

# LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

Leandro Castaldelli DE SOUZA

Murilo César LORDRON

**RESUMO:** O presente trabalho busca abordar as limitações referentes ao tributo, instituto o qual se faz presente em nossas vidas. A ideia fundamental é a de que o Estado não pode criar ou aumentar o valor de um tributo que já existe, sem lei anterior que o autorize. Denota-se forte semelhança com o princípio da legalidade previsto no art. 1º do Código Penal, que teve seu conteúdo reforçado no art. 5º, inciso XXXIX da Constituição Federal. Por fim, o tributo visa assegurar e normatizar o sistema financeiro pátrio em busca do bem comum.

**Palavras-Chave:** Limitação tributária, Direito Público, Direitos fundamentais, capacidade tributária.

**INTRODUÇÃO:** O Estado tem a finalidade de cuidar dos bem comuns por meio de tutelas, pois há necessidades públicas, necessita da aquisição de recursos. Além do mais, deve administrar e aplicar tais recursos de acordo com um programa adequado e dentro das referentes decisões políticas, sempre com o fim de atender aos interesses públicos básicos e fundamentais definidos na Constituição Federal. Todo procedimento deve estar compatível com a Constituição Federal e com as autorizações expressas do ordenamento jurídico pátrio. Versa, necessariamente, do respeito ao princípio da legalidade, evitando assim o livre arbítrio dos governantes. Com estas pertinências que são conferidas ao Estado que Norberto Bobbio diz:

“[...] Para resumir brevemente tais resultados, digamos que não foi possível dar uma definição do Direito do ponto de vista da norma jurídica, considerada isoladamente, mas tivemos de alargar nosso horizonte para a consideração do modo pelo qual uma determinada norma se torna eficaz a partir de uma complexa organização que

determina a natureza e a entidade das sanções, as pessoas que devam exercê-las e a sua execução. Essa organização complexa é o produto de um ordenamento jurídico. Significa, portanto, que uma definição satisfatória do Direito só é possível se nos colocarmos do ponto de vista do ordenamento jurídico. Repensemos por um momento as várias tentativas feitas para definir o Direito através deste ou daquele elemento da norma jurídica. (BOBBIO, p. 22-23).

## **1. DEFINIÇÃO DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

O conceito de direito tributário passa por constante evolução desde seus primórdios. No Brasil, inicialmente, confundia-se tal ramo com a genérica expressão de direito financeiro.

O direito financeiro, como sistema normatizador de toda atividade financeira do Estado, abarca, por compreensão, as prestações pecuniárias exigidas pelo Estado, abrangidas no conceito de tributo. Com efeito, o direito financeiro tem por objeto a disciplina do orçamento público, das relações públicas (entre as quais se incluem as receitas tributárias), da despesa pública e da dívida pública. (AMARO, 2011, p.23).

O Direito Tributário é uma disciplina componente do Direito Público, tendo natureza obrigacional, pois se refere à relação de crédito e débito que nasce entre sujeitos da relação jurídica. Por essa razão, ganha o Direito Tributário o rótulo de ramo do Direito das Obrigações. (Sabbag, 2008, p.19).

Objetivamente, pode-se dizer que “o direito tributário é a disciplina jurídica dos tributos”. “Com isso se abrange todo o conjunto de princípios e normas reguladores da criação, fiscalização e arrecadação das prestações de natureza tributária.” (AMARO, 2011, p.24).

No polo ativo da relação jurídica encontra-se a União, bem como os Estados e seus Municípios, ao passo que o contribuinte, que pode ser pessoa física ou jurídica, ocupa o polo passivo.

Dessa forma, cria-se o cenário afeto à natural invasão patrimonial, caracterizadora do mister tributacional, em que o credor (Fisco) avança em direção ao patrimônio do devedor (contribuinte) de maneira compulsória, a fim de que logre retirar valores, que denominamos tributos, carreando-os para os seus cofres. (Sabbag, 2008, p.19).

A finalidade de referida arrecadação incessante por parte do Estado tem por objetivo o bem comum. A lógica é arrecadar parte das finanças de todos para que o interesse público seja atingido.

Porém, a chamada “constituição cidadã” traz limitações à competência do Estado para tributar.

## **2. LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR**

O exercício do poder de tributar (competência tributária) não é absoluto. A Constituição Federal restringe-o, ora no interesse do cidadão ou da comunidade, ora no interesse do relacionamento entre as próprias entidades impositoras. (Sabbag, 2008, p. 20).

Essas limitações estão previstas, principalmente, no art. 150 da Constituição Federal, que traz os princípios constitucionais tributários.

## **3. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA**

O princípio da legalidade tributária está previsto no art. 150, inciso I, da Constituição Federal:

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;

A ideia principal é a de que o Estado não pode criar ou aumentar o valor de um tributo já existente, sem lei anterior que o autorize. Denota-se forte semelhança com o princípio da legalidade previsto no art. 1º do Código Penal, que teve seu conteúdo reforçado no art. 5º, inciso XXXIX da Constituição Federal.

Prevê o art. 1º do Código Penal:

Art. 1º: Não há crime sem lei anterior que o defina. Não há pena sem prévia cominação legal.

É só através da lei que o Estado pode exigir ou aumentar tributos, assim como apenas através de lei anterior pode definir como crime determinada conduta.

O princípio é informado pelos ideais de justiça e de segurança jurídica, valores que poderiam ser solapados se à administração pública fosse permitido, livremente, decidir quando, como e de quem cobrar tributos. (AMARO, 2011, p.133/134).

Esse princípio é multissecular, tendo sido consagrado, na Inglaterra, na Magna Carta de 1215, do Rei João Sem Terra, a quem os barões ingleses impuseram a necessidade de obtenção prévia de aprovação dos súditos para a cobrança de tributos (*no taxation without representation*). (AMARO, 2011, p. 134).

Não se pode cogitar, em um Estado de Direito, no qual os poderes estão limitados pela Lei, que um tributo seja instituído por qualquer instrumento que não seja a lei.

O legislador constituinte disciplinou que o legislador ordinário deve cuidar da instituição do tributo, sendo-lhe vedada qualquer transferência ou delegação de tal função a outro órgão do Estado.

Obrigação tributária é, concretamente, uma dívida constituída em face de alguém perfeitamente individualizado, cujo valor é perfeitamente definido, estando todos os elementos do tributo expressamente previstos em lei.

São elementos do tributo: sujeito ativo, sujeito passivo, fato gerador (hipótese de incidência), base de cálculo e alíquota. Todos esses elementos deverão expressamente estar previstos em lei.

Com a previsão, em lei, de todos os elementos essenciais da obrigação tributária, em ocorrendo o fato previsto na lei, esta faz surgir a obrigação tributária em face daquele que, em regra, realizou o fato gerador (contribuinte).

Neste sentido, diz-se que a lei tem potencial de obrigar, pois a partir do momento em que o tributo é instituído, o surgimento da obrigação tributária dependerá apenas da ocorrência do fato gerador. Diferentemente da disciplina constitucional da competência tributária, que não tem potencial algum de obrigar.

O potencial de obrigar também é chamado de tipicidade, legalidade estrita ou cerrada, pois não haverá tributo sem previsão legal que defina todos os elementos essenciais daquele.

O princípio da legalidade subtrai qualquer possibilidade de atuação discricionária do administrador, no sentido de que verificado o fato previsto em lei, surge a obrigação tributária. Surgida a obrigação tributária, ao administrador cabe, apenas, cobrar, exigir o cumprimento da obrigação.

Se o princípio da legalidade exige que todos os elementos devam ser disciplinados em lei, falar em exceção a tal princípio implica dizer que alguns desses elementos poderão ser disciplinados por instrumentos normativos diversos da lei.

No que diz respeito à instituição, isto é, a previsão inicial dos elementos essenciais do tributo, não há exceção alguma, ou seja, nenhum desses elementos poderá ser instituído por instrumento diverso da lei.

Por outro lado, quanto à alteração desses elementos já previamente instituídos, é permitida, ao Executivo, por meio de decreto, a mudança de apenas um desses elementos, qual seja a alíquota, nos casos expressamente previstos na Constituição Federal.

#### **4. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE**

Anterioridade não se confunde com irretroatividade. A anterioridade é mais ampla que a irretroatividade.

Pelo princípio da irretroatividade, a lei que instituir ou aumentar tributo nunca poderá retroagir, sendo aplicada somente para fatos posteriores à sua vigência.

Entretanto, a Constituição não se contenta em disciplinar a impossibilidade de retroação da lei que instituir ou majorar tributos. Com efeito, a lei que instituir ou aumentar tributo somente poderá ser aplicada no exercício financeiro seguinte àquele em que for publicada.

Interessante perceber que para a irretroatividade, a lei não poderá ser aplicada para fatos verificados antes do início de sua vigência. Por sua vez, para a anterioridade, a lei somente poderá ser aplicada no exercício financeiro posterior ao qual foi publicada.

Dessa forma, se a lei for publicada em 2011, somente será aplicável em 2012, momento em que adquirirá vigência, respeitando-se, portanto, o seu período de *vacatio legis*.

O objetivo da Constituição é a estabilização do ano financeiro, no sentido de impedir que o contribuinte sofra aumento de tributos ao longo do ano, isto é, após iniciado o exercício financeiro.

Permite-se, dessa forma, um planejamento fiscal, pois o contribuinte, antes de iniciado o exercício financeiro, saberá quais tributos atingirão sua atividade econômica e qual seu respectivo valor.

É por esta razão que o princípio da anterioridade também é chamado de princípio da não surpresa.

O princípio da anterioridade está previsto no artigo 150, III, “b”, da Constituição Federal. Este dispositivo é mal redigido, pois a anterioridade não adia a “cobrança” do tributo, pois impede, na verdade, a própria incidência da lei no mesmo exercício financeiro no qual foi publicada.

Deve-se diferenciar o princípio da anterioridade do princípio da anualidade. O princípio da anualidade era mais relacionado com o direito financeiro, em particular com a ideia de orçamento, ou equilíbrio entre as receitas tributárias e as despesas do ente que vai instituir e cobrar os tributos.

Pelo princípio da anualidade, a Constituição exigia autorização anual para aplicação das leis tributárias. Isso significa que a lei tributária tinha vigência de apenas um ano, devendo a lei ser renovada, mediante autorização do órgão legislativo, a cada ano.

Do antigo princípio da anualidade, surgiu, na Constituição Federal de 1988, o princípio da anterioridade, pelo qual a lei publicada num exercício financeiro somente poderá ser aplicada no subsequente.

Vamos supor que uma lei foi publicada em 30/12/2011, lei esta que instituiu ou majorou um novo imposto. Veja que esta lei obviamente vai provocar surpresa ao contribuinte. Entretanto, o disposto no artigo 150, III, “b”, da Constituição Federal, não protegia o contribuinte desta situação.

Neste sentido, em razão desse problema, surgiu, com a Emenda Constitucional nº42, a alínea “c”, do inciso III, do artigo 150 da Constituição Federal, que instituiu a regra da noventena.

Pela regra da noventena, a lei deve estar publicada até o final do exercício financeiro, para que possa valer no exercício financeiro seguinte. Entretanto, esta lei somente passará a valer após 90 dias da data da publicação. Veja, então, que se trata de um prazo especial de *vacatio legis* para lei tributária que instituir ou majorar tributos.

## 5. DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A partir do artigo 113 até o artigo 193 do Código Tributário Nacional, encontramos a disciplina de vários institutos que são relacionados e disciplinam a obrigação tributária.

Dentre estes institutos tributários, podemos citar: fato gerador, sujeitos da obrigação tributária, cobrança (exigibilidade), lançamento, crédito (extinção), prescrição e decadência.

Na prática, a relação que se estabelece entre o credor de tributos e o devedor de tributos nada mais é que uma relação jurídica obrigacional. Assim, o direito tributário, na sua face concreta, se traduz numa relação jurídica.

Essa relação jurídica consiste na confrontação entre o devedor de tributos e o credor de tributos, que estão relacionados entre si pelo objeto. O objeto consiste no tributo, que poderá ser exigido pelo credor.

Veja que a causa mais remota do tributo é o poder estatal, pois este que institui o tributo. Trata-se de um poder regrado, que encontra limites na Constituição Federal.

Entretanto, embora a lei surja como resultado da atividade estatal, na prática, a relação credor/devedor não é uma relação de poder. Com efeito, a obrigação tributária só surge pela incidência da lei nos limites materiais daquela situação concreta. Surgida a obrigação, o credor terá o direito (e não poder) de exigir o seu cumprimento.

Como se trata de uma relação obrigacional, as partes atuam em igualdade de direitos. Isso significa que se o devedor se recusa a pagar o tributo, o credor deverá exigir este crédito em juízo (e não tomá-lo a força).



Portanto, a obrigação tributária é um vínculo jurídico que se estabelece entre o credor (sujeito ativo) e o devedor (sujeito passivo), em virtude do qual o credor pode exigir do devedor uma prestação nas condições e nos limites definidos em lei.

### **5.1. Elementos da Obrigação Tributária**

São elementos da obrigação tributária: partes (sujeito ativo e sujeito passivo) e objeto.

O sujeito ativo é aquele que tem capacidade tributária ativa, isto é, é aquele que tem a prerrogativa de exigir o adimplemento da obrigação. A capacidade tributária ativa é algo distinto da competência tributária.

A competência tributária se refere à possibilidade de instituição do tributo. Instituído o tributo, cria-se a possibilidade de surgimento da obrigação tributária. Surgida a obrigação, fala-se em partes. Quem figura como credor é o sujeito ativo, aquele que tem competência tributária ativa, isto é, é aquele que pode cobrar (exigir) o pagamento do tributo.

O sujeito passivo é o devedor de tributos, isto é, é aquele que detém a capacidade tributária passiva. Em regra é o particular, mas também pode ser pessoa jurídica.

O artigo 121, parágrafo único, do Código Tributário Nacional classifica o sujeito passivo em duas espécies: contribuinte e responsável. O responsável, por sua vez, também se subdivide em categorias.

O contribuinte é o devedor natural da obrigação, isto é, é aquele que realiza o fato gerador. Tecnicamente, então, contribuinte é aquele que faz nascer a obrigação tributária. Por exemplo: se o fato gerador se traduz num verbo de ação, aquele que pratica aquela conduta realiza o fato gerador e faz surgir a obrigação.

Entretanto, nem sempre é correto identificar o contribuinte como aquele que realiza o fato gerador. Isso porque algumas obrigações tributárias surgem em razão de situações jurídicas, como a propriedade, e não pela prática desta ou daquela ação.

Portanto, podemos dizer que contribuinte é aquele que se vincula diretamente à situação que enseja o surgimento da obrigação tributária, seja pela realização ou não do fato gerador.

O responsável é chamado de terceiro, pois não realiza o fato gerador. Em algumas situações, o legislador elege como devedor alguma pessoa que não fez surgir a obrigação tributária. Trata-se de um devedor não natural.

Há três tipos de responsáveis tributários. Entretanto, dois deles se distinguem de forma mais clara. São eles: sucessor tributário e substituto tributário.

Exemplo: o adquirente do imóvel descobriu que o alienante não tinha pago o IPTU daquele ano. Neste caso, embora não tenha realizado o fato gerador, o adquirente acaba se tornando devedor do tributo. Estamos diante, aqui, do sucessor tributário.

Veja, então, que o sucessor tributário ingressa na relação jurídica após o surgimento da obrigação tributária. Com efeito, a ocorrência de um evento faz outra pessoa se tornar devedora do tributo, geralmente sob o regime de solidariedade.

Há três causas de sucessão tributária: a aquisição de bens (móveis e imóveis); a morte (falecimento do devedor original que deixa bens); a sucessão comercial (sucessão entre empresas).

O substituto tributário é aquele que não realiza o fato gerador, por isso é chamado de terceiro, mas é alguém que, como regra, tem negócio, vínculo jurídico (algumas vezes vínculo de trabalho) com aquele que realizou o fato gerador.

Como esta pessoa tem esse vínculo, ela pode pagar o tributo ao Estado, deduzindo este valor daquele que realizou o fato gerador. Aqui, têm-se as figuras do contribuinte de fato e contribuinte de direito.

O substituto tributário figura como devedor desde o momento em que surge a obrigação, tanto que somente ele suportará a cobrança em caso de inadimplemento. Esta, então, é a diferença básica com a figura do sucessor tributário.

Normalmente, as situações de substituição tributária envolvem antecipação no pagamento do tributo. Por exemplo: imposto de renda retido na fonte. Quem realiza o fato gerador é o empregado. Entretanto, é a empresa que tem, mensalmente, a obrigação tributária de recolher o imposto de renda incidente sobre aquele vencimento que pagou ao seu empregado. Sendo assim, em caso de inadimplemento, a cobrança recairá sobre o substituto.

## **5.2. Objeto da Obrigação Tributária**

O objeto é uma prestação pecuniária, a título de tributos. A obrigação tributária é patrimonial, pois envolve partes e implica, ao devedor, a obrigação de entregar dinheiro.

## **5.3. Natureza jurídica**

O que distingue a obrigação tributária das demais relações jurídicas é a gênese da obrigação. Com efeito, a obrigação tributária é uma obrigação “ex lege”, isto é, surge em razão da lei, por incidência da lei sobre um evento a que a lei instituiu esse efeito de gerar um vínculo obrigacional com o particular.

Sendo assim, o surgimento da obrigação tributária independe da vontade do devedor tributário. Diferentemente do que acontece, por exemplo, das obrigações contratuais.

#### **5.4. Classificação**

A classificação da obrigação tributária está prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional. Com efeito, segundo o referido dispositivo, a obrigação tributária pode ser classificada em principal e acessória.

Entretanto, o Código Tributário Nacional faz uma confusão ao tentar classificar a obrigação tributária em principal e acessória, pois, ao invés de considerar a relação entre elas, toma como parâmetro, na verdade, a existência da obrigação de dar e obrigação de fazer (e não fazer).

O Código Tributário Nacional classifica a obrigação tributária em razão de seu objeto. A obrigação que tiver por objeto o dever de prestar certa quantia em dinheiro será considerada principal. Por outro lado, a obrigação que não tiver por objeto o dever de prestar certa quantia em dinheiro será considerada acessória.

Mas, vamos supor que a pessoa é isenta do pagamento de imposto de renda. Isso significa que a pessoa não tem obrigação principal, perante o fisco, relativa a aquele imposto.

Entretanto, mesmo não tendo obrigação principal, da qual venha a depender a obrigação acessória, aquela pessoa ainda tem obrigação acessória para com o fisco, como o dever de prestar declaração de isenção.

Sendo assim, na verdade, é tecnicamente equivocado se falar em obrigação acessória, pois ela não depende da existência de uma obrigação principal. Muito mais correto seria, então, falar em dever de fazer ou não fazer, expressamente previsto em lei.

Acontece que essa obrigação acessória, que se consubstancia, na verdade, em obrigação de fazer ou não fazer, disciplinada em lei, não pode ser exigida em juízo, se descumprida. Isso significa, por exemplo, que o fisco não pode forçar o isento a prestar a declaração de isenção.

Embora não possa ser exigida em juízo, a obrigação acessória se desfaz pelo seu simples descumprimento, razão pela qual o fisco pode impor uma penalidade.

## **6. CONCLUSÃO**

Nota-se que é indispensável a regulamentação tributária pátria, pois Tributo tem por fim assegurar o bem comum, ou seja, interesse de todos. Porém ocorre uma limitação desse poder, já que se não houvesse tal limitação haveria um livre arbítrio dos governadores, os quais se valeriam dos tributos sem nenhuma limitação, o que poderia ocasionar algumas iniquidades favorecendo o interesse privado, por mais das vezes.

## **BIBLIOGRAFIA**

AMARO, Luciano, **Direito Tributário Brasileiro**, 17ª Edição, São Paulo: Saraiva, 2011.

SABBAG, Eduardo de Moraes, **Direito Tributário**, 9ª Edição, São Paulo, Premier Máxima, 2008.

**Constituição Federal**, 1988.