na lei ordinária se institui, se modifica e se revoga os tributos, exceto, que haja na Constituição a disposição de uma forma contrária, a exemplo dos artigos 148, 153, VII e 154, I.

As disposições constitucionais são detalhadas através de leis complementares, de acordo com o artigo 146 e na redação da emenda constitucional n 42/2003, o qual tipifica e reserva a função, regulando o sistema tributário, consolidando regras gerais de direito tributário, tipificando normas com a

função de sanar as divergências entre os entes políticos e encetando limites constitucionais ao poder de tributar.

Art. 146 - Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos.

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239

Ademais, na simples prerrogativa da norma constitucional, a constituição de forma atípica, contempla á lei complementar federal, admitindo de forma originária, este gênero de lei, criar impostos cuja a possibilidade elementar de aplicação não seja nela elencada, art. 154, I, da CF. É a competência residual da União.

Determinadas características compõe a competência: a indelegabilidade, é expressamente indelegável que um ente político confira a outro individuo de direito público a competência que tenha de tributar que adveio da Constituição Federal, o ente político que adquiriu o poder tem sua exclusividade, a irrenunciabilidade, o ente político ao possuir o poder da competência, não pode renunciar o exercício a ele imputado, e a incaducabilidade, sua competência tributária é indiferente a sua inercia, mesmo não exercitando o poder de tributar não sofrerá a consequência de perdê-lo.

A capacidade e a competência tributárias são distintas, a primeira

estipula a capacidade da relação jurídica tributária com o sujeito ativo, a segunda é a capacidade de legislar a criação e a instituição tributária. A cobrança e a fiscalização dos tributos é uma capacidade tributária ativa, podendo ser delegada a outros indivíduos de direito público. Como por exemplo, o INSS, que compete à União, sua criadora, mas sendo ele o sujeito ativo da relação tributária, a fiscalização a cobrança e fiscalização e a aplicação dos recursos arrecadados, são de sua competência.

4.5 Da Obrigação tributária

Nosso posicionamento no tocante a Relação Jurídica tributária, por decorrência do princípio em tela, o da Função Social do Tributo, entendemos que a sociedade deva constar dentro da relação jurídica tributária, de modo que ela não se extingue com o pagamento do determinado tributo devido, mas sim com a devolução do arrecadado para a sociedade, e na medida em que isso não se realiza, há um desvio de finalidade governamental e, por analogia, enriquecimento sem causa da parte do Estado. No entanto, como já frisado, me encarregarei de expor o entendimento sob os olhos da doutrina clássica.

A obrigação tributária aparenta ser uma relação jurídica existente entre fisco e um privado, aquele que se sujeita ao ato da tributação pelo Estado, cujo propósito é a obrigação de pagar tributos, fazer ou não fazer. O direito tributário concerne ao direito público, assim, a tributação é uma obrigação de direito público, reputa-se ao Estado a obrigação de tributar.

A relação tributária emana da eventualidade de um fato predito em uma norma apta de gerar esse fruto, a lei determina um fato e conferir a este a consequência de conceber uma relação entre o Estado e o privado, acontecido o fato, cria-se a relação tributária, que abrange a obrigação do indivíduo, sujeito passivo, e a prerrogativa do Estado, sujeito ativo.

Hugo Machado explica que:

A relação tributária como qualquer outra relação jurídica, surge da ocorrência de um fato previsto em uma norma como capaz de produzir esse efeito. Em virtude do princípio da legalidade, essa norma há de ser uma lei em sentido restrito, salvo em se tratando de obrigação acessória(..). (p. 128, Curso de Direito Tributário).

O Estado na posição de sujeito ativo, posteriormente ao advento de uma situação determinada em lei ou na legislação, fato gerador, poderá pleitear de um indivíduo físico ou jurídico, sujeito passivo, um certo item, podendo ser a prestação de tributo ou penalidade pecuniária. Sucedido o feito, que em direito tributário designa-se fato gerador, surge as relações tributárias, que engloba a obrigação do sujeito passivo de obrigação tributária e o sujeito passivo da obrigação tributária que é de direito estatal. São consequências da ocorrência da norma o dever e o direito, na acepção de direito subjetivo.

Há duas espécies de obrigações tributária, obrigação principal, sua concepção advém incondicionalmente de uma lei, o pagamento do tributo ou a penalidade pecuniária são o objeto. Sua natureza é patrimonial. E a obrigação acessória, sua matéria não se dá em razão do pagamento de tributos, mas sim em razão de definidas ações ou omissões que ampara o fisco na condução dos tributos. Será sempre não patrimonial. É a obrigação de fazer ou não fazer definida ação.

Ao passo que a obrigação principal engloba apenas o objeto maior, sendo o encargo do tributo ou penalidade, as acessória sendo todas as restantes, será o mecanismo cujo objeto é simplificar o cenário e o requisito principal.

A eficácia da administração fiscal submete-se a uma estratégica distribuição e uma eficaz aplicação das obrigações acessórias atinente aos tributos, as obrigações acessórias são as ferramentas de informação do sistemas de fiscalização e recolhimento tributário.

Quando a obrigação acessória não é cumprida pelo contribuinte, esta transmuta-se em obrigação principal no que concerne à penalidade pecuniária, a infringência torna-se o objeto da aplicação de multa. O fato gerador da obrigação tributária principal, é a infração ocorrida, a obrigação principal será caracterizada pelo valor pago alusivo à multa.

A natureza jurídica corresponde a obrigação tributária principal que é a

obrigatoriedade de dar, sua metria é o encargo do tributo, ou pena pecuniária, a obrigação de fazer ou não fazer correspondem a obrigação acessória.

Os elementos da obrigação tributária fragmentam-se da seguinte forma:

Sujeito ativo, é o ser jurídico de direito público o qual cabe a competência tributária de arrecadação de tributos, a ele enseja a capacidade de exigir e não de instituir tributos, a qual é de competência do Poder Legislativo.

Sujeito passivo, é aquele obrigado a cumprir a obrigação tributária, a pessoa jurídica ou física, o contribuinte:

Art. 121 do CTN:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição de disposição expressa de lei.

Aqueles obrigados às prestações que componham o seu objeto são os sujeitos passivo da obrigação acessória.

Os sujeitos passivos distribuem-se em, contribuinte dede fato, aquele que sofre a incidência do tributo, ou de direito, pessoas que na relação jurídica, exerce o polo passivo, há uma referência pessoal e reta com o fato gerador, isto ocorre da seguinte forma.

Substituta, o sujeito desde logo é substituído por outro contribuinte na relação.

Transferida, ao contribuinte cabe a obrigação inicial, mas posteriormente comunica-se a outro responsável, de forma sucessória, como em uma transferência de propriedade na qual o substituto do sucedido será o sucessor, solidariamente ou por subsidiariedade. Na forma solidaria, o devedor precípua responde igualmente ao devedor solidário, a dívida será cobrada separadamente, parcialmente ou num todo de ambos. Quando ocorrer a subsidiaria, haverá benefício

de ordem em relação aos devedores, somente após a solução da dívida.

Capacidade tributária, diante do Direito Tributário, o sujeito passivo da obrigação, mesmo sendo incapaz em face ao civil, terá sua capacidade tributária plena. Sua capacidade, independente da capacidade civil da pessoa física.

Domicílio tributário, em determinados tributos nos quais a legislação estipula, o sujeito passivo tem sua faculdade de escolha restringida, especificada ou excluída. Nos tributos remanescentes, compete ao contribuinte a liberdade de escolher, mas pode haver a recusa do domicílio estipulado pelo sujeito se houver a suspeita de que esta escolha fora feita para impedir ou dificultar a arrecadação dos tributos tal como a função de fiscalizar. A localização dos bens ou da incidência dos atos que originam a obrigação, será o domicílio tributário.

Por fim o fato gerador, a conjectura de incidência configura-se pelo fato ou complexo de fatos, que acontecendo realmente, determina o fato gerador, sendo assim, a disposição tributária principal, determinada em lei, como imprescindível e hábil à sua ocorrência. É um fato tangível que acarreta a criação das obrigações do pagamento de determinado tributo.

Na obrigação tributária acessória o fato gerador, é toda circunstância que, aplicando a legislação, imputará a capacidade ou a renúncia de ato que não estipule obrigação principal, não somente a lei que normaliza determinado tributo, mas como também um conjunto normativo será o fato gerador, de acordo com o Código Tributário Nacional.

O fato gerador é constituído pelos seguintes elementos: temporal, o preciso instante da incidência do fato gerador, espacial, a localidade da incidência do fato gerador, subjetivo, concernente ao sujeito passivo e ativo da obrigação, quantitativo, a referência de cálculo, que determinará a alíquota apropriada e o valor a ser pago.

Ele ainda pode ser classificado como: instantâneo, a incidência se efetuará imediatamente a conclusão de uma operação, e será reiterada toda vez que houver a ocorrência de fato. Periódico, a lei determina o exato momento da ocorrência, o fato gerador de acordo com um composto de fatos, ocorrerá posteriormente à ocorrência do fato.

5 DA CONDIÇÃO HUMANA E O FENÔMENO DA TRIBUTAÇÃO

Ao adquirirmos consciência de que somos seres capazes de se comunicar entre os demais de nossa espécie e transmitirmos nossos conhecimentos para gerações futuras, igualmente, criamos a diretriz do que seja pertencente ao patrimônio de um e o que seja do outro. Não demoraria muito para que houvesse dominação daqueles que detém o poder perante aqueles desprovidos de capital.

O Homem entendeu que não era capaz de viver isolado e sentiu-se necessidade em viver com seus demais, criando o que futuramente seria nossa atual concepção de Estado. Portanto, a única razão de existência do Estado coincide com sua finalidade, que é a de pacificar os conflitos de interesse e facilitar a vida dos que compõe aquela sociedade.

Mas a máquina estatal, para tanto, necessita de patrocínio e por meio do tributo esse o faz, transferindo a riqueza dos particulares para sua esfera patrimonial. No entanto, já se denota arcaica a ideia de que o erário é o “dinheiro do Estado” que nada o vincula e nada pode o cidadão fazer quanto a isso. A afirmativa correta é que o erário é o dinheiro de todos.

No último período do império romano abrochou-se algumas políticas dos governantes da época por criarem locais de uso comum e cobrarem impostos para a manutenção daquilo que era compreendido *res pública*, a coisa pública.

Anteriormente a esse período não se compreendia a ideia de algo que é de todos, os romanos viviam na maior privacidade patrimonial possível. Felizmente hoje, após séculos que evolução intelectual compreendemos que ainda assim não só basta a existência da coisa pública sócio oculto, mas que também saneie o problema do privado.

5.1 Trabalho, Obra e Ação

Após estudo sobre os elementos da teoria geral do Direito tributário, onde tratávamos de máximas constantemente próximas da objetividade das coisas, isso por decorrência da própria objetividade da Lei em sentido amplo, denota interessante abrir tópico próprio para desenvolver um raciocínio acerca da própria vida humana dentro da realidade sensível. Para tanto, será utilizada a linha de raciocínio de *Hannah Arendt*, doutrina mais propícia para o desenvolvimento do tema.

Em sua Obra: *A Condição Humana*, Arendt divide nossa atividade terrena em três principais delineamentos, sendo esses Trabalho, obra e Ação.

Primeiramente, ao se referir por trabalho inicia seu ensaio com uma crítica à Karl Marx na medida em que apesar de sua grande contribuição para o raciocínio filosófico e crítica ao *Capital*, ele mesmo não era capaz de se sustentar. Aparentemente repulsa à riqueza, mas facilmente confundível com inveja desleixada.

Como já exposto em tópico anterior, o homem não é capaz de viver no extremo exílio, necessitamos de viver em sociedade, um ajudando o outro, cada um com sua tarefa, imposta ou escolhida. Enfim, todos nós sabemos que necessitamos de capital para a nossa própria sobrevivência, para tanto, necessitamos de um emprego, um trabalho. Arendt, no tópico: *“O trabalho de nosso corpo e a obra de nossas mãos”* (2006 p.99), *Salienta que: A palavra “Trabalho” compreendida como um substantivo, jamais designa o produto final, o resultado da ação do trabalhador.*

Assim, observando o Trabalho humano como uma unidade do “dever ser” e que trabalhar é condição vital para a vida moderna, podemos constatar que enquanto existir indivíduos capazes ao labor sempre haverá sociedade e com essa o Estado. Quando estudamos tributos em espécie, vimos que existe uma variedade que impostos que possuem como fato gerador atos praticados na realidade sensível concernentes à atividade laborativa do ser humana como o ISS. Sempre um ser

humano necessitará de algum determinado serviço e sempre outro ser humano precisará de demanda para exercer sua atividade. Portanto, tributos concorrentes a essa espécie de hipótese de incidência são instituídos pelo Estado por conta dessa problemática fatídica e fatal natural do ser humano.

A partir dessa premissa, nos reportamos à máxima do “Uso”, nós seres humanos usamos e desgastamos o segundo delineamento da vida fatídica que Arendt salientou, sendo esse a “Obra”. Frisa:

A Obra de nossas mãos, distantemente do trabalho do nosso corpo- o homo faber, que produz e literalmente “opera em”, distintamente do animal Laborans, que trabalha e “se mistura com”-, fabrica a infinita variedade de coisas cuja soma total constitui o artifício humano. Em sua maioria, mas não exclusivamente, essas coisas são objetos destinados ao uso, dotadas da durabilidade que Locke necessitava para o estabelecimento da propriedade e do “valor” de que Adam Smith precisava para o mercado de trocas, e dão testemunho da produtividade que Marx acreditava ser o teste da natureza humana. O uso adequado delas não causa seu desaparecimento; elas dão ao artifício humano a estabilidade e a solidez sem as quais não se poderia contar com ele para abrigar a criatura mortal e instável que é o Homem.

Assim, segundo essa linha, a “obra” é a gênese do artifício humano. Daí advém o trunfo daqueles que detém o capital, a locomotiva do trem onde o burguês sempre é seu passageiro. A respeito dessa máxima, Eros Roberto Grau (2012, p.31) ao dissertar sobre calculabilidade e previsibilidade, pondera:

O fato é que o terceiro Estado, a burguesia, apropriou-se do Estado e é a seu serviço que este põe o Direito, instrumentando a dominação da sociedade civil pelo mercado. O Estado, que inicialmente regulava a vida econômica da nação para atender a necessidades ditadas pela seus finanças, desenvolvendo políticas mercantilistas, passou a fazê-lo para assegurar o Laissez Faire e , concomitantemente, prover a proteção social, visando à defesa e preservação do sistema. Na sexta década do século XIX, o Capitalismo constitui as forças produtivas adequadas ao seu conceito e, daí, engendra sua dinâmica específica, a busca incessante da acumulação da riqueza abstrata.

Para Grau, uma sociedade capitalista sempre será essencialmente jurídica, onde o Direito regula a produção, pois essa não se reproduziria nem se

perpetuaria sem estar sob as rédeas da norma positivada. O Direito posto, em suma, permite que o mercado flua e favoreça especialmente aquele que detém o capital.

Indiferentemente das demais normas, as de cunho tributário também almejam regular o mercado, sem perder sua principal função de patrocínio coletivo ou meramente estatal, e assim o sistema financeiro. No entanto, ao fazê-lo o onera de modo que em algumas facetas da sociedade, cria obstáculos e em outras facilita a busca ao maior capital que um particular possa ostentar.

Por fim, o ultimo delineamento da teoria de Arendt, “Ação” nos desloca para a grande revelação contígua à pluralidade de cada indivíduo, transcendendo à ideia de consciência coletiva, onde essa pluralidade na verdade se trata de condição humana que se traduz na necessidade básica de discurso que anseia por igualdade e distinção do objeto analisado por aquele. Nessa linha salienta que:

Se não fossem iguais, os homens não poderiam compreender uns aos outros e os que vieram antes deles, nem fazer planos para o futuro, nem prever as necessidades daqueles que virão depois deles. Ser não fossem distintos, sendo cada ser humano distinto de qualquer outro que é, foi ou será, não precisariam do discurso nem da ação para a comunicação imediata de necessidades e carências idênticas.

Portanto, a singularidade de cada indivíduo que compõe o social, em suma, transpassa a essencialidade legislativa que a coletividade necessita para que se afaste do caos.

A Suprema Corte dos Estados Unidos da América, em 1927, naquela ocasião por um lado utópico e de outro extremamente realista, definiu o tributo da seguinte forma: *“tributos são o que pagamos por uma sociedade civilizada”*. Essa aparenta ser a fase atômica do tributo, pois contribuímos e formamos algo de todos e em prol de todos, fundamentação simplificada para algum determinado tributo ostentar função social e que ao menos justifica sua cobrança.

5.2 Do Social e do Privado

A própria sociedade que determina as tarefas daquele que a compõe, igualmente, valoriza e quantifica a parcela de riqueza a ser apropriada por aquele.

Com o passar do tempo, o homem primitivo ao observar o crescimento populacional expandir-se drasticamente, houve o problema fundamental em privatizar, trazer para si determinadas coisas que compõe o mundo, para que se torne parte de sua esfera patrimonial e assim, nascendo os Direitos provenientes da propriedade. Tais direitos ou princípios, *a priori* são absolutos, no entanto, não podem ser invocados ilimitadamente por seu titular. Devem ser respeitados limites criados pelos demais particulares e com o final do liberalismo proveniente das revoluções sociais, pelo Estado, esse sob a óptica do ente estatal como regulador da economia, que citamos em alguns pontos deste trabalho.

O Direito à propriedade é assegurado de forma unânime em todos os países do Planeta. Ora, não seria de forma diferente. Um sistema que se funda no consumismo e pela busca do capital, não se sustentaria se o direito à propriedade não fosse santificado de tal forma que é hoje.

A Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948, assegura para qualquer ser humano o direito à propriedade, no entanto foi omissa a dispor quais seriam as situações em que o indivíduo a perderia por decorrência de abuso no exercício de sua propriedade. Mas isso é evidente, deve-se respeitar a opção política de cada Estado soberano.

Portanto, cada país possui sua própria legislação concernente a este instituto, mas em todos os ordenamentos podemos observar que não divergem num pequeno ponto: Mesmo que a propriedade privada for um dos pilares do sistema, ela ainda deverá exercer algum benefício à coletividade e essa seria a função social da propriedade. Esse princípio é taxado na Constituição Federal em seu artigo 5º, inciso XXIII, e como já frisamos no transcrito do trabalho, o Brasil possui políticas de efetivação desse princípio já há muitas décadas.

Da mesma forma que a propriedade privada deve compor função social, evidente que, mesmo que pareça redundante, mas por decorrência da historicidade brasileira tem razão de ser, o que compõe o social igualmente deve realmente exercer idêntica função. O social não está atrelado às limitações institucionais dos ramos do Direito Público e Privado, Tanto vertical quanto horizontalmente.

Quando tratamos como justificção da imposição tributária o *Bem Comum*, acredito que a premissa seguinte seria *Obter* para tanto. E obtém através de receitas, que a classificamos pacificamente em receitas originárias, que advém do próprio patrimônio do Estado, e as derivadas, que provem do patrimônio do particular. Constatamos que a função social do tributo, evidentemente apenas recaie sob as receitas derivadas, sendo problema do Direito Financeiro a destinação das receitas originárias, mas em suma, ambas igualmente devem respeitar o *Social*.

Ainda há uma egoísta retenção na boa parte dos indivíduos em raciocinar de forma não subjetivista levando apenas em consideração seus próprios interesses. Talvez seja esse o principal motivo da existência de extrema desigualdade entre as massas. Essa retenção social respalda-se no criacionismo legislativo daqueles legitimados ao poder.

Quantificando essa ideia perante a teoria tridimensional do Direito de Miguel Reale, compreendendo-se pelas máximas: Fato, Valor e Norma, avista-se que para o Estado inovar em sua ordem jurídica em prol dos direitos sociais, deva-se primeiramente cada indivíduo comportar-se conforme o postulado da solidariedade aplicando-a no cotidiano social, mesmo que haja uma retenção ao pagamento do tributo, este desempenha papel fundamental para a manutenção do Estado e principalmente para efetivar ao máximo os direitos fundamentais, pois devemos nos afastar da concepção de constitucionalização simbólica.

5.3 Teoria da Imposição Tributária de Ives Gandra

O Professor Ives Gandra, docente titular de Direito Econômico da Faculdade de Direito da Universidade Mackenzie, na década de oitenta, em sua tese de doutorado, dividiu as normas em dois grandes grupos, sejam estes compostos por normas de aceitação social e normas de rejeição social. Para tanto, ponderou conciliando as teorias de Kelsen e Cossio no tocante a preponderância que a espécie de norma jurídica que o Direito exterioriza. Dessa forma, prega que com a ausência de sanção a norma que impõe determinado comportamento ao cidadão não seria cumprida. Essa seria a norma de reprovação social. Gandra classificou o Tributo como norma de reprovação social, de modo que o contribuinte não satisfaria a obrigação tributária, mesmo que essa seja impositiva, se não existisse uma sanção.

O grande doutrinador, em sua teoria, ainda listou alguns motivos para essa rejeição social. Mesmo se tratando de uma obra publicada nos anos oitenta, tais motivos ainda demonstram-se extremamente atuais. Diga-se de passagem, que esse aparente caráter atemporal desses motivos na verdade são atuais por decorrência da estagnação ou mesmice perante a burrice de nossa lei orçamentária.

Entendi pertinente expor dois daqueles motivos elencados por Gandra. O primeiro de que trato é a indignação do contribuinte como cidadão na medida em que percebe que o poder público não investe o arrecadado pela tributação no que realmente interessa. O exemplo por excelência dessa indignação é a copa do mundo de 2014 no Brasil. O governo nem canalizou todo o nordeste ainda e gasta trilhões de reais em estádios, que nada mais são, do que grandes “elefantes brancos”.

O segundo motivo, é o simples fato de que se todos pagassem corretamente a carga tributária imposta a cada um, haveria uma diminuição da própria carga tributária, pois o estado, como as instituições financeiras, faz uma estimativa do quanto não receberá, isso por decorrência dos mal pagadores, assim onerando ainda mais o bom contribuinte.

Esse motivo recai-se perante a função social do tributo sob a óptica do contribuinte, que será objeto de estudo em título próprio.

Evidente que cada um possui seus próprios motivos de rejeição social da norma tributária, por decorrência da subjetividade de cada um, que foi objeto de estudo no título: Trabalho, Obra e Ação.

Igualmente, tratamos de destacar o caráter impositivo dos tributos e que a relação de tributação é uma relação jurídica.

Vivemos em meio a um capitalismo selvagem, onde o indivíduo para sua sobrevivência necessita da mais tenebrosa das invenções do Homem, o dinheiro. Aparentemente, pelo descaso do Estado, os direitos humanos são mais facilmente efetivados quando se tem dinheiro. Por conta desse e outros fatores, observa-se como o patrimônio é importante no mundo ocidental. Por fim, é impossível conceber algo que afeta a vida do indivíduo tão contundentemente como o Tributo não ter alguma função diferente de apenas acumular riqueza.

6 DA FUNÇÃO SOCIAL DO TRIBUTO

Após delineamentos concernentes aos princípios, elementos da teoria geral do Direito tributário e algumas considerações no tocante às nossas condições mais básicas de vida e o fenômeno da tributação, é chegada a hora de adentrar especificadamente no estudo do principal objeto de desenvolvimento do presente trabalho científico, a função social do tributo.

Anteriormente, estudamos o poder de tributar do Estado sob a regência da doutrina clássica, onde a partir de sua soberania, o Estado tributa, na pior das hipóteses para se financiar e garantir sua existência perante a ordem internacional. Naquela ocasião frisamos que essa concepção se demonstra ultrapassada.

Desmembrando os motivos justificadores do Estado moderno, entendemos que sua origem advém da natureza humana racional, em coerência com a doutrina de Alfredo Augusto Becker (2007, p. 163), ao dissertar a respeito da embriogênese do Estado, afirma que o “Estado nasce por relação natural e sobrevive por relação jurídica” e prossegue salientando que:

O Estado, em sua origem, é sempre uma sociedade natural. A causa originária da sociedade política está na natureza humana racional dos indivíduos que a constituem. Esta causa natural é uma tendência ou inclinação instintiva, porém ainda insuficiente para, por si mesma, coagir os homens a constituírem uma sociedade”.

Becker, ao ressaltar que essa causa denota insuficiente, em prosseguimento afirma que é necessária a Ação, que foi objeto de estudo em capítulo pretérito, ação que se traduz na vontade de todos os homens para constituir uma sociedade democrática.

Nesse ponto, podemos observar que são dois os principais princípios que norteiam essa ação coletiva, são os princípios da Igualdade e da Solidariedade. Já estudados em tópicos anteriores, no entanto, não sob o prisma de que são

postulados essenciais para a solidificação de estado social legítimo. Para a doutrina de J. Dabin, em *Lê Droit subjectif*, Paris, 1952, p. 131, o Estado, denominado por ele como “ser social”, uma vez criado por aqueles provindos da antiga política, subsiste independentemente daqueles que primordialmente o criaram. Esse se renova não sendo algo que “está” e sim algo que “começou e continua”.

Mediante relação jurídica, como já estudado, positiva normas de coesão social pacificando os problemas e criando regras com respaldo nos três delineamentos de nossa atividade social que foram objeto de estudo anteriormente, Trabalho, Obra e Ação.

6.1 Da Função social do Tributo como princípio Constitucional

Nossa concepção de função Social advém da etimologia da expressão, em latim “*functio*” provem do verbo “*fungor*” ou “*functus sem, fungi*” que significa cumprir algo. Portanto, função social em suma, significa que algo deva cumprir com sua função, essa de cunho social.

Alguns doutrinadores atribuem como natureza jurídica da função social como um Princípio, uma diretriz e há aqueles que entendem ser uma cláusula geral. Líderes espirituais como Jesus Cristo, Dalai Lama, Buda e outros, a milhares de anos já agregavam a seus discursos, diretrizes do que hoje concebemos como função social.

São Tomás de Aquino (Suma Teológica) Já compreendia que os bens disponíveis na Terra são de todos e por tempo determinado pertencem a um só indivíduo.

Hoje, os seres Humanos esqueceram o caráter produtivo das coisas e agora entendem que os objetos do mundo são apenas um bem que compõe a riqueza de alguém.

No primeiro capítulo, tratamos da positivação dos Direitos sociais na Constituição mexicana de 1917. O Brasil, já amparava tal dimensão de Direitos, mas a função social apenas fora positivada em nosso país a partir de 1930, essa traduzida em âmbito da propriedade privada. Augusto Geraldo Teizen Júnior (1999.p. 119), comenta:

Os movimentos sociais e filosóficos assim como a evolução econômica permitiram desmitificar a crença igualitária da Revolução Francesa. A meta da Justiça retributiva, conquista da Revolução Francesa, dá lugar à justiça redistributiva, com o acentuado intervencionismo estatal e dirigismo contratual que, no Brasil, é fartamente documentado a partir de 1930”.

O Estado deve intervir na economia para que não haja abusos daqueles que detém o capital e que haja vida digna para todos, já que, como já frisado, a dignidade está extrinsecamente ligada à riqueza. E assim, o Estado deve redistribuir a riqueza. Essa intervenção, portanto, nada mais é do que a necessidade de reconstrução dos alicerces centrais de nosso Direito.

A Carta magna de 1988 taxativamente apenas previu o princípio da função social da propriedade, no entanto, ao fazer uma interpretação conforme a Constituição pode-se observar que o Tributo também deve compor função social. No capítulo seguinte estudaremos o artigo 3º e incisos de nossa Lei Fundamental que estatui os objetivos a serem alcançados pela República Federativa do Brasil. Assa seria a principal finalidade do tributo, no entanto, não só no artigo terceiro podemos constatar a presença de elementos que constituem a função social do tributo. Na classificação das funções dos princípios constitucionais de Bobbio, a função diretiva aparenta ser a mais propícia para o princípio da função social do tributo. Diretiva, pois determina e justifica a atuação interveniente dos três poderes da União, o Executivo, Legislativo e Judiciário. Trata-se de norma-objetivo traduzida em princípio constitucional implícito. Ora, a Constituição Federal não é instrumento de dominação e sim de consenso social e só depois disso torna-se instrumento de governo. E este, ao tributar não perde essa premissa. O ordenamento jurídico se torna operacional com escopo de atingir os fins sociais especificados pelo constituinte originário e para tanto, o Estado tributa.

Eros Roberto Grau (2012. P 161) salienta que *“não se interpreta a Constituição em tiras, pedaços. A interpretação de qualquer texto normativo da Constituição impõe ao interprete, sempre, em qualquer circunstância, o caminhar pelo percurso que se projeta a partir desse texto até a Constituição”*.

Aquele conjunto de objetivos constitucionais ao serem interpretados, compreenderemos tudo o sistema constitucional, onde sua *“vontade”* nada mais é do que o bem comum. E é esse o objetivo do tributo, e que aparenta igualmente ser sua função social, uma ideologia adotada constitucionalmente.

Ainda o princípio objeto do presente trabalho científico ao ser dissecado facilmente podemos observar que esse se divide primeiramente sob duas ópticas, sendo elas aos olhos do Estado e aos olhos do contribuinte.

6.2 Ótica do Estado

Se o Estado legisla sob inúmeras matérias, acreditamos que dentre todas as matérias, sua predileta no momento de inovar na ordem jurídica é o direito tributário, que por decorrência inova na ordem econômica refletindo na vida do indivíduo.

Anteriormente estudamos os vários fundamentos justificadores do poder de tributar do Estado e atingimos a máxima de que esse existe em prol do bem comum. Para prosseguimento, faço um paralelo com as premissas de Becker ao tratar o *bem comum* como deveres convergentes criadores da relação constitucional, onde salientou que:

A energia dinâmica (poder ou capacidade de agir) continuada dos indivíduos humanos, agrupados em volta de um bem comum (autêntico ou falso) estabelece uma relação (ir e vir), ligando todos os indivíduos a um e cada um a todos. Esta relação (ir e vir) conduz um feixe de deveres convergentes (centrípetos) sobre um centro único de gravidade (bem comum) e um feixe de direitos irradiantes (centrífugos).

O princípio da igualdade geográfica conjuga esses dois feixes num equilíbrio unificador e estes dois feixes conjugados compõe a relação constitucional de unidade viva, consistente numa individualidade psíquica de um gênero novo: o Estado, cuja existência é real e inconfundível com a existência de cada um dos indivíduos seus criadores.

Essa exposição de valores traduz nossa vontade de organizarmos conforme apenas uma verdade, em *lato sensu*, de um único estatuto, sendo esse a Constituição.

A própria constituição federal, em seu artigo 3º e incisos, indicou quais são os objetivos da República Federativa do Brasil. Esse rol de objetivos a serem alcançados se confunde com a essência do princípio da função social do tributo.

Logo no inciso primeiro o constituinte originário solidifica como objetivo fundamental constituir uma sociedade livre, justa e solidária. Portanto, pela premissa de também serem elementos constitutivos da função social do tributo, analogicamente o tributo, antes de egoisticamente objetivar-se apenas no lucro da máquina estatal, deverá ser justo e principalmente solidário. Acerca do princípio da solidariedade, especificamente disposto no artigo em tela, Guilherme Calmon Nogueira da Gama (2007, p.24) disserta a respeito da vinculação do disposto pela constituição aos entes públicos e privados, nestes termos:

O princípio da solidariedade goza de certa coerção normativa, pois compõe o quadro de direito objetivo, sendo passível de provocar vinculação ao Estado e entes privados. Nesse campo, pode-se afirmar que, ao determinar-se uma finalidade estatal na direção da socialidade, a Constituição escolheu por unir os concidadãos numa comunidade onde todos têm o direito e o dever de contribuir para o bem do próximo.

Como qualquer outra espécie de norma dentro das ciências jurídicas que deve respeitar esse “dever ser”, o norma tributária não se encontra em berço esplendido de modo que não necessita observar o princípio da solidariedade.

No inciso segundo, foi outorgado aos futuros administradores do Estado Brasileiro que deverão garantir o desenvolvimento nacional. Nesses moldes, nos reportamos a outro princípio já estudado, o denominado princípio da proibição

ao tributo com efeito de confisco, que vem em contra partida a qualquer forma de tributo que desfrute de função social.

Em seguida, no inciso terceiro, primeiramente ainda nos encontramos na concepção da proibição ao confisco na medida em que se denota como objetivo fundamental erradicar a pobreza e a marginalização. Podemos aqui, igualmente lembrar o que foi exposto acerca das isenções e imunidades tributárias, ainda mais, pois na segunda parte do inciso terceiro, nossa lei fundamental estatui que devemos reduzir as desigualdades sociais e regionais, que nos conduz à verdadeira forma de tributo que abriga função social.

Por fim, o inciso quarto anseia por uma sociedade sem “preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”. De forma que ao tributar não deve discriminar os contribuintes sob esses aspectos.

Tratada como princípio constitucional, a função social do tributo, essa sob a óptica do Estado, se desmembra para dois momentos. O primeiro, no instante da elaboração da norma tributária, onde essa independentemente de seu objetivo, seja para instituir tributo ou qualquer objeto que inove na ordem tributária, sempre deverá ostentar alguma função social, do contrário, aquela norma mesmo que formalmente e materialmente constitucional por não estar em conformidade com esse princípio, torna-se ilegítima em sua fonte, pois mesmo que vista pela óptica estatal é o contribuinte o centro do Direito Tributário.

O segundo momento em que o princípio da função social do tributo deve ser aplicado será em âmbito administrativo. Onde a autoridade administrativa deverá atuar conforme o direito posto, mas que exerça sua atividade de forma que contemple função social, seja na constância da espontaneidade do contribuinte ou não.

6.3 Ótica do contribuinte

Como já frisado, não podemos esquecer de que todos têm o dever fundamental de pagar tributos, sob os fundamentos da solidariedade e da igualdade, para assim atingirmos o bem comum almejado pelo Estado Brasileiro positivado em nossa lei fundamental.

No título anterior, constatamos que a função social do tributo sob a óptica do Estado versa sobre os motivos de criação da norma, sua exegese e no momento de sua aplicação. Já sob a óptica do contribuinte paira sob uma ideia muito simples. Antes de contribuinte, o indivíduo que compõe o social é um cidadão, portanto deverá sempre agir conforme o Direito e ainda assim deverá fazer o uso moral desse, evitando comportamentos ilegítimos como a evasão, elusão e outras fraudes fiscais.

Rubens Gomes de Souza (1954, p. 99-100) foi um dos primeiros doutrinadores brasileiros a escrever a respeito desses atos amorais ou ilegais. Em sua obra *Compêndio de Legislação Tributária*, estipulou o seguinte critério de diferenciação para investigar a ocorrência desses fenômenos. Explica:

Se os atos praticados pelo contribuinte, para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo, foram praticados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato gerador: na primeira hipótese; trata-se de evasão; na segunda, trata-se de fraude fiscal. É fácil compreender a razão: se o contribuinte agiu antes de ocorrer o fato gerador, a obrigação tributária específica ainda se encontrava em sua fase abstrata, não concretizada nem individualizada em relação a um fato e a um contribuinte determinado: por conseguinte o Fisco nada poderá objetar se um determinado contribuinte consegue, por meios lícitos, evitar a ocorrência de fato gerador, ou fazer com que essa ocorrência se dê na forma, na medida ou ao tempo que lhe sejam mais favoráveis. Ao contrário, se o contribuinte agiu depois da ocorrência do fato gerador, já tendo, atividade desenvolvida pelo contribuinte, ainda que por meios lícitos, só poderá visar a modificação ou ocultação de uma situação jurídica já concretizada a favor do Fisco, que poderá então legitimamente objetar contra essa violação do seu direito adquirido, mesmo que a obrigação ainda não esteja individualizada contra o contribuinte pelo lançamento, de vez que este é meramente declaratório.

Não obstante, salienta Ricardo Alexandre (2012. P.267) a respeito da Elisão:

A elisão fiscal é a conduta consistente na prática de ato ou celebração de negócio legalmente enquadrado em hipótese visada pelo sujeito passivo, importando isenção, não incidência ou incidência menos onerosa do tributo. A elisão é verificada, no mais das vezes, em momento anterior àquele em que normalmente se verificaria o fato gerador. Trata-se de planejamento tributário, que encontra guarida no ordenamento jurídico, visto que ninguém pode ser obrigado a praticar negócio da maneira mais onerosa”.

Becker (2007, p. 142) posiciona-se na seguinte forma, no entanto, esclareço que não é de nosso entendimento que ele esteja certo, a lendo mais, Becker escreveu a respeito do tema em meados dos anos cinquenta, momento aquele que não muito se falava em direitos sociais no Brasil.

Ora, todo o indivíduo, desde que não viole regra jurídica, tem a indiscutível liberdade de ordenar seus negócios de modo menos oneroso, inclusive tributariamente. Aliás, seria absurdo que o contribuinte, encontrando vários caminhos legais (portanto, lícitos) para chegar ao mesmo resultado, fosse escolher justamente aquele meio que determinasse pagamento de tributo mais elevado.

Essa discricionariedade que o contribuinte detém, mesmo que amoral, não é ilícita para a doutrina clássica ainda presa ao positivismo, no entanto é que nosso entendimento que esse tipo de comportamento vai de antemão ao princípio da Função social do tributo, e por decorrência, torna-se ato ilícito na medida em que reconhecemos o “*estado ideal*” em tela como norma-princípio.

Não é o intuito de este trabalho científico adentrar na discussão a respeito de questões intermináveis a no tocante à Moral e o Direito, pois nunca haveria uma conclusão. Mas acerca da função social do tributo e evasão fiscal, reportaremos para aquele momento onde tratamos dos motivos ensejadores da norma de reprovação social.

Alguns indivíduos dificilmente poderiam sonegar, como por exemplo, aqueles que contribuem via retenção na fonte. Um determinado cidadão ostenta a

mesma capacidade contributiva do que outro e ambos recebem o mesmo valor a título de salário, mas o primeiro sofre o peso da carga tributária imposta a ele e aquele outro, por ser, por exemplo, um profissional liberal com a “ajudinha” de seu advogado ou contador, não o faz e por decorrência disso não contribui, mantendo a quantidade devida em sua esfera patrimonial. Problemática essa próxima de ser insanável.

Uma das facetas do princípio da função social do tributo, aquela puramente na óptica estatal, quanto o consciente coletivo de justo em âmbito financeiro e econômico é a denominada Justiça Fiscal, que devemos analisar em prosseguimento.

6.4 Fenômeno da justiça fiscal

Primeiramente, se deve estabelecer, como ponto de partida, a premissa de que a Justiça Fiscal não se confunde com Função Social do tributo. Ambas se encontram dentro da dimensão dos Direitos Sociais e estão intimamente ligadas a capacidade contributiva e redistributiva, como também são institutos de limitação à atividade estatal. No entanto, não se confundem, pois a função social do tributo reporta-se a matéria do Direito tributário, analisando determinado tributo desde sua origem legislativa até a aplicação da destinação do arrecadado. Já a Justiça Fiscal, encontra-se mais abrangente, com âmbito de atuação no Direito Financeiro e Econômico.

Antes de conceituar Justiça Fiscal é necessário conceituar Justiça. Aristóteles em sua obra *Ética a Nicômacos*, no Livro V, dispõe sobre Justiça (*dikaiosýne*):

Todos os homens entendem por justiça esta espécie de disposição que os torna aptos a realizar ações justas e que os faz agir justamente e desejar o que é justo.

Definindo o justo como aquele que, suas ações, têm como fundamento a observância da lei, em relação à comunidade e o injusto (adikía) como aquele que age em desconformidade com a lei, violando a igualdade. Sua principal contribuição em relação ao tema foi sua separação de Justiça em duas espécies: a distributiva e a corretiva.

A Justiça distributiva consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais como relatado por Aristóteles:

Com efeito, se as pessoas não são iguais não receberão partes iguais, as disputas e as contendas originam-se quando, sendo iguais, as pessoas possuem ou se lhes atribuem partes desiguais, ou quando, sendo desiguais as pessoas, seus quinhões são iguais.)

Já a Justiça corretiva, nasce da vontade da lei, para ela as pessoas são iguais, sendo que uma cometeu e outra sofreu a injustiça, sendo necessária a solução deste conflito, reestabelecendo a igualdade entre elas. Subdivide-se em duas outras espécies, uma referente às transações voluntárias- relações privadas-, e a outra às transações involuntárias- relações clandestinas.

No tocante a Justiça Fiscal esta deve ser fundada na igualdade, ou seja, deve-se correlacionar o montante pago de tributos por cada indivíduo com o montante que cada um recebe em troca nos gastos públicos, neste sentido Caliendo define Justiça Fiscal do seguinte modo:

Justiça fiscal reflete-se como sendo um modo de tratamento que respeita critérios isonômicos e diferenças, restabelecendo a correta relação entre cidadãos e esfera pública. Assim, três soluções são possíveis: 1) exigir o mesmo tratamento dado às demais atividades econômicas, considerando-as como parte do todo (justiça comutativa); 2) exigir um tratamento diferenciado, considerando que esta atividade possui uma diferença substantiva em relação às demais atividades econômicas (justiça distributiva); ou 3) exigir um tratamento adequado ao bem comum, ou seja, em correta correlação entre o privado e a contribuição que este deve realizar à manutenção de uma esfera de liberdade e igualdade.”

Toda essa construção doutrinária possui como objetivo fundamentar a concepção de criar uma realidade de bem estar social, nos transportando nesse sentido para o princípio da função social do tributo. Trata-se do postulado da Justiça Fiscal, provindo do sentimento coletivo de Justiça em sede de Direito Financeiro e Econômico, ao idealizar uma relação Estado/Contribuinte mais justa ou ao menos digna. Ideal de um contribuinte requerendo uma ordem tributária socialmente justa, moldando à realidade brasileira.

Porém, o Estado brasileiro incentiva uma política menos danosa ao contribuinte utilizando mais planejamento. Como já frisado em tópico anterior, nossa Constituição Federal determinou a competência legislativa, mas também outorgou para os entes personalizados meios para concretizar em sua total amplitude a Justiça Fiscal.

7 CONCLUSÃO

Com o transcorrer do presente trabalho científico, não obstante a integridade de outras conclusões trazidas e utilizando como base todos os fundamentos científicos expostos nos capítulos anteriores, concluímos que o ser Humano é natural e por decorrência de sua natureza necessita viver em sociedade, para tanto, cria o Estado mediante relação jurídica representativa, onde esse ultimo se justifica como meio que possibilita vida digna para todos aqueles que o compõe. Como qualquer outro Estado soberano, o Brasil possui objetivos a serem alcançados, elencados no artigo 3º da Constituição Federal e para atingir esses fins, tributa. Deste modo, tributo que ostenta função social é aquele que se encontra em conformidade com aqueles objetivos, do contrário haverá desvio de finalidade e assim deslegitimando a imposição.

Se fundamentando no princípio da solidariedade, estado ideal que aparenta ser a gênese do Estado Social ou Estado Democrático de Direitos, todos nós devemos contribuir para o bem comum, encarando o tributo como instrumento de transformação social, capaz de alterar a realidade e beneficiando cada um, e de redistribuição de renda, fazendo nos esquecer da ideia arcaica de que o sistema brasileiro apenas é um aglomerado de formulas de redistribuição do capital e de lucro estatal.

BIBLIOGRAFIA

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

ARENDT, Hannah. **A condição humana**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2010.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômacos**. São Paulo: Editora Abril Cultural e Industrial S.A.1973.

_____. **Éthique à Nicomaque**. 2. éd. Paris: Librairie Philosophique Vrin, 1967 (Trad. avec introd., notes et index par J. Tricot),

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. Saraiva. São Paulo: 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito tributário**. 4.ed. São Paulo:Noeses,2007.

BOBBIO, Norberto. **Estado, Governo e Sociedade; por uma Teoria Geral da Política**. Trad. Marco Aurélio Nogueira. 4ªed., Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1987, p.73.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 11 ed. rev., atual. E ampl. São Paulo: Malheiros, 2001.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988. Brasília: Senado Federal Subsecretaria de Edições Técnicas, 2000.

_____. Senado Federal. **Código Tributário Nacional**.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CALMON, Guilherme Nogueira da Gama. **Função social no Direito Civil**. São Paulo: Atlas, 2007.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. Ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARNOY, Martin. **Estado e Teoria Política**. 4ª ed., São Paulo: Papyrus, 1994.
COULANGE, Fustel de. **A Cidade Antiga**. 12. Ed. Hemus. São Paulo: 1996.

MARX, Karl. **O Capital (livro I volume I)** 26. Ed. Civilização Brasileira. Rio de Janeiro:2008.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução Nelson Boeira. São Paulo: MartinsFontes, 2002.

ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. **Conceito de princípios constitucionais: elementos teóricos para uma formulação dogmática constitucionalmente adequada**. São Paulo: RT, 2002.

GODOY, Walter. **Os Direitos Dos Contribuintes**. 2. Ed. Síntese. São Paulo:2003.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Ensaio da teoria constitucional**. Fortaleza, UFC: Imprensa Universitária, 1989.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1.988**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

HOBBS, Thomas. **Do cidadão**. Tradução Renato Janine Ribeiro. São Paulo: MartinsFontes, 2002. Título original: Philosophical rudiments concerning government and society.

_____. **O Leviatã**. Tradução Heloísa da GraçaBurati. São Paulo: Rideel, 2005, Título original: Leviathan.

IHERING, Rudolf Von. **A Luta Pelo Direito**. 17. Ed. Revista forense. Rio De Janeiro:1999.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 20 ed. Ver Atual até a Emenda Constitucional 48, de 10.08.2005. São Paulo: Malheiros.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de constitucionalidade: aspectos jurídicos e políticos**. São Paulo: Saraiva, 1990.

_____. **Curso de Direito Constitucional**. 4. ed. Saraiva. São Paulo:2008.

PALMEIRA, Marcos Rogério. **Direito Tributário Versus Mercado**. Renovar. São Paulo:2002.

PINHEIRO, Jurandi Borges. **Direito Tributário e Globalização**. Renovar. São Paulo:2001.

REALE, Miguel. **Filosofia Do Direito**. Saraiva. 12ª Edição, 2006.

SARMENTO, Daniel. **A ponderação de interesses na constitucional federal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.

SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos Fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**. 2. ed. Malheiros. 2009.

STUMM, Raquel Denize. **Princípio da proporcionalidade no direito constitucional brasileiro**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1995.