

O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO – VISÃO AMPLA DAS BALIZAS JURÍDICAS DA TRIBUTAÇÃO.

Cacílio PAULA DA SILVA NETO¹
Letícia FERREIRA GASQUES²

RESUMO: O presente trabalho apresenta uma breve abordagem sobre o sistema constitucional tributário brasileiro em relação aos seus princípios, imunidades e limitações ao poder de tributar do estado. Demonstrando, portanto como os princípios influenciam nas regras tributárias impondo limites ou adequações no exercício da competência tributária atribuída constitucionalmente a cada ente federado, legitimando juridicamente determinada tributação.

ABSTRACT: This paper presents a brief overview about the Brazilian tax constitutional system in relation to its principles, immunities and limitations on the taxing power of the state. Showing therefore the principles influencing the tax rules imposing limits or adjustments in the exercise of taxing powers constitutionally assigned to each federal entity, legally legitimizing certain taxation.

Palavras-chave: Direito Tributário. Constitucional. Tributos. Legalidade. Princípios.

Keywords: Tax Law. Constitucional. Taxes. Legality. Principles.

1. INTRODUÇÃO

O Sistema Constitucional Tributário brasileiro é composto por princípios e imunidades. Ambos os institutos podem ser considerados como limitações ao Poder de Tributar, embora a melhor definição pode ser tida como limitações ou adequações do exercício da competência tributária atribuída constitucionalmente a cada ente federado, legitimando juridicamente determinada tributação.

Demais disso, não somente os princípios ou imunidades podem ser considerados como limites ao poder de tributar, conquanto as próprias regras de distribuição de competência conferem aos entes tributantes o exato limite de sua atuação na instituição dos tributos previstos constitucionalmente.

¹ Discente do 5º ano do curso de Direito das Faculdades Integradas “Antonio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. E-mail: cacilioneto@gmail.com

² Discente do 5º ano do curso de Direito das Faculdades Integradas “Antonio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. E-mail: leticia_gasques@hotmail.com

Neste sentido podemos citar as sábias palavras do eminente jurista Kiyoshi Harada alertando que, “a partilha de competência tributária já é uma limitação ao poder de tributação, na medida em que a outorga de competência privativa a uma entidade política, implica, a vedação do exercício dessa competência por outra entidade política não contemplada”. (p. 358)

Sendo assim, referidos limites de atuação ou exercício da competência tributária para os entes federados devem ser considerados como direitos fundamentais oponíveis ao Estado, visando a proteção à arbitrariedade.

Prossegue o jurista dizendo que, “esses princípios expressos, juntamente como os implícitos, que decorrem dos primeiros, do regime federativo e dos direitos e garantias fundamentais, constituem o escudo de proteção dos contribuintes, atuando como freios que limitam o poder de tributação do Estado. Por isso, esses princípios tributários são conhecidos como limitações constitucionais ao poder de tributar” (p. 358).

Yoshiaki Ishihara também presta suas contribuições sobre o tema ao dizer que, “em face da bilateralidade do Direito, as limitações constitucionais, vistas pelo ângulo estatal, constituem restrições do poder de tributar; entretanto, vistas pelo ângulo dos indivíduos (pessoa física ou jurídica), contribuintes dos tributos, representam instrumentos de proteção e de resistência à pretensão estatal” (p. 58).

Neste cenário de proteção jurídica ao contribuinte, frente ao Poder de Tributação dos entes Federados podemos elencar como um dos mais importantes mecanismos desta realidade, o Princípio da Legalidade.

2. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O princípio da legalidade é multissecular, com previsão inaugural na Carta Magna Inglesa, de 1215, do Rei João Sem Terra. À época, a nobreza e a plebe, reunindo esforços e se insurgindo contra o poder unipessoal de tributar, impuseram ao príncipe João um estatuto, visando inibir a atividade tributária esmagadora do governo. Em outras palavras, objetivavam impor a necessidade de obtenção prévia

de aprovação dos súditos para a cobrança dos tributos, do que irradiou a representação “no taxation without representation”.³

No plano conceitual, o princípio da legalidade tributária se põe como um relevante balizamento ao Estado-administração no mister tributacional.

O Estado de Direito tem-no como inafastável garantia individual a serviço dos cidadãos, implicando uma inexorável convergência e, também, equivalência de ambos: se há Estado de Direito, há, reflexamente, a legalidade no fenômeno da tributação.

O Princípio da Legalidade, portanto, consiste no fenômeno da irradiação de efeitos jurídicos para toda a problemática da incidência tributária para que esta não padeça de vícios que impossibilitem a produção de efeitos jurídico-tributários ou se o fazem questionar a sua validade jurídica. A legalidade, como será demonstrado doravante, está presente e sendo flagrantemente violada em diversos elementos da relação jurídico tributária estudada no presente caso.

Sobre a importância que o Princípio da Legalidade representa para o Direito Tributário temos as palavras do ilustre professor Paulo de Barros Carvalho para quem referido princípio “efunde da influência por todas as províncias do direito positivo brasileiro, não sendo possível pensar no surgimento de direitos subjetivos e de deveres correlatos sem que a lei os estipule. A diretriz da legalidade esta naquela segunda acepção, isto é, a de norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos”. (p. 167).

Prossegue o consagrado autor dizendo que “qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra matriz de incidência, ou aumentar os existentes mediante a expedição de lei”. O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga em seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional”. (p. 174).

Como princípio constitucional que é, corresponde a uma limitação constitucional ao poder de tributar. O poder de tributar, portanto, é limitado, ou seja,

³ “No taxation without representation” – “Não aos impostos sem representação”.

o ente federado não invadirá o patrimônio do particular, estiolando-o com intenção predatória, justamente por dever obediência ao princípio da legalidade.

Hugo de Brito Machado assegura, com propriedade, que, “no Brasil, como, em geral, nos países que consagram a divisão dos Poderes do Estado, o princípio da legalidade constitui o mais importante limite aos governantes na atividade de tributação”.

No plano axiológico, o princípio da legalidade tributária, abrindo-se para a interpretação, apresenta-se carregado de carga valorativa, sendo informado pelos ideais de segurança jurídica e justiça – vetores que não podem ser solapados na seara da tributação.

2.1 Análise das regras específicas sobre o Princípio da Legalidade no Direito Tributário

No plano específico do Direito Tributário, desponta o art. 150, I, CF/88. Observe-o: Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Assim, prevalece o desígnio do legislador constituinte de que nenhum tributo será instituído ou aumentado, a não ser por intermédio da lei.

É fato que o preceptivo em epígrafe é a franca especificação do indigitado art. 5º, II, da CF/88, permitindo-se a adoção do importante aforismo *nullum tributum sine lege*.⁴

2.1.1 Do Consentimento Popular na criação de tributos

Se o tributo é veículo de invasão patrimonial, é prudente que isso ocorra segundo a vontade popular. Quer dizer que toda a tributação deve respeitar o

⁴“*Nullum Tributum Sine Lege*” - “Não há Tributo sem Lei.”

trinômio “tributo- lei -povo” que assegura ao particular um “escudo” protetor contra injunções estatais feitas por instrumento diverso de lei.

É imperioso destacar que a tarefa de “instituir o tributo”, conquanto unilateral na forma, não o é na essência. É que a instituição pressupõe o consentimento popular consoante se asseverou em linhas anteriores –, uma vez que este ato, sendo reflexo, aponta que o destinatário do tributo está disposto a aceitar a invasão patrimonial privada em prol dos interesses coletivos, pagando-se tão somente aquilo que consentir a quem o exigir.

Aliomar Baleeiro ratifica este regra inafastável dizendo que “o tributo é ato de soberania do Estado na medida em que sua cobrança é autorizada pelo povo, através da representação”.

Tributo válido é tributo consentido, ou seja, aquele decorrente da lei produzida pelos representantes do povo (legislador). Somente através da confecção de uma lei pelos representantes do povo, é possível a criação de um tributo.

Ainda a título de enriquecimento Pontes de Miranda já dizia que a legalidade tributária consiste no povo tributando a si mesmo.

A ideia de representação popular na criação de lei para instituição de tributos afasta a ideia do executivo na criação de tributos pela falta da característica de representação ou na criação de tributo por espécie normativa diversa da legal como introdutora de comportamentos em face do contribuinte.

Novamente sobre o tema podemos citar Kiyoshi Harada para que “de há muito este princípio extrapolou o velho princípio donde se originou – *nullum crimen sine lege* – para passar a reger as mais diferentes situações relacionadas com a tributação, objetivando a formulação de uma ordem jurídico tributária cada vez mais justa”. (p. 359).

Alberto Xavier grande tributarista pátrio nos deixou importante lição dizendo que “o princípio da legalidade no Estado de Direito não é já, pois, mera emanção de uma ideia de autotributação, de livre consentimento dos impostos; antes passa a ser encarado por uma nova perspectiva, segundo o qual a lei formal é o único meio possível de expressão da justiça material. Dito em outras palavras: o princípio da legalidade tributária é o instrumento – único válido para o Estado de Direito – de revelação e garantia da justiça tributária”. (p. 11 – Princípio da Legalidade e da tipicidade da tributação RT - 1978).

3. O TRIBUTO E AS LEIS ORDINÁRIAS

Vê-se, dessarte, que a lei consentida é aquela emanada da entidade titular da competência tributária correspondente.

Ainda sobre o ato de instituir o tributo, calha assinalar que é imperioso que na lei tributária se estabeleçam, com clareza cristalina, todos os elementos configuradores da relação obrigacional tributária.

Que tipo de lei o legislador deve utilizar para tratar do fenômeno tributacional?

A lei, como regra, é a ordinária.

Existem tributos, no entanto, que exigem lei complementar por tratarem de situações excepcionais.

3.1 A Legalidade Estrita

Em outras palavras, legalidade estrita nos impõe a ideia de que a lei que institui um tributo deve conter, na esteira do art. 97 do CTN, todos os elementos obrigatórios (base de cálculo, alíquota, sujeito ativo, sujeito passivo, fato gerador e penalidades) do tributo.

Tal composição exaustiva tem sido rotulada pelos teóricos, na forma de variadas denominações, a saber: Estrita Legalidade, Tipicidade Fechada (Regrada ou Cerrada) e Reserva Legal.

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, o princípio da tipicidade, dizendo respeito ao conteúdo da lei, é uma extensão lógica do princípio da legalidade material.

Ives Gandra da Silva Martins assevera que “é fechada a tipicidade de tributo e pena. É absoluta a reserva da lei. Sua veiculação normal deve conter toda a informação necessária para a aplicação da norma”.

Ou, ainda, nos dizeres de Sacha Calmon Navarro Coêlho “a tipicidade tributária é cerrada para evitar que o administrador ou o juiz, mais aquele do que este interfira na sua modelação, pela via interpretativa ou integrativa”.

Pretende-se, sim, que a lei tributária proponha-se a definir in abstracto todos os aspectos relevantes da fisiologia do tributo, para que se possa, in concreto, identificar o quanto se pagará, por que se pagará, a quem se pagará, entre outras respostas às naturais indagações que se formam diante do fenômeno da incidência.

4. A MITIGAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

A bem da verdade, todos os tributos estão sujeitos ao princípio da legalidade, embora, em relação a alguns, o princípio se mostre mitigado, com relação às alíquotas (e não com relação à base de cálculo!). Significa dizer que, em certas circunstâncias e dentro dos limites legais, não se submetem “completamente” ao princípio da legalidade tributária.

Esses tributos podem ter a modificação (aumento ou diminuição) de suas alíquotas por meio de decreto do Poder Executivo. Esta modificação é cercada pela legalidade, ou seja, a atividade do executivo é legalmente cercada.

Estes impostos possuem a característica de extrafiscalidade, ou seja, são regulatórios de determinado segmento governamental.

Pela análise do caso dos autos vê-se que a taxa cobrada dos Engenheiros para estarem habilitados a iniciar uma obra não está elencada entre as hipóteses de exceção, bem como não é um tributo com caráter extrafiscal que autorize a exceção.

Neste passo, claro está a ilegalidade da cobrança.

5. IMUNIDADES NO DIREITO DE TRIBUTAR DO ENTE ESTATAL

Na medida em que a organização de uma sociedade evolui, é preciso que haja conquanto uma evolução de seus tributos, pois estes têm como finalidade dirigir

e orientar a atividade econômica a fim de trazer benefícios para a sociedade, garantindo assim o Estado Liberal e o Estado Social.

Entretanto, se faz necessária uma limitação ao Poder de tributar do ente Estatal, visando a proteção da liberdade do cidadão para que seja evitada sua opressão. Uma das limitações ao poder de tributar é a conhecida Imunidade Tributária, que possui um papel de delimitar as competências conferidas às pessoas políticas, ou seja, ao legislador ordinário.

O STF vem entendendo que aos destinatários é conferido um direito público subjetivo de não serem tributados, pelo fato de estarem diretamente ligados com os direitos humanos, sendo vedada então sua revogação.

As imunidades conhecidas como explícitas, são aquelas encontradas no texto constitucional, através da Constituição 1891, que se inspirou na Americana e pela primeira vez em nosso país abordou explicitamente às imunidades. Já as imunidades implícitas são aquelas que não estão expressamente escritas na Constituição, mas são encontradas nos princípios constitucionais.

A imunidade entendida como subjetiva é aquela atribuída em razão de uma pessoa determinada, cuja presença de elementos essenciais como, por exemplo, o patrimônio ou a renda são oriundos dela. São imunidades subjetivas as autarquias, imunidades dos templos, instituições de educação, partidos políticos e suas fundações, etc. Aquelas relacionadas a coisas, bens, fatos ou situações que beneficiarem pessoas são conhecidas como objetivas. São exemplos as imunidades tributárias sobre livros, jornais, etc. Existe uma terceira classificação, onde aborda determinados fatos, situações ou bens, e alcançam pessoas em função de sua natureza jurídica. É a chamada classificação mista.

As tidas como genéricas abordam todos os impostos que versem sobre o patrimônio, renda e serviços de entidades, além de atingirem todas as pessoas políticas. Já as específicas se relacionam a um único imposto, em seu âmbito restrito (IPI; ITR; ICMS; ITBI), abordando também taxas e contribuições especiais.

Temos ainda as Imunidades Constitucionais aos Impostos, que se dividem em: Imunidade Recíproca; Templos de qualquer Culto; Partidos Políticos e suas Fundações; Entidades Sindicais dos Trabalhadores; Instituições de Educação e Assistência Social sem fins lucrativos; Livros, jornais e o papel destinado a sua impressão; Imunidade Diplomática.

6. DA ANOTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TÉCNICA – A.R.T.

O referido tributo advém da lei nº 6.496/77, com a finalidade de demonstrar a inconstitucionalidade de sua aplicação pois de acordo com o princípio da estrita legalidade do direito tributário para a criação de tributos é preciso que estejam estabelecidos seus sujeitos ativos e passivo, a base de cálculo e alíquota. O A.R.T. (anotação de responsabilidade técnica) não estabeleceu a base de cálculo, conferindo ao seu artigo 1º a prestação de serviços em contrato escrito ou verbal, de engenharia, arquitetura e agronomia:

“Art. 1º - Todo contrato, escrito ou verbal, para execução de obras ou prestação de quaisquer serviços profissionais referentes a engenharia e arquitetura e agronomia, fica sujeito a “Anotação de Responsabilidade Técnica” (A.R.T.)”.

O artigo 2º, §2º dessa mesma lei estabeleceu que caberia ao Conselho Federal de Engenharia, Arquitetura e Agronomia – CONFEA, a fixação dos “critérios e valores das taxas de ART, “ad referendum” do Ministério do Trabalho.

Art 2º - A A.R.T. define para os efeitos legais os responsáveis técnicos pelo empreendimento de engenharia, arquitetura e agronomia.

§ 2º - O CONFEA fixará os critérios e os valores das taxas da ART ad referendum do Ministro do Trabalho.

Este tributo foi instituído em razão do exercício regular do poder de polícia pelo CONFEA, muito embora a lei (6496/77) não tenha descrito sua hipótese de incidência.

A lei que institui a cobrança de A.R.T., não fixou a base de cálculo e alíquota do tributo que pretendeu criar, tendo o §2º do artigo 2º estabelecido que o CONFEA fixaria os aspectos quantificadores da hipótese de incidência da exação, o que ocorreu com a edição de uma série de resoluções já revogadas, que deram lugar à Resolução nº 370/92 então vigente, “in verbis”:

“Art. 2º - As taxas referidas no Art. 1º desta Resolução corresponderão ao valor resultante da multiplicação do índice fixado em cada classe da Tabela seguinte, pela Unidade Fiscal Referência (UFIR) do mês do respectivo registro”.

Em decorrência do exposto acima, é relevante expor o entendimento jurisprudencial que permeia o caso em abordado, no tocante à incompatibilidade da Taxa de Anotação de Responsabilidade Técnica, nos termos atuais, com a Constituição Federal, o **Tribunal Regional Federal da 4ª Região** lavrou o seguinte acórdão:

TRIBUTÁRIO. INCIDENTE DE ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART 2º, § 2º, DA LEI Nº 6.496/77. ACOLHIMENTO. 1. Considerando que a Constituição Federal exige como requisito de validade e exigibilidade do tributo a sua previsão em lei, a qual deve conter, expressamente, todos os elementos necessários à sua caracterização, não é cabível que um ou mais desses elementos sejam instituídos por norma de natureza infra-legal, mesmo que haja lei autorizando. 2. Incidente de arguição de inconstitucionalidade do artigo 2º, § 2º, da lei Nº 6.496/77 acolhido. (TRF-4 - ARGINC: 13915 PR 2007.70.00.013915-1, Relator: LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH, Data de Julgamento: 24/09/2009, CORTE ESPECIAL, Data de Publicação: D.E. 30/09/2009).

Dessa forma, fica evidente que os valores pagos pelo requerente a título de Anotação de Responsabilidade Técnica são plenamente inconstitucionais e devem ser restituídos ao requerente contribuinte, sob pena de enriquecimento sem causa da requerida.

Não bastasse a inconstitucionalidade de referida taxa pela violação do Princípio da Legalidade, temos a inconstitucionalidade referente a utilização da base de cálculo fixada pelo CONFEA, uma vez que é idêntica àquela exigida para a incidência do Imposto sobre Serviços – ISS (valor dos contratos), de competência municipal, o que , conforme se demonstrará adiante, constituiu ofensa ao artigo 145, § 2º, da Constituição Federal.

Conforme entendimento sedimentado não há nos impostos situação de contraprestação entre Estado e o particular que paga o imposto. O fato gerador do imposto é um fato da vida do particular, ou seja, a capacidade de pagar o tributo em razão do patrimônio, renda, produção e circulação de bens e riquezas. Consiste em um tributo não vinculado à atuação do Estado.

Consiste no tributo que tem como fato gerador a situação patrimonial (patrimônio) ou material (renda) da vida do particular. Apoia-se na produção ou circulação de riqueza. Esta situação demonstra uma capacidade de contribuir. Aqui não há a ideia de contraprestação. Os impostos seriam destinados ao financiamento de atividades gerais do Estado.

O usuário deve ser identificável, vez que quem recebe o serviço deve remunerá-lo no grau de sua incidência. Ex: poder de polícia, alvarás, licenças, autorizações de modo geral para que o usuário possa exercer o direito, conforme as limitações impostas.

Note o comando do Código Tributário Nacional:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas 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.

A base de cálculo é um elemento essencial do tributo que reafirma o fato gerador do tributo. Serve como um teste da regularidade do fato gerador definido na lei que instituiu o tributo.

A taxa, portanto, não pode ter base de cálculo própria de imposto, se tiver é imposto e não taxa. Esta lógica decorre da análise do Art. 145, §2º cumulado com o art. 77, §único, previstos no texto constitucional e no Código Tributário Nacional, respectivamente. A Constituição Federal de 1988 aduz que a base de cálculo da taxa não pode ser própria de impostos. Já o art. 77 do Código Tributário Nacional faz menção apenas que a base de cálculo da taxa não pode ser idêntica. Temos, portanto, que a Constituição Federal visando proteger os contribuintes alargou o conceito do da lei infraconstitucional adequando aos valores constitucionalmente previstos em favor destes.

A base de cálculo da taxa, neste sentido, deverá exibir, forçosamente, a medida da intensidade da participação do Estado.

Em qualquer das hipóteses previstas para a instituição de taxas – prestação de serviço público ou exercício do poder de polícia – o caráter sinalagmático deste tributo haverá de mostrar-se à evidência.

Neste sentido está claro a inconstitucionalidade da taxa em evidência, uma vez que possui base de cálculo própria de impostos, qual seja o valor dos contratos de prestação de serviços, contrariando vedação expressa constitucional.

Frente ao exposto, a referida “taxa A.R.T.” é inconstitucional se analisada sob o aspecto da legalidade, da proibição da identidade de base de cálculo entre taxa e impostos e a inadmissibilidade de, neste caso, transmissão da competência tributária a um órgão diverso do ente tributante sobre a disciplina da Taxa de Poder de Polícia.

7. CONCLUSÃO

Em síntese, o presente artigo destacou a relevante importância do princípio da legalidade no direito tributário, demonstrando a irradiação de seus efeitos jurídicos, para que se evitem vícios que impossibilitem seus efeitos e sua validade jurídica. Além de destacar a importância da limitação imposta aos entes do Poder Tributário, a fim de se proteger os bens jurídicos que devam ser garantidos pelo cidadão através das imunidades, que são essenciais para vedar uma tributação de forma excessiva e como consequência, a proteção dos princípios constitucionais da pessoa humana. Por fim, analisamos a inconstitucionalidade da taxa "A.R.T", frente ao princípio da legalidade, proibindo a base de cálculo entre taxas e impostos.

8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 16 ed. São Paulo: Atlas, 2007, 358 – 359p.

ISHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. 14 Ed. São Paulo: Atlas, 2005, 58p.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, 167-174p.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 33ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2012.

BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: RT, 1978.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

SILVA MARTINS, Ives Gandra da. **Curso de Direito Tributário**. 12ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

FACULDADES INTEGRADAS “ANTONIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”. **Normalização de apresentação de monografias e trabalhos de conclusão de curso**. 2007 – Presidente Prudente, 2007, 110p.

MELO COELHO SABINO, Ana Carolina. UFSC. **As imunidades tributárias na limitação da competência tributária**. Egov. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br>> Acesso em: 13 mar. 2014.