

FACULDADES INTEGRADAS ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO
FACULDADE DE DIREITO DE PRESIDENTE PRUDENTE

CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL E OS DIREITOS DOS
CONTRIBUINTES

Lívia Carla de Aguiar

Presidente Prudente/SP

Outubro/2002

FACULDADES INTEGRADAS ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO
FACULDADE DE DIREITO DE PRESIDENTE PRUDENTE

CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL E OS DIREITOS DOS
CONTRIBUINTES

Lívia Carla de Aguiar

Monografia apresentada como requisito parcial de Conclusão de Curso para obtenção do grau de Bacharel em Direito, sob orientação do Prof. Osvaldo Santos de Carvalho

Presidente Prudente/SP

Outubro/2002

CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL E OS DIREITOS DOS CONTRIBUINTE

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

OSVALDO SANTOS DE CARVALHO

Orientador

MARCO ANTÔNIO A. P. GAZZETTI

Examinador

NIVALDO MANÊA BIANCHI

Examinador

Presidente Prudente, 29 de novembro de 2002.

Nenhum homem poderá revelar-vos nada senão o que já está meio adormecido na aurora do vosso entendimento. O mesmo que caminha à sombra do templo, rodeado de discípulos, não dá de sua sabedoria, mas sim de sua fé e de sua ternura. Se ele for verdadeiramente sábio, não vos conduzirá a entrar na mansão de seu saber, mas antes vos conduzirá ao limiar de vossa própria mente.

Gibran, 1974.

AGRADECIMENTOS

A Deus pelo dom supremo da vida.

Ao orientador Prof. Osvaldo Santos de Carvalho, pela atenção e paciência.

Ao esposo Tadayoshi Watanabe, pela compreensão e estímulo nesses cinco anos.

Resumo

O presente trabalho monográfico fez uma análise da carga tributária brasileira, dos direitos dos contribuintes e das garantias para resguardar esses direitos.

Sabe-se que a carga tributária brasileira é considerada uma das mais elevadas do mundo e que a legislação tributária é complexa e, se isso já não bastasse, ainda sofremos com a má gerência dos recursos tributários obtidos pelo Estado, o que ocasiona um desequilíbrio na função social desses. É dever do ente tributante não só arrecadar os tributos devidos, mas também, distribuí-los de forma justa, amenizando assim as desigualdades sociais, proporcionando uma melhor qualidade de vida às pessoas.

Primeiramente, mister se fez a explanação do conceito de tributo, sua origem, natureza jurídica e espécies.

Após, a autora realizou um estudo da legislação tributária brasileira na Constituição Federal. Também foi objeto de estudo, num capítulo a parte, o Código Tributário Nacional e o sistema tributário no direito comparado.

No quarto capítulo, devido a relevância dos princípios constitucionais tributários, foram enfocados conceitos, sua importância e o alcance dos mesmos.

No quinto capítulo, procurou-se discorrer sobre a carga tributária brasileira e seus reflexos na vida do contribuinte.

Por fim, a análise recaiu sobre a segurança jurídica, ou seja, as garantias de que dispõe o contribuinte na defesa de seus direitos contra o poder tributante do Estado. Também foi preocupação deste trabalho traçar um breve comentário sobre o Projeto de Lei Complementar n. 646/99, o “Código de Defesa do Contribuinte”, ainda no Senado, abordando algumas de suas inovações.

PALAVRAS-CHAVE: carga tributária; contribuinte; segurança jurídica; princípios; tributo

ABSTRACT

The present monographic work makes an analysis of the Brazilian tax burden, the taxpayer rights and the guarantees to guard these rights.

It is known that the Brazilian tax burden is considered one of the most raised of the world and that the tax legislation is complex and, if this was not enough, we still suffer with the bad management of the tax resources obtained by the State, which causes an unbalance in the social inequalities, providing a better quality of life to people.

Firstly, it was necessary to make an explanation of the tax concept, its origin, juridical nature and species.

After, the author did a Brazilian tax legislation study in the Federal Constitution. It was also object of study, in a chapter apart, the International Revenue Code and the tax system in the comparative law.

In the fourth chapter, due to the importance of the tax constitutional principles, concepts, its importance and its reach were put in focus.

In the fifth chapter, it looked for discoursing about the Brazilian tax burden and its reflex in the taxpayer life.

At last, the analysis fell over the juridical security, that is, that guarantees that the taxpayer disposes in his/her rights defense against the State tax power. It was also object of this work worry to outline a brief comment about the Complementary Law Bill number 646/99, the "Code of Taxpayer Defense", still in the Senate, approaching some of its innovation.

KEYWORDS: tax burden, taxpayer, juridical security, principles, tax

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	09
2. O TRIBUTO.....	11
2.1. Origem.....	11
2.1.1. No mundo.....	11
2.1.2. No Brasil.....	13
2.2. Conceito.....	17
2.3. Natureza jurídica.....	22
2.4. Espécies tributárias.....	23
2.4.1. Impostos.....	25
2.4.2. Taxas.....	25
2.4.3. Contribuição de melhoria.....	29
2.4.4. Empréstimos compulsórios.....	31
2.4.5. Contribuições especiais.....	34
3. A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA.....	37
3.1. A Constituição Federal de 1988.....	37
3.2. O Código Tributário Nacional.....	39
3.3. O Sistema Constitucional Tributário no Direito Comparado.....	40
4. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.....	42
4.1. Conceito e função dos princípio.....	42
4.2. Princípio da legalidade.....	44
4.3. Princípio da anterioridade da lei tributária.....	47

4.4. Princípio da isonomia.....	51
4.5. Princípio da irretroatividade da Lei.....	52
4.6. Princípio da uniformidade da tributação.....	54
4.7. Princípio da capacidade contributiva.....	55
4.8. Princípio da proibição do confisco.....	56
4.9. Princípio da liberdade de tráfego.....	57
5. A CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA.....	58
6. SEGURANÇA JURÍDICA E TRIBUTAÇÃO.....	60
6.1. Tributação e direito.....	60
6.2. O Estado de direito e os direitos e garantias fundamentais.....	61
6.3. Controle de constitucionalidade em matéria tributária.....	63
6.3.1. Ação direta de inconstitucionalidade.....	63
6.3.2. Ação declaratória de constitucionalidade.....	64
6.4. Ações de iniciativa do contribuinte.....	65
6.4.1. Ação declaratória.....	65
6.4.2. Ação anulatória.....	67
6.4.3. Ação de consignação em pagamento.....	68
6.4.4. Ação de repetição do indébito.....	69
6.5. Remédios constitucionais.....	71
6.5.1. Mandado de segurança.....	71
6.5.2. Mandado de injunção.....	72
6.6. Sigilo bancário.....	74
6.7. Sigilo fiscal.....	75

7. O PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR N. 646/99, NO SENADO “CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE”	77
8. CONCLUSÃO.....	79
9. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	81

1- INTRODUÇÃO

Ao apreciar o presente trabalho monográfico intitulado “Carga tributária brasileira e os direitos dos contribuintes”, o leitor passará pelos seguintes capítulos assim discriminados:

- a) *capítulo dois*: descreve o conceito de tributo, sua origem no Brasil e no mundo, natureza jurídica e espécies.
- b) *capítulo três*: enfoca a legislação tributária brasileira na Constituição Federal de 1988, o Código Tributário Nacional e o sistema tributário no Direito Comparado.
- c) *capítulo quatro*: delimita o conceito e a importância dos princípios, e os princípios constitucionais tributários.
- d) *capítulo cinco*: análise e comentários da carga tributária brasileira.
- e) *capítulo seis*: segurança jurídica e tributação, estudo das garantias atribuídas ao contribuinte para assegurar seus direitos, frente ao poder tributante do Estado.
- f) *capítulo sete*: constitui breve comentário sobre o Projeto de Lei que institui o Código de Defesa do Contribuinte.

O tema analisado tem grande relevância, uma vez que vivemos num país que possui uma carga tributária das mais altas do mundo e em contrapartida uma grande ineficácia dos serviços prestados pelo Estado.

O objetivo geral do trabalho consistiu, numa visão ampla do conceito de tributo; da legislação tributária brasileira; dos princípios constitucionais tributários que norteiam as relações entre fisco e contribuinte; da carga tributária brasileira;

do Projeto do Código de Defesa do Contribuinte, e da segurança jurídica em defesa do poder de tributar do Estado, que serviram de subsídios ao objetivo específico, ou seja, a compreensão do tema “carga tributária brasileira e os direitos dos contribuintes”.

A técnica empregada na elaboração do trabalho consistiu na coleta de dados bibliográficos, jurisprudência, direito comparado e artigos por meio da Internet que, por sua vez, foram sistematizados, utilizando-se o método dedutivo.

2- O TRIBUTO

2.1- Origem

2.1.1 – No mundo

A palavra “tributo”, que já foi interpretada de modo negativo como instrumento de opressão e discriminação social, atravessou a história e assume nos dias de hoje o significado de obrigação dispendiosa, tutelado do mesmo modo como se tutela os valores supremos de uma sociedade.

Nas comunidades primitivas, antes do aparecimento das Cidades-Estados, não havia interesse na tributação, pois também não havia a concepção de propriedade privada. Dessa forma, os bens eram praticamente coletivos e a riqueza provinha do trabalho.

O surgimento dos tributos na história da humanidade relaciona-se com a idéia de criação do Estado. Com a separação de governantes e governados, houve a necessidade de instituir uma administração pública, aparato militar, obras públicas etc. . Para custear esses novos gastos, foi necessário que parte da riqueza produzida pela população fosse remetida a um agente público ou soberano, nascendo aí a figura da tributação . Para legitimar a cobrança dessa nova obrigação, os governantes invocavam o caráter divino do poder político e a proteção militar dada aos súditos contra a invasão de povos estrangeiros.

O dízimo (a primeira forma de tributo) esteve presente em quase as sociedades do mundo antigo. Entre os hebreus, a Lei Mosaica ordenava que estes fossem tributados. Em boa parte do antigo testamento, que retrata a história do

povo hebreu, os dízimos sempre foram a principal forma de tributação. No Egito, pagava-se ao príncipe o dízimo decorrente do produto da terra.

O grande destaque da antigüidade foi o Império Romano e, como não poderia deixar de ser a questão tributária teve aspecto relevante, mesmo porque a imensidade deste império necessitava de uma política fiscal mais estruturada . Adveio daí o vocábulo tributo, do latim “*tributum*”, -i , cujo verbo tributo, -ere significa “dar, conceder, fazer elogios, presentear”. A política expansionista era saquear as outras regiões, escravizar os vencidos e a cobrança de tributos ; assim também, o vocábulo fisco tem origem romana, vem do “*fiscus*” , -i , que era o cesto de junco ou vime em que o coletor de tributos romano ia colocando o dinheiro público que recolhia . Com a conquista da Macedônia, o cidadão romano ficou livre da cobrança dos tributos, pois o tributo que a Macedônia devia pagar a Roma permitiam libertar os romanos dessa obrigação.

Com o fim do Império Romano, surge para o mundo ocidental o Feudalismo . Esse novo sistema baseava-se na descentralização político - administrativa. Como diz o próprio nome, base da organização era o feudo, inexistindo a figura do Estado centralizador. Desse modo, as práticas tributárias foram drasticamente transformadas, porém, não perderam suas marcas de violência e opressão. Os tributos eram cobrados sobre a produção dos servos em decorrência da utilização, por parte desses, de instalações como pontes, estradas, moinhos pertencentes ao senhor feudal e a proteção que esse dava àqueles.

Após a decadência do sistema feudal, surge na Europa Ocidental, a partir do século XVI, a formação dos Estados Nacionalistas, nos quais cada feudo foi abrindo mão de sua autonomia para dar lugar a uma política - administrativa centralizada.

2.1.2 – No Brasil

No Brasil, a problemática história dos sistemas tributários, desde o descobrimento, até os dias de hoje, é resultado dos acontecimentos históricos que geraram instabilidade e insatisfações, de poucos resultados eficazes para a nação:

1500-1530 : A preocupação de Portugal nesse período é manter a posse e o reconhecimento das terras . A principal atividade econômica era a extração do pau-brasil e sobre essa produção recaíam os impostos já existentes na legislação portuguesa . O poder da igreja também resultava na cobrança de impostos que beneficiavam a si própria. Em decorrência da ausência do poder português nas terras não era possível o desenvolvimento de atividades econômicas significativas, o que denota uma política tributária sem maiores relevâncias.

1530-1580 : Com medo de perder a posse, Portugal opta por iniciar a colonização no Brasil . Outra nova atividade surgiu: a produção de açúcar não refinado. Com o sucesso dessa, boa parte dos fluxos monetários, ou mesmo em espécie, deixavam o Brasil através de impostos diretos e indiretos, e com relações comerciais favoráveis ao erário português. Com o processo de colonização, o governo português é forçado a criar uma administração pública. Dessa forma, boa parte da arrecadação é para prover despesas com funcionários e construção de cidades para abrigar essa administração e outra parte para defender a posse da terra por invasores. Essas eram as justificativas usadas pelo governo para a instituição da cobrança de novas taxas.

1640-1700 : Este período foi conhecido como União Ibérica; a coroa portuguesa passou a ser controlada pela coroa espanhola e, em consequência o Brasil também passou a ter um novo controlador . Em decorrência de conflitos na Europa, a Holanda, inimiga espanhola, acaba por ocupar várias regiões

produtoras de açúcar como, o estado de Pernambuco, quando então, a legislação tributária naquela região passou a ser organizada pelos flamingsos.

1640-1700 : Com a perda de suas colônias na África e Ásia, Portugal mergulha numa crise econômico - financeira e, em decorrência disso, o Brasil pagará um alto preço. O processo de colonização receberá novo impulso com a contratação de tropas mercenárias para a expulsão dos holandeses de Pernambuco, gerando a cobrança de novas taxas, o que deixou a população em revolta . Os holandeses expulsos desenvolveram a produção açucareira nas Antilhas Holandesas, começando assim, a decadência da produção do açúcar no Brasil e iniciando-se o processo de exploração de metais e pedras preciosas.

1700-1808 : É o momento de maior opressão colonial sobre o Brasil: descoberta de ouro em Minas Gerais e a assinatura do Tratado de Methuen (1703), entre Portugal e a Inglaterra, que ocasionou uma balança comercial desfavorável a Portugal. Conseqüentemente, a opressão fiscal foi inevitável; a tributação recaía sobre a mineração. Nos momentos de queda, havia mudança na forma de se tributar ; nessa época a política tributária não observou a capacidade contributiva dos contribuintes, criando impostos fixos. Era Pombalina, o poder português estava nas mãos do Marquês de Pombal, que instituiu a Derrama, uma cobrança periódica de impostos atrasados.

1808-1822 : Chegada da Família Real e a Corte portuguesa . Período de transição do Brasil-colônia para o país independente . A opressão fiscal continuou severa como nos momentos históricos anteriores e as reações daqueles que sentiram-se prejudicados foi a Revolução de 1817, em Pernambuco.

1822-1831 : Primeiro Império brasileiro. Sob o comando de Dom Pedro I, a separação entre Brasil e Portugal concretizou-se . As grandes entradas de recursos ao erário, na época, eram as taxas alfandegárias, devido ao contato comercial e econômico da elite colonial com as potências industriais européias. O

imperador gastou demasiadamente com aventuras militares, financiados pelo aumento da carga tributária e a obtenção de empréstimos externos.

1831-1840 : Período das Regências. Conflito entre Dom Pedro I e a aristocracia rural brasileira, que saiu vitoriosa. Houve rebeliões por todas as partes do país, as chamadas Rebeliões Regenciais, a questão tributária mais uma vez motivou-as.

1840-1889 : Segundo Império, sob o comando de Dom Pedro II. A aristocracia rural detém o controle do poder político . A economia conta agora com a produção de café. A exploração da mão-de-obra escrava se faz crescente, impulsionada pelas exportações. As tarifas alfandegárias continuavam sendo a principal fonte de recursos, mas quando passaram a ser insuficientes para cobrir as despesas do governo imperial, receberam um reforço com a criação da Tarifa Alves Branco, em 1844, que ampliou as alíquotas dos produtos importados . Em 1850 institui-se a Lei Eusébio de Queiroz, que acaba com o tráfico de navios-negreiro para o Brasil. Em decorrência, houve a mudança de investimentos para outros setores da economia, como indústrias, áreas portuárias e financeiras . As cidades foram modernizadas com a chegada de equipamentos e investimentos advindos dos países que vivenciaram a Revolução Industrial . Inicia-se neste período o processo de imigração no país, já que a produção cafeeira crescia dia a dia, e havia necessidade de mão de obra . A política tributária teve que se adaptar a essa nova realidade, no entanto, a idéia de renda estava centrada na produção advinda da terra.

1889 -1930 : Este período marca o fim da Monarquia e o início da República, em consequência da aliança política entre o exército brasileiro e a oligarquia cafeeira do oeste paulista . Dessa forma, a economia e o sistema tributário, visavam beneficiar as regiões mais ricas, produtoras do café; cabia a cada estado da federação determinar os impostos que deveriam ser cobrados e de que maneira, tem assim, a tributação, um forte caráter local.

1930-1945 : Era Vargas, da descentralização do poder político e administrativo antecedente. O país passa por uma forte centralização. A ação de Vargas era a eliminação de qualquer regionalismo, tanto político como econômico . Incentivou-se a industrialização . As relações trabalhistas passaram a ser mediadas pelo Estado; surge então a Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT) . A política tributária adquiriu um caráter nacional, voltado para a nova política de investimentos no setor industrial . O governo facilitou a importação de máquinas e dificultou a importação de mercadorias que o país teria condições de produzir . No entanto, o sistema tributário nacional torna-se mais complexo .

1945-1964 : República Populista. Deu-se continuidade ao processo industrial inaugurado na Era Vargas. O governo Juscelino Kubicheck (JK) inaugurou a política de isenções fiscais, através da SUDAM e SUDENE, e benefícios fiscais foram concedidos as montadoras de automóveis .

Governo João Goulart, defendia a necessidade de reformas amplas, dentre elas a reforma fiscal.

1964-1985 : Regime militar . Há neste período um número muito grande de impostos, diretos e indiretos, isenções fiscais beneficiando grandes grupos econômicos, impostos compulsórios, concessão de subsídios etc. . O modelo tributário desse período encontra respaldo legal na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, que vigorou até a promulgação da Constituição de 1988 .

Pós-1985 : Promulgação da Constituição de 1988. Redemocratização do país. Manifestações políticas de vários setores da sociedade. O sistema tributário passa a ser questionado, até mesmo por meio do Judiciário, no tocante a capacidade contributiva quando institui-se um tributo, excessiva carga fiscal sobre as empresas.

2.2 – Conceito

A razão de ser do Estado é a realização do bem comum. No entanto, para concretizá-la são necessários recursos, e uma das formas de obtê-los são as receitas tributárias, modalidade também conhecida como “receitas derivadas”.

As receitas derivadas constituem ingresso de recursos para o erário, oriundas do patrimônio do particular.

O conceito legal de Tributo está definido no Artigo 3º do Código Tributário Nacional¹ :

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

No entanto, não é função da lei conceituar, porém, para evitar controvérsias doutrinárias, preferiu o legislador assim o fazer.

Prevalendo o conceito legal, cabe analisar os seus elementos :

a) *Toda prestação pecuniária* : é prestação em moeda . É espécie de prestação de que necessita o Estado para a consecução de seus objetivos .

Havia entendimento doutrinário de que tributo consistia em toda e qualquer obrigação imposta pelo Estado, como por exemplo, o serviço militar, a participação no Tribunal do Júri e os bens requisitados pelo Estado, porém, com o

¹ Brasil. *Código Tributário Nacional*. 31 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

advento do Código Tributário Nacional este entendimento está praticamente superado.

b) Compulsória: tem caráter de obrigatoriedade, nenhum tributo é pago de forma voluntária. Essa obrigatoriedade imposta pelo Estado é decorrente de lei, sem a interposição de qualquer ato de vontade daquele que assume a obrigação.

Ao contrário das prestações de natureza contratual, nas quais também existe a obrigatoriedade, mas essa decorre de um do contrato, não diretamente da lei.

c) Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir: prestação esta paga ao Estado somente em “*pecus*”, *dinheiro, moeda nacional*; no atual sistema tributário prevalece somente esta modalidade de pagamento, não se admitindo o tributo *em natureza*, pago em serviços ou em bens diversos do dinheiro. Somente em circunstâncias especiais a Lei estabelece a satisfação da obrigação mediante a entrega de bens outros, cujo valor possa ser expresso em moeda. Em conseqüência, é evidente que a Lei somente admite a satisfação do crédito tributário em moeda nacional. O Artigo 156, do Código Tributário Nacional, enumera as modalidades de extinção do crédito tributário e, a “*dação em pagamento*”, forma de extinção de obrigação prevista na Lei Civil, não está inclusa neste rol e nem em lei esparsa.

O ensinamento de Hugo Brito Machado², esclarece a matéria em análise:

Não se venha argumentar com a penhora de bens, nas execuções fiscais. Em primeiro lugar, a penhora não extingue o crédito. Havendo arrematação do bem penhorado, a Fazenda Pública credora receberá dinheiro. Mesmo na hipótese de adjudicação, única em que o crédito poderá ser satisfeito mediante a transferência do bem penhorado para o credor, não se vislumbra direito do executado de libertar-se da dívida. É que a adjudicação depende da vontade do credor, que pode preferir continuar com o crédito e assim não pedir a adjudicação do bem.

² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 12.ed. São Paulo. Malheiros. 1995. pág.41.

d) *Que não constitua sanção de ato ilícito* : a hipótese de incidência do tributo deve ser sempre algo lícito.

O elemento ilicitude não pode fazer parte da hipótese de incidência tributária, como ocorre no direito penal.

A tributação dos atos ilícitos é matéria hoje ainda não pacificada. De um lado há entendimento de que pouco importa a natureza do objeto da obrigação tributária, ou seja, para o Direito Tributário é irrelevante ser essa atividade contrária aos bons costumes ou criminosa, como por exemplo o jogo do bicho, o tráfico de drogas, a prostituição, entre outras. O que importa não é o seu aspecto ético ou moral, mas a capacidade econômica daqueles que as praticam . Seria, de certa forma, imoral tributar as atividades consideradas lícitas e deixar imune as de cunho essencialmente ilícitos.

Em sentido contrário, há os que defendem a não tributação dos bens, valores e direitos oriundos de atividades ilícitas, em razão de já existirem no nosso ordenamento jurídico medidas legais para a destinação dos bens frutos de atividade criminosa, previstas no Decreto Lei n. 9760/1946, Decreto Lei n.3689/1994, e na Lei n. 9613/1998 (lavagem de dinheiro). Essas medidas caracterizam-se pelo perdimento de bens provenientes da infração, sendo portanto, inconcebível a exigência de tributos sobre os mesmos, pois não é da natureza do tributo ser sanção de ato ilícito.

A título exemplificativo pode-se mencionar o Imposto de Renda , na lição de Aliomar Baleeiro ³ :

Imposto poderá incidir sobre a ostentação de riqueza ou o crescimento patrimonial incompatíveis com a renda declarada, no pressuposto de ter havido anterior omissão de receita. Receita, em tese, de origem lícita, porém nunca comprovadamente criminosa. Não seria

³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11.ed.Rio de Janeiro. Forense.1999. pág. 716.

ético, conhecendo o Estado, a origem criminosa dos bens e direitos que legitimasse a ilicitude, associando-se ao delinqüente e dele cobrando uma quota, a título de tributo. Portanto, põem-se alternativas excludentes, ou a origem dos recursos é lícita, cobrando-se em consequência o tributo devido e sonegado, por meio da execução fiscal, ou é ilícita, sendo cabível o perdimento dos bens e recursos, fruto da infração.

A atual Constituição Federal, autoriza a instituição de um tributo que tem forte natureza sancionatória, o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, progressivo no tempo, que obriga o proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado, a promover o seu adequado aproveitamento. O constituinte de 1988 dedicou um capítulo exclusivo à política urbana, visando uma melhor qualidade de vida do homem na comunidade ; para isso, o Estado, através de seu poder de policiar, impõe certas restrições individuais, como o uso da propriedade, o exercício do direito de construir, em benefício de toda coletividade.

e) *Instituída em Lei* : somente a Lei pode instituir tributos, decorre do princípio da legalidade.

Assim define a Carta constitucional de 1988 ⁴ :

Art. 150 “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios :

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Art. 5º, II, declara que :

“Ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de Lei”.

Ao definir lei, instrumento hábil para a instituição e majoração do tributo, quis o legislador referir-se a Lei ordinária, somente em situações excepcionais é que caberá lei complementar, hipótese essa verificada na competência residual e

⁴ Brasil. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF : Senado, 1988.

extraordinária, previstas respectivamente no Art.154, incisos I e II do texto constitucional.

Na instituição de um tributo deve o legislador definir seus elementos, ou seja, hipótese de incidência, fato gerador, base de cálculo, alíquotas, sujeição passiva e ativa. Qualquer omissão, divergência de interpretação, cabe a Lei resolver; o ente tributante não poderá agir de maneira discricionária.

f) *cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada* :

Na atividade vinculada, a autoridade administrativa não possui liberdade para apreciar a conveniência e oportunidade de agir . A lei estabelece um fim a ser alcançado, a forma a ser observada, a competência para agir, o momento e o conteúdo da atividade. A lei não deixa margem para que a autoridade decida ao seu livre arbítrio, mas sim, vinculada ao comando legal .

O Código Tributário Nacional enfatiza que o tributo deve ser criado mediante atividade administrativa *plenamente* vinculada, vale dizer : se a lei apresentar pontos de obscuridade, divergência de interpretação, ou ausência de previsão legal para determinadas situações, deve o ente tributante instituir normas para solução das mesmas, evitando até mesmo interpretações divergentes sobre mesma matéria. A atividade estatal ficará sempre vinculada a uma norma .

Na verdade, há entendimento doutrinário no sentido de que não existe atividade inteiramente vinculada e discricionária, principalmente em matéria tributária. A própria lei atribui a autoridade certa margem de discricionariedade .

2.3 – Natureza jurídica

Cada espécie tributária possui um regime jurídico próprio que caracteriza-se por princípios e regras especiais. Cabe ao intérprete, diante de um tributo, reconhecer sua natureza específica, a fim de lhe aplicar o regime jurídico a que lhe é próprio.

Geraldo Ataliba ⁵ , ressalta esta importância :

Não basta, não é suficiente reconhecer o tributo. Deve o intérprete determinar qual a espécie tributária (natureza específica do tributo), conforme diz o artigo 4º do Código Tributário Nacional , dado que a Constituição prescreve regimes diferentes, conforme espécie. Tais regimes caracterizam-se por princípios e regras especiais, constitucionalmente estabelecidos.

E estes regimes erigem-se sobre princípios constitucionais impostergáveis pela administração e pelo próprio legislador . Daí a absoluta necessidade de sua estrita observância. De outro lado, esses regimes próprios, específicos e exclusivos constituem um esquema balizador da tributação, que engendra direitos públicos subjetivos dos contribuintes, que não podem ser, pelo legislador e pelo administrador, ignorados, diminuídos, modificados, alterados, comprimidos ou deformados.

O Art. 4º , do Código Tributário Nacional⁶ , define a natureza jurídica do tributo:

Art. 4 - A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

- I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei ;
- II – a destinação legal do produto da sua arrecadação .

No inciso I, do art. 4º, do CTN, o legislador pátrio desprezou a denominação do tributo como elemento essencial para a caracterização de sua natureza. O mesmo ocorre com o inciso II do referido artigo, desconsiderando a destinação legal do produto arrecadado como determinante da sua natureza.

⁵ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5.ed. São Paulo. Malheiros.1997. pág. 109-110.

⁶ Brasil. *Código Tributário Nacional*.31 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

O aludido artigo considera como suficiente para a determinação da natureza jurídica específica do tributo o fato gerador da respectiva obrigação, há posicionamento crítico considerando sê-la insuficiente, carecendo da análise quantitativa da obrigação, ou seja, a base de cálculo.

Neste sentido Paulo de Barros Carvalho ⁷:

Não é suficiente a descrição hipotética do fato jurídico tributário para que conheçamos a planta fundamental do tributo. É preciso que examinemos, antes de mais nada por imposição hierárquica, a base de cálculo, a fim de que a natureza particular do gravame se apresente na complexidade de seu esquematismo formal. É o que preceitua o constituinte brasileiro no Art. 145, § 2º : As taxas não poderão ter base de cálculo próprio de impostos”.

(...) Faz-se mister analisarmos a hipótese de incidência e a base de cálculo, para que possamos ingressar na intimidade estrutural da figura tributária, não bastando para tanto, a singela verificação do fato gerador, como ingenuamente supôs o legislador do nosso Código Tributário, ao indicar, no art. 4º CTN (...) como verdadeira, não encontraríamos para diferenciar impostos de impostos e desses as taxas(...).

2.4 - Espécies tributárias

O conhecimento das espécies tributárias é fundamental para o contribuinte averiguar se está sendo tributado de forma correta pela pessoa jurídica de direito público competente, nos termos das normas constitucionais.

Uma classificação jurídica dos tributos, como salienta Roque Antônio Carrazza⁸:

só será possível a partir do detalhado exame das normas jurídicas tributárias em vigor, máxime das de mais alta hierarquia, que se encontram na constituição federal.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 9.ed. São Paulo. Saraiva.1997. pág. 22.

⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*.14.ed.São Paulo. Malheiros.2000.pág.349.

Podemos mencionar que o texto constitucional vinculou o legislador ordinário. Ao classificar as espécies tributárias determinou o regime jurídico que cada um necessariamente deve seguir.

A Constituição Federal de 1988⁹, no capítulo referente ao Sistema Constitucional Tributário, art. 145, classificou as espécies tributárias:

Art. 145 - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos :

I – os impostos;

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III – Contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas .

Em razão do Brasil ser um Estado Federativo, a União, os Estados - membros, o Distrito Federal e os Municípios são pessoas políticas, entes autônomos competentes para legislar, inclusive em matéria tributária. Sendo, assim, temos em nosso ordenamento jurídico leis tributárias federais, estaduais, municipais e distritais, quando válidas, ou seja, quando editadas com observância ao processo legislativo previsto constitucionalmente, essas não possuem hierarquia jurídica entre si.

Equivocam-se os que defendem a existência de uma hierarquia entre essas normas, pois todas buscam a validade e legitimidade diretamente da carta constitucional. Havendo invasão da esfera de competência tributária estaremos diante de uma inconstitucionalidade e, assim sendo, não há o que se falar em insubordinação legal .

⁹ Brasil. Constituição (1998). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.

2.4.1 – Impostos

O conceito legal de Imposto está previsto no art. 16, do Código Tributário Nacional¹⁰ :

“Imposto é o tributo cuja obrigação tem como fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Assim, imposto é espécie tributária que tem como hipótese de incidência um fato alheio a qualquer atuação, a qualquer participação do Estado. Um tributo não vinculado a nenhuma atuação direta e imediata por parte do Estado.

Nesse sentido, o imposto se fundamenta na validade da competência tributária da pessoa política sendo dispensável ao Estado qualquer atividade específica para com o contribuinte.

Não havendo uma destinação específica , não significa que os pagamentos dos impostos sejam em vão; a sua destinação é pública, difusa, para o bem comum de todos os membros da sociedade. No entanto, este assunto não tem relevância jurídica, pois a destinação do produto da arrecadação dos tributos não interfere na sua natureza jurídica (art. 4, II, CTN).

Na concepção de Paulo de Barros Carvalho ¹¹, temos uma classificação dos impostos conforme seu conteúdo material :

a) impostos que gravam o comércio exterior , atribuídos à União : imposto de importação e imposto de exportação ;

b) impostos sobre o patrimônio e a renda : o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, o imposto sobre a propriedade territorial rural e o imposto sobre grandes fortunas ficaram para a União; (...) o imposto sobre a propriedade de veículos automotores , coube aos

¹⁰ Brasil. *Código Tributário Nacional*. 31 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito tributário*. 9.ed. São Paulo.Saraiva.1997. pág. 29.

Estados e ao Distrito Federal; enquanto o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana foi entregue à competência dos Municípios;

c) impostos sobre a transmissão , circulação e produção : o imposto sobre a transmissão “causa mortis” e doação foi deferido aos Estados e ao Distrito federal , mas o imposto sobre a transmissão” inter vivos” , a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição, este foi endereçado aos Municípios; o imposto sobre produtos industrializados e o imposto sobre operações de crédito e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, foram postos na faixa de competência federal; o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação integrou a competência legislativa dos Estados e Distrito Federal; (...) o imposto sobre serviços de qualquer natureza estão na área reservada à legislação dos Municípios.

d) Impostos extraordinários , que a União poderá instituir, na iminência ou no caso de guerra externa, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente cessadas as causas de sua criação .

e) Impostos previamente indeterminados , que a União fica autorizada a criar, na porção conhecida por residual de sua competência, desde que o faça por lei complementar, fixando-se como parâmetros que não sejam cumulativos, nem venham a ter a mesma hipótese de incidência e a mesma base de cálculo dos impostos adjudicados aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

2.4.2 – Taxas

Ao contrário dos impostos, as taxas possuem na sua hipótese normativa a descrição de um fato que tenha a participação de uma atividade estatal, direta e específica, dirigida ao contribuinte . Possui, no entanto, esta modalidade tributária um caráter bilateral.

Para comprovar tal caráter convém destacar o dispositivo legal referente as taxas:

Art. 77, CTN¹² - As taxas cobradas pela União, pelos Estados , pelo Distrito Federal ou pelos Municípios , no âmbito de suas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

¹² Brasil. *Código Tributário Nacional*. 31 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

Com base neste dispositivo, podemos classificá-las em :

a) *taxas cobradas pela prestação de serviços públicos* :

Os serviços públicos, estão disciplinados no art.79 , do CTN¹³ :

Art. 79 - Os serviços públicos a que se refere o art. 77, consideram-se:

I – utilizados pelo contribuinte:

- a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;
- b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento ;

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

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

Serviço público é prestação de serviços por parte do Estado, com o intuito de beneficiar a coletividade e eventualmente, atende a interesses individuais. A utilização deste serviço pode ser efetivo ou potencial.

Ocorrerá efetividade na utilização do serviço, quando o contribuinte o usufruir de forma real, positiva.

A potencialidade ocorrerá quando a utilização do serviço é colocada à disposição do contribuinte, independente deste querer, ou não, fazer uso do serviço.

Outras duas características do serviço público são a especialidade e a divisibilidade . Na especialidade o serviço há de ser destacado e usufruído pelo contribuinte. Pressupõe-se uma relação direta entre sujeito ativo e passivo da

¹³ Brasil. *Código Tributário Nacional*. 31 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

obrigação tributária. Já a divisibilidade pressupõe a utilização do serviço pelo contribuinte de forma separada, destacada.

b) taxas cobradas em razão do poder de polícia:

O conceito legal de poder de polícia também está prescrito no art. 78, CTN¹⁴:

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

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

Maria Sylvia Zanella Di Pietro ¹⁵, aborda de forma clara o conceito de poder de polícia:

é a atividade do Estado consistente em limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do interesse público. Esse interesse público diz respeito aos mais variados setores da sociedade, tais como segurança, moral, saúde, meio ambiente, defesa do consumidor, patrimônio cultural, propriedade(...).

“Poder de polícia”, expressão de conteúdo de direito público utilizado não apenas pelo executivo, mas também nas esferas do legislativo e do judiciário, é toda atividade realizada pelo poder público, de fiscalização, vigilância, em benefício da coletividade, sobrepondo-se aos interesses individuais. É a atividade administrativa em que o poder público realiza atos de forma positiva, não inercial.

¹⁴ Brasil. Código Tributário Nacional. 31 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

¹⁵ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 14.ed. São Paulo. Atlas. 2002.

Essa expressão, “poder de polícia”, não se confunde com o empenho da polícia judiciária ou de polícia de manutenção da ordem pública. Melhor seria se fosse chamada de poder de fiscalização, pois assim representaria o seu real conteúdo, no momento em que a administração regula ou abstém a prática de um ato ou fato, limita ou disciplina direitos, interesses ou liberdade, está supervisionando e/ou fiscalizando interesses supremos.

Em relação ao parágrafo único, do Art. 78, Código Tributário Nacional, qualquer atividade administrativa, objeto de taxas, terá que, inicialmente ser exercida por órgão competente. No entanto, a administração impõe a cobrança de taxa através do exercício do poder de polícia e desta forma, necessariamente, deve ser também competente para prestar a atividade.

Quis o legislador fazer distinção entre ato vinculado e discricionário, mencionando apenas o último como sujeito de abuso e desvio de poder, porém, essas condutas administrativas negativas podem ocorrer tanto no ato administrativo vinculado quanto no discricionário. O que diferencia um do outro nada mais é do que a forma estabelecida em lei, com que o agente público atua, uma mais fechada, centrada, vinculada, outra mais aberta, liberal, mas atuando sempre dentro dos limites da lei.

2.4.3 – Contribuição de melhoria

A contribuição de melhoria é espécie do gênero tributo que difere das demais modalidades tributárias no sentido de que a sua hipótese de incidência consista em uma atuação positiva, vinculada por parte do estado, ou seja, a execução de uma obra pública, e que essa traga uma valorização imobiliária aos imóveis circunvizinhos.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 145,III,¹⁶ confere às pessoas políticas de direito constitucional interno: União, Estados, Distrito Federal e Municípios, competência para a instituição de contribuição de melhoria:

Art. 145 - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Outra norma regulamentadora da contribuição de melhoria está prevista nos artigos 81 e 82, do Código Tributário Nacional, e Decreto Lei n. 195, de 24 de fevereiro de 1967 (Cobrança da contribuição de melhoria).

Tal norma determina que a sujeição passiva recairá sobre aquele que é proprietário de imóveis beneficiados pela execução da obra pública; e a ativa sobre o ente político que realizou a obra.

Há de se ressaltar que não basta a simples realização da obra pública. Além de executada, ela tem que trazer uma melhoria, uma valorização econômica aos imóveis adjacentes; deve haver uma realização de causa e efeito, ou seja, execução de obra pública e conseqüente valorização imobiliária, para que seja instituída e cobrada a contribuição de melhoria.

Obra pública, na magistral lição de Celso Antônio Bandeira de Melo ¹⁷:

É a construção, edificação, reparação, ampliação ou manutenção de um bem imóvel, pertencente ou incorporado ao patrimônio público.

¹⁶ Brasil. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.

¹⁷ MELO, Celso Antônio Bandeira de. *Taxas de serviço*, in RDT – 10/29, apud CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 14.ed. São Paulo. Malheiros. 2000. pág. 373.

A base de cálculo é o *quantum* da valorização experimentada pelo imóvel, em razão da realização de obra pública em suas adjacências. Se o contribuinte é obrigado a recolher quantia superior à vantagem da valorização imobiliária decorrente da obra pública, é o mesmo que ferir o princípio de sua capacidade contributiva.

Essa modalidade possui algumas características peculiares: é espécie tributária não periódica, sua cobrança é feita de uma única vez, ou seja, o proprietário do imóvel somente poderá ser tributado uma vez em relação àquela obra pública que lhe trouxe valorização imobiliária. Nada impede, no entanto, que possa ser tributado novamente no futuro, desde que outra obra pública traga-lhe uma nova valorização imobiliária. Outra característica é o momento da cobrança, que terá que ser feita depois da realização da obra e da verificação da valorização econômica do imóvel. Sem falar também no caráter social que a contribuição possui. Mesmo o proprietário do imóvel não concorrendo para a realização da obra, se ocorre a valorização de um imóvel que lhe pertence, em contrapartida ao recebimento deste benefício, o contribuinte é compelido a recolher aos cofres públicos determinada quantia, a título de tributos.

Na Constituição Federal de 1967, o montante arrecadado a título de contribuição de melhoria não poderia ser superior ao valor total da obra pública, fato esse que hoje não preocupa os entes tributantes, uma vez que a atual Carta Constitucional de 1988 não impôs limite ao total da receita arrecadada.

2.4.4 – Empréstimos compulsórios

As últimas espécies tributárias objetos deste estudo, “empréstimos compulsórios” e “contribuições especiais”, por muito tempo tiveram seu reconhecimento como tributo negado pela doutrina. Atualmente, podemos considerar este aspecto superado e pacífico.

O empréstimo compulsório é espécie tributária com característica de restituição, previsto no capítulo referente ao Sistema Tributário Nacional, na atual Constituição Federal, devendo obedecer aos princípios e normas que regem a tributação brasileira. Possui idéia de compulsoriedade, obrigatoriedade, decorrente de lei, obrigação “*ex-lege*”.

Sua base legal está regulamentada no artigo 148, da Constituição Federal de 1988 ¹⁸:

Art. 148 - A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I – para atender as despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no artigo 150, III, “b”.

A atual Constituição discriminou os pressupostos necessários para a instituição dos empréstimos compulsórios. No entanto, as situações de calamidade, guerra externa, investimentos de caráter urgente não constituem hipótese de incidência tributária, apenas autorizam a sua criação ou majoração.

A vigência do empréstimo durará até que se prolonguem as causas de sua instituição, uma vez cessadas, cessa também a cobrança desta modalidade tributária.

A competência para instituí-lo cabe exclusivamente à União, exercida mediante lei complementar, nas seguintes hipóteses:

a) para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência.

¹⁸ Brasil. Constituição (1998). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988

Para esta categoria de empréstimo compulsório, o legislador constitucional autoriza a sua decretação sem observância ao princípio da anterioridade, em virtude das razões que motivaram a sua decretação ter natureza gravosa.

A expressão calamidade pública não se restringe apenas aos eventos catastróficos da natureza, mas também àqueles de conteúdo sócio-econômico, desde que coloquem em risco o estado de equilíbrio de uma sociedade.

b) o caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no artigo 150, III, "b", da Constituição federal de 1988.

Neste caso, o constituinte brasileiro foi mais cauteloso ao exigir como termo inicial para a sua instituição a subordinação ao princípio da anterioridade legal.

O reconhecimento do empréstimo como espécie tributária tornou-se evidente quando a Constituição exigiu como pressuposto necessário à sua instituição, *artigo 148, II*, a obediência ao princípio da anterioridade, princípio este essencialmente tributário; como também o ajuste ao conceito de tributo estabelecido no artigo 3º, do Código Tributário Nacional.

No que tange a restituição do empréstimo compulsório, cabe lembrar que, uma vez esta obrigação ser exigível em dinheiro, a devolução necessariamente deverá ser paga também em dinheiro, corrigida monetariamente, para que se preserve o poder de compra do valor pago pelo contribuinte. Do contrário, se a lei prever de forma diferente será inconstitucional, por configurar confisco, vedado pelo texto maior no *artigo 150, IV*.

No pagamento do empréstimo compulsório surge o direito de reaver a quantia paga pelo contribuinte, ou de quem tenha legitimidade jurídica para isso. Em contrapartida, a União, como entidade competente para instituir e arrecadar, tem o dever de devolver o valor que obteve nos prazos e modos estipulados na lei criadora da espécie tributária. Não é tolerável a criação de lei posterior com o intuito de turbar este direito.

2.4.5 – Contribuições especiais

Os artigos 149 e 195, da Constituição Federal de 1988¹⁹, disciplinam as contribuições especiais:

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

Parágrafo único – Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição cobrada de seus servidores para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social.

Para Sacha Calmon Navarro Coelho²⁰:

No Direito da Constituição de 1988, as contribuições especiais são três, para financiar os deveres do Estado em três áreas: a da seguridade social (previdência, saúde e assistência social), a da intervenção no domínio econômico e social (portos, café, cinema, cultura, etc.) e a da manutenção das entidades representativas das categorias econômicas e de seus órgãos de classe (contribuições corporativas: sindicatos, OAB, etc.)

Desta forma, podemos classificá-las e defini-las em:

¹⁹ Brasil. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988

²⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6 ed. Rio de Janeiro. Editora Forense.2001. pág.403.

a) *contribuições sociais*: seus fatos geradores constituem lucro, faturamento, pagamento de salários e receita de jogos. Inexiste atuação estatal, os fatos partem do contribuinte.

b) *contribuições de intervenção*: não são fatos do Estado, inexistem em relação ao contribuinte uma atuação estatal específica voltada a ele.

a) *contribuições corporativas*: (sindicatos e associativas) , o pagamento é feito por um *quantum* fixo, o Estado empresta a estes órgãos o seu poder de tributar em favor da manutenção dos mesmos.

Com a análise do artigo em tela, podemos concluir que o legislador exigiu como pressuposto para instituição dessas contribuições a obediência aos princípios constitucionais tributários, tais como o da legalidade, irretroatividade, anterioridade. Para esse último adotou um novo prazo de 90 (noventa dias).

Não se pode negar que esta espécie tem natureza tributária, embora qualificada pela finalidade que se propõe alcançar, pois reveste-se pela natureza jurídica de impostos ou de taxas, com exceção à contribuição de melhoria, pois neste caso a hipótese de incidência tributária, “valorização imobiliária” não se amolda a finalidade prevista pelas contribuições especiais.

Entretanto, a atual Carta Magna mencionou apenas as finalidades no campo das contribuições. Caberá, portanto, ao legislador ordinário, instituir impostos ou taxas, desde que respeite os princípios fundamentais tributários , os direitos dos contribuintes e que não invada a esfera de competência dos demais entes tributantes.

Nas contribuições especiais, mesmo obtendo a roupagem de impostos, não se aplica a regra do artigo 167,IV, da atual Carta Magna, que trata da vinculação da receita de impostos e o repasse a órgãos, fundos, etc., pois a destinação do produto da arrecadação é parte integrante do seu regime. Essa vinculação torna-se importante na medida em que se quer saber a natureza jurídica dessa espécie.

3 - A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

3.1 – A Constituição Federal de 1988

O estudo, de forma sintética, do sistema constitucional tributário das constituições anteriores se verifica na necessidade de conhecê-las, para entender melhor o atual contexto constitucional tributário .

Nossa primeira Constituição, de 1824, do Império, em matéria tributária possuía apenas dois princípios: o da Legalidade e o da Igualdade.

Já na Constituição de 1891, com a separação dos poderes e a criação do sistema Federal de Estado, os princípios anteriormente adotados permanecem , dando espaço também a outros que surgiram com o intuito de assegurar a autonomia dos estados – federativos e outros que evitavam conflitos entre o legislativo dos estados e da União .

Na Constituição de 1926 sobreveio uma Emenda Constitucional, que deu garantia e autonomia tributária aos Municípios .

Em 1934, a Assembléia Nacional Constituinte reorganiza o país inteiro, mantém o que estava no texto de 1926 e acrescenta uma série de regras para dar respostas aos problemas existentes.

Em 1946, “Constituição Democrática”, o legislador cria novos princípios tributários, no entanto, reproduz essencialmente o texto de 1934. A visão legislativa constitucional começa a se preocupar com a questão social –

democrática, levando-a a introduzir regras e princípios na legislação, tendo por objetivo finalidades não tributárias.

No ano de 1967 o país vive um clima totalitário, é aprovada uma nova Carta Constitucional não advinda de um poder constituinte; o legislador resgatou algumas normas da esfera tributária da carta de 1946.

Em 1969 sobrevém a Emenda Constitucional de n. 01, diploma constitucional que regeu as relações jurídicas até 1988, no qual o legislador manteve o que estava prescrito no texto de 1967. Na seara tributária, esta emenda sofreu inúmeras modificações com a introdução de novos princípios e normas.

Surge então a atual Constituição de 1988 e mais uma vez o legislador mantém o texto de 1969, porém acrescentando novos princípios e regras em matéria tributária. De forma extensa e minuciosa, disciplinou a repartição das competências tributárias entre os entes políticos, os princípios tributários, das limitações do poder de tributar, da partilha direta e indireta do produto da arrecadação dos tributos.

Geraldo Ataliba²¹ comenta a evolução do sistema constitucional tributário:

Com a análise da evolução do Sistema Constitucional Tributário, nota-se que independente de quem seja o constituinte, autoritário ou democrático, as normas são criadas para solucionar problemas pré existentes, não as suprimindo em nada, mas pelo contrário, sempre acrescentando mais conteúdo normativo às normas existentes.

²¹ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário: evolução e características atuais*. In: LACOMBE, Américo Lourenço Masset, ATALIBA, Geraldo (coord.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Tribunal Regional Federal da 3a. Região, Escola de Magistrados, 1995, v.1, pág.43-76.

3.2 – O Código Tributário Nacional

Há mais de 40 anos ocorria no Brasil a primeira tentativa de sistematização legal das normas tributárias. O chamado Projeto de 1954 apresentado ao congresso na época não obteve êxito, porém, mais tarde em 1966, com reformulações e ajustes, se tornaria o atual Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66).

Comparando com outros países, a doutrina tributária brasileira surgiu tarde. Já na época havia a necessidade de uma doutrina sistematizada e uma ordem legislativa competente. Em consequência da escassez doutrinária, um dos recursos eram as pesquisas em doutrinas estrangeiras, como a italiana e a argentina, que influenciaram na formulação de conceitos e regras gerais em matéria tributária.

A preocupação de codificar o Direito Financeiro surge na década de 40, pouco tempo depois, o Direito Tributário torna-se disciplina independente, pelo menos do ponto de vista didático.

Diante de uma nova realidade, tanto jurídica quanto social e econômica, o atual Código Tributário Nacional carece de mudanças, mesmo porque sua estrutura básica fundamenta-se em doutrinas estrangeiras, diferentes de nosso mundo jurídico. Apesar das críticas, o Código Tributário Nacional é um grande avanço jurídico em termos de normas sistematizadas. Esteve em tramitação no Senado Federal, de autoria do então Senador Fernando Henrique Cardoso, o Projeto de Lei Complementar n. 173/89, que objetivava instituir um Novo Código Tributário Nacional .

O CTN surgiu no contexto jurídico como lei ordinária. Vigorava então a Constituição de 1946, que não previa a figura da lei complementar. Em razão de

dispor de matéria que hoje cabe a lei complementar regulamentar, considera-se então lei complementar “*ratione materiae*”, passível somente de ser alterada por outra norma complementar.

O presente código está dividido em dois grandes livros: o primeiro que trata do Sistema Tributário Nacional, e o segundo referente a Normas Gerais de Direito Tributário. Desta forma, as matérias constantes no código já estão fielmente determinadas pelas normas constitucionais, de forma expressa e implícita. Cabe ao legislador complementar a incumbência de regulá-las, ou seja, dar-lhes condições de plena eficácia, facilitar a sua execução.

3.3 – O Sistema Constitucional Tributário no Direito Comparado

O estudo do direito comparado permite conhecer melhor o direito pátrio. Tal premissa, ou seja, a comparação, faz-se necessária para uma melhor compreensão do objeto de estudo deste trabalho. No entanto, a comparação se restringirá à legislação daqueles países cuja cultura jurídica influi, de maneira direta ou indireta o pensamento jurídico de nossos legisladores e doutrinadores:

Constituição alemã : no seu texto constitucional destaca-se em matéria tributária o princípio da igualdade, o princípio da legalidade e o princípio de que a tributação do comércio exterior pertence somente à União.

Constituição italiana : adota o princípio da legalidade, e o princípio da distribuição dos encargos públicos.

Constituição norte americana : a exclusividade da tributação do comércio exterior pertence à União; ampla liberdade do congresso para edição de normas em matéria tributária.

Constituição espanhola : recepciona o princípio da legalidade, igualdade, irretroatividade e alguns outros princípios e regras que norteiam a autonomia tributária das províncias e evitam conflitos entre o Estado espanhol e suas províncias.

Constituição francesa : princípio da igualdade e da legalidade, formulados da mesma forma como foram na primeira constituição da Revolução Francesa.

Com esta comparação, pode-se concluir que o sistema constitucional tributário brasileiro possui uma complexidade jurídica muito mais ampla e abrangente do que a dos países anteriormente citados. Um dos fatores que desencadeia essa discrepância se deve ao aspecto cultural, econômico, social e político diverso do contexto nacional.

No Brasil, a Constituição Federal, no âmbito da tributação, traça o caminho que o legislador ordinário deve seguir. A Lei das Leis estabelece quais fatos constituem a hipótese de incidência do tributo, o momento de sua exigência, enfim, deixa apenas para o legislador ordinário a tarefa de regulamentar.

O legislador ordinário brasileiro não possui a mesma liberdade que têm os legisladores de outros países. Nos Estados Unidos, a título exemplificativo, excetuadas aquelas limitações impostas pela Lei Maior, tem o legislador ordinário ampla liberdade para tributar. Há casos, inclusive, de superposição tributária.

Desta forma, podemos concluir ser o sistema constitucional tributário rígido por ser a Constituição Federal também rígida.

4 – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

4.1 – Conceito e função dos princípios

O Direito é um sistema e, como tal, não possui normas isoladas. Nenhum jurista consegue trabalhar com preceitos isolados, restringidos em si mesmos; qualquer norma jurídica faz parte de um todo maior, um sistema harmônico. Essa harmonia das partes que compõem o sistema se deve aos princípios, verdadeiras vigas mestres, alicerces.

O objetivo do estudo dos princípios se esbarra na necessidade de conhecer o conteúdo, a definição, do atual sistema constitucional tributário brasileiro.

A lição de Celso Antônio Bandeira de Melo ²², esclarece o conceito de princípio jurídico:

Princípio (...) é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-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. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.

Geraldo Ataliba²³, também expõe sobre princípios constitucionais:

²² MELO, Celso Antônio Bandeira de Melo. *Curso de Direito Administrativo*. 8 ed. São Paulo. Malheiros Editores. 1996. Pág. 545. apud CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 14 ed. São Paulo. Malheiros Editores. 2000. Pág. 32.

²³ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais. 1985. Págs. 6-7. Apud CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 14.ed. São Paulo. Malheiros Editores. 2000. Pág. 37.

(...) princípios são linhas mestres, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo (poderes constituídos). Eles expressam a substância última do querer popular, seus objetivos e desígnios, as linhas mestres da legislação, da administração e da jurisdição. Por estas não podem ser contrariadas; têm que ser prestigiados até as últimas conseqüências.

Na seara tributária, seus princípios jurídicos estão contidos no texto constitucional, uma vez que todas as diretrizes normativas dessa matéria, o legislador constitucional cuidou de regulá-las. Consequentemente, toda a dinâmica jurídica infraconstitucional, seja por meio de leis ordinárias, decretos, regulamentos, submetem-se à ordem constitucional, sob pena de inconstitucionalidade.

Cabe ao jurista, portanto, na aplicação de qualquer ordem normativa, a análise de sua constitucionalidade ou inconstitucionalidade. Os princípios jurídicos tributários são instrumentos, caminhos a serem seguidos pelo aplicador, a fim de determinar os passos, a sintonia, entre esses e aqueles.

Uma outra função dos princípios é servir como instrumento interpretativo. Diante dos equivocados termos legais e explicações incertas, exteriorizam a vontade do Estado contida na norma jurídica. Sendo assim, as normas constitucionais e infraconstitucionais, havendo pluralidade de seu sentido e alcance, devem ser interpretadas à luz dos princípios constitucionais, verdadeiros pilares jurídicos.

A doutrina reconhece a importância, significado e alcance dos princípios, até mesmo no que concerne o descumprimento destes e suas possíveis conseqüências, como bem salienta José Souto Maior Borges²⁴ :

²⁴ BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo. Revista dos Tribunais/EDUC. 1975, pp. 13/14 apud MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 4 ed. São Paulo. Dialética. 2001. pág. 14.

(...) a violação de um princípio constitucional importa em ruptura da própria Constituição, representando por isso mesmo uma inconstitucionalidade de conseqüências muito mais graves do que a violação de uma simples norma, mesmo constitucional .

Paulo Bonavides²⁵, destaca também o grau de importância dos princípios:

Postos no mais alto da escala normativa, eles mesmos, sendo normas, se tornam, doravante , as normas supremas do ordenamento. Servindo de pautas ou critérios por excelência, para a avaliação de todos os conteúdos normativos, os princípios, desde sua constitucionalização, que é ao mesmo passo positivação no mais alto grau , recebem como instância valorativa máxima categoria constitucional , rodeado do prestígio e da hegemonia que se confere às normas inseridas na Lei das Leis. Com esta relevância adicional, os princípios se convertem igualmente em “*norma normarum*”, ou seja, norma das normas.

4.2 – Princípio da legalidade

Sua origem histórica situa-se em meados de 1215, na Carta Magna outorgada por João Sem Terra, imposição da classe baronesa.

Essa obrigatoriedade de imposição tributária, feita somente mediante lei, advém de árduas lutas contra o absolutismo monárquico, no qual o interesse público nunca estava presente, serviam essas imposições para custear luxos, ostentações , guerras e interesses eminentemente de caráter pessoal.

Surge, então, a necessidade de que os tributos fossem instituídos e majorados por meio de lei, emanados de um órgão legislativo competente, que representasse os verdadeiros ideais de um povo.

²⁵ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 10.ed. São Paulo. Malheiros Editores. 2000. Pág. 261.

O princípio da legalidade é instrumento garantidor da segurança jurídica. Torna a relação estado e contribuinte, uma relação jurídica, fundamentada em lei, e não uma relação de poder. Dentro do atual cenário jurídico brasileiro é inconcebível a idéia de relação de poder.

Hugo de Brito Machado ²⁶, enfatiza com clareza esta questão:

A relação simplesmente de poder nasce, desenvolve-se e se extingue sem qualquer ligação com normas, enquanto a relação jurídica nasce, desenvolve-se e se extingue nos termos das previsões legislativas. Quem atua numa relação simplesmente de poder não se submete a nenhuma norma. Submete-se somente às limitações não normativas, tais como as de ordem física, psicológica, moral, religiosa, mas não se submete a nenhum limite decorrente de norma jurídica. Quem atua numa relação jurídica, diversamente, está submetido à normas. Submete-se a todas as limitações normativas.

A fundamentação legal deste princípio, está descrita nos artigos 5º, II e 150, III, “a”, da Carta Constitucional de 1988 ²⁷ :

Art. 5º (...)

(...)

II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III – cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo. Dialética. 2001 .pág. 18.

²⁷ Brasil. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988

A Constituição Federal de 1988, adotou o princípio da tipicidade cerrada, ou seja, somente por meio de lei poderá o ente tributante criar ou majorar tributos. Esta previsão legal abrange não somente o tributo em si, mas os seus demais elementos, como sujeição, base de cálculo, alíquotas, dentre outros.

A palavra lei, no sentido “*stricto sensu*”, quis o legislador referir-se à lei ordinária. Aquela proferida por entidade titular da competência tributária respectiva, ou seja, os tributos federais somente a União possui competência legislativa para criá-los, extinguí-los e majorá-los; assim também nos tributos estaduais, somente o Estado; os municipais, o Município.

Na obrigação principal, *obrigação de pagar o tributo*, o termo lei é empregado em sentido restrito. Já nas obrigações acessórias, ou seja, qualquer *outra obrigatoriedade que não seja pagar o tributo*, poderá ser instituída por lei em sentido “*latu*”, que consiste em portarias, regulamentos, decretos.

A matéria está disciplinada pelos artigos 97 e 115 do Código Tributário Nacional²⁸, respectivamente:

Art. 97 – Somente a lei pode estabelecer:

I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65.

III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;

IV – a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades;

§1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso;

²⁸ Brasil. *Código Tributário Nacional*. 31 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

§2º Não constitui majoração de tributo para fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo”.

Art. 115 – “Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”

Neste sentido, cabe ilustrar o entendimento de Hugo Brito Machado ²⁹:

(...) vale dizer que a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, a descrição da situação cuja ocorrência faz nascer essa obrigação, é matéria compreendida na ressalva legal. Só a lei é o instrumento próprio para descrever, para definir, a situação cuja ocorrência gera a obrigação tributária principal. Veja-se, a propósito, o que expressa o art. 97, inciso III, do CTN, tendo presente que a palavra lei é por este utilizada em sentido restrito.

O fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que , na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal (CTN art. 115). Nos termos do Código Tributário Nacional esse fato gerador pode ser definido pela legislação, e não apenas pela lei.

4.3 - Princípio da anterioridade da lei tributária

A fundamentação legal deste princípio está disposta no Art. 150, III, “b”, da Constituição Federal de 1988 ³⁰ :

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III – cobrar tributos :

(...)

a) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou .

²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 12.ed. São Paulo. Malheiros. 1997. Págs. 91-92.

³⁰ Brasil. Constituição (1998). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988

O princípio da anterioridade, próprio da seara tributária, conhecido também como princípio da não surpresa, vem fortalecer o supra-princípio da segurança jurídica. Veda a cobrança de tributos, no mesmo exercício financeiro em que fora publicada a lei que o instituiu ou majorou.

Iso Chaitz Scherkerkewitz³¹, conceitua o princípio em tela:

Um tributo não pode ser cobrado no mesmo exercício em que foi instituído. Não basta que o fato imponible seja posterior à lei que instituiu ou modificou o tributo. O tributo só pode ser cobrado, mesmo que o fato imponible ocorra depois de sua instituição, no exercício financeiro seguinte ao de sua criação ou modificação.

O presente princípio e o princípio da anualidade, por muito tempo, foram objetos de grande confusão por parte da doutrina e jurisprudência. Pelo princípio da anualidade, nenhuma espécie tributária pode ser cobrada, sem que haja previsão no orçamento anual, dependente de autorização do Poder Legislativo.

A aplicabilidade do princípio da anualidade foi abolida de nosso ordenamento jurídico pela Súmula 66 do STF, que assim menciona: *“é legítima a cobrança do tributo que houver sido aumentado após o orçamento, mas antes do início do respectivo exercício financeiro”*.

A Carta Constitucional de 1988³², prevê algumas exceções, quanto à aplicabilidade do princípio da anterioridade, vejamos:

Art. 153 - Compete à União instituir impostos sobre:

I – importação de produtos estrangeiros;

II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

³¹ SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. *Sistema Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro. Forense.1996. pág.51.

³² Brasil. Constituição(1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.

(...)

IV – produtos industrializados;

V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

(...)

§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV, e V.

Esses impostos assumem o papel de reguladores da economia, possuem características extrafiscais. A majoração de suas alíquotas poderá ser feita mediante decreto do executivo.

No tocante ao IPI, há crítica doutrinária no sentido de que esta exceção deixa o contribuinte em situação de insegurança, não tendo condições de planejar suas próprias atividades, como bem salienta Hugo de Brito Machado³³ :

No que se refere aos impostos de importação, de exportação e sobre operações financeiras, justifica-se o tratamento excepcional, posto que o poder Executivo realmente deve estar dotado de condições para utilizar tais impostos como instrumento extrafiscal. O mesmo, porém, não acontece relativamente ao imposto sobre produtos industrializados. Em se tratando de tributos que incidem sobre operações internas, o poder executivo deve ter condições de planejar suas atividades, e permitir que a iniciativa privada também planeje as suas, de modo a evitar surpresas.

Art. 148 - A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I – para atender as despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

Constitui uma das modalidades de empréstimos compulsórios. Nesta ocasião, quis o legislador retirar a matéria da apreciação do princípio da anterioridade, em razão das circunstâncias que autorizam a sua instituição.

³³ Machado, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 4ª. ed. São Paulo. Dialética. 2001. pág. 95.

Art. 195 – A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais.

(...)

§ 6º - as contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no Art. 150, III, “b”.

Para as contribuições sociais, não se aplica a regra geral do princípio da anterioridade, possui essa uma modalidade especial de anterioridade com prazo de 90 (noventa) dias.

Essas exceções constituem os meios de que dispõe o poder público, para regular a sociedade, intervindo na economia, em nome do bem comum e da conveniência social. São situações que justificam a utilização do tributo para cobrir providências imediatas, que não possam esperar para o ano seguinte, e a necessidade urgente de atendimento de gastos imprevistos.

Cabe ressaltar a aplicação do princípio da anterioridade ao Imposto de Renda. Por se tratar de espécie tributária em que é cobrado em um exercício financeiro, com base em fatos ocorridos no exercício anterior. O entendimento pacífico é no sentido de que a lei que institui ou aumenta este tributo tem que ser criada e publicada no exercício anterior à ocorrência dos fatos geradores.

Luciano Amaro ³⁴, precursor desta tese, esclarece-nos:

(...) no caso de tributos cujo fato gerador seja integrado por uma série de fatos postos ao longo de certo período de tempo (como ocorre com o imposto de renda), o respeito ao princípio da irretroatividade exige lei anterior ao início do período de ocorrência dos fatos singulares que, no seu conjunto, formarão o fato gerador do tributo.

(...) cuidando do princípio da anterioridade, que, com poucas exceções, pede lei de exercício anterior para gravar fatos ocorridos em dado exercício. Portanto, no caso de fato gerador cuja realização se

³⁴ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 7º ed. São Paulo. Saraiva. 2001. pág. 125-126.

ponha ao longo de um período de tempo, o princípio da anterioridade reclama lei anterior ao exercício financeiro em que tenha início esse período.

4.4 – Princípio da isonomia

Este princípio está disciplinado na Constituição Federal de 1988³⁵, nos seguintes artigos :

Art. 5º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e a propriedade, nos termos seguintes :

I – homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição;

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Princípio da isonomia, ou princípio da igualdade, é norma geral aplicável a todos os ramos do direito. Na esfera tributária consiste em tratar igualmente os contribuintes que estejam na mesma situação.

Victor Uckmar³⁶, em relação ao princípio da isonomia salienta que :

(...) igualdade perante os ônus públicos significa justiça tributária, no sentido pré-jurídico e moral ao qual fazem freqüente menção não só os juristas mas também os economistas, e isto como exigência de que as diversas classes de cidadão, especialmente as diversas categorias de

³⁵ Brasil. Constituição(1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.

³⁶ UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns do Direito Constitucional Tributário*, trad. de Marco Aurélio Greco. São Paulo. Ed. Revista dos Tribunais.1976 apud SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. *Sistema Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro. Forense. 1996. pág. 38.

produtores, concorram às cargas comuns, impostas para o exercício das atividades públicas, na medida que resulta da aplicação de alguns critérios gerais, como o da potencialidade econômica efetiva dos contribuintes, ou da intensividade da sua participação na função dos serviços públicos. Esta exigência se põe, acima de tudo, ao legislador, ao qual, nos ordenamentos por ele elaborados, deve pôr como fim, precisamente, a distribuição equânime dos ônus tributários.

(...) Ninguém se ilude quanto a ser possível obter igualdade em sentido absoluto, nas cargas tributárias, e isto não pela impossibilidade de mensuração dos serviços, mas pelas dificuldades técnicas de obter tal igualdade. É necessário contentar-se com uma igualdade relativa, de modo que os indivíduos que se encontram nas mesmas condições sejam submetidos a um mesmo tratamento fiscal, porque é utópico ter esperança numa repartição absolutamente justa dos impostos entre indivíduos que não se encontram em idênticas situações.

O princípio da isonomia, está estreitamente ligado ao conceito de justo, fica a depender da definição dos critérios de justiça. Já o princípio da capacidade contributiva, restrito à seara tributária, nada mais é do que uma forma de manifestação daquele. Nesse, o critério de justiça é delimitado, definido, proporcional à capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.

A isonomia em matéria tributária nem sempre foi respeitada. De meados de 1983 até a promulgação da Carta Constitucional de 1988, algumas categorias profissionais como magistrados, militares e parlamentares, não pagavam Imposto de Renda sobre parcelas de seus vencimentos. Com o advento da atual Lei maior passaram esses a suportar a tributação do Imposto de Renda sobre a totalidade de seus vencimentos.

4.5 – Princípio da irretroatividade da lei

Sua fundamentação legal está disciplinada na Constituição Federal de 1988³⁷ :

³⁷ Brasil. Constituição (1998). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988

Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III – cobrar tributos :

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

É princípio fundamental do direito intertemporal, aplicável a todos os ramos do direito. Pelo princípio da irretroatividade, a lei não incidirá sobre fatos geradores ocorridos antes do início da sua vigência; a lei não poderá retroagir para alcançar fatos geradores já consumados. Este princípio reforça o princípio da segurança jurídica que norteia as relações entre fisco e contribuinte.

Na verdade, este princípio já está contido no Art. 5º, XXXVI, da atual Carta Magna, que menciona a lei não poder prejudicar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Juridicamente não seria necessário a repetição do princípio, porém, quis o legislador fortalecê-lo, impossibilitando, com isso, seu possível desrespeito.

A regra geral em matéria tributária é a irretroatividade, a lei só poderá alcançar fatos geradores futuros. Essa irretroatividade não se aplica somente as leis, mas também às decisões administrativas e judiciais, aplicativas da lei.

A questão é esclarecida com a lição da Profª. Misabel Derzi³⁸, que leciona:

(...) ao assegurar a Constituição brasileira que a lei não retroagirá, respeitando-se a coisa julgada, a expressão lei, utilizada no Art. 5, XXXVI, tem alcance muito mais amplo para significar a inteligência da lei em determinado momento, ou seja, certa leitura da lei, abrangendo assim, os atos que a ela se conformam, emanados do Poder Judiciário e do executivo. A lei posta pelo Poder Legislativo pode comportar mais de uma interpretação, de modo que a lei que vige, em determinado momento, é a lei segundo uma de suas interpretações possíveis. À certa

³⁸ DERZI, Misabel apud COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 6ª ed. Rio de Janeiro. Forense. 2001. pág. 239

altura sem nenhuma mudança literal da fórmula legislativa, que conserva os mesmos dizeres, altera-se a interpretação que da mesma lei fazem os tribunais, os quais passam a decidir conforme outra interpretação. Surge, assim, sem lei nova como ato emanado do Poder Legislativo, espécie de nova proclamada pelo Judiciário. A irretroatividade da lei alcança, portanto, a irretroatividade da inteligência da lei aplicada a certo caso concreto, que se cristalizou por meio da coisa julgada. A limitação imposta às leis novas quanto à irretroatividade abrange também os atos judiciais, uma vez que uma decisão judicial é sempre tomada segundo certa leitura ou interpretação da lei. Interpretação nova, ainda que mais razoável, não pode atingir uma sentença já transitada em julgado. Não podem retroagir as decisões, ainda que a título de uniformização jurisprudencial. O instituto da coisa julgada é necessária garantia de segurança e estabilidade das relações jurídicas como ainda de praticidade, pois tornar-se-ia inviável a aplicação do direito se, a cada evolução e mutação jurisprudencial, devessem ser rescindidas as decisões anteriores, para que se proferissem novas decisões, com base na nova lei, simples nova inteligência da lei.

4.6 – Princípio da uniformidade da tributação

Está previsto na Constituição Federal de 1988³⁹, no seguinte artigo:

Art. 151 – É vedado à União :

I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais, destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País.

Trata-se de um princípio que visa assegurar a uniformidade da aplicação da lei tributária em todo o território nacional. Entretanto, a atual carta Constitucional, possibilita a instituição de incentivos fiscais, com o fim de promover o desenvolvimento econômico e social de determinadas regiões do país.

³⁹ Brasil. Constituição (1998). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988

4.7 – Princípio da capacidade contributiva

Está disciplinado no Art. 145, §1º, da Constituição Federal de 1988 ⁴⁰, que assim prescreve :

Art. 145 - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§1º - 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.

A capacidade contributiva consiste na capacidade para ser contribuinte de determinado tributo, em razão do sujeito passivo estar na posse dos requisitos econômicos e jurídicos previstos em lei.

Na lição de Dino Jarach ⁴¹, capacidade contributiva constitui:

A potencialidade de contribuir com os gastos públicos que o legislador atribui ao sujeito passivo particular. Significa ao mesmo tempo existência de uma riqueza em posse de uma pessoa ou em movimento entre duas pessoas e graduação de obrigação tributária segundo a magnitude da capacidade contributiva que o legislador lhe atribui.

⁴⁰ Brasil. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.

⁴¹ JARACH, Dino. *O fato impositivo: teoria geral do direito tributário substantivo*, trad. De Dejalma Campos. São Paulo. Ed. Revista dos Tribunais. 1989. pág. 97, apud SHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. *Sistema Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro. Forense. 1996. pág. 40

4.8 – Princípio da proibição do confisco

Estabelece o Art. 150, IV, Constituição Federal de 1988 ⁴² :

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV – utilizar tributo com efeito de confisco.

O judiciário é quem tem competência para dizer se um tributo tem natureza confiscatória ou não, sempre que o contribuinte estiver diante de um tributo com esta natureza.

Constitui confisco, a título exemplificativo, as multas infracionais abusivas, carga tributária excessiva, etc. Cabe ressaltar, que os impostos que possuem alíquotas no patamar de 100% (cem por cento) do valor do produto , como no caso das bebidas alcoólicas e dos cigarros, a intenção do legislador é utilizar o tributo para fins de política social, tentando, com isso, afastar a sociedade de atos considerados nocivos.

Como se sabe, o princípio da vedação ao confisco está intimamente ligado ao princípio que assegura o direito de propriedade previsto na Constituição de 1988, em seu artigo 5º, XXII e XXIV, “*é assegurado o direito de propriedade , salvo o caso de desapropriação por necessidade ou utilidade pública ou interesse social, mediante prévia e justa indenização em dinheiro*”. Em consequência, a tributação não pode ser excessiva ao ponto de destruir a propriedade dos contribuintes.

⁴² Brasil. Constituição (1998). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988

Antônio Roque Sampaio Dória ⁴³, nos esclarece a questão:

O direito de propriedade se concilia pois, e se subordina ao poder de tributar, sendo mesmo esta condição daquela porquanto na ausência do Estado, a propriedade poderia assumir formas, as mais rudimentares, se tanto. Mas, as restrições à plenitude dos direitos patrimoniais, sujeitos ao atendimento das necessidades fiscais, não podem ser distendidas ao ponto de importar na integral absorção da propriedade, rompendo-se o já de si precário equilíbrio entre os benefícios genéricos, propiciados pelo Estado, e os tributos que, em contrapartida demandaram dos cidadãos...O poder tributário, legítimo, se desnatura em confisco, vedado, quando o imposto absorva substancial parcela da propriedade ou a totalidade da renda do indivíduo ou da empresa.

4.9 – Princípio da liberdade de tráfego

Previsão legal no Artigo 150, V, da atual Carta Constitucional⁴⁴ :

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios :

(...)

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

No que tange à esse princípio, salienta Hugo de Brito Machado⁴⁵:

O que se proíbe no Art. 150, item V, é a instituição de tributo em cuja hipótese de incidência seja elemento essencial a transposição das fronteiras do Estado, ou do Município. Tal dispositivo constitucional não proíbe a cobrança de impostos em operações de circulação de mercadorias de um para outro Estado, ou de um para outro município, desde que tal cobrança não tenha como pressuposto de fato indispensável a transposição das fronteiras. Em outras palavras, pode ser cobrado imposto em circulação interestadual de mercadorias , desde que também incida tal imposto na circulação interna.

⁴³ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito Constitucional Tributário e “due process of law”*. Rio de Janeiro. Forense. 1986. Pág. 195.apud PACHECO, Angela Maria da Motta. *Sanções tributárias e sanções penais tributárias*. Max Limonad. 1997 pág. 195

⁴⁴ Brasil. Constituição (1988).*Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.

⁴⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 4.ed.São Paulo. Dialética. 2001. pág. 108.

5- A CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

Com a estabilização da economia, a carga tributária cresceu e atualmente mantém-se em torno de 34,3 % do PIB (produto interno bruto). Em consequência houve um acréscimo nos gastos públicos, fundamentalmente em despesas sociais direcionadas à população de baixa renda. Também contribuiu para o aumento dos gastos a criação de novos programas de proteção social, como a LOAS (benefícios para idosos e deficientes), o Bolsa-Escola, e a ampliação dos recursos destinados ao SUS (Sistema Único de Saúde).

O contribuinte brasileiro convive com uma pesada carga tributária, oriunda de uma complexa legislação fiscal . Devido às constantes mudanças na legislação fiscal, o contribuinte quase sempre está desatualizado, o que dificulta algo extremamente necessário em nosso país para garantir a sobrevivência no mercado: um bom planejamento tributário.

Por conta disso, muitas empresas optam pela clandestinidade, o que diminui consideravelmente a arrecadação de tributos. Ainda, além de estimular a clandestinidade, nossa carga tributária é também estímulo à sonegação fiscal.

Outra tese defendida pelos contribuintes é a de que no Brasil tem-se a sensação de se pagar tributos em vão. Na teoria esses teriam uma função social, mas na prática não atendem necessariamente à tais funções. Uma grande parcela dos gastos dos contribuintes serve para cobrir despesas extras que, na verdade, deveriam ser cobertas por tributos, criados especificamente para áreas como saúde, segurança, transporte e educação, por exemplo.

Há países que apresentam uma elevada carga tributária e, mesmo assim, possuem um baixo índice de sonegação, pois os tributos lá instituídos cumprem melhor sua função social.

Atualmente, a carga tributária é um item importantíssimo a ser levado em conta na abertura de um empreendimento. O empresário deve dispor de um planejamento fiscal que aproveite as alternativas legais para que se pague menos impostos, pois assim até será possível concluir ser mais vantajoso pagar a sonegar.

O caos tributário retira a competitividade das empresas, encarecendo os produtos, descapitalizando as empresas, inibindo o investimento e o crescimento do nível de emprego.

O país necessita de uma reforma tributária que elimine o efeito cascata dos impostos, acabe com a guerra fiscal entre os Estados, tribute menos a produção e mais o consumo. No entanto, mais que a reforma, é extremamente necessária uma contribuição por parte do governo no tocante a redução de seus gastos, cortando despesas realmente desnecessárias, pois só assim uma eventual reforma produzirá resultados concretos e satisfatórios.

6 – SEGURANÇA JURÍDICA E TRIBUTAÇÃO

6.1 – Tributação e Direito

Para tornar possível a vida em sociedade, o Direito, por meio das normas jurídicas, serve de instrumento para regular o comportamento das pessoas. Essas normas reguladoras do comportamento dos indivíduos não devem ser consideradas isoladamente, mas de forma conjunta, como um sistema jurídico.

O Direito almeja a justiça, manifestado por normas jurídicas que devem tornar segura a vida das pessoas e das instituições, e das relações entre essas e aquelas.

Essa segurança que o direito proporciona, em matéria tributária constitui-se num supra-princípio, manifestado pela obediência dos demais princípios, como a legalidade, isonomia, capacidade contributiva, entre outros.

O sistema tributário brasileiro, concentra-se no texto da Carta Constitucional de 1988. Nela o legislador traçou a competência de cada ente tributante, por outro lado, também tratou de regulamentar o limite de atuação desses entes políticos, para resguardar os direitos dos contribuintes contra possíveis arbitrariedades.

Neste sentido, o constituinte delimitou a ação do sujeito ativo, traçou seu caminho, de maneira que qualquer atuação fora dos ditames constitucionais, será considerada inconstitucional.

Atualmente, a natureza jurídica da relação tributária entre Fisco e Contribuinte é fundada em dever de cidadania, todos devem contribuir para o custeio dos gastos públicos na medida de sua capacidade contributiva. Sendo jurídica esta relação, não há o que se falar na prevalência do poder estatal, posto que o Direito é sistema de limitação de poder. Contribuinte e Fisco, mantêm uma relação de igualdade e não de subordinação, pois ambos têm direitos e deveres recíprocos.

6.2 – O Estado de Direito e os direitos e garantias fundamentais

No Estado de Direito, governantes e governados estão subordinados ao império da lei. As atuações do poder estatal submetem a um regime de direito, pautado por meio de normas.

Esse Estado de Direito outorga aos indivíduos a titularidade de direitos públicos subjetivos, e enumera as garantias para tornar efetivos tais direitos, quer em confronto com o próprio Estado, quer também em confronto com particulares.

Constitui um grande avanço jurídico a conquista e aceitação de direitos públicos subjetivos dos cidadãos oponíveis ao próprio Estado. Pois, em épocas remotas, tinha-se a idéia de que o Estado ocupava posição superior em relação aos indivíduos.

O governante no Estado de Direito é guiado pela ordem jurídica que aponta os meios que, validamente empregados, alcançarão os seus fins. Ao contrário do que ocorre no Estado de Poder, em que o governante parte da premissa de que os fins justificam os meios, age de forma livre em relação aos indivíduos, como melhor lhe convier, sem limites, sem base legal, em nome dos interesses públicos que na verdade confundem-se com os interesses individuais.

A origem dos direitos fundamentais ocorreu na Idade Média, com a concepção dos direitos naturais e a influência da doutrina cristã. Surge um dos primeiros documentos, a Magna Carta de 1215, que declara a existência de direitos individuais oponíveis até contra o próprio monarca. Mas foi no século XVIII, com a chegada do constitucionalismo, que estes direitos fundamentais foram totalmente limitadores do poder estatal.

A Carta Constitucional de 1988, adotou a concepção de Estado de Direito. Nela, os direitos e garantias fundamentais estão disciplinados no Título II, artigos 5º ao 17.

Os direitos fundamentais, previstos constitucionalmente, constituem uma limitação à atuação estatal. Não pode o Estado, por meio de leis, atos administrativos ou decisões judiciais, causar ofensa à esses valores, sob pena de serem declarados inconstitucionais. Uma vez que a atuação estatal está delimitada pelo texto constitucional, tendo com isso que respeitar os direitos públicos subjetivos.

Notadamente, o constituinte não outorgou apenas direitos, mas garantias para que esses sejam respeitados.

Giuseppino Treves⁴⁶, nos esclarece o assunto:

Se falta (aos direitos do homem) o seu reconhecimento (do ordenamento jurídico) ou se este é puramente verbal e não é acompanhado de uma tutela efetiva, não tem atrás de si a força do ordenamento jurídico. Se não há remédio, não há direito.

⁴⁶ TREVES, Giuseppino. *Principii di Diritto Pubblico*, Turim, UTET, 1971, p. 298, apud CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 14.ed. São Paulo. Malheiros. 2000. pág. 277.

6.3 – Controle de constitucionalidade em matéria tributária

Como visto, o sistema tributário brasileiro é de natureza essencialmente constitucional, ou seja, a maioria das regras inerentes ao poder de tributar e suas limitações encontra-se no texto da Carta Magna. É ela que dita as regras e o caminho que o legislador deve seguir ao elaborar as leis, o administrador para executá-las e o judiciário para aplicá-las.

O controle de constitucionalidade pelo judiciário constitui-se de duas formas: o controle por via direta (via de ação) e controle indireto (via de exceção). O controle indireto é exercido por qualquer órgão do Poder judiciário, enquanto o direto é exercido com exclusividade pelo Supremo Tribunal Federal. O presente trabalho se restringirá ao estudo apenas do controle de constitucionalidade efetuado pelo Supremo Tribunal Federal.

O Supremo, titular do controle direto, o desempenha, através da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade. Não são ações que aplicam o rigoroso formalismo processual, posto que esse tribunal desenvolve atividade legislativa e não jurisdicional.

6.3.1- Ação direta de inconstitucionalidade

Está prevista no Art. 102, I, “a”, da Constituição de 1988⁴⁷:

Art. 102 – Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I – processar e julgar, originariamente:

a) ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal;

⁴⁷ Brasil. Constituição (1998). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.

A competência para promovê-la, está disciplinada no Art. 103, da Constituição Federal⁴⁸ :

Art. 103 – Podem promover a ação de inconstitucionalidade :

- I – o Presidente da República;
- II – a mesa do Senado Federal;
- III – a mesa da Câmara dos Deputados;
- IV – a mesa da Assembléia Legislativa;
- V – o Governador de Estado;
- VI – o Procurador Geral da República;
- VII – O Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil;
- VIII – partido político com representação no Congresso Nacional.

A declaração de inconstitucionalidade produz efeitos “erga-omnes”, a todos os indivíduos, favorecendo-os ou prejudicando-os. Seus efeitos alcançam somente os atos futuros, a contar da declaração de inconstitucionalidade; do contrário, estaria pondo em risco a questão da segurança jurídica.

Em matéria tributária, quando a declaração de inconstitucionalidade for através de via direta, a autoridade administrativa que insistir na continuidade da cobrança do tributo, poderá estar praticando o crime de excesso de exação, previsto no Art. 316, § 1º, do Código Penal .

6.3.2 - Ação declaratória de constitucionalidade

Este novo instrumento de controle de constitucionalidade foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro pela Emenda Constitucional n. 3, de 17.3.1993.

⁴⁸ Brasil. Constituição (1998). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.

A legitimidade para a propositura está prevista no Art. 103, §4º, da Constituição Federal ⁴⁹:

Art. 103 (...)

§ 4º - A ação declaratória de constitucionalidade poderá ser proposta pelo Presidente da República, pela mesa do Senado Federal, pela mesa da Câmara dos Deputados ou pelo Procurador Geral da República.

Cabe ao Supremo, através desta medida, decidir sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de lei. A decisão tem efeito vinculante, atingirá todas as questões à ela pertinentes.

6.4 - Ações de iniciativa do contribuinte

6.4.1 - Ação declaratória

Esta modalidade de ação é concernente ao processo de conhecimento. Segue o rito ordinário, admissível a reconvenção, conforme a Súmula 258, do STF.

Seu conteúdo constitui-se na declaração de existência, da inexistência, ou do modo de ser de uma relação jurídica.

A sentença consistirá na afirmação da existência, ou da inexistência da relação jurídica. Ocorrendo a coisa julgada seus efeitos alcançarão as futuras relações jurídicas.

Está disciplinada no Artigo 4º⁵⁰, do Código de Processo Civil:

⁴⁹ Brasil. Constituição (1998). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.

⁵⁰ Brasil. *Código de Processo Civil*. 5 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000.

Art. 4º - O interesse do autor pode limitar-se à declaração :

I – da existência ou da inexistência de relação jurídica;

II – da autenticidade ou falsidade de documento;

Parágrafo único – É admissível a ação declaratória, ainda que tenha ocorrido a violação do direito.

Ulysses Renato Pereira Rodrigues⁵¹, conceitua ação declaratória:

A ação declaratória, admitida no direito processual brasileiro através do Art. 4º do Código de Processo Civil, nada mais é que um meio preventivo de litígios e da própria violação de direitos, e tem por finalidade a obtenção de declaração de certeza (que somente pode ser oferecida por uma sentença judicial).

A jurisprudência também nos esclarece o conceito e o alcance da ação declaratória:

O interesse de agir por meio da ação declaratória envolve a necessidade, concretamente demonstrada, de eliminar ou resolver a incerteza do direito ou relação jurídica. A declaratória, tem por conteúdo, o acertamento pelo juiz de uma relação jurídica. RTJ 83/934.

Importante ressaltar que a ação declaratória poderá ser proposta de forma incidental no curso do processo, desde que uma relação jurídica vier a se tornar litigiosa, e de que cuja existência ou inexistência vier a depender o julgamento da lide.

Está prevista no Art. 5⁵², do Código de Processo Civil:

Art. 5º - se, no curso do processo, se tornar litigiosa a relação jurídica de cuja existência ou inexistência depender o julgamento da lide, qualquer das partes poderá requerer que o juiz a declare por sentença.

⁵¹ RODRIGUES, Ulysses Renato Pereira. *Curso elementar de direito tributário*. Porto Alegre. Sérgio Antônio Fabris Editor. 1995. pág. 101.

⁵² Brasil. *Código de Processo Civil*. 5 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000.

6.4.2 – Ação anulatória

A ação anulatória consiste em anular o procedimento administrativo do lançamento tributário efetuado pelo Fisco. É ação que pertence ao processo de conhecimento e, portanto, segue o rito ordinário. As questões de fato e de direito podem ser amplamente discutidas pelo contribuinte e utilizados todos os meios de prova em direito admitidas.

O pedido poderá consistir na anulação do lançamento tributário, ou da inscrição em dívida ativa, ou ainda a anulação de decisão administrativa que denegou a restituição do indébito.

É importante ressaltar que, com a propositura da ação anulatória pelo contribuinte, não obsta a Fazenda Pública de promover a execução nos casos de débito fiscal, é o que salienta o Artigo 585, §1º, do Código de Processo Civil. No entanto, o depósito integral desse débito, impede a execução fiscal por parte do sujeito ativo. É o que determina o Art. 151, II, do Código Tributário Nacional, combinado com o artigo 38, da Lei 6830/80.

A jurisprudência nos esclarece o assunto em tela :

O depósito prévio não é condição essencial à admissibilidade da ação anulatória de débito fiscal e sim providência que inibe a Fazenda Pública de promover a cobrança do crédito tributário, enquanto não decidida. (TRR 4ª turma, Ag. 55980 – RJ, rel. Min. Armando Rollemberg, DJU 25.4.89, pág. 6056, 2ª col. em.)

6.4.3 – Ação de consignação em pagamento

O Código Tributário Nacional⁵³, no artigo 164, estabelece os casos em que é possível a consignação judicial do crédito tributário:

Art.164 - A importância do crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:

I – de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;

II - de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamentação legal;

III – de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

§ 1º - a consignação só poderá versar sobre o crédito que o consignante se propõe pagar.

§ 2º - julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada e convertida em renda; julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

É procedimento especial, de jurisdição contenciosa, previsto nos Artigos 890 e 900, do Código de processo Civil.

Conforme Ulysses Renato Pereira Rodrigues⁵⁴, a essência da ação de consignação em pagamento consiste em :

Segundo a melhor doutrina, esse pagamento, mediante consignação judicial, encontra justificação no pressuposto de que, se o credor tem o direito de cobrar, o devedor também tem o direito subjetivo e o interesse econômico e moral de pagá-lo, cumprindo a obrigação, não só pelas conseqüências da *mora solvendi* no seu crédito e no seu patrimônio, como também e especialmente pelos extraordinários inconvenientes decorrentes do inadimplemento.

⁵³ Brasil. *Código Tributário Nacional*. 31 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

⁵⁴ RODRIGUES, Ulysses Renato Pereira. *Curso elementar de direito tributário*. Porto Alegre. Sérgio Antônio Fabris Editor. 1995.pág. 117.

No tocante a recusa de recebimento do crédito pela Fazenda Pública, é rara a ocorrência de obstáculos que impeçam o contribuinte de efetuar o pagamento. O que poderá ocorrer é que não estando satisfeita com o *quantum* efetuado, a Fazenda poderá cobrar a diferença que entender devida.

Em relação ao inciso III, do artigo 164, do Código Tributário Nacional, não resta dúvida de que a consignação é instrumento processual hábil de que dispõe contribuinte, quando diante de uma situação em que dois ou mais entes tributantes estejam exigindo tributo sobre o mesmo fato gerador. A título exemplificativo, pode-se citar o imposto territorial, quando a dúvida recair sobre a natureza do imóvel, se urbano ou rural.

6.4.4 – Ação de repetição do indébito

É ação utilizada pelo contribuinte, para haver do Fisco a restituição total ou parcial do tributo pago indevidamente. Visa devolver ao contribuinte o seu estado de riqueza anterior ou capacidade contributiva como verdadeiro ideal de justiça e equidade.

O artigo 165, do Código Tributário Nacional⁵⁵, estabelece os casos de cabimento da repetição de indébito:

Art. 165 – O sujeito passivo tem direito, independente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do Art. 162, nos seguintes casos:

I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II – erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

⁵⁵ Brasil. *Código Tributário Nacional*. 31 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

É ação de procedimento ordinário. A legitimação ativa é daquele que suportou o ônus da cobrança do tributo, e a legitimidade passiva é do sujeito ativo da obrigação tributária.

Todavia, cabe ressaltar a questão da restituição dos tributos indiretos, previsto no Artigo 166, do Código Tributário Nacional⁵⁶, que assim descreve:

Art. 166 – A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

As Súmulas 71 e 546, do STF disciplinam também a matéria:

Súmula 71, STF : *“embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto”*.

Súmula 546, STF : *“cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão que o contribuinte de jure não recuperou do contribuinte de facto o quantum respectivo”*.

O assunto em tela é claro na explicação de Hugo de Brito Machado⁵⁷:

A rigor, aquele dispositivo somente se aplica aos tributos cujo valor o contribuinte pode, por força de autorização legal, cobrar de terceiros. Não em relação a impostos incidentes sobre vendas de mercadorias ou serviços, dos quais o contribuinte é o vendedor, e o comprador não está obrigado a suportar o ônus correspondente.

Não se presta para resolver essa questão a assertiva, tão difundida quanto equivocada, de que o comprador sempre paga o imposto sobre vendas, pois este vem embutido no preço do bem ou do serviço. Na verdade só se pode afirmar que ocorre a cobrança do imposto do consumidor quando o preço seja estabelecido sem o imposto e a lei autoriza a cobrança deste, além do preço, como acontece, por exemplo, nos Estados Unidos, com o *sales taxes*. No

⁵⁶ Brasil. *Código Tributário Nacional*. 31 ed. São Paulo: Saraiva, 2002

⁵⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 12.ed. São Paulo. Malheiros. 1997. pág. 348.

Brasil, se um comerciante anunciar o preço de um produto e depois pretender cobrar o imposto do adquirente, este se pode recusar a pagar o imposto, porque a lei autoriza tal cobrança.

O direito de pleitear a restituição, extingue-se no prazo de cinco anos. Nas hipóteses dos incisos I e II, do art. 165, do Código Tributário Nacional, começam a contar da data da extinção do crédito tributário. Já na hipótese do inciso III, o prazo começa a contar da data em que se tornou definitiva a decisão administrativa, ou passou em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

6.5- Remédios constitucionais

6.5.1 - Mandado de segurança

Está regulado pela Lei 1533/51 e previsto no Art. 5º, LXIX, da Constituição Federal de 1988⁵⁸, que assim dispõe:

Art. 5º (...)

(...)

LXIX – conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por habeas corpus ou habeas data, quando, o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público;

Luiz Alberto David Araújo⁵⁹, conceitua o mandado de segurança:

⁵⁸ Brasil. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.

⁵⁹ ARAUJO, Luiz Alberto David. *Curso de direito constitucional*. 5ª ed. São Paulo. Saraiva. 2001. pág. 147.

O mandado de segurança é, assim, uma ação constitucional de rito abreviado, cujo objetivo é a invalidação de atos de autoridade ou a supressão de efeitos de omissões administrativas capazes de lesar direito líquido e certo.

Pode ser impetrado pelo contribuinte desde que seu direito seja líquido e certo e lesado ou ameaçado por ato de autoridade.

É remédio constitucional que impede o uso arbitrário de quem exerce o poder público. Devido a sua importância, seu julgamento tem prioridade em relação a todos os demais, exceto o *habeas corpus*.

6.5.2 – Mandado de injunção

O mandado de injunção surgiu com o advento da Carta Constitucional de 1988, instituto genuinamente brasileiro, posto não ter no direito comparado nenhum instituto semelhante a esse.

A intenção do legislador ao criá-lo, seria para impedir que omissões do legislativo, no tocante a edição de normas infraconstitucionais, prejudicasse a plena eficácia das normas constitucionais.

Está previsto no Art. 5º, LXXI, da Constituição de 1988⁶⁰, que estatui :

Art. 5º (...)

(...)

LXXI – conceder-se-á mandado de injunção sempre que a falta de norma regulamentadora torna inviável o exercício dos direitos e liberdades constitucionais e das prerrogativas inerentes à nacionalidade, à soberania e à cidadania.

⁶⁰ Brasil. Constituição (1998). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.

É procedimento previsto constitucionalmente, para obtenção de ordem judicial, que assegure, no caso concreto, os direitos e liberdades constitucionais e as prerrogativas inerentes à nacionalidade, à soberania e à cidadania, quando inviável o seu exercício por falta de norma regulamentadora.

Cabe ressaltar que o mandado de injunção pode ser utilizado mesmo na existência de lei infraconstitucional, quando essa for incompleta ou insuficiente para exercer os direitos, liberdades e prerrogativas. E também, nos casos de regulamentação inconstitucional, pois equivale à regulamentação inválida, não regulamentação.

O remédio independe de edição de lei processual específica para a impetração, pois constitui norma constitucional de eficácia plena e aplicabilidade imediata. Atualmente, se aplica o procedimento ordinário, que permite uma apreciação jurisdicional mais ampla. Poderá ser concedido pedido liminar, sempre que a demora processual torne ineficaz a sua concessão definitiva.

A legitimidade ativa para impetrar o mandado de injunção cabe a qualquer pessoa atingida, ou ameaçada de ser atingida, pela falta de norma infraconstitucional, que impeça o pleno exercício dos direitos e liberdades previstos no Art. 5, LXXX, I, da Constituição Federal. São também legitimadas: as entidades associativas, a defensoria pública, o Ministério Público, os sindicatos, e as entidades aptas (nos termos do Art., 5º, LXX, da Constituição de 1988). A legitimidade passiva é o ente político cujo legislativo permaneceu omissor.

A decisão proferida no mandado de injunção gera efeitos “*inter partes*”, declara o direito da parte lesada, determinando que seja garantida a sua imediata fruição. O impetrante, ao interpô-lo, deseja poder exercer seu direito constitucionalmente previsto, independente de regulamentação genérica, “*erga-omnes*”.

6.6 – Sigilo bancário

O sigilo bancário constitui direito fundamental, revela-se na negativa de divulgação de informações, dados e registros pessoais do contribuinte.

O sigilo de dados constitui grande inovação trazida pela Constituição Federal de 1988, que veio integrar o rol dos direitos e garantias fundamentais. Segundo a doutrina, configura o sigilo um dos desdobramentos do direito à intimidade.

Está previsto no Art. 5º, XII, da Constituição Federal de 1988⁶¹:

Art. 5º, (...)

(...)

XII – é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal;

Tércio Sampaio Ferraz Junior⁶², citando Pontes de Miranda, explica o artigo em tela:

A liberdade de “negação” de comunicação de pensamento. O conteúdo, a faculdade específica atribuída ao sujeito é a faculdade de resistir ao devassamento, isto é, manter o sigilo (da informação materializada na correspondência, na telegrafia, na comunicação de dados, na telefonia). A distinção é importante. Sigilo não é bem protegido, não é o objeto do direito fundamental. Diz respeito à faculdade de agir (manter sigilo, resistir ao devassamento) conteúdo estrutural do direito.

⁶¹ Brasil. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.

⁶² FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Sigilo de dados: direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora*. “*Revista dos Tribunais – Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*”, n. 1, pp. 141-54, apud COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 6º ed. Rio de Janeiro. Forense.2001. pág. 762

6.7 – Sigilo fiscal

A lei assegura ao Fisco o direito de penetrar na vida dos particulares, no tocante à situação patrimonial desses. No entanto, esse conhecimento obtido pela Fazenda Pública não pode chegar ao conhecimento público.

A vedação de divulgação das informações obtidas em razão de ofício alcança o Fisco e seus respectivos funcionários.

O sigilo fiscal está previsto no Art. 198, do CTN⁶³ :

Art. 198 – Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

Uma vez violado o sigilo, responde civilmente a Fazenda Pública pelos prejuízos causados a terceiros, cabendo ação de regresso quando o ato for praticado por funcionário público que tenha agido com dolo ou culpa. O funcionário público, além de responder na esfera civil, poderá responder criminalmente pela conduta prevista no Art. 325, do Código Penal (violação de sigilo funcional).

Este dever de sigilo não impede que a Fazenda Pública preste informações à autoridade judicial, quando requisitadas, pois neste caso prevalece o interesse da justiça. E também, a troca de informações entre os entes tributantes, pois o próprio Código tributário autoriza esta permuta.

⁶³ Brasil. *Código Tributário Nacional*. 31 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

Cabe ressaltar que as Comissões Parlamentares de Inquérito possuem poderes de investigação próprios das autoridades judiciais conferidos pela Constituição e podem, também, solicitar informações ao Fisco.

7 – O PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR N. 646/99 (CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE), NO SENADO FEDERAL

O Projeto de Código de Defesa do Contribuinte, de autoria do Senador Jorge Bornhausen, do PFL de Santa Catarina, reveste-se de cidadania; é um marco na modernização fiscal. Inaugura uma nova era nas relações entre fisco e contribuinte, diminuindo o abismo existente entre eles. Se instituída, esta legislação colocará o país no grupo daqueles que possuem um sistema tributário avançado, no que tange à defesa dos direitos fundamentais do contribuinte e a busca da justiça fiscal.

Cabe ressaltar algumas inovações trazidas pelo projeto:

- a) proíbe o fisco de proceder a interdição de estabelecimentos, não poderá proibir o contribuinte de transacionar com repartições públicas; não poderá instituir barreiras fiscais e outros meios coercitivos para a cobrança extrajudicial de tributos (arts. 13 e 14);
- b) veda o fisco de impedir o contribuinte fruir de benefícios e incentivos fiscais ou financeiros, ou ter acesso à linhas de crédito, de participar de licitações, quando estiver pendente processo administrativo ou judicial, na esfera tributária (art. 26);
- c) acaba com a possibilidade do uso de força policial nas diligências ao estabelecimento do contribuinte, salvo se o fisco tiver autorização judicial, fundada no justo receio de resistência (art.37, V);

- d) o direito de defesa ou de recurso, administrativo ou judicial, sem condicionamento a depósito, fiança, caução, aval ou outro ônus qualquer, exceto na execução fiscal, nos termos da lei processual aplicável (art. 18).

Apesar de ser um grande avanço jurídico na seara tributária brasileira, o projeto já é alvo de inúmeras críticas, entre as quais a proibição do fisco em cruzar dados sobre dois tributos, o que impossibilitaria a descoberta de práticas de sonegação fiscal.

8 – CONCLUSÃO

Para atingir seus objetivos, o Estado necessita de recursos, entre os quais destaca-se como uma das fontes, a receita tributária. Desta forma, o Estado invade uma parcela do patrimônio do particular, nos limites estabelecidos em lei, para fazer valer os interesses da uma sociedade.

No Brasil, o sistema tributário é norteado pela Constituição Federal. Nela, o legislador tratou de delimitar a competência dos entes políticos, limitou o poder de tributar desses ao mencionar os princípios constitucionais tributários que regulam as relações entre fisco e contribuinte, como também criou mecanismos de defesa, ou seja, garantias asseguradas ao contribuinte para fazer valer os seus direitos contra a ânsia do Estado no seu poder de arrecadar.

Porém, como já citado neste trabalho, convivemos com uma das mais altas cargas tributárias do mundo, que nos traz conseqüências negativas, tais como: o crescimento do mercado informal, o estímulo à sonegação, a baixa da competitividade das empresas e a redução do nível de emprego que, somados, fazem crescer o desestímulo ao pagamento dos tributos, uma vez que o Estado não está conseguindo trazer para a realidade a essência da tributação, ou seja, a função social e uma justiça fiscal adequada aos moldes de nossa realidade.

Faz-se necessário a realização de uma reforma tributária que melhore a qualidade e a distribuição de sua carga entre os contribuintes. Reduzi-la simplesmente e aumentar os benefícios fiscais sem indicar as possíveis formas de financiamento destes, sem dúvida, seria um contra-senso que colocaria em risco a saúde financeira e econômica do país.

Espera-se então que, com o advento do Código de Defesa do Contribuinte, seja amenizado o abismo existente entre fisco e contribuinte, e a equiparação da

legislação tributária a de países que priorizam a defesa dos direitos dos contribuintes e, enfim a busca plena e eficaz da justiça fiscal.

9. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABAL, Rafael Peixoto. Código de Defesa do Contribuinte. **Jus Navegandi**. Disponível em: < <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=1312>> acesso em: 26 fev. 2002.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

AMED, Fernando José. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Edições SINAESP, 2000. págs. 11-15, 18, 19, 21-29.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 1997. págs. 109-110.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário: evolução e características atuais**. In: LACOMBE, Américo Lourenço Masset; ATALIBA, Geraldo (coord.). **Curso de direito tributário**. São Paulo: Tribunal Regional Federal da 3 ed. Região, Escola de Magistrados, 1995. v. 1. pág. 43-76.

ARAUJO, Luiz Alberto David. **Curso de direito constitucional**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2001. pág. 147.

BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. pág. 716.

BARROS, José Eduardo Monteiro de. Notas sobre a história externa do Código Tributário Nacional. **Revista AFRESP**. São Paulo: ano II, n. 4, págs. 33 a 44, out./dez. 1998.

BRASIL. **Código de Processo Civil**. 5 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000.

BRASIL. **Código tributário nacional**. 31 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado: 1988.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 2000. pág. 349.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 1997. Pág. 22, 29.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. págs.373-378, 239, 762.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na Constituição de 1988**. 3 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. Justiça fiscal. In: Conferência Nacional dos Advogados (16.:1996: Fortaleza). Anais da XVI Conferência Nacional dos Advogados. Brasília: OAB, Conselho Federal, 1996. Págs. 371-379.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 4 ed. São Paulo: Dialética, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

RODRIGUES, Ulysses Renato Pereira. **Curso elementar de direito tributário**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1995. Págs. 101 a 120.

SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. **Sistema constitucional tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

SOUZA, Lázaro Evair de ; BERGAMASCO, Cláudia. O tormento dos impostos. **Pequenas Empresas Grandes Negócios**. Rio de Janeiro, n. 152, p. 16-21, set. 2001.