



**UNIVERSIDADE DE FORTALEZA – UNIFOR
FUNDAÇÃO EDSON QUEIROZ
MESTRADO EM DIREITO CONSTITUCIONAL**

**LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR DA UNIÃO,
DOS ESTADOS E DOS MUNICÍPIOS**

Silvia Paula Alencar Diniz

Fortaleza - CE

2008

Livros Grátis

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

SILVIA PAULA ALENCAR DINIZ

**LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR DA UNIÃO,
DOS ESTADOS E DOS MUNICÍPIOS**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em Direito Constitucional da Universidade de Fortaleza, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito Constitucional.

Orientador: Francisco Luciano Lima Rodrigues, Dr.

Fortaleza - CE

2008

-
- D585I Diniz, Sílvia Paula Alencar.
 Limitações ao poder de tributar da união, dos estados e dos municípios / Sílvia Paula Alencar Diniz. - 2008.
 112 f.
- Cópia de computador.
 Dissertação (mestrado) – Universidade de Fortaleza, 2008.
 “Orientação: Prof. Dr. Francisco Luciano Lima Rodrigues.”
1. Direito tributário. 2. Ordenamento jurídico. 3. Constituição.
I. Título.
- CDU 34:336.2
-

BANCA EXAMINADORA

Prof. Francisco Luciano Lima Rodrigues, Dr. - UNIFOR
Orientador

Prof. Juvêncio Vasconcelos Viana, Dr. - UFC
Examinador

Profa. Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça, Dra. - UNIFOR
Examinadora

À minha querida filha, Sara, por compreender todos os momentos de minhas ausências. Te amo!

Ao meu pai, Higino Diniz Sobrinho (*in memoriam*), meu exemplo de vida, e Dona Terezinha Maciel (*in memoriam*), pelo exemplo de força.

Dedico!

AGRADECIMENTOS

A Deus, meu pai, pela minha existência.

Aos meus pais, pelos ensinamentos e amor, durante minha vida.

Ao Robério, pelo companheirismo e incentivo em todos os momentos que mais precisei.

À minha família, especialmente Joselba, pela grande confiança que depositou em mim.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Francisco Luciano Lima Rodrigues, pela contribuição e colaboração durante a elaboração desta dissertação.

À Profa. Dra. Lilia Maia de Moraes, pelo apoio e incentivo na conclusão desta dissertação.

RESUMO

DINIZ, Silvia Paula Alencar. Limitações ao poder de tributar da União, dos Estados e dos Municípios. 2008. 112p. O presente trabalho trata-se de um estudo dos princípios tributários. Inicia-se com a sua história, como surgiu, os motivos que levaram ao seu surgimento e a situação social que fomentaram tais princípios, direcionando sempre para as constituições brasileiras. Sabe-se que as constituições são a base do ordenamento jurídico pátrio, isto é, parâmetro principal da sociedade, e a aplicação desses princípios na contemporaneidade traz fatos relevantes quanto à aplicação desses axiomas e seus efeitos econômicos, sociais e jurídicos. Os primeiros fatos apurados são o de como aconteceu a evolução de sua aplicação no decorrer do tempo e se estão sendo corretamente utilizados ou não, desta forma orientando, caso precise, de como seria sua correta aplicação, em seguida quais os efeitos proporcionados pelos axiomas nas sociedades quais suas influências na economia e na ciência jurídica e os aspectos transformadores de suas evoluções, os fatores econômicos, políticos e sociais que causaram a evolução dos princípios, e quais os parâmetros jurídicos e filosóficos utilizados para conceituar e fundamentar tais mudanças. Todo o estudo sempre tratando de nossa realidade por isso baseando nas Constituições brasileiras, trazendo aspectos históricos de quando os princípios foram positivados em nosso ordenamento através de nossa Carta Magna apontando sempre o artigo em questão juntamente com a análise histórica da sociedade daquela época compreendendo assim a motivação daquela norma e os efeitos que traz a sociedade.

Palavras-chave: Princípios tributários. História. Constituição. Contemporaneidade.

ABSTRACT

DINIZ, Sílvia Paula Alencar. Limitations to the paying of tributes to the Brazilian Country, States and Municipalities. 2008. 112p. Master's Dissertation – Fortaleza University – UNIFOR. The present work discusses an academic dissertation, which is the final requirement to the conclusion of a Master's in order to obtain a Master's Degree in Constitutional Law. The study of contributory principles, beginning with their history, how they originated, the purposes and the social situation which developed these principles, always leading to the Brazilian constitutions, since the constitutions are the main core of our judicial ordainment, that is, the main parameter of our society, and the application of these principles in contemporaneity brings along important facts in connection with the application of these axioms and their economic, social and judicial effects. The first investigated facts relate to the evolution of their use which happened in the course of time and whether or not they are being correctly used, therefore orientating, if necessary, towards their correct application, subsequently the effects caused by the axioms in the societies, which are the influences in the economy, in the judicial science and the changing aspects of their evolutions, the economic, political and social factors which caused the evolution of their principles, and which are the judicial and philosophical parameters used to conceptualise and fundament the above mentioned changes. This study aims at our reality, thus was based on the Brazilian Constitutions, and brings back historical aspects which relate to the time they were made positive in our laws through our Constitutions indicating the discussed article along with the historical analysis of the time, including, for this reason, the motivation of the sited norm and the effects brought to the society.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	08
1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA NECESSIDADE DO PODER DE TRIBUTAR.....	11
1.1 Divisões das funções do estado	13
1.2 Início da necessidade de cobrar tributos	21
1.3 Evolução histórica da tributação nas constituições brasileiras	33
2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	38
2.1 Princípio da estrita legalidade.....	39
2.2 Princípio da anterioridade.....	48
2.2.1 Anterioridade e anualidade	49
2.2.2 Anterioridade e irretroatividade	50
2.2.3 A exceção e o imposto sobre produtos industrializados	54
2.2.4 A exceção e o imposto sobre a renda.....	56
2.3 Princípio da irretroatividade	58
2.4 Princípio da isonomia	62
2.5 Princípio da capacidade contributiva	68
2.6 Princípio da vedação do confisco	75
2.7 Princípio da uniformidade geográfica	78
2.8 Princípio da não discriminação	80
2.9 Princípio da liberdade de tráfego.....	81
3 FUNÇÃO LEGISLATIVA <i>VERSUS</i> MÁCULA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	84
3.1 Ação Direta de Inconstitucionalidade	84
4 O MANDADO DE SEGURANÇA PARA COIBIR O LEGISLATIVO NA MÁCULA DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	90
CONCLUSÃO.....	106
REFERÊNCIAS.....	109

INTRODUÇÃO

Os princípios jurídicos são os principais parâmetros para todos os ordenamentos jurídicos, porquanto são eles que guiam as sociedades, independentemente do tempo, por essa jornada da civilização rumo ao futuro. A vida em sociedade encontra nos axiomas os elementos norteadores para os seus comportamentos.

Os princípios tornam-se ainda mais fundamentais na relação tributária, pois se trata de relação singular, na qual o Estado tem o poder e o dever de tributar e de intervir no dinheiro do cidadão, obrigando-lhe dar dinheiro para a sua manutenção, não obstante somente o faz, porque o próprio cidadão assim o permite, pois tem o interesse de viver sob a tutela estatal e usufruir seus serviços: segurança, saúde, educação. Por esse direito do governo ser originário do povo e por serem os súditos o único objetivo do governo, é que os cidadãos têm o direito de cobrar essa contraprestação nos termos de seus princípios fundamentais. E a sua positivação há de ser feita na Constituição, pois é nela que estão insertos os princípios fundamentais.

No ordenamento jurídico, a Constituição é a célula *mater*, portanto, é onde os princípios fundamentais e os direitos e garantias devem constar, pois ao se despreitar um princípio constitucional, configura-se uma ofensa bem maior que infringir uma norma, pois a ofensa ao princípio constitucional é uma ofensa ao estado de direito e a toda sociedade.

Assim, o estudo histórico dos princípios tributários nas constituições brasileiras, contendo informações sobre a origem desses princípios, seu verdadeiro intuito e como aconteceu a sua evolução nas constituições pátrias, por meio de pesquisa em documentos, livros históricos e leis, é de fundamental importância para a ciência jurídica, pois revela se há discordância na origem desses princípios com a sua utilização na contemporaneidade e, se houver, em qual ponto existe.

Registre-se que, concomitante a essa evolução jurídica, há sempre a evolução social que, não apenas no âmbito jurídico, mas também no econômico, faz-se sempre presente, trazendo com isso um estudo evolutivo-social, que dá a dimensão do progresso realizado.

Os princípios mais relevantes da tributação são o princípio da tributação, o princípio da legalidade e o princípio da capacidade contributiva. O primeiro, por ser o cerne do estudo, a definição do conceito de tributar, não apenas como um poder do Estado, mas uma relação jurídica proveniente de um princípio, que causa mais obrigações ao Estado do que ao cidadão. O segundo, por garantir a segurança jurídica da relação e o estado de direito, igualando o cidadão ao Estado em qualquer querela que houver e dando um múnus ao cidadão de acompanhar os detalhes do trabalho do governo com os seus tributos. O terceiro dar proteção aos contribuintes para que o Estado não lhe feche os olhos e não leve em consideração as diferenças sociais existentes.

A metodologia utilizada na presente dissertação foi caracterizada como um estudo descritivo analítico, desenvolvido através de pesquisa bibliográfica, procurando explicar o problema através da análise da literatura já publicada em forma de livros, revistas, publicações avulsas e imprensa escrita, que envolva o tema em análise; e documental, através de projetos, leis, normas, resoluções, pesquisas *on-line*, dentre outros que tratam sobre o tema, sempre procurando fazer uso de material que ainda não sofreu tratamento analítico.

Esta dissertação está dividida em três capítulos, dos quais o primeiro trata das normas, princípios e leis, todos relacionados à democracia, enfatizando ainda a evolução dos princípios constitucionais tributários nas constituições do Brasil. O segundo capítulo, nesse diapasão, aborda a especial necessidade da noção sistêmica da Constituição Federal, sede dos grandiosos princípios tributários, cujo presente estudo será elementar para o entendimento do Direito Tributário como um todo. Assim, tomando ciência das premissas basilares do direito tributário, evitar-se-ão gravíssimos equívocos quando da edição ou interpretação de dispositivos inerentes à tributação, o que se faria em detrimento dos contribuintes. No último capítulo, analisam-se as leis que violam os princípios relacionados no decorrer da

dissertação. Portanto, é com o intuito de esclarecer a utilização dos princípios nas constituições e analisar como eles são utilizados contemporaneamente que este trabalho é exposto.

Esta dissertação traz uma significativa contribuição para o estudo das limitações ao poder de tributar da União, dos Estados e dos Municípios, levantando a questão que trata de um assunto de extrema importância e relevância para o seu aprofundamento.

É importante considerar o fato de que existem poucas referências e embasamentos a respeito deste assunto. Ao pouco acervo detectado e analisado, procurou-se contribuir para que a presente pesquisa venha complementar aquilo que já exista, na intenção de agregar valor ao desenvolvimento de novos conceitos, pensamentos e práticas.

1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA NECESSIDADE DO PODER DE TRIBUTAR

O poder político pulverizou-se em várias instituições e faltou um poder central que coordenasse os demais. A Igreja, o Sacro Império Romano, os feudos, municipalidades, corporações de ofício consideravam-se poderes independentes e do mesmo nível do Estado. Frequentemente surgiam conflitos de jurisdição suscitados por essas organizações quando havia necessidade de apreciar judicialmente algum fato. Cada uma dessas grandes organizações possuía o próprio sistema jurídico e distribuía a justiça com os próprios meios. A situação era de uma verdadeira “babel jurídica” já que inexistia um poder anterior que pudesse impor sua vontade aos demais. Não havia soberania, porquanto nenhum grupo dispunha de poder supremo.

Tal situação não podia continuar. No final da Idade Média, o Estado, representado pelo rei, decidiu travar luta contra todas essas organizações que dispunham de poderes iguais aos seus. Da vitória do Estado surgiu o conceito de soberania. Vislumbra-se a soberania como um conceito histórico-sociológico, antes de ser jurídico. A luta pela soberania iniciou-se em França, travando-se entre a monarquia representativa do Estado e a Igreja, que alimentava pretensões atemporais. A luta atingiu o auge com Filipe, o Belo, e o Papa Bonifácio VII.

O Imperador considerava que todos os Estados cristãos lhe eram subordinados de direito. Só a ele correspondia a *plenitudo potestatis*. Predominava a idéia da superioridade do Império sobre os demais poderes terrenos. Bartolo de Sassoferrato¹ considerava herege quem afirmasse que o Imperador não era o senhor do globo.

Por outro lado, várias cidades, principalmente italianas, proclamavam-se livres e independentes, com poderes iguais aos do Estado. Essas urbes, destacando-se

¹ Segundo Roso (2008), Bartolo foi considerado o maior jurista de todos os tempos e sua fama foi tão grande que resultou em uma máxima “*nemo bonus iurista nisi bartolista*”, ou seja, ninguém pode ser considerado um bom jurista se não acolher ou não for um seguidor de Bartolo.

Veneza, Florença, Bolonha, Pisa e outras, foram combatidas para reconhecerem a superioridade do poder estatal.

Os feudos também se julgavam possuidores de poderes próprios e independentes. Cada barão feudal era soberano em seu feudo. Alguns deles possuíam imensas fortunas, homens, armas e prestígio, superiores aos do rei. Assim, cada feudo se considerava unidade política, com o barão exercendo poder absoluto sobre a imensa massa de servos e vassallos. O Direito, a Justiça, a ordem do feudo se faziam independentemente de qualquer poder imposto de fora.

Assim, os reis sustentavam feroz luta contra os poderes que se opunham ao Estado, derrubando um por um. Vitorioso diante de todos os reis que lutavam, o rei se proclamou soberano, possuidor do poder supremo sobre todas as demais organizações de seus domínios. Logo surgiram as teorias que racionalizavam e fundamentavam o conceito de soberania. (BONDENHEIMER, 1946).

Em virtude dessa luta travada pelo rei, de início não se pode fazer distinção nítida entre soberania como poder do rei e como poder do Estado. Concebia-se a soberania como a autoridade do rei. Este, não o Estado, era o soberano; o rei era o detentor único, o verdadeiro titular.

Em decorrência disso, o Estado moderno iniciou-se sob a forma de monarquia absoluta. Luís XIV tinha razões históricas para proclamar: “L’ Etat, ce moi” (*O estado sou eu*). A respeito desse assunto, Edgar Bodenheimer diz que, na luta pela independência nacional que assinala a transição da Idade Média para a Moderna, foi a monarquia que representou a nova idéia de Estado. É, pois, compreensível que o conceito de soberania se originasse com referência a um monarca absoluto. (BONDENHEIMER, 1946, p.75).

O primeiro teórico da soberania foi Bodin (*apud* CHEVALIER, 1966), que a considerava como poder supremo do monarca sobre súditos e cidadãos não limitado por leis. Ou, mais precisamente, significava a suprema autoridade do rei da França ante todos os poderes rivais. Era a prerrogativa que desfrutava o rei de estabelecer

impostos, emitir dinheiro, administrar a Justiça, promulgar o Direito, impor a ordem, entre outros, sobre a sociedade global.

A idéia de soberania como poder absoluto foi defendida por Thomas Hobbes, Austin, entre outros, ainda no século XIV. Também como poder do governante, prevalece o conceito de soberania relativa ao poder do povo. A partir do século XVII, com Montesquieu e Rousseau, passou-se a entendê-la como um poder da nação, limitável pelo Direito. Aliás, todas as constituições de países democráticos consagram expressamente esse princípio. (MONTESQUIEU, 2004, p.126).

A vontade estatal é uma só, porém, em conformidade com as atividades que o Estado tem em vista realizar, pode recorrer a diferentes órgãos como instrumento de manifestação dessa vontade. Assim, verifica-se um órgão específico, quando almeja elaborar leis, encarrega outro de executá-las e, finalmente, confia a um terceiro a sua aplicação para dirimir os conflitos da vida social e fazer justiça.

Esse processo de distribuir as atividades do Estado por órgãos diferentes e independentes ensejou a criação da teoria da divisão dos poderes, hoje princípio consagrado pelo Direito Constitucional posto em prática por todas as sociedades politicamente organizadas.

Não obstante se tratar de uma conquista dos tempos modernos, Aristóteles (2006) teve intuição do problema e chamou a atenção para a necessidade de se limitar o poder, a fim de que se pudesse prevenir contra a arbitrariedade do poder concentrado na mão de uma pessoa.

1.1 Divisões das funções do estado

Dizia Aristóteles (2006) que o Estado tem três partes: a primeira é a assembléia dos cidadãos, que constitui o corpo deliberante e é o verdadeiro soberano; a segunda é a magistratura, constituída por um corpo de funcionários designados pela assembléia para executar suas deliberações; a terceira é o corpo judiciário, encarregado dos negócios da Justiça.

O critério de Aristóteles (2006) precisava atribuir à assembléia o poder supremo, restando aos demais simples delegações. Independentemente de como seja, serve para mostrar a extraordinária clarividência do Estagirita², que esboçou, naquela época, a tríplice divisão do poder do Estado em legislativo, executivo e judiciário. É verdade que sua teoria apenas descreve as características do Estado grego de sua época, o que torna impossível não manter a assembléia no comando dos demais poderes. Como se sabe, ao senado grego, que tinha a função *deliberante*, competia tomar as decisões mais importantes, isto é, as deliberações sobre a guerra e a paz, acerca de alianças, justiça, crimes graves, escolha de funcionários e de juízes etc. Os demais poderes, magistratura ou executivo e judiciário, eram-lhe subordinados. Em Roma, Políbio³, mais tarde, também teorizou sobre o problema da divisão dos poderes. Observou, então, Políbio que esse processo constituía eficiente sistema de limitação do poder pelo poder. Partiu-se, então, para a formulação da teoria de “governo misto”, o qual exerceu muita influência na política do ocidente.

Além das teorias de Aristóteles e Políbio, não se conhece outra manifestação especulativa digna de menção a respeito do assunto, até o século XVII. Aqui os teóricos da Ciência Política passaram a defender insistentemente o princípio da divisão dos poderes como condição indispensável para se evitar o absolutismo e se garantir o exercício das liberdades individuais.

Segundo Teixeira (1973), a questão foi reaberta por força das medidas práticas que Cromwell⁴, da Inglaterra, teve de adotar para fortificar a Coroa e fazer frente ao parlamentarismo. Em 1653, Cromwell editou o *Instrument of Government*, definindo as funções do Poder Legislativo e do Poder Executivo. Seguiu-se o *Bill of Rights*, de 1688, fruto da revolução do mesmo ano, estabelecendo limites às atribuições do rei e prestigiando o Parlamento.

² Segundo Wikipédia (2008), a Estagira diz que é uma cidade, que é particularmente conhecida por ser o local de nascimento do filósofo Aristóteles, que, por essa razão, é muitas vezes referido como “o Estagirita”.

³ Segundo Wikipédia (2008), o Políbio foi um geógrafo e historiador grego, cobrindo a história do mundo Mediterrâneo no período de 220 a.C. a 146 a.C.

⁴ Segundo Farias (2008), Oliver Cromwell era místico; filiava o poder político a Deus e não ao povo; também estava vinculado ao princípio dinástico, revelando isso na indicação que fez do próprio filho para suceder-lhe.

Essa discriminação concreta dos poderes do Estado despertou o interesse da Ciência Política, suscitando longos debates em torno do assunto. Dentre os autores ingleses, destacam-se Locke (1973), o qual defende a tese de que as diferentes funções do Estado devem ser exercidas por órgãos diferentes. Locke (1996) divide os poderes do Estado em quatro:

- 1 Legislativo – determina como se empregar as forças de um Estado para a conservação e bem-estar da sociedade e de seus membros.
- 2 Executivo – assegura no interior do Estado a aplicação das leis positivas.
- 3 Confederativo – vinculado ao Poder Executivo, destina-se a cuidar de assuntos exteriores, como tratados internacionais, acordos comerciais, a guerra e a paz etc.
- 4 Discriminatório – também de atribuição do Poder Executivo, para exercer funções extraordinárias. É justo que, para o bem da sociedade, muitas decisões devem ser deixadas à discricção daquele que detém o Poder Executivo, pois não é possível ao legislador tudo prever e tudo prover, havendo mesmo casos em que a observância rígida das leis pode causar sérios prejuízos.

Locke (1996) atribuiu quatro funções ao Estado, porém são desempenhadas por apenas dois poderes: o Legislativo, que compete ao Parlamento, e o Executivo, que pertence à Coroa. Os poderes confederativo e discriminatório, em sentido técnico-político, não são poderes, mas apenas funções da atribuição do Executivo.

A intenção de Locke era separar da coroa o Parlamento, atribuindo superioridade ao Parlamento, pois pertencia ao partido *whig*⁵, que há anos vinha lutando contra o absolutismo dos Stuarts. Fora o partido *whig* que saíra vitorioso da revolução de 1688 e expulsara Tiago II do trono. Locke inflamava-se de ódio aos tiranos Stuarts que governavam baseados num pretenso direito divino, tratando mal os protestantes.

⁵ Segundo Wikipédia (2008), o Partido Whig foi um partido político norte-americano fundado pelo político e advogado Henry Clay, durante a era da “democracia Jacksoniana”.

Assim, aderiu de corpo e alma à causa de Guilherme de Orange⁶, quando, em 1688, desembarcou nas costas da Inglaterra com um poderoso exército para lutar pela *liberdade*, pela *religião protestante* e pelo *parlamento*, conforme palavras inscritas nos estandartes do príncipe de Orange. Locke possuía, portanto, motivos sentimentais para mostrar seu talento em defesa do Parlamento, contra o qual se opunha Hobbes, cuja pena estava a serviço dos Stuart.

O poder Legislativo é que tem o direito de determinar a forma como se deve empregar o poder público, para proteger a comunidade e seus membros. As leis podem ser elaboradas em pouco tempo, e assim não é necessário que o Poder Legislativo esteja sempre reunido. Por outro lado, dada a fragilidade humana, grande seria a tentação de abusar do poder se as mesmas pessoas que fazem as leis devessem executá-las. Assim, o Poder Legislativo deve estar separado do Executivo. (LOCKE, 1996, p.199).

O autor invoca duas razões para separar do Executivo o Legislativo. A primeira razão é de ordem prática. Consiste em mostrar que o Poder Executivo deve estar sempre a postos para executar as leis, enquanto o Legislativo não precisa estar daquela forma na atividade de legislar. E a segunda refere-se ao poder e a continuidade que, segundo Grohmann (2001), somente é considerado no executivo; e no legislativo não são resgatados seus poderes constitucionais. O Legislativo é traduzido em uma perspectiva reduzida, como o conjunto de forças partidárias, que apresentam coesão ou não, galvanizadas em torno de interesses ou partidários ou particularistas. Algumas questões tratadas a partir do Executivo, como veto, muitas vezes tangenciam o problema da relação Executivo-Legislativo como um problema de separação de poderes.

Em relação ao Poder Judiciário, a doutrina de Locke (1996) não o constitui um órgão distinto. A maioria dos autores, entretanto, interpretando o seu pensamento, entende que a função de julgar está como atribuição do Poder Executivo. Não falta, porém, quem interprete a idéia de que Locke pretendia deixar o poder de julgar na dependência do Parlamento.

⁶ Conforme Wikipédia (2008), Guilherme I de Orange-Nassau (24 de Abril 1533 – 10 de Julho 1584), em neerlandês Willem van Oranje, também conhecido como o Guilherme, o Taciturno (Willem de Zwijger), foi Príncipe de Orange, Conde de Nassau (Guilherme IX de Nassau), líder da casa de Orange-Nassau e o grande impulsionador do movimento de independência dos Países Baixos.

Apesar de sua extraordinária intuição política, não foi Locke quem estruturou definitivamente a teoria da separação dos poderes, nos moldes do constitucionalismo moderno. Coube essa glória a Montesquieu (1689 – 1755), autor da obra *Do espírito das leis*, editada pela primeira vez em 1748.

A teoria da separação dos poderes de Montesquieu não nasceu de nenhum estalo, mas sim como resultado do estudo das teorias anteriores e do exame das constituições políticas então em prática. Observou ele que os países continentais, principalmente a França, eram governados por monarcas absolutos, os quais enfeixavam na mão todos os poderes do Estado, garroteando as liberdades individuais e tripudiando sobre a sorte dos que ousassem contestar seu poder.

Alongando a vista, via Montesquieu (2004), do outro lado do canal da Mancha, a Inglaterra dando lições de democracia, com poderes do Estado divididos de tal modo que cada um só exercia aquela função específica que lhe tinha sido previamente destinada. Estava lá o Executivo, com poderes próprios, inclusive com o direito de vetar certas decisões do Parlamento; o Legislativo, dividido em Câmara dos Comuns e Câmara dos Lordes; e o Poder Judiciário que, mediante a implantação do júri, para julgar assuntos tanto civis como criminais, começava a desfrutar de uma certa independência.

Comparando essa situação de equilíbrio político com o despotismo reinante em sua terra natal, a França, Montesquieu (2004) cogitou, então, formular uma teoria sobre o poder que, posta em prática, obstaculizasse a tirania do Estado, causasse estorvo ao absolutismo e assegurasse o pleno exercício das liberdades individuais. Montesquieu passou, então, a tecer rasgados elogios ao sistema de governo do povo inglês. Consigna em sua obra tanto elogio ao sistema que mereceu de Chevalier⁷ esta amarga censura: “À custa de ser amigo dos homens, o autor do *Espírito das leis* cessa de amar tanto quanto deve a sua pátria. O inglês deve se sentir lisonjeado ao ler essa obra. Tal leitura, porém, só é capaz de mortificar os bons franceses.” (CHEVALIER, 1966, p.128).

⁷ De acordo com Ferreira (1992), Jean-Jacques Chevalier trata-se de um historiador de pensamento político, com pensamentos de Maquiavel.

Valendo-se dos elementos observados no funcionamento do governo inglês, mais o exame e confronto das doutrinas anteriores, inclusive no pensamento de Locke, Montesquieu produziu, então, a sua célebre teoria dos poderes, atualmente, com ligeiras alterações, posta em prática em todos os países. Discorre sobre o tema na obra *Do espírito das leis*, Livro XI, Capítulo VI, nos seguintes termos:

Existem em todo Estado três espécies de poder: o Poder Legislativo, o Poder Executivo das coisas que dependem do Direito das Gentes, e o Poder Judiciário. Pelo primeiro, o príncipe faz leis para algum tempo ou para sempre, e corrige ou revoga aquelas que se acham feitas. Pelo segundo, determina a paz ou a guerra, envia ou recebe embaixadas, estabelece a segurança, evita as invasões. Pelo terceiro, pune os crimes e julga os dissídios dos particulares. Chama-se a esta última o poder de julgar e a outra, simplesmente, o Poder Judiciário do Estado. (MONTESQUIEU, 2004, p.180)

Montesquieu designa o último poder de poder de julgar, ou seja, Poder Judiciário, assim distinguindo realmente do executivo e do Legislativo, o que não tinha sido feito por Locke. Depois de estabelecer a distinção entre os três poderes do Estado, passou Montesquieu a expor as razões que o convenceram a defender referida separação, nos seguintes termos:

A liberdade política somente existe nos governos moderados. Mas nem sempre ela existe nos governos moderados. Só existe quando não se abusa do poder, mas é uma experiência eterna que todo homem que detém o poder é levado a dele abusar; e vai até onde encontre algum limite. Quem o diria? A própria virtude precisa de limites. Para que não se abuse do poder, é necessário que pela disposição das coisas o poder limite o poder. (FERREIRA, 1995, p.577)

No texto seguinte, em que continua expondo as razões do seu convencimento de que os poderes do Estado devem estar separados, vê-se que Montesquieu apresenta o Judiciário como um poder à parte e dotado de características próprias.

Quando na mesma pessoa ou no mesmo corpo de magistrados o Poder Legislativo está unido ao Poder Executivo, não há liberdade, pois é de esperar que o mesmo monarca ou assembleia faça leis tirânicas e as execute tiranicamente. *Não há também liberdade, se o poder de julgar não está separado do Poder Legislativo e do Executivo.* Se o poder de julgar estiver unido ao Legislativo, o poder sobre a vida e a liberdade dos cidadãos será arbitrário, pois o juiz será também o legislador. Se o poder de julgar estiver unido ao Poder Executivo, o juiz terá a força de um opressor. Tudo estará perdido se o mesmo homem ou a mesma assembleia de notáveis, ou de nobres ou do povo exerce os três poderes: o de fazer as leis, o de executar as resoluções e o de julgar os crimes ou dissídios de particulares. (MONTESQUIEU, 2004, p.180)

O texto que ora se transcreveu, que constitui a parte nuclear da doutrina de Montesquieu, a respeito da separação dos poderes, é utilizado amiúde por escritores de todo o mundo que, interpretando-o dos mais diferentes ângulos, e recriando o pensamento do autor, buscam novas idéias e outras inspirações para o atendimento das necessidades políticas que a dinâmica do Estado contemporâneo suscita.

O princípio foi chamado pelos americanos de *checks and balances*, que se traduz tecnicamente como “sistema de freios e contrapesos”. A França revolucionária também aplaudiu o princípio, consagrando-o incontinenti na Declaração dos Direitos do Homem (1789), em cujo art. 16 dispõe enfaticamente: “Toda sociedade da qual a garantia dos direitos não estiver assegurada, nem determinada a separação dos poderes não tem Constituição”.

O poder do Estado é substancialmente um só. Esse poder, entretanto, único e indivisível, chamado poder de soberania, se triparte em Legislativo, Executivo e Judiciário, para exercer, respectivamente, as funções de legislação, administração e jurisdição, consideradas essenciais ao Estado. Na verdade, Legislativo, Executivo e Judiciário são órgãos do poder estatal aos quais se convencionou denominar Poder.

Tem-se, assim, o Poder Legislativo com a função de elaborar as normas gerais que definem a ordem do Estado, estabelecem as relações entre o Estado e os cidadãos, bem como as relações entre os próprios cidadãos; o Poder Executivo, cuja função consiste em administrar a coisa Pública, elaborar e executar planos de governo, bem como promover o bem-estar e o progresso da coletividade; e, finalmente, o Judiciário, tendo como mister determinar o alcance das normas jurídicas e aplicá-las aos casos concretos.

Existe um órgão específico independente para cuidar de cada função do Estado. E foi por isso que lutou Montesquieu, conforme explicado. Até o século XVIII, essas três funções não tinham sido exercidas por três órgãos ou poderes diferentes e independentes. Referidas funções podiam estar sendo exercidas por dois poderes (Executivo e Legislativo) ou um poder apenas (geralmente o Executivo). Como quer que fosse, o Judiciário nunca era considerado um poder independente. Via Montesquieu (2004) nisso uma terrível ameaça às liberdades individuais. Daí aquela sua observação de que, estando o Poder Judiciário unido ao

Legislativo, o poder sobre a vida e a liberdade dos cidadãos será arbitrário, pois o juiz será legislador; estando unido ao Poder Executivo, o juiz poderá ter a força de um opressor.

Apesar de falar em separação e independência dos poderes, na realidade, isso não ocorre. É verdade que a Revolução Francesa levou o princípio da separação de poderes ao máximo, proibindo que qualquer poder exercesse outra função além daquela que lhe fora especificamente destinada pela Constituição e por força do mesmo princípio. Proibiu o juiz, por exemplo, de recorrer aos costumes ou de preencher possíveis lacunas da lei porque se achava que, assim, estava o juiz exercendo a atividade de elaborar normas jurídicas, o que era função exclusiva do Legislativo. Deste modo os poderes se contrapunham e se entravavam, originando conflitos e criando obstáculos à atividade pública.

Essa concepção rígida foi logo abandonada porque absolutamente prejudicial. A idéia que passou a predominar, e hoje vigorante, é a de que os poderes são distintos, harmônicos e independentes. São distintos porque cada poder dispõe de organização própria e autonomia funcional. Não são separados no sentido de constituírem departamentos estanques e antagônicos.

São harmônicos porque funcionam dentro de um processo de controle recíproco a possibilitar que cada um limite e detenha os demais, deste modo estabelecendo um perfeito equilíbrio, por força de uma coordenação recíproca e simultânea. Os poderes se movimentam, entrosando-se e se subordinando mutuamente, num formidável sistema de *checks and balances* (freios e contrapesos).

São independentes porque dotados de certa permeabilidade que permite a cada poder, além de sua função específica, realizar um pouco da função dos demais, de conformidade com as exigências político-sociais de cada regime. Assim, a função específica do Poder Legislativo é legislar, isto é, elaborar leis; porém, no Brasil, a Constituição lhe concede inúmeras atribuições de jurisdição e administração. Por exemplo: quando o Senado Federal julga os crimes de responsabilidade do presidente da República ou, então, quando nomeia pessoal

para a sua secretaria, está exercendo, respectivamente, as funções de jurisdição e administração.

A função precípua do Poder Executivo é administrar, entretanto, quando expede decretos e regulamentos para o fiel cumprimento das leis, quando apresenta projetos de lei ou então quando veta ou sanciona os projetos em tramitação, está exercendo uma função de natureza legislativa. Passa a interferir na função jurisdicional, quando julga no contencioso administrativo ou, ainda, quando concede indulto e comuta penas.

Da mesma forma, o Poder Judiciário constantemente exerce funções específicas dos outros dois poderes. Desempenha função administrativa, quando concede licença e férias aos seus juízes e serventuários. Exerce função legislativa quando elabora seu regimento ou apresenta projeto de lei ao Poder Legislativo.

Esse formidável processo de interdependência dos poderes que o mundo moderno adota foi imaginado pelos norte-americanos. Hoje, se tivesse sido admitida a separação sem essa penetração mútua e recíproca de controle, ter-se-ia fracassado, como fracassou a França revolucionária de 1789.

O grau de independência ou interdependência dos poderes depende muito do regime de governo e da educação de cada povo. Nem todos conseguem manter o equilíbrio dos americanos. Em geral, nos regimes presidencialistas, há mais independência e paridade de poderes do que no parlamentarista, existindo neste mais interdependência.

1.2 Início da necessidade de cobrar tributos

A denominação Estado (do latim *status* = estar firme), significando situação permanente de convivência e ligada à sociedade política, aparece pela primeira vez em *O Príncipe*, de Maquiavel, escrito no início do século XVI.

O Estado, assim como a própria sociedade, existiu sempre, pois desde que o homem vive sobre a Terra acha-se integrado numa organização social, dotada de poder e com autoridade para determinar o comportamento de todo o grupo.

Dallari (2003, p.151) descreve as diretrizes responsáveis pela organização do Estado no século XVIII, bem como a busca do ideal supremo de Estado Democrático que se perpetuou ao longo dos séculos XIX e XX:

A preocupação primordial foi sempre a participação do povo na organização do estado, na formação e na atuação do governo, por se considerar implícito que o povo, expressando livremente sua vontade soberana, saberá resguardar a liberdade e a igualdade.

O Estado surgiu de uma evolução da organização social humana. A sociedade já existia sem o Estado durante certa época. Com o passar do tempo, o homem se organiza em grupos sociais que, lentamente, levaram à formação do Estado, constituído para atender às necessidades ou às conveniências dos grupos sociais.

O mundo das relações humanas é um feixe de vontades direcionadas à satisfação individual. O homem como foco de ação livre requer poder para alcançar os seus fins. O homem, todavia, não atua isoladamente. Como animal gregário, vive com os seus semelhantes e necessita realizar seus fins comuns. Dentro da comunidade, o poder individual é apenas um impulso que depende da aceitação geral para valer como ordem. Se se projetar esta fonte evolutiva para uma instituição com atribuições diretoras das ações coletivas, impondo comandos abstratos, ter-se-á o Governo.

O Poder do Estado é soberano, ou seja, na ordem interna e internacional, a última palavra compete ao Estado. Tem como objetivo o bem comum, acompanhado de ordem e justiça, garantindo a harmonia entre os homens. Assim significa dizer que esta instituição, organizada política, social e juridicamente, detém o poder de decidir em última instância.

No âmbito do Estado, as forças de mando se aglutinam em campos de interesses que aspiram à satisfação geral do governo ou do Direito. Assim, é

possível distinguir-se, segundo a ótica com a qual se intenta ver, o poder social, o poder político e o poder jurídico.

O *poder social* é a vontade impelida para o comando de Estado, visando a manter o grupo coeso e pacificados os conflitos. Advém da natureza gregária do homem em busca dos seus fins comuns.

O *poder político* manifesta-se com a organização e a pacificação das relações sociais no âmbito de uma sociedade, agindo na consecução dos fins superiores do Estado. Atua de forma a conduzir sem conflitos os indivíduos ao bem comum.

A política e o Direito no Estado agem de forma concomitante, o que pode confundi-los um pouco, já que o Direito instrumentaliza o desempenho do Estado, enquanto a Política se ocupa dos rumos do Estado. O objetivo da norma converge para o mesmo escopo do Governo.

Para facilitar a distinção de cada pólo de atividade, tome-se a teoria tridimensional do Direito, segundo a qual este se compõe de fato (F) valor (V) e norma (N).

A política atua na órbita dos fatos, influenciando na ação do Estado em mira dos fins comuns, ao passo que o Direito se orienta mais para os valores éticos e as normas que disciplinam a atuação estatal. O *poder jurídico* emana da força do Direito, das normas e da coerção que lhe são ínsitas.

A soberania é a expressão máxima do Poder, calcada na dominação sobre os demais poderes. É a característica do poder do Estado de organizar a nação e fazer valer em seu território a totalidade de suas decisões, nos limites e fins éticos de convivência.

O Estado adquire a própria corporificação por meio do Direito, ao personalizar-se. A sua figura não é a de certa pessoa física, mas de uma pessoa jurídica.

As constituições do 1º pós-guerra não estruturavam apenas a ordem política e civil, mas, também, a ordem social e econômica. Nessa época as constituições eram verdadeiros códigos políticos e não simples estatutos fundamentais, como acontecia até então.

O 2º pós-guerra mundial não mudou a técnica constitucional do 1º pós-guerra; estabeleceu princípios e normas que melhor regulam a ordem social e econômica ao mesmo tempo em que a ordem política e civil.

Três são as principais doutrinas que procuram determinar a natureza jurídica da Constituição: a de John Locke, para quem “era um pacto entre o povo e o rei”; a de Rousseau, em cujo entendimento não passava de “um contrato social firmado pelos indivíduos entre si”; e a de *Barthélemy et Duez*, ao compreender que revela “uma suprema declaração unilateral da vontade do povo”.

A doutrina de John Locke (1996) fundava-se no empirismo baconiano, refletindo o pensamento de uma época, e como essa passou. A doutrina de Rousseau, desenvolvida no *Contrato Social*, assentava-se no racionalismo individualista, que sucumbiu no primeiro pós-guerra (1919), dando oportunidade ao advento da democracia social cristã. A doutrina de *Barthélemy et Duez* encontra apoio na moderna concepção sociológica de povo, “um agregado de grupos sociais, politicamente organizado”. Atende à verdadeira natureza da *Lex Maxima* e ao papel do povo no Estado moderno.

Conforme Souza Neto *et al.* (2003), a Constituição é a suprema declaração da vontade popular, expressa por meio dos legítimos representantes e mandatários, que são os membros das assembleias constituintes a legitimar o Estado.

O Poder Constituinte é o poder de criar e revisar a Constituição. Na produção originária ou mudança da ordem jurídica fundamental e suprema do Estado, assenta a sua nota distintiva.

A base de todo ordenamento jurídico é a Constituição. Quando rígida, vem acompanhada da supremacia, pois nenhuma norma jurídica se apresenta de modo

superior a ela. Isso porque sua origem não ficou adstrita a nenhum condicionamento, pois quem a criou foi o Poder Constituinte que, por sua vez, pode tudo na órbita jurídica.

Costuma-se associar o advento do Poder Constituinte originário ao surgimento das constituições rígidas e escritas que serviram de documento propício a preceituar os balizamentos formais e materiais do exercício do poder estatal perante a sociedade, fato que apenas refletia o triunfo dos postulados liberais após a Revolução Francesa. Sendo assim, visando à limitação do poder político do Estado, tratou-se de descrever na própria Constituição a medida do exercício deste poder, a forma de aquisição, os mecanismos de controle, para que, com isto, se evitasse o abuso ou o excesso de poder tão característico do Estado absolutista, de efeito danoso para os interesses dos liberais que adotavam como estandarte “a liberdade e a igualdade de todos”. Ademais, restou como instrumento de limitação negativa deste poder estatal a contextualização dos direitos e garantias individuais e coletivos dos cidadãos, que serviu de anteparo jurídico às incursões deste mesmo poder estatal.

O poder constituinte originário é marcado por sua “inicialidade”, ilimitação e incondicionamento. “Inicialidade” do Poder Constituinte originário significa que a Constituição é um ato inicial, porque ela funda a ordem jurídica positiva e não é fundada por nenhuma outra ordem jurídica positiva. O poder constituinte é inicial porque funda os demais poderes e não se funda em outro poder. O segundo traço é a ilimitação. Todas as correntes concordam com a noção de que ele é ilimitado ante a ordem jurídico-positiva anterior: não se limita pela constituição e leis vigentes até sua manifestação. Por esse caráter, os positivistas o designam soberano, dentro da concepção de que, não sendo limitado pelo Direito positivo, o poder constituinte não é objeto de qualquer limitação. Os adeptos do jusnaturalismo o chamam autônomo, para frisar que não é propriamente soberano, porque está sujeito ao Direito natural. Enfim, como terceira característica, ele é incondicionado, no sentido de que não é formalmente limitado pela prefixação de fórmulas para sua manifestação e seu procedimento. Por isso a primeira providência de uma Assembléia Constituinte é fixar a forma de sua manifestação: o seu regimento. (BARROS, 2008, p.1).

Ao definir tributação, a maioria dos autores considera ser um *múnus*⁸ dado ao Estado para que possa arrecadar valores para a sua manutenção e gastos com o povo. Esse *múnus* é derivado da soberania que o Estado exerce. Não obstante, deve-se observar que um princípio nunca está só. Portanto, considere-se que, junto ao princípio da soberania, está o da tributação, pois, nas palavras de Kant (*apud* CARRAZA, 2006, p.36): “Princípio é toda preposição geral que pode servir como premissa maior num silogismo”. Ora, sem a tributação, a máquina governamental não seria viável, não teria como sustentar seus gastos nem como realizar obras e manter instituições de serviços públicos.

O princípio da tributação atinge a sua função quando utilizado como parâmetro para a vida em sociedade, pois essa é a função de todos os princípios, conforme diz Jesús González Perez (*apud* CARRAZA, 2006, p. 42):

[...] os princípios jurídicos constituem a base do ordenamento jurídico, a parte permanente e eterna do direito e, também, o fator cambiante e mutável que determina a evolução jurídica; são as idéias fundamentais e informadoras da organização jurídica da Nação.

Portanto, considere-se ser a tributação um princípio, isto é, uma idéia fundamental e informadora para viabilizar a vida em sociedade, à qual o homem tem uma tendência natural por ser um ente político.

Para a definição do conceito de princípio da tributação são necessários alguns tópicos filosóficos, históricos e econômicos, além das definições jurídicas. Dessa forma entender-se-ia completamente do que se trata o instituto da tributação.

O homem, naturalmente, é um ser social, tem necessidade de viver em comunidade para tornar a sua vida mais fácil, conseguindo produzir mais alimentos, alcançar facilidades, como educação para os filhos, cuidar dos animais, guerrear, se necessário. Essas atividades tornam-se menos difíceis vivendo em sociedade. Por este motivo, diz Aristóteles (*apud* HENRIQUES, 1998, p.1): “Fica evidente, pois, que a Cidade é uma criação da natureza, e que o homem é, por natureza, um ser vivo político”.

⁸ De acordo com Rocha (1996), *múnus* significa que funções que alguém tem obrigações de exercer.

Em razão de ser político, o homem tem necessidades para viabilizar tal condição, as quais são supridas pela formação do Estado. No início era reconhecido pelo rei, pois se constituía a forma mais simples de se governar que poderia existir. Toda sociedade precisa ter um governo, uma direção. Nas palavras de Santo Tomas de Aquino (*apud* ARISTÓTELES, 2006, p. 27):

Ora, em todas as coisas ordenadas a algum fim, em que se possa proceder de um modo ou doutro, é mister haver algum dirigente, pelo qual se atinja diretamente o devido fim. Com efeito, um navio, que se move para diversos lados pelo impulso dos ventos contrários, não chegaria ao fim de destino, se por industria do piloto não fora dirigido ao porto; mas tem o homem um fim, para o qual se ordenam toda a sua vida e acção, porquanto age pelo intelecto, que opera manifestamente em vista do fim. Acontece, porem, agirem os homem de modos diversos em vista do fim, o que a própria diversidade das intenções e actos humanos patenteia. Portanto, precisa o homem de um dirigente para o fim.

Quando o homem abre mão de sua liberdade natural para viver em sociedade e aceitar as ordens de um governo, ele exige em troca uma contraprestação, qual seja, a manutenção da paz, o equilíbrio da ordem social, a promoção da saúde e da educação, isto é, quer que a finalidade do governo seja o bem comum, pois somente dessa forma ele teria seu fim atendido. Corroborando, Santo Tomas de Aquino (*apud* ARISTÓTELES, 2006, p.30) diz: “Se, pois, a multidão é ordenada pelo governante ao fim dela, o regime será recto e justo, como aos livres convém”.

Direcionando o governante, conforme afirmação acima, o Estado para o povo, sendo desta forma justo e direito, precisa o Estado de parâmetros, desta forma, ficando congruente com o povo e satisfazendo-o. Pode-se encontrar uma boa noção desses parâmetros quando Adam Smith deixou uma lição sobre necessidades do homem e deveres do soberano repassada dessa forma por John Fred Bell (1961, p. 171):

Em seu livro a Riqueza das Nações (1976), capítulo V, Adam Smith distribui em três as principais necessidades do homem em sociedade e deveres do Soberano, ou Estado, para com o homem, a primeira delas: “proteger a sociedade contra a violência e a invasão de outras sociedades independentes”, a segunda: “proteger, na medida do possível, todo o membro da sociedade contra a injustiça e a opressão por parte de qualquer outro de seus membros, ou o dever de estabelecer uma administração exata da justiça” e por último mas não menos importante o de construir e manter certas obras e instituições públicas que não poderiam ser lucrativamente erguidas e mantidas por um individuo ou pequeno número de indivíduos.

A proteção da soberania nacional tem de ser o principal objetivo de uma sociedade em que a maior causa de se unir é a segurança que um estado de direito lhe oferece. Portanto, o governo tem que garantir essa defesa, deixando o cidadão seguro.

As necessidades do homem e deveres do Estado dão uma visão completa e abrangente da necessidade fundamental do tributo, o quanto se ganha com o pagamento do mesmo e o quanto ele é fundamental para a organização da sociedade.

Para se ter uma idéia dessa fundamental importância, os primeiros registros que se têm de tributação são antiqüíssimos, constam da bíblia, e em sua maior parte estão voltados para a assistência social, como amparo a viúvas e órfãos, chegando, às vezes, a cobrança de tributos intencionar melhoramentos para as cidades, como construção de estradas, conforme mostra o livro Deuteronômios 14, 28-29:

A cada três anos você pegará o dizimo da colheita do ano e o colocará nas portas da cidade. Então virá o levita que não recebeu uma parte na herança de vocês, o imigrante, o órfão e a viúva que vivem nas suas cidades, e comerão até ficarem saciados. Desse modo, Javé seu Deus abençoará você em todo trabalho que você realizar.(Deut. 14, 28-29).

Portanto, mesmo sem haver um Estado formado, nos termos contemporâneos, existia uma sociedade que se comportava como tal, principalmente quando se tratava de aspectos sociais. Como em toda sociedade, há o desejo de evolução, enquanto nação, aflorando, no caso, um princípio de soberania. Para que isto ocorra, a estrutura básica são as estradas, que facilitam a locomoção e a comunicação entre os povos, permitindo a comercialização de seus produtos.

Para tanto, o rei Salomão implantou a corvéia, um tributo pago mediante força de trabalho, exigida apenas da classe trabalhadora, para a construção de pontes e estradas e o melhoramento de obras públicas. Existem outros exemplos de tributos, como os cobrados sobre a terra no reinado de Jeoacaz, como consta em II Reis 23, 33-35:

O Faraó Neco prendeu Jozac em Rebla, no país de Emat, para que ele não reinasse mais em Jerusalém. O Faraó impôs ao país um tributo de três toneladas e meia de prata, e trinta e quatro quilos de ouro. Colocou no trono Eliacim, filho de Josias, em substituição a seu pai Josias, mudando o nome dele para Joaquim. Levou Jozac para o Egito, onde ele morreu. Joaquim pagou o tributo de prata e ouro ao Faraó. Mas, para pagar a quantia exigida pelo Faraó, teve que criar impostos no país. Conforme as possibilidades de cada um, exigiu a prata e o ouro necessários para pagar ao Faraó Neco. (II Reis 23, 33-35)

No século V antes de Cristo, a maior parte do erário grego tinha origem no comércio, como informa John Fred Bell (1961, p.38):

Toda e qualquer forma de comercio e indústria tinha de pagar impostos e taxas aduaneiras ao Estado. Eram aplicados impostos não apenas as mercadorias de exportação e importação, mas também a maneira de as transportar. As mercadorias que passavam pelas portas das cidades estavam sujeitas e uma taxa comparável a octroi francesa de época posterior. Exigia-se a obtenção de licenças comerciais pelos mercadores, os quais eram, então, sujeitos ao imposto de vendas. Quando os impostos eram aplicados, o encargo tal se tornava com freqüência maior do que o comercio poderia suportar.

Nessa época, motivado por uma maior influência desses tributos na vida dos cidadãos, e como se falou anteriormente, por causa da necessidade principalmente comercial, começa o desenvolvimento de uma doutrina econômica, quando Aristóteles (2006) inicia seus estudos na área por meio da crematística⁹, pois um fato tão importante na sociedade não poderia passar despercebido.

Aristóteles (2006) afirmara que o homem era um *politikon zoon*, ou seja, um animal político, pois a natureza do indivíduo humano só era realizável nessa condição, caso contrário se compararia a uma besta ou a um deus. Dessa forma, caracteriza-se uma imposição de vida em sociedade, causando uma série de relações inerentes a esse convívio. Uma dessas relações é a tributária, basicamente um *quantum* a ser pago para que o Estado dê à sociedade uma contra-prestação.

Na era medieval, que vai de 476 d.C. a 1500 d.C., segundo John Fred Bell (1961, p. 171), o Estado devia “dar proteção, zelar pelos pobres, manter a população, construir e manter estradas, garantir um sistema padrão de pesos e medidas, cunhar moedas e fornecer certas salvaguardas legais”, não obstante os

⁹ De acordo com Rocha (1996), crematística, vem do grego Khrema, que significa ciência da riqueza.

Reis e Papas da época utilizarem-se dos tributos pagos, os quais eles tinham direito de cobrar, não para efetivação desses benefícios para a sociedade, mas para locupletarem-se ilicitamente. Como não existia um sistema tributário, não era possível cobrar do governante as obras que deveriam se feitas, ensejando que ele usasse o tributo arrecadado de forma arbitrária, causando assim um grande prejuízo à sociedade da época.

Os grandes acontecimentos da era medieval aconteceram já no seu final, com o surgimento tanto do capitalismo quanto dos Estados. Com o capitalismo, o comércio ganhou força e, em conseqüência, a manufatura se expandiu, deixando, portanto, a agricultura de ser a única atividade econômica. Emerge disso o proletariado, classe carente de cuidados e de atenção estatais. A criação dos Estados fez com que a Igreja diminuísse sua influência, principalmente na economia, tornando o Estado cada vez mais voltado para o que acontecia no comércio, inclusive sob a forma de assistência, visando sempre à arrecadação.

Somente no fim da era medieval, é que se percebem mudanças de tributos sem regulamentação e com uma finalidade extremamente discricionária para um tributo preso à legalidade, inclusive com sua finalidade já definida por lei. Grande contribuição deu Adam Smith com os seus cânones da tributação, por nortear as utilidades e orientar sobre como poderia ser utilizado com maior eficiência o tributo.

Por esses fatos, ampliação dos horizontes do comércio e a criação do Estado, fizeram-se necessários estudos mais aprofundados sobre economia e tributação, estabelecendo-se regras e metas, apregoando-se uma maior rigidez e controle da sociedade sobre os Estados. Devido a essas carências, Adam Smith escreveu o livro “A Riqueza das nações”, o qual aborda todos esses temas, pronunciando-se quanto à arrecadação e à administração das rendas pelo Estado.

São esses os Cânones da tributação de Adam Smith (*apud* BELL, 1961, p. 171):

(1) Os súditos de todo Estado devem contribuir para o sustento do governo, tão aproximadamente quanto o possível, em proporção às suas capacidades; [...]

- (2) O imposto que cada cidadão tem de pagar deve ser certo, e não arbitrário; [...]
- (3) Todo imposto deve ser arrecadado ao tempo ou da maneira que ofereça da maior probabilidade de se tornar conveniente ao contribuinte fazer seu pagamento; [...]
- (4) Todo imposto deve ser de tal forma concebido que retire e mantenha fora da bolsa do povo o mínimo possível, além e acima do que traz para o tesouro publico do Estado.

O princípio da capacidade contributiva é o primeiro a ser citado pelo autor em questão, pois traz consigo também o princípio da isonomia, qual seja, tratar os iguais de maneira igual e os diferentes de forma diferente.

Esses princípios são fundamentais na aplicabilidade dos tributos pelo lado econômico, pois, caso haja uma desproporcionalidade na cobrança dos tributos, como exemplo, cobrar mais de quem tem menos, isso prejudicaria o Estado, haja vista que essas pessoas menos favorecidas não teriam condições de comprar produtos, diminuindo seu poder de compra, o que atingiria o capital do país. Em síntese, o que o país produzisse para consumo interno não seria vendido, provocando a não circulação do capital, limitando as possibilidades de condições de crescer.

Juridicamente, seria injusta a não relevância de tais princípios, pois é de extrema necessidade que haja equidade quanto à cobrança de tributos, não podendo se cometer injustiças, pois não convém cobrar a mesma quantia de uma pessoa que recebe 1 (um) salário mínimo e de uma outra que recebe 50 (cinquenta) salários mínimos. A carga tributária pesaria muito mais sobre a primeira pessoa, logicamente prejudicando-a, pois diminuiria sua condição financeira e, ao mesmo tempo, ela estaria pagando tanto quanto a pessoa que recebe mais.

O segundo cânone da tributação de Adam Smith traz o princípio da legalidade à tona, dando com isso segurança jurídica à população. Portanto, de uma forma coerente, na lei que instituir o tributo deve constar todas as suas características, hipótese de incidência, tempo da cobrança, multa no caso do não pagamento, tudo isso para garantir a certeza desses fatores ao contribuinte, proporcionando-lhe, dessa forma, uma segurança jurídica correspondente ao estado de direito no qual vive.

No terceiro cânone, o economista dá chance de planejamento para o pagamento do tributo ao contribuinte, evitando surpresas, proporcionando assim segurança jurídica. Com isto, beneficia o Estado, pois a inadimplência diminui pelo planejamento feito. Em seu âmago, percebe-se também o princípio da eficiência, pois de nada adiantaria cobrar um tributo em uma época que conhecidamente não se tem capacidade para efetuar tal pagamento. É o que ocorre, por exemplo, na contemporaneidade, quando se cobram tributos, como IPTU e IPVA no começo do ano, logo após o contribuinte receber seu 13º salário.

Finalizando seus cânones, Adam Smith diz que a proporção de tributos recebidos pelo erário tem de ser a menor possível. Não é necessário a administração pública guardar em seus cofres excedente, sendo devido cobrar da população apenas o necessário para suas despesas, o que torna necessária a elaboração de um orçamento, mesmo porque isso iria tirar moeda de circulação, afetando mais uma vez o capital.

A preocupação em se atingir o capital de um país é muito grande pelos efeitos que pode causar. David Ricardo (*apud* BELL, 1961, p.217) diz: “Deve constituir política do governo [...] jamais aplicar impostos de modo que incidam inevitavelmente sobre o capital, porquanto, se o fizer, prejudicará os fundos destinados à manutenção do trabalho, diminuindo, portanto, a produção futura do país”. Portanto, qualquer imposto que fosse cobrado, que incidisse sobre o capital, traria um enorme prejuízo àquele país, pois o seu fundo de investimentos estaria desguarnecido, não tendo como financiar uma produção.

Observe-se que o princípio da tributação, por muito tempo, constituiu uma finalidade apenas arrecadadora e contraprestacional. Contudo, na contemporaneidade, adquiriu outras finalidades, como intervenção do Estado nos mercados econômicos, barreiras comerciais, incentivos fiscais, multas, ultrapassando o antigo conceito de que tributação é o poder que o Estado tem de arrecadar, para um conceito contemporâneo, segundo o qual, o princípio da tributação prolata que, por vontade do povo, o Estado tem o direito de arrecadar tributos, seja com o intuito meramente arrecadador ou intervencionista ou

protecionista ou pena pecuniária, e o dever de prestar serviços à sociedade como principal finalidade do Estado.

1.3 Evolução histórica da tributação nas constituições brasileiras

No Brasil, a primeira Constituição a mencionar a tributação foi a de 1824, ainda na época imperial, quando trata da Fazenda Nacional:

Art. 170. A Receita, e despeza da Fazenda Nacional será encarregada a um Tribunal, debaixo de nome de 'Thesouro Nacional' aonde em diversas Estações, devidamente estabelecidas por Lei, se regulará a sua administração, arrecadação e contabilidade, em reciproca correspondencia com as Thesourarias, e Autoridades das Provincias do Imperio.

Registre-se que a Constituição de 1824, em comparação com a de 1988, é mais resumida em todos os assuntos, mesmo porque todo o poder era centralizado na pessoa do Imperador. Note-se que, no art. 171, existe a exigência de leis elaboradas pela Assembléia Geral competente para tal e a obrigatoriedade de prestação de contas públicas como se segue:

Art. 171. Todas as contribuições directas, á excepção daquellas, que estiverem applicadas aos juros, e amortisação da Divida Publica, serão annualmente estabelecidas pela Assembléa Geral, mas continuarão, até que se publique a sua derogação, ou sejam substituidas por outras.

Válida é a informação de que, desde o império, os cidadãos aceitam as mentiras quanto às Constituições, pois o único direito tributário positivado que havia nessa época era o enunciado do art. 179, inciso XV: “Ninguem será exempto de contribuir pera as despesas do Estado em proporção dos seus haveres.”.

Note-se que toda a competência tributária está restrita aos poderes do Imperador, pois a Constituição não designa competência tributária para as províncias nem para os municípios.

A segurança jurídica que ele traz, junto com a clareza e a estabilidade jurídica, e principalmente a equidade, é pelo menos um começo, pois, neste momento, a tributação começa a ser tratada como se deve: um princípio que se traduz tanto em

obrigação do cidadão em pagar tributo ao Estado quanto a obrigação do Estado em fornecer a contraprestação.

Diante dessa concentração de poder, nada mais natural do que a informação que Paul Hugon (1945, p.142) fornece: “No relatório do Ministério da Fazenda de 1831, se aponta o fato do açúcar ser taxado cinco vezes, a aguardente oito, o tabaco seis, o gado seis e o algodão três vezes”.

Por ser a primeira Constituição republicana federativa, a de 1891, não foi sua única inovação a preocupação com a divisão da competência tributaria entre a União e seus Estados Membros, facilitando dessa forma a governabilidade, foi outro fato positivado na mesma nos artigos que se seguem: “Art. 7º - É da competência exclusiva da União decretar; Art 9º - É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos [...]”.

O cidadão foi agraciado, nessa Constituição, com alguns princípios tributários, dentre eles, um em especial, por sua abrangência e finalidade, o princípio da legalidade. Vale a ressalva de que o art. 72 da Constituição de 1891 traz o princípio da legalidade em seu bojo de forma muito precária, no qual ficou estabelecido:

Art 72 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

§ 30 - Nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize.

Duas novidades principais trouxe a Constituição de 1934: a primeira foi a vedação da bitributação entre União e Estados membros; e a segunda foi a inclusão dos municípios como entes com competência tributária.

O primeiro conceito de impedimento de bitributação foi um tanto quanto pobre, contudo apresenta grande avanço por ser de grande valia para o sistema tributário. O dispositivo seguinte traz a regra:

Art 11 - É vedada a bitributação, prevalecendo o imposto decretado pela União quando a competência for concorrente. Sem prejuízo do recurso judicial que couber, incumbe ao Senado Federal, ex officio ou mediante

provocação de qualquer contribuinte, declarar a existência da bitributação e determinar a qual dos dois tributos cabe a prevalência.

Note-se que a bitributação é vedada apenas entre União e Estados membros. Vale lembrar que, na Constituição vigente, o Município é um ente competente para tributar, segunda grande novidade nesta Carta Magna, conforme se demonstra a seguir:

Art 13 - Os Municípios serão organizados de forma que lhes fique assegurada a autonomia em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse; e especialmente: § 2º - Além daqueles de que participam, ex vi dos arts. 8º, § 2º, e 10, parágrafo único, e dos que lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios:
I - o imposto de licenças;
II - os impostos predial e territorial urbanos, cobrado o primeiro sob a forma de décima ou de cédula de renda;
III - o imposto sobre diversões públicas;
IV - o imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais;
V - as taxas sobre serviços municipais.

Essa maior divisão na competência tributária ajuda cada vez mais na governabilidade, juntamente com a autonomia financeira e política e na contraprestação do Estado para com o contribuinte.

Todas as Constituições que se seguem, as de 1934, 1937 e 1946, têm alterações na positivação da competência e capacidade tributária, trazendo a variação de quais impostos poderiam ser cobrados pelos entes estatais, mas mantêm a competência tributária tanto para a União quanto para os Estados e Municípios. Não obstante, a Constituição de 1967 traz várias inovações, a maioria influenciada pela Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966, conhecida hoje como Código Tributário Nacional. Abordar-se-ão algumas delas nos próximos capítulos. Quanto à tributação, o art. 18 se manifestou da seguinte forma:

Art 18 - sistema tributário nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria e é regido pelo disposto neste Capítulo em leis complementares, em resoluções do Senado e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, estaduais e municipais.

Há de se ressaltar a discriminação do sistema tributário, dos impostos a quem é competente, resguardando, dessa forma, não só o princípio da tributação quanto o da legalidade, transmitindo assim uma maior segurança jurídica.

Além de uma maior organização para a matéria, traz outras inovações, como a menção sobre sistema tributário, fato que não ocorria nas outras Constituições, e foi abordado primeiro no Código Tributário Nacional de 1966.

Trata-se de uma grande inovação, pois o Sistema Tributário trouxe autonomia à matéria, além de várias especificações necessárias, como a redefinição de tributo – redefinição esta trazida no CTN e depois introduzida na CF de 1967 –, dessa forma organizando as leis e seus temas dentro da própria Constituição.

A Constituição de 1988 solidificou o Sistema Tributário Nacional, detalhando e codificando o maior numero de princípios que uma Constituição já o fez. Logo em seu primeiro artigo, Título VI, que fala sobre tributação e orçamento, vem a positivação da tributação e de outros princípios:

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

I - 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.

§ 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.

§ 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Este artigo uniu todos os aspectos da tributação, os entes competentes para tributar, os tributos exigíveis, proteção aos contribuintes, vinculação do pagamento à prestação devida do tributo, garantia da aplicabilidade dos princípios, como capacidade tributária, isonomia e base de cálculo dos mesmos.

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;

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;

III - cobrar tributos:

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

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

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

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;

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

§ 1º - A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

§ 2º - A vedação do inciso VI, (a), é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso VI, (a), e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas (b) e (c), compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

§ 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

§ 6º - Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no Art. 155, § 2.º, XII, g.

§ 7º - A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Consolidou, portanto, o princípio da tributação em todos os seus aspectos, abrangendo princípios, tornando-os garantias constitucionais integrantes e regentes do ordenamento jurídico pátrio, com a finalidade de sempre manter o princípio da tributação focado no seu objetivo de arrecadar dinheiro para suas despesas, controlar e incentivar o mercado econômico, sempre tendo como parâmetro a realidade econômica da sociedade.

2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

De acordo com o Sistema Tributário Nacional, é certo que a Carta Magna outorga competência tributária para as pessoas jurídicas de direito público, dotando-as de poderes para instituir tributos. No entanto, este poder de tributar não é absoluto, visto que a própria Constituição Federal também lhe estabelece uma série de limitações.

Tais limitações impõem linhas de proteção do contribuinte em relação ao fisco, estabelecendo delimitações na atividade tributária dos entes públicos. São, portanto, limitadores da atuação do fisco as imunidades e os princípios tributários, os quais garantem o particular contra os excessos tributários.

Especial atenção merecem os princípios, pois, como também ocorre nas demais áreas do direito, no âmbito tributário representam a base de sustentação de todo o sistema. A palavra princípio, em si, já traz essa idéia, como se depreende dos ensinamentos de Mello (1996, p.545-546):

[...] 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 intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo. Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de estrutura mestra.

Como alicerce do conhecimento, os princípios não podem ser dissociados do contexto geral, cabendo, nesse particular, registrar as colocações feitas por Reale (1994, p. 61):

Um edifício tem sempre suas vigas mestras, suas colunas primeiras, que

são o ponto de referência e, ao mesmo tempo, elementos que dão unidade ao todo. Uma ciência é como um grande edifício que possui também colunas mestras. A tais elementos básicos, que servem de apoio lógico ao edifício científico, é que chamamos de princípios, havendo entre eles diferenças de destinação e de índices, na estrutura geral do conhecimento humano.

Sabendo-se da especial necessidade da noção sistêmica da Constituição Federal, sede dos grandiosos princípios tributários, o presente estudo será elementar para o entendimento do Direito Tributário como um todo. Assim, tomando ciência das premissas basilares do direito tributário, evitar-se-ão gravíssimos equívocos quando da edição ou interpretação de dispositivos inerentes à tributação, o que se faria em detrimento dos contribuintes.

Fala-se em direcionamento aos editores de normas tributárias, pois são os princípios “expressão primeira dos valores fundamentais expressos pelo ordenamento jurídico, informando materialmente as demais normas (fornecendo-lhes a inspiração para o recheio).” (ROTHEMBURG, 1999, p.16).

Este estudo, então, deve servir a um propósito útil, além de saciar a vaidade de quem o redige e alcançar o objetivo acadêmico de colação de grau. Deverá, portanto, estabelecer uma classificação didática de forma a tornar compreensível a estrutura principiológica tributária, norteando o intérprete das leis tributárias, demonstrando modestamente a aplicação dos citados princípios, conforme lições de renomados escritores, somadas à convicção da pesquisadora.

Desta feita, não será discutido se tal classificação é correta ou incorreta, se o rol está completo ou incompleto. Prima-se pela utilidade da classificação, pelo que serão trazidos à baila tão-somente os princípios tributários expressos e explícitos na Constituição Federal de 1988, os quais se revelam essenciais à compreensão dos dogmas tributários, assim como serão mostradas as modificações que se tornaram constantes nessa área.

2.1 Princípio da estrita legalidade

O princípio da estrita legalidade encabeça a seara principiológica tributária,

pois é o fundamental dos enunciados dispostos no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, resumindo-se em um dos princípios basilares do Estado de Direito, que garante a segurança das relações jurídicas e, por conseguinte, evita inesperadas cobranças de tributos ao livre talante da Administração Pública.

Assim já lecionou Xavier (*apud* LACOMBE, 1996, p.9), afirmando que “o princípio da legalidade é um dos princípios fundamentais do Estado de Direito, sendo à luz deste conceito que tal princípio vem sendo estudado e desenvolvido”.

Tal princípio tem sua origem mais remota na Inglaterra, em meados de 1906, na vertente de consentimento individual com a cobrança do tributo, pois o rei, que já impunha o pagamento de impostos baseado no direito consuetudinário, exigia dos vassallos uma quantia em dinheiro para fazer frente às despesas extraordinárias, sendo que estes poderiam impugná-los, embora fosse praticamente impossível sustentar tal insurgência na prática, conforme bem asseverou Uckmar (1976).

Incontestável o fato de que o princípio ficou mundialmente conhecido e consagrado plenamente com a divulgação das idéias iluministas, norteadoras da Revolução Francesa, principalmente quando da promulgação da Declaração Francesa dos Direitos do Homem e do Cidadão, em especial seu artigo 14, dispondo que todos os cidadãos teriam direito de verificar, por si mesmos ou pelos seus representantes, a necessidade da contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a coleta, a cobrança e a duração.

Daí por diante, o pensamento iluminista, valorizando sobremaneira o homem como ser pleno, modificou o Direito em geral, passando a ser um sistema de garantia dos direitos fundamentais do homem.

Assim, tem-se que a necessidade de obediência à legalidade em matéria tributária surgiu na Idade Média, resultando das lutas das classes economicamente fortes contra as imposições fiscais dos governantes (BALTHAZAR, 2001), e passou a ter mais linhas de semelhança com o princípio da legalidade atual.

Atualmente, a idéia de legalidade tributária pelo consentimento se dá de forma indireta, pela representação política eletiva, pois o povo escolhe seus representantes para o Poder Legislativo, os quais terão a autorização para a criação de tributos com o instrumento da lei, entendendo-se que a representação expressa o consentimento mediato do eleitor com o tributo cobrado.

Mas não é só nessa vertente que se apresenta o princípio da legalidade. Ainda que se entenda que a lei não é a expressa vontade de todo o povo, desviando-se da idéia de consentimento com a tributação, tal princípio tem como escopo a garantia de prévio estabelecimento de todas as condições da cobrança em um plano abstrato, ou seja, na lei. Esta determinará exhaustivamente todos os aspectos relevantes da tributação para que, após, se possam identificar o valor a ser pago, a hipótese de incidência e os sujeitos passivo e ativo da obrigação tributária, definindo-os no caso concreto para preservar a segurança nas relações jurídicas.

Destarte, deve o tributo ser cobrado com base em normas prévias e objetivamente postas, de modo a garantir a plena segurança nas relações entre Fisco e contribuinte. Isto porque a tributação é uma relação jurídica, não simplesmente uma relação de poder. (MACHADO, 2004).

Então, ao estabelecer as normas referentes ao sistema tributário nacional, a Constituição Federal de 1988 procurou ampliar a segurança jurídica do contribuinte, já trazida genericamente pelo artigo 5º, inciso II, levando-se a entender que a lei tributária deve contemplar a descrição dos elementos essenciais da hipótese de incidência tributária e trazer a prescrição da tipicidade fechada.

Assim, pela cultura legislativa brasileira de se deixar tudo expresso e sem espaços para interpretações impróprias, a Carta de República de 1988 reitera o princípio da legalidade (como, aliás, também o fez no campo do direito penal e administrativo), ou seja, estatui o princípio da estrita legalidade ou da legalidade tributária: “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.”

Dessa forma, as pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), como decorrência de suas competências outorgadas pela Carta Magna de 1988, podem instituir tributos ou aumentá-los, desde que respeitado o princípio da legalidade tributária em todos os seus aspectos estruturais (materiais, espaciais, temporais, pessoais e quantitativos), pois, conforme dispositivo supracitado, não há tributo sem lei.

No artigo 5º, inciso II, da Carta Magna, foi empregado o vocábulo “lei”, entendido em sentido *lato*, incorporando o ato administrativo normativo editado em conformidade com a lei formal. Por sua vez, quando mencionado no artigo 150, tem sentido estrito, ou seja, de instrumento editado pela Casa Legislativa competente e, via de regra, sancionado pelo Chefe do Poder Executivo.

Em razão deste princípio, portanto, deve a lei abarcar todos os elementos da norma tributária, conforme antes mencionado. Não se pode, então, discutir a criação ou majoração de tributos pelo Poder Executivo por meio de decreto ou outro ato normativo típico da legislação tributária infralegal.

Desta forma, a lei deve exaurir o conteúdo da matéria objeto da norma tributária, pois, em decorrência do princípio da estrita legalidade, não há margem para atuação discricionária da administração.

Pode-se então considerar que a Constituição consagra a idéia já quase milenar de que o tributo decorre de um sacrifício coletivamente consentido, pois decorrente de lei votada pelas assembléias representativas do povo, ou seja, pelo Congresso Nacional, pelas Assembléias Legislativas, pela Câmara Distrital e pelas milhares de Câmaras de Vereadores.

Todavia, o princípio da legalidade, no Direito Tributário, não fica adstrito apenas à exigência de lei para estruturação dos elementos que formam o perfil de cada tributo. Vai além. Determina que todo ato concreto do Fisco do qual decorra exigência de um tributo seja rigorosamente autorizado por lei. No primeiro caso está a acepção de norma tributária no sentido estrito, como sobredito, e no segundo encontra-se a acepção de norma tributária em sentido amplo. Num e noutro caso

encontra-se impregnado o princípio da segurança jurídica do contribuinte, que se desdobra do princípio da legalidade tributária, um dos pilares do estatuto constitucional do contribuinte.

Do enunciado se depreende a existência de duas situações distintas que exigem a formalidade da lei, ou seja, esta é exigida caso venha a majorar certo tributo ou caso se institua nova exação.

Daí se falar nessas duas espécies de legalidade, a instituidora e a majoradora de tributos. A primeira, também chamada de criadora, consiste na necessidade de edição de lei para instituir tributo cuja competência constitucional pertença ao ente que pretende exercê-la.

A exigência de lei para instituir tributos era absoluta até a aprovação da Emenda Constitucional nº 32 de 2001, que alterou o artigo 62 da Carta da República, passando a excepcionar situações em que se dispensa a lei para os impostos ali estabelecidos, podendo haver, então, a instituição de Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados e Imposto sobre Operações Financeiras, assim como os Impostos Extraordinários em caso de Guerra, através de Medidas Provisórias, ou seja, através da ação normativa do Presidente da República.

A partir daí a segurança jurídica antes experimentada pelos contribuintes foi fortemente reduzida, gerando grave lesão ao princípio em tela. Neste sentido o professor e Juiz Federal Silva Neto (2004, p. 120) diz:

Ora, por evidente, encontra-se o Sistema, desde então, sob forte abalo, pois a secular garantia de estabilidade e segurança nas relações jurídicas foi parcialmente rompida, em razão das peculiares características de uma Medida Provisória: um texto imediatamente instituível por ser único, o Presidente da República, assim a dispensar, em sua original criação, qualquer participação em seu processo.

E complementa com propriedade:

Sob o prisma técnico e crítico, sim, revela-se acertada a noção segundo a qual em muito perdeu o Sistema em sua própria segurança e no equilíbrio

de forças que até então fora absoluto, no embate entre os intentos fiscais estatais, pelo Executivo, de um lado, e o papel de filtro das aspirações populares, de outro, pelo Legislativo.

Assim, o parágrafo segundo, do artigo 62, da Constituição Federal, passou a vigorar da seguinte forma:

§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

A segunda espécie de legalidade, a majoradora, consiste na necessidade de lei para que se possa aumentar tributos. Todavia, tal modalidade de legalidade já nasceu relativizada na Constituição de 88, pois, nos termos do artigo 153, § 1º, admite-se o aumento de Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados e Imposto sobre Operações Financeiras por atos normativos inferiores à lei, como, por exemplo, Decretos.

Então, somente nos casos excepcionados pelo constituinte está o Poder Executivo autorizado a majorar as alíquotas (aspecto quantitativo) dos citados impostos. Portanto, somente aqueles impostos que são de competência da União podem, nos termos da lei, ter suas alíquotas majoradas por ato do Poder Executivo. Jamais os tributos estaduais, distritais e municipais.

Em praticamente todas as hipóteses que se excetua à legalidade, é evidente o escopo extrafiscal, haja vista a possibilidade de controle dos citados tributos pelo Poder Executivo com outros fins que não o meramente arrecadatório. No mais das vezes, é com a ferramenta tributária que será controlada, por exemplo, a política externa do Brasil, usando-se os chamados impostos estratégicos. Assim também com alto grau de extrafiscalidade está o imposto extraordinário de guerra, tão urgente exação que não comporta aguardar o processo legislativo necessário aos outros tributos.

Cumprido lembrar, não se pode confundir a atualização monetária com índices oficialmente previstos, que é permitida em lei, com a majoração de tributo maquiada com vestes de correção, utilizando-se instrumentos infralegais. Se ultrapassado o

índice de correção, portanto, tratar-se-á de majoração, na qual não se exige lei apenas nas exceções previstas. Depreende-se esta observação do estatuído nos parágrafos 1º e 2º do Código Tributário Nacional, bem como da Súmula nº 160 do Egrégio Superior Tribunal de Justiça.

Tais assertivas são de elementar importância na análise da constitucionalidade de atualizações de tributos na esfera estadual e municipal, pois o Poder Executivo desses entes não têm autorização para majorar tributo sem lei em hipótese alguma, haja vista que as exceções dispostas na Constituição Federal só beneficiam a União.

Outro ponto a se observar é que os impostos já mencionados no parágrafo primeiro do artigo 153 da Carta Magna, como exceção à legalidade majoradora, foram também citados no parágrafo segundo do artigo 62. Isto é, já havia a autorização para o aumento daqueles tributos por atos infralegais, nos termos da lei, e passou-se a autorizar também a majoração por Medidas Provisórias, no entanto, sem a observação “nos termos da lei”.

Então, sem adentrar pormenorizadamente no tema atinente à possibilidade, ou não, da edição ou majoração de tributos por Medidas Provisórias, dada a natureza do trabalho e a dimensão do tema, entende-se que a repetição constitucional tem um motivo que não é visível em primeira análise, mas, após breve estudo, nota-se estar presente uma autorização para que o Poder Executivo, não obstante já pudesse majorar certos tributos através de instrumentos infralegais nos limites de lei anterior, agora possa aumentar tributos acima dos limites prévios, utilizando o instrumento da Medida Provisória.

Portanto, ficou autorizada pela Carta Magna de 1988 a livre condução dos impostos chamados de estratégicos, pois de elementar importância à política internacional do Brasil, tendo em vista o caráter dinâmico dessa área, o que ocorreu em detrimento da segurança jurídica dos contribuintes e do princípio da estrita legalidade, encontrando-se relativizado.

Imprescindível lembrar que nas casas legislativas estão os representantes de toda a população, os quais devem estar em maior sintonia com a sociedade, para

atender com mais eficácia aos seus anseios, garantindo-lhes a segurança jurídica que lhes é de direito, direcionando sempre o governo para o povo, sendo esse seu objetivo precípua.

Entretanto, existem exceções ao princípio da legalidade, como, por exemplo, os artigos que autorizam a União a instituir o imposto extraordinário de guerra sob as condições seguintes:

Art. 154. A União poderá instituir:

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Portanto, quebra-se o princípio da legalidade, pois a origem desse tributo passa a ser do executivo e não do legislativo, rompendo com as bases do axioma da legalidade, não obstante existam condições específicas para tais medidas, as quais se sobrepõem ao interesse da sociedade sobre qualquer outro princípio, pois a sociedade é a razão fundamental do Estado. Outra exceção está no seguinte artigo:

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

§ 3º As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes.

Mesmo sendo necessária a conversão da medida provisória em lei, no máximo em 60 (sessenta) dias, prorrogáveis por igual período, no tempo em que a instituição do tributo começa a vigorar e produzir seus efeitos, não o faz mediante lei, portanto rompe com o princípio da legalidade.

Essa brecha com que a Constituição Federal presenteou o poder executivo é de um perigo à segurança jurídica enorme e inaceitável, em virtude de dar ao Presidente da República um poder que não lhe cabe. E na contemporaneidade, os presidentes da República têm feito uso indiscriminado desse dispositivo, a Medida

Provisória, que perdeu o caráter de urgência, servindo apenas para manobra política.

O mais grave é o impacto econômico que essa insegurança jurídica causa, por exemplo: se em novembro de 2006 houver uma medida provisória que pretenda instituir um tributo sobre determinado ramo comercial e essa medida for aprovada no último dia do ano, significa que em 2007 as empresas deste ramo comercial terão que refazer todo seu planejamento para o ano seguinte, pois os gastos aumentarão. É essa instabilidade que distancia investidores do Brasil, fazendo com que o país não tenha capital de giro, ou seja, dinheiro para investimentos, o que faz inibir seu crescimento.

O Executivo tem o poder de interferir no mercado utilizando-se da tributação. Para isso, vale-se do seguinte artigo:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

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

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.

Com faculdade de alterar as alíquotas desses tributos, o executivo pode criar barreiras protecionistas contra produtos importados, facilitar a exportação de produtos nacionais, viabilizar, facilitar ou promover a indústria nacional, barrar ou promover a entrada de capital no país, controlando até mesmo o tempo que esse investidor continua com seu dinheiro aplicado. Portanto, interfere diretamente no mercado nacional através desse dispositivo constitucional.

Não obstante esse lapso no ordenamento jurídico pátrio, a Carta Magna vigente traz positivados vários aspectos, consolidando o princípio da legalidade, dando maior clareza na positivação do axioma. Atinge-se o objetivo de proporcionar a segurança jurídica do estado de direito que se procura com a positivação desse axioma, impedindo assim qualquer atitude arbitrária por parte do Governo.

2.2 Princípio da anterioridade

Tal princípio próprio do Direito Tributário tem por escopo proteger os contribuintes, assim como o princípio da estrita legalidade, garantindo-lhes segurança nas relações jurídicas tributárias através da premissa de que ninguém será inesperadamente obrigado ao pagamento de tributo, isto é, logo após a publicação da lei instituidora ou majoradora.

É, em vista desse princípio, constitucionalmente garantido, que haverá de ser respeitado um mínimo de tempo após a publicação da lei até que a mesma possa ter força vinculante sobre o contribuinte, proporcionando-lhe um certo lapso tempo para preparar seu orçamento, incluindo a futura despesa.

Pelo princípio da anterioridade, não poderá ser exigido o pagamento de nenhum tributo no mesmo exercício financeiro em que foi publicada a lei que o instituiu ou aumentou, assim como não será surpreendido o contribuinte com a citada cobrança antes de decorridos noventa dias da publicação dessa lei. Tal regra tem previsão expressa no artigo 150, III, “b” e “c”, e no artigo 195, § 6º, ambos da Constituição Federal de 1988.

Antes dessas previsões na Constituição de 88, já era nesse sentido a orientação defendida pela Suprema Corte ao interpretar a Carta Política pretérita, sumulando que “é inconstitucional a cobrança do tributo que houver sido criado ou aumentado no mesmo exercício financeiro.” (Súmula 67/STF).

Por meio desse princípio, o legislador constituinte procurou assegurar ao cidadão o direito de conhecer previamente suas obrigações tributárias para, com isso, ter meios hábeis de adequar seu orçamento ao custeio das despesas tributárias.

Para o correto entendimento do objetivo enfocado pelo princípio da anterioridade, é necessário colocá-lo em paralelo com outros princípios semelhantes, os quais vez por outra são confundidos pelos exegetas.

2.2.1 Anterioridade e anualidade

Cumprir destacar, não se pode confundir o princípio da anterioridade com aquele relativo à anualidade. Este último já não mais encontra previsão no ordenamento jurídico brasileiro desde 1969, quando abolido pela primeira Emenda feita à Constituição Federal de 1967 (artigo 150, § 28). No entanto, é necessário frisar que este princípio deu origem à anterioridade.

Em razão do princípio da anualidade não poderia ser exigido ou aumentado tributo sem sua prévia inclusão no orçamento. Evidente que tal princípio também visa a evitar a cobrança de tributo de forma que surpreenda o contribuinte. Neste sentido asseverou Baleeiro (2001, p.55-56):

O princípio da anualidade, expresso na Constituição Federal de 1946, restitui ao Congresso a velha arma da representação parlamentar na batalha de séculos idos contra a desenvoltura dos monarcas absolutos: as leis de impostos continuam válidas e em vigor, mas só se aplicam e só vinculam a competência dos funcionários do Fisco, para criação dos atos administrativos do lançamento ou das arrecadações, se o orçamento mencionar a autorização naquele exercício. [...]

Mas o primordial fundamento da anualidade é o princípio de que os representantes do povo concedem x de receitas porque aprovam x de despesas para fins específicos e só estes. Limitam por esse meio o arbítrio do Executivo.

Não obstante, é elementar a diferença entre anterioridade e anualidade, tendo em vista que, na essência, o primeiro garante o preparo do contribuinte para arcar com a exação que lhe será imposta, enquanto o segundo representa a adequação do tributo com o plano orçamentário, garantindo ao contribuinte que há razão na cobrança pelas despesas previstas no orçamento. Em vista disso, o legislador constituinte de 1988 achou por bem manter a supressão do princípio da anualidade, mantendo apenas a anterioridade.

2.2.2 Anterioridade e irretroatividade

Apesar de ambos visarem a garantir a segurança jurídica em suas relações e a evitar a surpresa, não há que se confundir tais princípios fundamentais de Direito

Tributário. Conforme adiante será exposto, o princípio da irretroatividade visa, em essência, a proteger da voracidade arrecadatória do Fisco as situações já concretizadas pelo tempo. Tal princípio é fundamento do direito como um todo, não só na esfera tributária, como ocorre com a anterioridade.

O princípio da anterioridade é, portanto, uma garantia a mais que a regra da irretroatividade. Além de garantir que a lei não retroagirá para incidir sobre eventos pretéritos, prevê que a força vinculante dessa lei só recairá sobre o contribuinte pelo menos noventa dias após sua publicação ou no próximo exercício financeiro.

Frise-se, por derradeiro, que a lei não pode retroagir ao tempo de sua vigência, sendo esta o marco de exame da violação ou não do princípio da irretroatividade. Por sua vez, para se examinar se uma suposta lei está de acordo ou em desacordo com o princípio da anterioridade, conta-se o período anterior à força vinculante da publicação do diploma legal. Portanto, vê-se que ambos os princípios se completam em plena harmonia dentro do Sistema Tributário Constitucional.

Além de se analisar a anterioridade por seu objetivo maior, qual seja, o da segurança jurídica, é profícuo salientar a divisão de tal princípio em duas espécies, diferenciadas pelo tempo determinado para que se aguarde antes de a lei ter força vinculante sobre o contribuinte.

Na redação original do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, a anterioridade, que era prevista no inciso III, apenas na alínea “b”, consistia unicamente na necessidade de aguardar o exercício financeiro seguinte à publicação da lei para que o tributo tivesse força vinculante, podendo, após transcorrido este período, aplicar de fato a exigência ou majoração, chamando esta espécie de anterioridade do exercício financeiro.

Por outro lado, em se tratando de Contribuições Sociais para Custeio da Seguridade Social, previu o constituinte originário que não se aplicaria a anterioridade do exercício financeiro, apenas sendo necessário aguardar noventa dias após a publicação da lei que a instituísse ou majorasse. Em razão desse lapso de tempo exigido, passou a ser chamada de anterioridade nonagesimal, prevista no

artigo 195, § 6º, da Constituição Federal de 1988, antes conhecida como exceção à anterioridade do exercício financeiro, ante o sucesso na sua aplicação, que deu ensejo à soma das anterioridades a seguir vistas.

Há quem a chame equivocadamente de anterioridade mitigada, defendendo que pretendeu o constituinte diminuir o período de espera para que as citadas contribuições tivessem força vinculante, imaginando que, caso fosse necessária obediência à anterioridade do exercício financeiro, precisaria ser aguardado um período de até um ano.

Entretanto, vale dizer, em razão da astúcia e da gana arrecadatória do Fisco, esta espécie de anterioridade passou a ser mais benéfica ao contribuinte se comparada àquela do exercício financeiro. Isto porque, em vez de publicar a lei ao seu tempo correto, primava-se pela publicação das leis que afetariam o patrimônio dos contribuintes em data próxima ao encerramento do exercício financeiro, fazendo-se tábula rasa do princípio constitucional tributário, pois a força vinculante poderia vir da noite para o dia, surpreendendo os pagadores de tributos.

Tendo em vista esses abusos e a corriqueira ofensa ao princípio em exame, alterou-se a redação do artigo 150 da atual Constituição Federal, incluindo em seu inciso III a alínea “c”, através da Emenda Constitucional nº 42/03, de 19-12-2003, publicada no Diário Oficial da União em 31-12-2003.

Esta modificação trouxe ao sistema a conjugação das anterioridades, ou seja, deverá a lei instituidora ou majoradora de tributo aguardar o próximo exercício financeiro e, se este tempo de espera for inferior a noventa dias, deverá também aguardar que se complete o nonagésimo dia para que tenha força vinculante. Por outro lado, se passados noventa dias e não adentrado em novo exercício financeiro, deverá aguardar o período de tempo suficiente para tanto.

Somaram-se, portanto, as duas anterioridades preexistentes, exigindo-se maior tempo entre a publicação da lei e a sua força vinculante sobre o contribuinte. Para aclarar tal situação, imagine-se hipoteticamente que certa lei instituidora de certo tributo foi publicada em 31-12-2004. Para que tal tributo seja de fato exigido do

contribuinte será necessário que se aguarde, além do novo exercício financeiro, que terá início no dia seguinte à publicação (01-01-2005), mais oitenta e nove dias para que se completem os noventa que o legislador constituinte derivado impôs. Se não existisse a conjugação das anterioridades e o hipotético tributo devesse obedecer tão-somente à anterioridade do exercício financeiro, em 01-01-2005 os contribuintes seriam surpreendidos com a citada exação. De outra forma, por exemplo, a lei que criar tributo em julho de dado exercício, somente será exigido em primeiro de janeiro do exercício subsequente, pois, além de respeitados os noventa dias, também foi observada a exigência atinente ao aguardo no novo exercício.

De grande brilhantismo foi a reforma efetuada no princípio em tela, especialmente no que tange à criação da soma das anterioridades, pois resultou na tão almejada segurança jurídica dos contribuintes, tentando deixá-los em iguais condições com o Fisco, dando ao princípio a garantia do cumprimento de sua real finalidade.

No entanto, mesmo antes da pequena reforma no campo tributário, alguns tributos já eram excepcionados dessa regra, posto que se resumem em exações de verdadeiro caráter extrafiscal, isto é, sua finalidade não é meramente de arrecadar, mas, sim, tributos de cunho estratégico. Dessa forma leciona Machado (2004, p.105):

As exceções a princípio da anterioridade justificam-se pela necessidade de utilização do tributo com função extrafiscal em situações nas quais exige-se providência imediata, que certamente não pode ficar para o ano seguinte, e ainda pela necessidade urgente de atendimento de gastos imprevistos.

Tais exceções foram consagradas pelo artigo 150, § 1º, da Constituição Federal, compreendendo, antes da Emenda nº 42/03, os impostos de importação e exportação, o imposto sobre produtos industrializados, o imposto sobre operações financeiras e o imposto extraordinário de guerra.

Assim, como já foi lembrado, mencionados tributos possuem natureza muito além da fiscal, prestando-se como mecanismo de regulação da política econômica e proteção do território e soberania nacional, possuindo imensa carga de

extrafiscalidade, justificando-se, então, como exceções ao princípio da anterioridade, fazendo com que a lei que institui ou majora esses tributos entre em vigor e tenha sua força vinculante conferida de forma imediata, dispensando o aguardo do exercício financeiro subsequente para que possam ser exigidos, o que se funda na própria extrafiscalidade.

Porém, a Emenda Constitucional nº 42/03 não trouxe apenas alegrias e satisfação ao contribuinte brasileiro. Junto com a nova e louvável garantia de segurança jurídica, trouxe várias novas exceções ao princípio da anterioridade, excepcionando tanto a antiga anterioridade do exercício como a nova anterioridade nonagesimal, assim como, em certos tributos, excepcionou de ambas as anterioridades.

Neste diapasão, a Constituição passou a estabelecer que a anterioridade do exercício financeiro não se aplica aos tributos previstos nos artigos 148, inciso I (empréstimo compulsório em caso de calamidade pública ou guerra), 153, inciso I (imposto sobre importação), inciso II (imposto sobre exportação), inciso IV (imposto sobre produtos industrializados) e inciso V (imposto sobre operações financeiras), e 154, inciso II (impostos extraordinários de guerra).

Frise-se que é novidade apenas a exceção referente ao empréstimo compulsório. Embora anteriormente não houvesse previsão constitucional, antes da citada emenda já era unânime a interpretação desta hipótese como exceção.

Tem-se, ainda, a já consagrada exceção da contribuição social de custeio da seguridade social ante a anterioridade do exercício financeiro, conforme previsto no artigo 195, § 6º, da Constituição Federal, que acabou por criar a anterioridade nonagesimal. Assim, a lei que institui ou majora a citada contribuição deverá aguardar apenas noventa dias após sua publicação para que tenha força vinculante, sem esperar o novo exercício financeiro.

Em verdade, por ser o princípio da anterioridade expressa garantia ao contribuinte, considera-se aplicável apenas nas hipóteses que venha de fato a onerá-lo, diferentemente do que ocorre com o princípio da legalidade. A redução e o

seguinte restabelecimento de alíquota não representam majoração do tributo e não afrontam a anterioridade. Tais previsões apenas confirmam a cultura brasileira de pormenorizar e positivar todas as questões que porventura pudessem vir a causar dúvida. Em razão disso, com a devida vênia, não se podem considerar os dispositivos retrocitados como excepcionadores da anterioridade.

Por outro lado, após a Emenda nº 42/03, a Constituição passou a estabelecer que a anterioridade nonagesimal não se aplica aos tributos previstos nos artigos 148, inciso I (empréstimo compulsório em caso de calamidade pública ou guerra), 153, inciso I (imposto sobre importação), inciso II (imposto sobre exportação), inciso III (imposto sobre a renda) e inciso V (imposto sobre operações financeiras); e 154, inciso II (impostos extraordinários de guerra), nem a fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos artigos 155, inciso III (imposto sobre a propriedade de veículos automotores), e 156, inciso I (imposto sobre propriedade predial e territorial urbana).

Mais uma vez a necessidade de rápida alteração e aplicação dessas mudanças nos impostos estratégicos se fez mais forte que o basilar princípio da segurança jurídica e, por conseguinte, em detrimento do princípio da anterioridade, tendo em vista que nos supracitados impostos a oneração do contribuinte poderá se realizar da noite para o dia.

2.2.3 A exceção e o imposto sobre produtos industrializados

Com a atual redação da Carta Magna, cumpre lançar algumas considerações acerca do sistema constitucional tributário brasileiro, principalmente no que se refere ao respeito da anterioridade pelo imposto sobre produtos industrializados.

Antes, porém, vale destacar, somente o empréstimo compulsório instituído em razão de calamidade ou guerra, o imposto sobre importação, o imposto sobre exportação, o imposto sobre operações financeiras e o imposto extraordinário de guerra constituem tributos que verdadeiramente não estão abrangidos pelo princípio da anterioridade, sendo exceção total a essa regra, tanto a anterioridade do

exercício financeiro quanto a anterioridade nonagesimal. Logo, são exigidos desde o momento da publicação da lei instituidora ou majoradora, salvo disposição em contrário desta.

No mais, vale destacar, o imposto sobre produtos industrializados, como antes visto, é exceção apenas da anterioridade do exercício financeiro, devendo obediência à anterioridade nonagesimal. Em vista disso, não precisa aguardar novo exercício financeiro para que possa pesar sobre o contribuinte, bastando-se o transcorrer de noventa dias após a publicação da lei instituidora ou majoradora.

Para Machado (2004, p.106), a colocação do citado imposto no campo das exceções da anterioridade do exercício financeiro não tem razão de ser. Tal doutrinador explica que todos os demais impostos previstos como exceções têm motivadas as previsões na extrafiscalidade, em sua maioria nas medidas urgentes que precisam ser tomadas para o controle de políticas internacionais, o que não ocorre com o imposto sobre produtos industrializados.

Citado doutrinador frisa que “ao industrial deveria ser assegurado também o direito de planejar suas atividades pelo menos para um ano, sem a incerteza quanto ao imposto incidente sobre seus produtos”, bastando a flexibilidade do imposto sobre importações, o qual deve ser distinguido do imposto sobre produtos industrializados incidente nas importações. Também, não deve a falta de planejamento governamental influir na iniciativa privada, impedindo-lhe que possa elaborar seus planejamentos anuais com a garantia de não ser surpreendida com uma exação criada ou majorada.

Todavia, em que pese o brilhantismo da tese em defesa da segurança jurídica e da iniciativa privada, com toda a vênua, é importante lembrar que o imposto sobre produtos industrializados nunca teve que se submeter à anterioridade do exercício financeiro na Constituição de 1988, mesmo antes da Emenda nº 42/03.

A alteração no princípio da anterioridade foi até mais benéfica aos contribuintes, pois antes tal imposto poderia ser criado ou majorado da noite para o dia, isto é, se fosse publicada uma lei que, por exemplo, majorasse o imposto sobre

produtos industrializados no dia 31 de dezembro de 2002, esta majoração já teria força vinculante sobre os contribuintes no dia 1º de janeiro de 2003.

Após a criação da anterioridade nonagesimal para os impostos, passou-se, então, a aguardar os noventa dias. Assim, apesar de tornar o imposto em tela uma exceção à anterioridade do exercício financeiro, a Emenda Constitucional nº 42/03 é mais benéfica aos contribuintes ao se comparar com a sistemática anterior.

Ademais, enquadra-se o imposto sobre produtos industrializados no rol dos impostos dotados de extrafiscalidade. Este imposto é também considerado estratégico para o Poder Executivo. Tanto é verdade que o mesmo é exceção às duas legalidades: a instituidora e a majoradora. Várias são as motivações para que permaneça no rol dos impostos estratégicos. Deve-se considerar que o Executivo lança mão deste imposto para incentivar a produção em certas áreas da indústria brasileira, assim como o utiliza para desestimular a fabricação de determinados produtos, estabilizando a economia, além de servir como desestímulo à produção de bebidas alcoólicas e cigarros, por exemplo. Portanto, é essencial que seja elencado nas exceções à anterioridade.

2.2.4 A exceção e o imposto sobre a renda

Outro ponto que se torna necessário analisar em apartado é a exceção do imposto sobre a renda do princípio da anterioridade. Vê-se que esse imposto não deve obediência à anterioridade dos noventa dias, apenas sendo necessário que a lei instituidora ou majoradora seja publicada no exercício financeiro anterior, ao contrário do que ocorre com o imposto sobre produtos industrializados.

Conforme já se destacou, a anterioridade do exercício sem a conjugação da anterioridade nonagesimal não presta à consecução do fim maior do princípio sob exame, qual seja, a segurança nas relações jurídicas. Sabe-se também que os demais tributos excepcionados à regra da anterioridade nonagesimal são dotados de alta carga de extrafiscalidade, o que não ocorre com o imposto sobre a renda, haja vista que não possui a mesma urgência dos impostos estratégicos para sua

modificação, assim como não se compara com a motivação e urgência na instituição do imposto extraordinário de guerra.

Após um raciocínio lógico, vendo que tal imposto não possui caráter extrafiscal, só se poderia concluir pela sua inclusão no rol dos que devem respeito à soma das anterioridades. Não obstante a clareza da matéria, tal razão não surgiu ao legislador constituinte derivado, que preferiu excepcioná-lo da anterioridade nonagesimal, conforme sobredito.

Assim, é possível a publicação de uma lei instituidora ou majoradora deste imposto em período próximo ao fim do exercício financeiro para que tenha força vinculante poucos dias após, quando do novo exercício financeiro.

Tal prática ocorre com freqüência na legislação pátria. Como exemplo tem-se a Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, a Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e a Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1991. Nota-se que todas foram publicadas dias antes do novo exercício financeiro com o objetivo de ter força vinculante dias após a publicação, onerando o contribuinte de surpresa.

Portanto, restou constitucionalmente consagrada uma das maiores violações à segurança jurídica dos contribuintes, tendo em vista a magnitude e abrangência do imposto sobre a renda, fazendo prevalecer a surpresa sobre a segurança nas relações jurídicas, pois o lapso temporal inferior a um mês não é suficiente para o contribuinte organizar suas finanças.

Nesse diapasão, aproveitando o ensejo, torna-se evidente a insuficiência do princípio da anterioridade para garantir qualquer espécie de segurança aos contribuintes, tendo em vista a possibilidade de exigência dos tributos recém-instituídos ou majorados já no primeiro dia do exercício financeiro seguinte, embora não fosse essa a intenção do legislador constituinte originário.

Portanto, o princípio da anterioridade precisa de urgente reformulação para que atinja seus fins primeiros, deixando de ser facilmente excepcionado em razão da política “tapa-buracos” da Administração Pública, impondo exações justificadas em

ações urgentes e desrespeitando a segurança jurídica dos administrados.

2.3 Princípio da irretroatividade

Assim como os dois princípios anteriormente estudados, o da irretroatividade também é corolário da segurança jurídica trazida pelo Estado de Direito. Este princípio caminha juntamente com a legalidade e dá uma garantia a mais ao contribuinte para viabilizar a estabilidade nas relações jurídicas, pois além de exigir a existência da lei, há a exigência de prévia lei em vigência.

Assim, é necessário se ter em mente que o marco para considerar retroativa, ou não, determinada lei é a vigência, não podendo ser confundido com o marco para averiguação do respeito à anterioridade, que é a data da publicação da lei.

Coelho (1999) afirma que o princípio da irretroatividade da lei tributária decorre da necessidade de dar segurança e certeza às pessoas quanto a seus atos pretéritos em face da lei.

Este princípio emana do mandamento constitucional insculpido no artigo 5º, mais precisamente no inciso XXXVI, proibindo que a lei afete o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, assim como tem bases na Lei de Introdução ao Código Civil de 1916, no artigo 6º e seus bem explicativos parágrafos, bastando a leitura de tais dispositivos para que se depreenda ser inadmissível a retroatividade de lei que porventura venha a majorar ou instituir tributo.

O destinatário deste princípio, assim como no princípio geral da irretroatividade (artigo 5º, XXXVI), não é só o aplicador da lei (que não pode fazer incidir sobre fato pretérito), mas também o próprio legislador, a quem fica vedado ditar regra para tributar fato passado ou para majorar o tributo que, segundo a lei da época, gravou esse fato.

O dispositivo supracitado merece aplausos por deixar patente o ideal de proteção da segurança jurídica dos contribuintes, impedindo a ação do desejo

arrecadatório do Fisco sobre as situações já consolidadas no tempo, ou seja, sobre os fatos ocorridos antes da vigência da lei que os torne tributáveis.

Nesse contexto faz-se necessário colocar as assertivas lançadas na obra de Baleeiro (2001, p.665):

O princípio da irretroatividade no direito positivo brasileiro não é relativo (como em outros países, em que não obteve consagração constitucional), mas absoluto e insistentemente repetido nos Textos Magnos Nacionais.

Mesmo antes da Constituição de 1988, na qual, pela primeira vez, o princípio da irretroatividade foi especificamente expresso para o Direito Tributário, o Supremo Tribunal Federal acolheu esse entendimento repelindo empréstimos compulsórios retroativos embora criados em situações excepcionais de calamidade pública ou urgente absorção temporária do poder aquisitivo (com base na Constituição de 1967/69).

Portanto, a máxima *tempus regit actum* torna-se clarividente através das assertivas retro-expostas, mostrando que tal princípio é absoluto em face das leis que criam ou aumentam tributos.

Em certas hipóteses, nos termos do Código Tributário Nacional, artigo 106, inciso I, poderá a lei meramente interpretativa retroagir para atingir situações pretéritas, exceto para aplicar-se penalidade com relação à violação da norma interpretada.

Mais uma vez a doutrina de Baleeiro (2001, p.670) enriquece o estudo da questão:

Nos países, como o nosso (CF de 1969, art. 153, §§ 3º, 16 e 36 – *na CF de 1988, art. 150, III, "a"*), em que a irretroatividade da lei em relação às situações jurídicas definitivamente constituídas assume caráter de direito e garantia individuais do Estado Político, a interpretação autêntica há de ser limitada à sua função específica: esclarecer e suprir o que foi legislado, sem a irrogar-se a *ius novum*, mais oneroso para o cidadão.

Lei que interpreta outra há de ser retroativa por definição, no sentido de que lhe espanca as obscuridades e ambigüidades. Mas contarminar-se-á de inconstitucionalidade se, em matéria fiscal, criar tributos, penas, ônus ou vexames que não resultavam expressa ou implicitamente do texto interpretado. Tais inovações só alcançam o futuro.

Conforme disciplina o Código Tributário Nacional, a lei mais benéfica poderá

retroagir. A regra da retroatividade benigna é própria do Direito Penal, mas tem aplicação no Direito Tributário por força do que dispõe o artigo 106 do Código Tributário Nacional.

Dessa forma, a lei tributária aplica-se a ato ou fato pretérito quando o ato não está definitivamente julgado, ocorrendo uma das seguintes hipóteses: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Estabelece o Código Tributário Nacional, em seu artigo 106, inciso II, que a irretroatividade da lei mais benéfica tem como pressuposto que o ato não esteja definitivamente julgado. Entretanto, resta a dúvida se esse julgamento mencionado é o administrativo ou o judicial. Conforme se depreende das lições de Baleeiro (2001, p.671):

O inciso II do artigo 106 do CTN, estabelece três casos de retroatividade da lei mais benigna aos contribuintes e responsáveis, desde que se trate de ato ainda não definitivamente julgado. A disposição não o diz, mas pela própria natureza dela, há de entender-se como compreensiva do julgamento tanto administrativo quanto judicial.

Não há, portanto, exceção ao princípio da irretroatividade, já que este se refere à instituição e majoração de tributos, enquanto que as situações previstas no artigo 106 do Código Tributário Nacional não abordam tal temática. Tais disposições limitam-se a interpretações (inciso I) ou a tópicos envolvendo infrações e penalidades (inciso II), e estas não se confundem com o conceito de tributo, pois este não constitui sanção a ato ilícito.

Paulsen (2004, p.858) faz esclarecimentos sobre este dispositivo:

Irretroatividade x retroatividade. A lei tributária tem de observar, como regra, o princípio da irretroatividade, estampado no art. 150, III, "a", da Constituição Federal. [...] O art. 106 do CTN traz casos excepcionais de retroatividade, mas que não dizem respeito, obviamente, à instituição ou majoração de tributos, mas, basicamente, a tratamento posterior mais benéfico.

Para deixar ilustrada a questão da irretroatividade, tome-se por exemplo a seguinte e hipotética situação: certo indivíduo adquire um imóvel urbano em 1995, momento em que inexistia lei instituidora de tributo referente à propriedade territorial urbana. Em 1997 fica instituído citado tributo, na modalidade imposto, dispondo a lei que os indivíduos que já eram proprietários de imóvel antes de sua vigência arcarão com o imposto referente aos anos anteriores. Neste caso há flagrante ofensa ao princípio da irretroatividade e patente inconstitucionalidade da lei instituidora do hipotético tributo.

Não há como se admitir a aplicação de lei nova sobre o fato imponible que esteja em formação, ou seja, o fato gerador periódico, continuado ou de formação sucessiva. Evidente aí a inconstitucionalidade. Há quem chame esta aplicação de retrospectiva, e não de retroativa, assim como há entendimento pela possibilidade dessa retrospectividade, o que não parece correto.

Não obstante a forte doutrina, o Supremo Tribunal Federal acabou por interpretar de forma diversa o princípio da irretroatividade, considerando possível que a nova lei recaia sobre os fatos tributários em formação. Este entendimento ficou consagrado na Súmula 584, dispondo que “ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração”.

Em outras oportunidades, o Supremo também decidiu dessa forma, especialmente em casos relativos ao imposto sobre a renda, *in verbis*:

O acórdão recorrido manteve o deferimento do Mandado de Segurança. Mas está em desacordo com o entendimento desta Corte, firmado em vários julgados e consolidado na Súmula 584 [...]. Reiterou-se essa orientação no julgamento do R.E. nº 104.259-RJ (RTJ 115/1336). Tratava-se, nesse precedente, como nos da Súmula, de Lei editada no final do ano-base, que atingiu a renda apurada durante todo o ano, já que o fato gerador somente se completa e se caracteriza, ao final do respectivo período, ou seja, a 31 de dezembro. Estava, por conseguinte, em vigor, antes do exercício financeiro, que se inicia a 1º de janeiro do ano subsequente, o da declaração. Em questão assemelhada, assim também decidiu o Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 197.790-6-MG, em data de 19 de fevereiro de 1997 (STF, 1998, p. 65).

CONSTITUCIONAL – TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA – CORREÇÃO MONETÁRIA – UFIR – LEI Nº 8.383, DE 30.12.1991 – I. – A Lei nº 8383, de 30.12.1991, foi veiculada no “Diário Oficial” de 31.12.1991,

que circulou nesse mesmo dia. Sua aplicabilidade, portanto, no exercício de 1992, no que toca ao imposto de renda. Súmula 584/STF. II. – Substituição do índice indexador para correção monetária: UFIR: legitimidade. III. – Agravo não provido. (STF, 2002, p.42)

Assim, conclui-se que no Brasil a irretroatividade da lei em relação às situações jurídicas definitivamente constituídas assume caráter de direito e garantia individuais, cláusula pétrea da Constituição Federal de 1988. Mas, na prática, o que se vê é a constante afronta ao princípio da irretroatividade com relação aos fatos tributários em formação, pois, como sobredito, o Supremo consolidou o entendimento de que é aplicável a esses fatos a lei nova.

2.4 Princípio da isonomia

Preceito fundamental em um Estado Democrático de Direito, a igualdade é de imensa valia para o Direito Tributário, consagrando elementar proteção aos contribuintes, tendo em vista que qualquer lei tributária editada para privilegiar uns em detrimento de outros poderá ser declarada inconstitucional ante a desobediência a este notável princípio.

Conceitua-se o princípio da isonomia como aquele que determina o mesmo tratamento por parte da lei a todos que se encontrem em situação equivalente, assim como deve-se tratar com distinção aqueles que se encontram em situação diversa, sendo proibidas as discriminações carentes de bom senso e arbitrárias. O doutrinador Machado (2004, p.258) assim ensina:

A isonomia, ou igualdade de todos na lei e perante a lei, é um princípio universal de justiça. Na verdade, um estudo profundo do assunto nos levará certamente à conclusão de que o isonômico é o justo.

A isonomia formal, conforme conceito supracitado, originária do pensamento iluminista, vem consagrada na Constituição Federal desde o preâmbulo, onde ficou consignado que o objetivo da Carta é instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício da igualdade como valor supremo de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos.

Em seguida, no artigo 3º, incisos I, III e IV, determina mais uma vez que a

igualdade foi abrigada em sua totalidade e constitui objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, conforme ensinou o constitucionalista Campos (*apud* BALEEIRO, 2001, p.356):

A isonomia, hoje, é o princípio nuclear de todo o nosso sistema constitucional. É o princípio básico de nosso regime democrático. Não se pode pretender ter uma compreensão precisa da democracia, se não tivermos um entendimento real de seu alcance. Sem igualdade não há república, não há Federação, não há democracia, não há justiça.

A Carta vigente dá uma relevância excepcional a tal princípio, quando, no art. 3º, ao enumerar os objetivos fundamentais da nossa República Federativa, demonstra estar presente a premissa da igualdade em pelo menos três deles. Assim está redigida a disposição constitucional.

Ainda, em seu artigo 5º, “caput”, enquadra a igualdade no rol dos direitos e garantias fundamentais, elevando o princípio à cláusula pétreia, conforme também disposto no inciso I.

Cumprido salientar que, na seara tributária, o princípio constitucional da isonomia está inserido no inciso II, do artigo 150, da Constituição da República, como forma de limitar o poder de tributar do Estado. O princípio da isonomia é o reflexo, no mundo tributário, do princípio geral da igualdade.

Ao primeiro olhar nota-se que não precisaria estar expressa a garantia especificamente em matéria tributária, pois já se depreende do artigo 5º que a igualdade é princípio constitucional aplicável a todas as áreas do direito. Então, pela prudente cultura legislativa brasileira, preferindo deixar expresso para que não traga dúvidas de interpretação, o princípio da isonomia tributária, também designado princípio da igualdade econômica ou igualdade tributária, restou positivado no Sistema Constitucional Tributário como uma das limitações ao poder de tributar.

Ademais, o artigo 150, inciso II, da Constituição Federal é claro ao vedar aos entes da Federação o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, dispondo da seguinte forma:

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;

A parte do dispositivo transcrita é clara ao afirmar ser defesa a instituição de tratamento diverso entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Não se trata, neste ponto, da equivalência de fatos diante da hipótese legal. Isso seria igualdade perante a lei, já consagrada no *caput* do artigo 5º. Trata-se de igualdade em situações práticas, que não podem ter valoração diversa pelo legislador ao erigir tais fatos em hipóteses normativas. (LACOMBE, 1996, p.19).

Percebe-se, outrossim, quando determina que é vedada a discriminação em razão da profissão exercida, segundo Machado (2004, p.66), está presente um verdadeiro direcionamento da norma constitucional para a consecução de um objetivo específico, qual seja, “fazer com que os militares, magistrados e parlamentares paguem o imposto de renda sobre a totalidade de sua respectiva remuneração”.

No entanto, tal doutrinador é contrário a este direcionamento, pois tais categorias necessitam de incentivos para que se tornem mais atraentes e, por conseguinte, a saudável disputa para ingresso no exercício dessas funções traga pessoal mais bem qualificado para exercer tais profissões, justificando, dessa forma, a discriminação que antes era feita.

Lacombe (1996, p.19), com mais razão, não compartilha do mesmo entendimento e preleciona que as profissões ou funções, posto que possam ser, no mundo fático, desiguais, terão tratamento tributário igual. Isto significa que a desigualação não pode decorrer da profissão ou função, mas apenas da capacidade contributiva. Não haveria correlação lógica entre a distinção decorrente de função ou categoria profissional e a desigualação conseqüente, qual seja, diversidade da carga tributária.

Daí já se infere a dificuldade de se estabelecer critérios de justeza ou não da norma que será analisada quanto ao respeito à isonomia, pois nunca haverá unanimidade com relação ao que é justo ou injusto.

O que se pode conferir, ao certo, é que o princípio da isonomia é principalmente direcionado ao legislador, procurando evitar a edição de normas que o violem, conforme se depreende das lições de Ichihara (2002, p.59):

Na realidade, em matéria tributária, o princípio da isonomia é dirigido ao legislador, no sentido de evitar normas que quebrem este princípio. Na Constituição de 1988, a isonomia aparece como superprincípio, já previsto no preâmbulo, no art. 5º, 'caput', II, e art. 150, II, da CF.

Outrossim, vale dizer, referido princípio nada tem de incompatível com as normas isentivas, que são movidas pela conveniência política para a concretização de interesses econômicos e sociais, estimulando e beneficiando determinadas situações merecedoras de tratamento privilegiado.

Na verdade, as isenções fiscais formam um dos meios de implementar o princípio da isonomia na prática, já que decorre da concretização da política fiscal e econômica do Estado, ancorado no interesse social. É ato discricionário que escapa ao controle do Poder Judiciário e envolve Juízo de conveniência e oportunidade do Poder Executivo. Neste sentido já decidiu a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 202.981-5 – São Paulo, cujo Relator foi o Ministro Maurício Correa. Vale trazer ao contexto as notas de Paulsen (2004, p.212):

A diferença de tratamento entre pessoas e situações é absolutamente presente em qualquer ramo do Direito, assim como no Direito Tributário. A questão não é a prescrição de tratamento diferenciado que, em si mesma, nada revela. Há normas, inclusive, vocacionadas à diferenciação, como as normas de isenção, que identificam pessoas ou situações que de outro modo estariam normalmente sujeitas à imposição tributária e excluem, apenas quanto a elas, o respectivo crédito, desonerando-as. O problema está, pois, não em saber se há ou não tratamento diferenciado, mas em analisar a razão e os critérios que orientam a sua instituição. Identifica-se ofensa à isonomia apenas quando sejam tratados diversamente contribuintes que se encontrem em situação equivalente, sem que haja razão suficiente para tanto, sem que esteja o tratamento diferenciado alicerçado em critério justificável de discriminação. Em matéria tributária, as distinções podem se dar em função da capacidade contributiva ou por razões extrafiscais que estejam alicerçadas no interesse público.

Costa (*apud* MACHADO, 2004), ao tratar das finalidades extrafiscais do princípio da igualdade, além de apontar o objetivo de se alcançar a justiça social

pela via da redistribuição das riquezas, lembra das finalidades econômicas da tributação, que criam desigualdades tributárias, mas não se incompatibilizam com o princípio da igualdade.

Convém ressaltar que o princípio da igualdade tributária não se identifica exclusivamente com o princípio da capacidade contributiva, pois, ao se analisar a observância ou não do princípio da isonomia, depara-se com dois fundamentos: os motivos fiscais, nos quais importa a capacidade econômica do sujeito passivo, e os motivos extrafiscais, em que a capacidade econômica do contribuinte pode ser desconsiderada, desde que seja garantida a não incidência da regra de tributação em relação a uma faixa mínima de renda, pois o que importa é o alcance de valiosos objetivos socioeconômicos.

Aliás, o Ministro Moreira Alves muito bem observou, em voto proferido no Recurso Extraordinário nº 153.771-MG, ao analisar a progressividade no IPTU, que “em se tratando de aplicação extrafiscal de imposto, não está em jogo a capacidade contributiva que só é levada em conta com relação a impostos pessoais com finalidade fiscal.” (STF, 1997, p.545/546).

Para a ideal aplicação do princípio da isonomia no Direito Tributário, cumpre saber se o critério adotado pelo legislador é justo, ou seja, se é fundado na razão. Por esse subjetivismo, torna-se difícil delinear os contornos deste princípio na prática (MACHADO, 2004, p.68).

Assim, resta encontrar uma forma de verificar se a discriminação é justa ou não. Mello (1996, p.27) trouxe uma fórmula capaz de ajudar nessa exegese, impondo que se responda a três perguntas para se chegar à conclusão pela discriminação justa ou injusta: 1º - qual o elemento tomado como fator de discriminação? 2º - qual a correlação lógica abstrata entre o fator de discriminação e o tratamento jurídico diverso que dele decorre? 3º - qual a consonância desta correlação lógica com o sistema constitucional?

Gonçalves (*apud* PAULSEN, 2004) propõe um roteiro específico para a aferição da adequação da norma tributária ao princípio da isonomia:

1) Dissecar a regra matriz de incidência em seus cinco critérios (material, temporal, pessoal, espacial e quantitativo); 2) Detectar a existência de discriminação pela regra matriz de incidência analisada; 3) Identificar qual é o elemento de discriminação utilizado pela norma analisada; 4) Uma vez identificado o *discrímen*, analisar se a norma onera ou beneficia singularmente um indivíduo ou categoria ou atividade desde já determinados e se o elemento de discriminação reside na própria pessoa ou situação discriminada; 5) Aferir a existência de correlação lógica entre o elemento de discriminação e o tratamento diferenciado; 6) Perquirir a efetiva ocorrência da relação de subordinação e pertinência lógica entre a discriminação procedida e os valores positivados no texto constitucional.

Não obstante o esforço despendido para padronizar a aplicação do princípio em tela, não se pode dizer que todas as situações serão resolvidas por uma simples fórmula, mas há de se considerar que os supracitados questionamentos ajudam bastante na interpretação de normas suscitadas como discriminadoras.

Nessa sistemática, não ofende o princípio da isonomia a criação de preferências que importem tratamentos desiguais se elas tiverem motivações legítimas, razoáveis e lógicas, que, adequando-se ao princípio da isonomia, se fundamentem em propósitos que levem a um ganho social efetivo. O que não se admite é privilegiar indivíduo ou categoria em detrimento de outros que se encontrem em situação semelhante, consistindo em violação expressa ao postulado constitucional.

Portanto, embora a garantia da igualdade dos contribuintes pareça frágil ante a dificuldade de se dimensionar o que é justo discriminar, ou não, o princípio da isonomia, em razão de ser absoluto e derivar de cláusula pétrea, é uma das maiores garantias para evitar que contribuintes porventura possam ser injustamente discriminados pelo Fisco.

2.5 Princípio da capacidade contributiva

A capacidade contributiva é um princípio defensor, principalmente, do contribuinte, o qual barra possíveis devaneios do Governo quanto à cobrança de tributos de forma abusiva, sem considerar a condição econômica do cidadão. Esses fatos eram corriqueiros nos séculos XVII e anteriores, contudo, a partir do século XVIII, aconteceram transformações e revoluções, como a francesa, que trouxeram

princípios como os da igualdade, fraternidade e liberdade, freando com isso as arbitrariedades dos governantes. Não obstante os princípios consagrados pela revolução francesa, um homem já apresentava o princípio da capacidade contributiva. Segundo Montesquieu (2004, p. 221):

Não há nada que a sabedoria e a prudência devam regulamentar tão bem quanto a porção que se tira e a porção que se deixa aos súditos. Não é pelo o que o povo pode dar que se deve calcular as rendas públicas, mas sim pelo o que ele deve dar; e se calcularmos sobre aquilo que ele pode dar, é preciso, pelo menos, que isso seja em conformidade com o que o povo pode sempre dar.

Percebe-se a preocupação com o cidadão, para não deixá-lo desguarnecido, para apenas satisfazer paixões e fraquezas de seus governantes. Deve-se sim haver a contribuição conforme a possibilidade de pagamento do contribuinte, nem mais nem menos do que o governo precisa e do que o cidadão pode pagar, pois um desajuste nessa balança pode provocar graves conseqüências, que afetariam diretamente o governo, pela falta de dinheiro para seus custeios, ou os súditos, haja vista que, lhes faltando dinheiro para suas necessidades imediatas, no fim atingiria o país, pois não iria gerar riquezas.

O princípio da capacidade contributiva envolve mais profundamente as questões econômicas, pois serve de freio, em alguns casos, à ânsia de arrecadação que o Estado tem, evitando com isso prejuízos maiores para o país e, principalmente, para o povo. Logo em seguida aos estudos de Montesquieu, é apresentado um outro estudo, dessa vez abordando especificamente a questão tributária, tanto em sua visão econômica quanto jurídica, e seus impactos, que são os cânones da tributação de Adam Smith (*apud* BELL, 1961, p. 171): “(1) Os súditos de todo Estado devem contribuir para o sustento do governo, tão aproximadamente quanto o possível, em proporção às suas capacidades; [...]”.

Quando Adam Smith se refere, em seu primeiro cânone, que a contribuição tem que obedecer à proporção e principalmente à capacidade do contribuinte, ele chega ao núcleo do princípio da capacidade contributiva, qual seja, o quanto o contribuinte pode dar, conforme sua capacidade econômica. Caso o tributo quebre esse equilíbrio, existem duas possibilidades: a primeira, no caso de o tributo

arrecadar mais do que o contribuinte pode pagar, o primeiro efeito será a falta de verba do cidadão; logo após haverá uma quebra no equilíbrio financeiro do país, pois acarretará uma redução de consumo, causando uma diminuição na demanda agregada da economia, deixando de gerar riqueza. No segundo caso, o tributo arrecadar menos que o Estado precisa para suas necessidades. Neste contexto, o governo ficará endividado, colocando em riscos os serviços prestados por ele à população.

Portanto, é de extrema importância a observação desse princípio pelo governo, pois ajuda ainda na distribuição de renda, gerando assim uma justiça tributária agradável a todos, uma vez que aumentando a renda do povo aumenta o consumo e o produto nacional bruto, tornando o País mais rico, desenvolvido e atraente aos investidores.

Embora certos doutrinadores encarem, com razão, a tributação segundo a capacidade contributiva como um subprincípio da isonomia tributária, deve-se estudá-lo em separado por ser considerado um elemento que vai além do princípio da igualdade, tendo em vista que terá uma aplicação mais direcionada e facilitada ao se estabelecer o critério de discriminação conforme já definido na Constituição, isto é, a capacidade financeira e econômica do contribuinte.

Assim, o tributo é justo desde que adequado à capacidade econômica da pessoa que deve suportá-lo. A capacidade contributiva vem a ser, portanto, o critério de discriminação adotado para estabelecer as diferenças entre as pessoas, seguindo o raciocínio de Mello anteriormente mencionado ao estudar o princípio da isonomia.

Entenda-se por capacidade financeira os recursos imediatamente monetários do contribuinte e por capacidade econômica o acervo patrimonial do sujeito passivo da obrigação tributária (SILVA NETO, 2004).

Assim, de acordo com esse princípio, cada indivíduo deverá contribuir com montante proporcional a sua capacidade econômica e financeira. Ou seja, quem tem mais, paga mais, e quem tem menos, paga menos, tudo proporcionalmente e

progressivamente. Origina-se, então, do ideal de justiça distributiva e determina-se que cada pessoa deve contribuir para as despesas da coletividade de acordo com a sua aptidão econômica e financeira.

No Direito Tributário brasileiro, a primeira menção ao princípio da capacidade contributiva foi feita no texto constitucional da Carta Magna de 1824, no artigo 179, § 15, dispondo que “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção a seus haveres”.

Porém, o princípio da capacidade contributiva foi objeto de acirrados debates por parte dos especialistas apenas a partir da Constituição Federal de 1946, pois esteve expresso integralmente no texto normativo, no qual era disposto, através do artigo 202, que os tributos deveriam ser graduados conforme a capacidade econômica dos contribuintes.

A Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, retirou o dispositivo do texto constitucional. O mesmo aconteceu com a Carta Magna de 1967 e a Emenda Constitucional nº 1, de 1969.

A Constituição de 1988 tem, dentre suas inúmeras virtudes, a de devolver ao princípio da capacidade contributiva a atenção constitucional que este tema requer. Decerto este princípio deriva da máxima da isonomia prevista no artigo 5º da Constituição Federal, assim como deriva da isonomia tributária, todavia tem sua previsão expressa no § 1º do artigo 145, da Carta Magna, aplicando-se especificamente aos impostos.

Assim vem disposto o princípio da capacidade contributiva, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando 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.

Apesar de norma fundamental como a isonomia, sua linha de contorno não

está suficientemente bem definida, ainda gerando dúvidas no seu campo de aplicação.

Porém, uma das formas mais eficazes de se aplicar o princípio da capacidade contributiva é através da progressividade dos impostos, ou seja, há a variação da alíquota para mais quando a base de cálculo assim também variar. É, portanto, a melhor forma de se aplicar a justiça fiscal e um meio para se amenizar as desigualdades sociais, pois é uma das formas de redistribuição de renda, impondo uma tributação mais pesada sobre aqueles que possuem mais riqueza.

O fundamento da progressividade é o de procurar igualar o sacrifício do ônus fiscal de todos os contribuintes, realizando a capacidade contributiva, impondo uma tributação justa e eqüitativa. Nesta linha, conclui Conti (1997, p.78): “Não obstante existirem veementes críticas, a progressividade há de ser reconhecida como instrumento eficiente e até mesmo inerente ao princípio da capacidade contributiva, e, por conseqüência, da igualdade”.

Assim, certo indivíduo pobre que ganha um caríssimo veículo em algum sorteio não poderá basear-se no princípio da capacidade contributiva para esquivar-se da imposição tributária sobre seu acervo patrimonial, ou seja, tal pessoa pagará o imposto sobre veículos automotores da mesma forma e com a mesma alíquota que outro indivíduo proprietário de veículo idêntico que seja rico.

Por outro lado, limita-se o princípio da capacidade contributiva através dos direitos da liberdade (imunidades) e da segurança jurídica (legalidade, irretroatividade e anterioridade), ou seja, não há como se admitir a tributação de pessoa imune sob a alegação de que esta tem capacidade contributiva e, portanto, deve pagar o tributo. Da mesma forma não se pode admitir que seja editada lei retrooperante também sob a alegação de que encontra razão no princípio da capacidade contributiva.

O dispositivo que determinou obediência ao princípio da capacidade contributiva também determinou que os impostos devem ter, sempre que possível, caráter pessoal.

Para entender o escopo da pessoalidade suscitada pelo dispositivo legal, Machado (2004, p.74) ensina que “os financistas costumam classificar os impostos em reais e pessoais”. Pessoais são aqueles impostos quantificados de acordo com as condições pessoais de cada contribuinte, seja na determinação da base de cálculo ou da fixação da alíquota. Exemplo de imposto pessoal é o imposto sobre a renda. Por outro lado, reais são aqueles impostos quantificados considerando-se apenas a matéria tributável, como ocorre no imposto sobre produtos industrializados.

Esta classificação advinda do Direito Romano é considerada por muitos tributaristas obsoleta e sem aplicação, uma vez que, ao final, a tributação recairá sempre sobre um contribuinte, ou seja, sobre uma pessoa, não existindo, portanto, a referida distinção.

No entanto, para o correto entendimento da expressa ordem legal que determina a pessoalidade dos impostos visando a alcançar a capacidade contributiva, deve-se entender que não só esses impostos pessoais darão ensejo à tributação de acordo com a capacidade contributiva, como também nos reais este princípio estará sempre presente.

Sendo os impostos de natureza pessoal, a aplicação do princípio da capacidade contributiva é simples. Basta que se analisem as condições do sujeito passivo da obrigação tributária para, em função destas qualidades, aferir-se sua capacidade de contribuir e graduar a imposição de acordo com esta capacidade.

Por sua vez, os impostos de natureza real podem causar dificuldades relativamente à aplicação do princípio em questão. Isso porque, conforme se verificou da própria conceituação desta espécie de tributo, a materialidade do fato gerador é indiferente ao sujeito passivo e suas qualidades.

Dado o fato de alguns impostos não permitirem adequadamente a avaliação das características do sujeito passivo, como os de natureza real que, quer incidindo diretamente, como nos casos dos impostos que atingem o patrimônio, quer incidindo indiretamente, como os impostos sobre a produção e circulação de riquezas,

dificultam o prévio conhecimento das condições pessoais do contribuinte, verifica-se que o legislador constituinte, pela redação do § 1º do artigo 145, privilegiou a criação de impostos com caráter pessoal, por reconhecer sua aparente tendência de atingir melhor a justiça fiscal. (CONTI, 1998, p.26).

No entanto, há a possibilidade de se concretizar o escopo da capacidade contributiva nos impostos reais. A melhor forma de atingir este objetivo é utilizando-se a seletividade. Ou seja, tributam-se com menor intensidade os produtos essenciais, aqueles destinados ao atendimento das necessidades mais primárias, como a alimentação, por exemplo. Ao mesmo tempo tributam-se com maior intensidade os produtos supérfluos, como, por exemplo, bebidas alcoólicas importadas, jóias e automóveis de luxo. Assim ocorre no imposto sobre produtos industrializados e no imposto sobre circulação de mercadorias e serviços.

Tributando-se dessa forma, as pessoas com menor capacidade contributiva, que decerto comprem apenas os produtos que lhes são essenciais, estarão sendo tributadas em menor intensidade, enquanto os que possuem maior capacidade contributiva estarão sendo tributados em maior intensidade ao adquirir bens supérfluos, pois o consumo destes representa verdadeira demonstração de poder econômico e, por conseguinte, capacidade contributiva.

Conclui-se, portanto, que o elemento literal, não obstante ser indispensável, é absolutamente insuficiente para a interpretação da norma jurídica, deixando o entendimento do comando constitucional do art. 145, §1º, um tanto quanto obscuro, permitindo que existam interpretações diversas, e até mesmo opostas, deste dispositivo.

Na aplicação da norma constitucional, entende-se, portanto, que, *sempre que possível*, os impostos terão caráter pessoal, mas o princípio da capacidade contributiva deve ser aplicado *sempre*, mesmo quando se depara com situações mais complicadas, como no caso dos impostos reais. Tanto é que o legislador criou uma forma subsidiária, e um pouco menos efetiva, de impor, na criação dos impostos reais que oneram o consumo, uma graduação do valor dos produtos segundo a natureza do bem, criando a seletividade, que impõe que o gravame seja

inversamente proporcional à essencialidade do bem. O que ocorre, na realidade, é que, ao final, o produto será adquirido por todos, pelo mesmo preço, o que torna a seletividade uma forma incompleta ou precária de justiça social.

De acordo com a clássica classificação de Ataliba (*apud* MACHADO, 2004, p.76), as espécies tributárias se subdividem em vinculadas e não vinculadas. Os tributos não vinculados são os impostos, para os quais se destina expressamente o princípio da capacidade contributiva. No entanto, resta saber se tal princípio é aplicável também aos tributos vinculados, ou seja, às taxas e às contribuições de melhoria.

Pela simples interpretação literal poder-se-ia dizer que só se aplica o princípio da capacidade contributiva aos impostos, isto é, aos tributos não vinculados. No entanto, pode-se chegar a outras conclusões.

Em uma análise histórica, nota-se que, com o fim da ditadura e a criação da Comissão Constituinte que seria responsável pela elaboração do texto constitucional da Carta Magna Federal que viria a ser promulgada em 5 de outubro de 1988, a chamada comissão Afonso Arinos fez constar no anteprojeto o Princípio da Capacidade Contributiva, referindo-se a todos os tributos em geral: “Artigo 149 – Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados pela capacidade econômica do contribuinte segundo os critérios fixados em lei complementar”.

Todavia, com as devidas alterações, o texto constitucional promulgado restringiu aplicação do princípio em questão, impondo a sua observância apenas com relação aos impostos, não mais com relação a todas as espécies de tributos, como no texto original.

Entretanto, em melhor exegese, nada impede que seja aplicado às outras espécies tributárias o princípio da isonomia, utilizando-se nele a capacidade contributiva como critério de discriminação. Assim, todos os tributos devem obedecer ao princípio da capacidade contributiva, seja diretamente por ordem do artigo 145, § 1º, ou pela regra da isonomia tributária retro-explicada. Conti (1998, p.26)

compartilha deste entendimento:

O princípio da capacidade contributiva é aplicável a todas as espécies tributárias. No tocante aos impostos, o princípio é aplicável em toda a sua extensão e efetividade. Já no caso dos tributos vinculados, é aplicável restritivamente, devendo ser respeitados apenas os limites que lhe dão os contornos inferior e superior, vedando a tributação do mínimo vital e a imposição tributária que tenha efeitos confiscatórios.

Arrematando a discussão acerca da aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva, Machado (2004, p. 77) assim leciona:

É razoável, todavia, sustentar-se que, independentemente de previsão constitucional explícita, o princípio da capacidade contributiva deve ser admitido também em relação aos tributos vinculados, embora em relação a estes funcione simplesmente como um princípio de justiça.

Portanto, com a correta aplicação do princípio da capacidade contributiva é que se efetivará a justiça social, ou, pelo menos, se constituirá uma boa orientação para tanto.

2.6 Princípio da Vedação do Confisco

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 150, inciso IV, proíbe a utilização de tributo de maneira a torná-lo confiscatório, assim dispondo:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas aos contribuintes, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
IV – utilizar tributo com efeito de confisco.

Entende-se por confisco, palavra derivada do latim *confiscare*, a tomada do patrimônio de outrem pelo Fisco sem prévia e justa indenização, por ato administrativo ou por sentença judiciária, em virtude de determinação ou autorização legal. Assim, citado dispositivo constitucional proíbe que o Estado se aposses dos bens do indivíduo a pretexto de cobrar tributo. Machado (2004, p.115) faz importantes colocações a respeito:

Assim, o tributo com efeito de confisco, no regime da vigente Constituição, está proibido sob todos os aspectos, seja qual for a interpretação adotada para os dispositivos pertinentes ao direito de propriedade (art. 5º, inciso

XXII) e ao regime econômico prevalecente (art. 170, incisos II e IV). O disposto em seu art. 150, item IV, não permite dúvidas a este respeito.

Do próprio conceito legal de tributo, estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º, já se pode extrair a idéia de proibição do confisco, tendo em vista que, embora seja prestação pecuniária compulsória, não pode constituir sanção de ato ilícito, ou seja, o confisco é uma espécie de sanção e, em razão disso, não pode ser aplicado com máscara de tributação. Baleeiro (2001, p.680) encarou a proibição do confisco dessa forma:

Com mais evidência se deduz que a inteligência do disposto no art. 150, IV, vedando utilizar tributo com efeito de confisco, parte, necessariamente, da premissa de que o tributo, não sendo sanção de ato ilícito, não pode desencadear conseqüências tão ou mais gravosas do que as sanções penais.

Todavia, o maior problema na aplicação do princípio em tela é a definição do que é realmente confiscatório e até onde pode avançar o tributo no patrimônio do indivíduo para que não seja considerado confisco.

É certo que a carga tributária que recai sobre os contribuintes não deve ser excessiva, pesada, opressiva ou sufocante, ou seja, o tributo não deve ser excessivamente oneroso a ponto de se tornar uma penalidade, isto é, confiscatório. Por outro lado, o tributo deve ser suficiente para manter o Estado, evitar as injustiças sociais e atender às necessidades coletivas básicas.

Como se nota, essa linha de razoabilidade da carga tributária é demasiadamente difícil de se traçar. Assim também ocorre na aferição individual de cada tributo, demandando árduo o trabalho para se chegar à conclusão de que a exação é ou não confiscatória.

Mais uma vez a aplicação de um princípio tributário se depara com o critério do que é justo ou injusto, ou seja, o critério da razoabilidade. Tal princípio exige equilíbrio do legislador que define a carga tributária, ao mesmo tempo que exige do intérprete e do julgador a verificação do respeito à não-confiscatoriedade.

De fato, para as empresas, o tributo não pode dificultar-lhes ou inviabilizar-lhes o exercício das atividades produtivas ou econômicas lícitas. Por outro lado, as pessoas físicas não podem ser privadas dos recursos econômicos indispensáveis à satisfação das necessidades básicas das pessoas, como a alimentação, vestuário, lazer, cultura, saúde, educação, transporte, dentre outros. Seria considerado um tributo não dotado de razoabilidade e injusto aquele que retira do contribuinte este mínimo vital.

Apesar da Constituição não ter estabelecido um percentual para definir um ponto matemático para facilitar a aplicação da proibição de tributo confiscatório, pode-se dizer que, a pretexto de tributar, não se pode efetuar cobrança demasiadamente severa a ponto de tomar parcela substancial do patrimônio do contribuinte.

Entretanto, merece destaque a hipótese de tributo excessivamente oneroso quando justificado na extrafiscalidade. Não é, portanto, considerado confiscatório o tributo que se revela severo em razão de política extrafiscal, como ocorre na tributação do tabaco e das bebidas alcoólicas, em que a maior tributação é justificada pelo desestímulo do consumo destes produtos.

É necessário ter em mente que não há uma fórmula matemática para a verificação do tributo no que concerne ao seu caráter confiscatório. Deverão, portanto, ser somados e sopesados diversos fatores, como a razoabilidade, a capacidade contributiva, o percentual, o respeito à propriedade, a extrafiscalidade, a livre iniciativa, o mínimo vital, dentre outros, os quais levarão à conclusão pelo respeito, ou não, do princípio da vedação de confisco.

2.7 Princípio da uniformidade geográfica

Inicialmente, o princípio da uniformidade geográfica encontra previsão expressa na Constituição Federal de 1988, a partir do artigo 151, inciso I, que assim dispõe:

Art. 151. É vedado à União:

I – instituir tributo que não seja uniforme em todo 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.

Esta imposição de tratamento igual em razão da uniformidade geográfica, também chamada de uniformidade territorial ou territorialidade tributária, deriva, obviamente, do princípio da isonomia.

Através do dispositivo supracitado, o constituinte determinou à União que a tributação deve ser realizada de forma harmoniosa em todo o território nacional. Em suma, os contribuintes abrangidos pela tributação brasileira devem ser onerados pela força tributante da mesma forma, independentemente de sua localização geográfica, ficando vedada a tributação não uniforme em todo território nacional ou que implique em distinção entre os entes federados.

Em tese, pelo que dispõe a primeira parte do dispositivo supracitado, determinada região do país não pode ser privilegiada em detrimento de outra. Dessa forma, esse artigo confirma que as pessoas políticas são juridicamente iguais (princípio da isonomia das pessoas políticas) e, por isso, devem receber o mesmo tratamento tributário.

Carvalho (2002, p.160 *apud* PAULSEN, 2004, p.305) ressalta “o princípio da uniformidade geográfica como mais uma confirmação do postulado federativo”.

Assim, nota-se que o princípio da uniformidade geográfica guarda evidente relação com o princípio federativo (artigo 1º e 18 da Constituição Federal de 1988), pois se pretende o não favorecimento de um ente em detrimento de outro, visando à preservação da união indissolúvel desses entes.

Em que pese o esforço para preservar a uniformidade geográfica, ocorreu ao constituinte, de forma inteligente, que o Brasil é um país de grandes dimensões, com várias regiões diferentes, principalmente pelo fator econômico. Encontra-se uma região sudeste economicamente potente, populosa e em pleno desenvolvimento,

enquanto a região nordeste do País ainda carece de cuidados para manter as necessidades básicas das pessoas que lá habitam.

Em razão dessa correta noção do constituinte, restou disposto na segunda parte do supracitado artigo 151 que a uniformidade geográfica é ressalvada pelos incentivos regionais com o intuito de promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico do País, entre suas diversas regiões.

Mesmo se suprimido o princípio da uniformidade geográfica, poder-se-ia manter o tratamento uniforme no território brasileiro com base no princípio da isonomia, admitindo-se a ressalva em certas regiões, através da utilização das peculiaridades regionais (por exemplo, a pobreza da população) como fator discriminatório, justificando-se, assim, a discriminação proposta, pois situações diversas não podem ser tratadas de modo uniforme.

É imprescindível notar a posição da doutrina no tocante ao dever de respeito pelos Estados e Municípios a esse princípio. Silva Neto (2004) defende que, apesar do direcionamento constitucional à União, também deve ser entendido que é vedado aos Estados e Municípios que não seja uniforme em seu território.

Dessa forma, mesmo que não se interprete o artigo 151, inciso I, da Constituição Federal, como norma aplicável aos Estados, Municípios e Distrito Federal, deve ser entendido, com base no princípio da isonomia, que a uniformidade geográfica também deve ser respeitada pelos demais entes e não só pela União.

2.8 Princípio da não discriminação

Normalmente chamado de princípio da não discriminação tributária em razão da origem ou do destino dos bens e serviços, traz nesta intitulação o próprio significado da norma insculpida no artigo 152 da Carta Magna de 1988, dispondo que “é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre os bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”.

Sua denominação é auto-explicativa e leva ao entendimento de que os Estados, os Municípios e o Distrito Federal não podem tributar mais severamente ou mais brandamente em razão da procedência ou destino dos bens e serviços de qualquer natureza.

Toda retaliação para proteger da concorrência de fora o produtor, comerciante ou, enfim, contribuinte da pessoa de Direito Público tributante é inconstitucional, seja onerando o produto acabado que entre, seja restringindo a saída de matérias-primas destinadas a competidores situados fora.

Dessa forma, os entes federados não podem criar barreiras fiscais dentro do território nacional, tendo em vista a unicidade do mercado brasileiro. Este princípio visa a evitar o estabelecimento de uma guerra fiscal entre os entes, realizada através de benefícios ou favores tributários.

Conti (1998, p.119) assim explica este princípio, considerando que a procedência e o destino são índices inidôneos para efeito de manipulação de alíquotas e da base de cálculo pelos legisladores dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. E o dispositivo se refere a bens e serviços de qualquer natureza. Vale como orientação geral, pois sobre ele exercem pressão outras linhas diretivas, igualmente de raízes constitucionais, que condicionam o aparecimento de exceções. A contingência de não ser absoluto, todavia, deixa-o intacto como eminente princípio tributário.

Nestes dizeres, nota-se que o princípio sob exame comporta inúmeras exceções, em sua maioria justificadas no incentivo ao desenvolvimento de certas regiões problemáticas, provendo-se certas benesses fiscais para se chegar ao tão almejado desenvolvimento socioeconômico, o que é inevitável em um País de dimensões como as do Brasil.

Assim, esses intuitos maiores, como de desenvolvimento e de redução das desigualdades entre regiões, justificam a aplicação do fator discriminatório, dando ensejo à abertura de exceções a este princípio. Portanto, embora excepcionado,

este princípio representa o ânimo constitucional de manter a paridade de condições entre os entes federados, equilibrando as regiões menos avantajadas com aquelas mais favorecidas social e economicamente.

2.9 Princípio da liberdade de tráfego

Este princípio, também chamado de vedação à limitação ao trânsito de pessoas e bens, impede que qualquer tributo limite a movimentação de pessoas ou de bens, em respeito ao artigo 150, inciso V, da Constituição Federal de 1988, infratranscrito:

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;

Cumprir dizer, tal princípio também encontra respaldo nas garantias constitucionais referentes ao direito de locomoção e ao direito de propriedade, respectivamente estabelecidas nos incisos XV e XXII, do artigo 5º, da Carta Magna de 1988. É corolário, ainda, da liberdade de comércio e do princípio federativo. Tal princípio tem razão de ser “visto que o Brasil é uma Federação e não uma Confederação” (MARTINS, 1992, p.144).

Vale lembrar, tal princípio não apresenta incompatibilidade com tributos que onerem a circulação de mercadorias entre contribuintes, como ocorre na hipótese do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços. Isto porque, a hipótese de incidência deste imposto não cuida da transposição interestadual ou intermunicipal das mercadorias; trata da circulação da titularidade das mercadorias, independentemente de seu tráfego ser entre Estados, Municípios ou entre bairros de um mesmo Município.

Imprescindível notar a ressalva encartada no inciso V, do artigo 150, da Constituição Federal, dispondo que esta vedação não se aplica ao pedágio cobrado pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

Silva Neto (2004), todavia, acentua que o princípio da liberdade de tráfego é absoluto, tendo em vista a ausência de exceções. Para o supracitado doutrinador, embora o dispositivo supracitado faça a ressalva com relação ao pedágio, tal não pode ser considerada como exceção, pois o pedágio não é espécie de tributo, chegando à conclusão pela inclusão do conceito do pedágio como uma tarifa ou um preço público.

Entretanto, Martins (1992, p.145) não compartilha do mesmo entendimento ao escrever que “a exceção é feita aos pedágios, cuja natureza da taxa fica definitivamente consagrada no atual texto constitucional”.

A respeito da natureza jurídica do pedágio, já decidiu o Supremo Tribunal Federal, enquadrando-o, com razão, como taxa, conforme ementa infratranscrita:

Tributário. Pedágio. Lei nº 7.712, de 22/12/88. Pedágio: natureza jurídica: taxa: CF, art. 145, II, art. 150, V. Legitimidade constitucional do pedágio instituído pela Lei nº 7.712, de 1988. (RE 181.475, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 25/06/99)

Assim, há razão na ressalva estabelecida no princípio sob exame. Porém, não param por aí as discussões que envolvem a questão do pedágio e o princípio da liberdade de tráfego.

Além de criticar o constituinte por estabelecer a competência para instituir pedágio em uma ressalva à limitação do poder de tributar, com muita propriedade, que, por estar previsto em um dispositivo que trata da vedação de tributos intermunicipais ou interestaduais, lícito será concluir que o tráfego em trecho que se contenha dentro do território de um mesmo Município não é onerável pelo pedágio.

Assim, conclui-se que o tráfego de pessoas ou bens entre Municípios ou entre Estados, através de vias conservadas pelo Poder Público, poderá ser onerada, ou seja, limitada pela cobrança de pedágio. Todavia, o tráfego no interior do Município não poderá ser limitado por esta exação.

O poder de tributar, ou sua iniciativa, sempre ficou a cargo do poder legislativo, por sua natureza intervencionista, pois trata-se de interferência direta do governo na vida particular do cidadão. E como quem permite tal intervenção é o próprio cidadão, ninguém mais apropriado a instituir os tributos que os representantes diretos do povo, eleitos por ele, no caso as casas legislativas, ou seja, os representantes que estão em maior contato com os cidadãos.

Notou-se que a tributação passou a ser utilizada como forma de intervenção do Estado no mercado econômico, com barreiras protecionistas, incentivos fiscais, não apenas a empresas como também a particulares, sempre inserido no contexto econômico contemporâneo, visando ao desenvolvimento do País.

3 FUNÇÃO LEGISLATIVA *VERSUS* MÁCULA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CRFB/88 dedica todo o Capítulo I de seu Título VI, a tratar da Tributação e do Orçamento. Essa considerável atenção dispensada ao Sistema Tributário Nacional não passa despercebida dos tributaristas brasileiros. Tavares (2003, p.10) aponta que:

É o Brasil, pois, o único país do mundo a contar com um verdadeiro sistema constitucional tributário, o que implica em importantes desdobramentos, vez que as normas infraconstitucionais tributárias, complementares ou ordinárias, acabam se submetendo a rigorosas limitações de índole material e formal, subordinando-se, sempre que editadas, ao amplo e inafastável teste de constitucionalidade.

Esse Sistema Tributário regula o poder que o Estado tem de tributar, que é o direito de exigir prestações pecuniárias que implicam no sacrifício de uma parcela do patrimônio de todos aqueles que se encontram sob a sua jurisdição.

3.1 Ação Direta de Inconstitucionalidade

O cidadão poderia se proteger utilizando-se da legalidade, pois agora contava com uma lei escrita, que tornava obrigatório o teor do seu texto para a cobrança do tributo, e teria acesso a uma justiça tributária, pois o seu direito material estava à disposição quando vinculava a cobrança do tributo à razão de suas faculdades, não podendo ser extorquido a pagar um tributo que o levaria a passar por necessidades. Ao contrário, sua efetivação provoca a distribuição de renda, além da justiça tributária e da estabilidade econômica no País.

Em vista de o princípio da capacidade contributiva enfrentar a ingerência dos governantes frente ao erário, sua aplicabilidade foi difícil, demorando muito a ser positivado nos outros países, pois acabaria com regalias que os governantes tinham, não obstante, mais tarde, outros países aderirem ao princípio, como informa Bernardo Ribeiro de Moraes (1987, p. 413):

Mais tarde o princípio examinado passou para as Constituições de diversos países, com expressões mais ou menos semelhantes: na Espanha em 1945 (art. 19: 'na medida de sua capacidade econômica'); na Albânia, em 1946 (art. 33: 'em proporção de sua possibilidade econômica'); na Iugoslávia, em 1946 (art. 42: 'proporcional a possibilidade econômica de cada cidadão'); na Itália em 1947 (art. 53: 'na razão de sua capacidade contributiva'); na Venezuela, em 1947 (art. 232: 'proporcional a capacidade econômica do contribuinte'); na Grécia, em 1951 (art. 3º: 'em proporção de sua possibilidade'); etc.

Assim, houve a disseminação do princípio pelo mundo, decorrência tanto da necessidade econômica causada pela nova realidade que os Estados, as nações, pois estavam começando a surgir os Estados nações, enfrentavam, quanto pela revolta do povo com os gastos desnecessários com o dinheiro público, desvirtuando o Estado do seu objetivo principal, que é o povo, para a satisfação de desejos de déspotas insensíveis ao sofrimento dos cidadãos.

Note-se que a nomenclatura muitas vezes difere de um país para outro, mas o princípio sempre é o mesmo, o de garantir a justiça tributária por meio da captação de tributos de forma proporcional ao que cada cidadão pode contribuir, isto em todos os países citados.

Dessa forma, o princípio da capacidade contributiva se disseminou pelo mundo, enraizado nos princípios da Revolução Francesa de liberdade, igualdade e fraternidade, dificultando atitudes arbitrárias e egoístas dos déspotas que, inconseqüentemente, utilizavam-se do dinheiro do povo para satisfazer seus prazeres sem se preocuparem com os resultados maléficos que aquela atitude traria tanto para o povo quanto para o desenvolvimento do País, perdendo-se o fundamento principal da instituição do governante, que é servir ao povo, esquecendo-se de que o poder é do povo, o que resultou da ajuda desse axioma, na colocação do governante no seu devido lugar.

O poder fiscal só poderá ser exercido por entidades que desfrutam do poder político. Entretanto, o exercício deste poder também encontra limitações no próprio Sistema Tributário, nas normas e nos Princípios Constitucionais Tributários, uma vez que num Estado de Direito em funcionamento regular, as pretensões dos Poderes Públicos em Matéria Tributária apresentam-se rigidamente delimitadas pelo Direito.

O Estado pode ser considerado como uma grande associação que, segundo Becker (2002), nasce de uma relação natural e sobrevive por uma relação jurídica, e tem por objetivo atingir os fins que dizem respeito aos interesses da coletividade.

Para satisfazer esses interesses, a sociedade exige que o Estado cumpra vários objetivos, tais como: a manutenção da ordem interna, a prestação de serviços públicos, a construção de estradas, a manutenção de sistemas de saneamento, educação, saúde, a prestação de tutela jurisdicional para aplicar o direito e resolver conflitos entre as partes, entre outros.

Para isso, são necessários recursos financeiros, uma vez que o custo do funcionamento do Estado implica existência de atividades para obter, gerir e aplicar tais recursos. Os recursos de que o Estado dispõe vêm, na maior parte, daquilo que consegue arrecadar da sociedade. As receitas Estatais se aglutinam em três categorias fundamentais: as patrimoniais; as creditícias; e as tributárias, sendo que essa última, decorrente do poder de tributar do Estado, é a mais importante.

Essas receitas tributárias são obtidas coercitivamente, utilizando o Estado de seu poder de império, impondo aos particulares um sacrifício patrimonial que não se constitui em punição por qualquer ato ilícito nem resulta de qualquer obrigação contratual.

O Estado é uma entidade soberana porque, no plano internacional, representa a nação frente às demais nações e, no plano interno, governa os indivíduos que se encontram em seu território, exigindo destes os recursos financeiros necessários ao seu custeio.

De acordo com Martins (1992), dizer que decorre de seus poderes soberanos não significa que esta atividade seja arbitrária ou que transcorra fora do âmbito jurídico. Pelo contrário, por ferir um dos princípios fundamentais sobre o qual se erige o Direito – que é o da propriedade privada -, esta restrição só pode produzir-se nos estritos limites autorizados pela Constituição e pelas leis.

Quando esses limites são violados, é facultado à parte lesada recorrer ao próprio Estado, através do Poder Judiciário, em busca da tutela jurisdicional para restaurar o seu direito, podendo utilizar-se, dentre outros meios processuais, do Mandado de Segurança.

O poder de tributar do Estado constitui-se não apenas na faculdade de instituir Tributos, mas também de administrá-los, ou seja, de estabelecer regras para sua fiscalização e cobrança.

A instituição de um tributo é sempre feita mediante lei, e sua arrecadação e fiscalização constituem atividade administrativa vinculada. A própria instituição do tributo há de ser feita nos termos estabelecidos na Constituição, na qual se encontram os princípios jurídicos fundamentais da tributação.

As regras jurídicas no campo da tributação são criadas pelo Estado, que pode modificá-las a qualquer tempo, desde que obedecidos certos limites. Esses limites encontram-se dispostos na CRFB/88, na forma de princípios, chamados de princípios constitucionais tributários, e também de imunidades, que são hipóteses de não-incidência constitucionalmente qualificadas, e também nas diversas normas infraconstitucionais, leis complementares e ordinárias, que tratam de Matéria Tributária, bem como nos tratados e convenções internacionais.

Esse conjunto de regras jurídicas faz parte do campo de estudo de um dos ramos do direito denominado de Direito Tributário.

Segundo Tavares (2003), o Direito Tributário é ramo do direito público, pois seu titular é o Estado, o interesse protegido é o da coletividade e suas normas são cogentes. O autor ainda afirma que o Direito Tributário cria e disciplina as relações jurídicas entre o Estado, na sua qualidade de Fisco, e as pessoas juridicamente a ele sujeitas na qualidade de Contribuintes. Tavares (2003) diz que se trata de um ramo autônomo do Direito que abriga um complexo de normas, valores e princípios que lhe são inerentes, disciplinadores do nascimento, da fiscalização, da exigibilidade e da extinção do Tributo, fruto de uma relação jurídica de direito público travada entre o Fisco e o Contribuinte.

Essa relação jurídica tem como norma fundamental a CRFB/88. Sabe-se que o poder de tributar do Estado só pode ser exercido debaixo dos ditames da Constituição, por ser esta que confere e distribui competências, dispõe sobre a repartição das receitas arrecadadas, fixa os pressupostos para a criação dos Tributos, delimitando a atuação do Estado brasileiro nesse mister.

Portanto, conclui-se com as definições apresentadas de que o Direito Tributário é um ramo didaticamente autônomo do direito público, que tem por objeto o estudo das relações jurídicas entre o Fisco e os Contribuintes, albergando um conjunto de normas e princípios que disciplinam essa relação, limitando o poder de tributar do Estado.

Tavares (2003), ao elencar as garantias constitucionais individuais, incluiu o Mandado de Segurança, junto com o direito de petição, o *habeas corpus*, o mandado de injunção, o *habeas data* e a ação popular, entre os remédios constitucionais que os indivíduos podem empregar para salvaguardar seus direitos e garantias constitucionais, corrigir ilegalidades ou fazer cessar qualquer abuso de poder cometido por autoridade pública em prejuízo de direitos e interesses individuais.

Trata-se de um remédio contra atos arbitrários do Poder Público. Moraes (2002, p.163) aponta: “O Mandado de Segurança é conferido aos indivíduos para que eles se defendam de atos ilegais ou praticados com abuso de poder, constituindo-se verdadeiro instrumento de liberdade civil e liberdade política”.

A importância desses instrumentos destinados à proteção das liberdades constitucionais contra atos do Poder Público estarem elencados no artigo 5.º da CRFB/88, justamente onde estão inseridos os direitos e garantias individuais, repousa no fato de que tanto esses, quanto aqueles, não podem ser excluídos do texto constitucional.

É o que pode ser percebido da simples leitura do artigo 60, § 4.º, IV, da CRFB/88, que estabelece que tais direitos são considerados cláusula pétrea.

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:
§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
IV – os direitos e garantias individuais.

Portanto, os direitos e garantias individuais não podem ser abolidos nem tampouco terem seu alcance restringido por emendas constitucionais. Apenas uma nova ordem constitucional poderia prever um novo regime jurídico para as garantias individuais mencionadas acima.

4 O MANDADO DE SEGURANÇA PARA COIBIR O LEGISLATIVO NA MÁCULA DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Machado (1995) identifica os seguintes elementos essenciais inerentes ao conceito de Mandado de Segurança:

- a) uma garantia constitucional, não passível de ser abolida, direta ou indiretamente, pela lei;
- b) um instrumento processual destinado a proteger todo e qualquer direito, desde que líquido e certo e não amparado pelo *habeas corpus* nem *pelo habeas data*;
- c) uma garantia constitucional, e um instrumento processual, do particular, contra o Poder Público.

Moraes (2002) aponta quatro requisitos identificadores do Mandado de Segurança, quais sejam:

- a) ato comissivo ou omissivo de autoridade praticado pelo Poder Público;
- b) ilegalidade ou abuso de poder;
- c) lesão ou ameaça de lesão;
- d) caráter subsidiário: proteção ao direito líquido e certo não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*.

Os dois últimos autores citados concordam que o Mandado de Segurança é um instrumento jurídico especial destinado a proteger o direito, individual ou coletivo, segundo critérios estabelecidos pela CRFB/88 e regulamentados por norma própria. Também concordam que, dada a sua natureza de garantia constitucional, esse instituto não poderia ser abolido nem mesmo por emenda constitucional.

O Mandado de Segurança poderá ser impetrado de forma repressiva, quando presente uma ilegalidade já cometida, ou sob a forma preventiva, quando presente o justo receio de sofrer uma violação do direito líquido e certo por parte de uma Autoridade impetrada.

O Mandado de Segurança está regulamentado pela Lei n. 1.533, de 31 de dezembro de 1951¹⁰, que define o instituto como uma ação civil de rito sumário especial, sujeita a condições especiais, definidas no art. 1º daquela norma, que dispõe:

Art 1º. Conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por habeas-corpus, sempre que, ilegalmente ou com abuso do poder, alguém sofrer violação ou houver justo receio de sofrê-la por parte de autoridade, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça.

De acordo com Moraes (2002, p.165):

O mandado de segurança é uma ação constitucional, de natureza civil, cujo objetivo é a proteção de direito líquido e certo, lesado ou ameaçado de lesão, por ato ou omissão de autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público.

Segundo Meirelles (1996), o mandado de segurança, como a lei regulamentar o considera, é ação civil de rito sumário especial, destinada a afastar ofensa a direito subjetivo individual ou coletivo, privado ou público, através de ordem corretiva ou impeditiva da ilegalidade, ordem esta a ser cumprida especificamente pela autoridade coatora, em atendimento da notificação judicial.

Para Tavares (2003), o Mandado de Segurança é uma ação judicial de cunho mandamental. As condições especiais, que devem estar presentes para que seja possível utilizar o remédio heróico, conforme definido pelo art. 1º da Lei n. 1.533/51, são as seguintes:

- a) Existência de direito líquido e certo;
- b) Ato ilegal ou abusivo, tomado por parte de autoridade, que viole ou ameace esse direito.

Identificadas aquelas condições, cuja presença diferencia o Mandado de Segurança de outras ações, cumpre-se examiná-las mais detalhadamente. A primeira condição especial que deve estar presente é o direito líquido e certo. Segundo Maciel (2000, p.342):

¹⁰ A norma é conhecida como a lei do Mandado de Segurança.

O direito líquido e certo é uma “condição especial” da ação de mandado de segurança. Em outras palavras, o impetrante, para que possa utilizar-se desta ação expedita, prevista na própria Constituição, deve provar com a inicial, através de documentos, o que afirma. Se não tiver documento, se não tiver prova pré-constituída, não tem direito líquido e certo. Essa a condição legal imposta para que o autor (impetrante) se utilize desse instrumento processual constitucional.

Meirelles (1996) ensina que ‘direito líquido e certo’ é o que se apresenta manifesto na sua existência, delimitado na sua extensão e apto a ser exercitado no momento da impetração. Em última análise, direito líquido e certo é direito comprovado de plano. Se depender de comprovação posterior não é líquido nem certo, para fins de segurança.

Esse é o mesmo entendimento de Machado (1995), ao afirmar que a expressão direito líquido e certo, no contexto normativo do mandado de segurança, está a indicar a ausência de controvérsia quanto aos fatos. O impetrante não pode questionar a verdade dos fatos, a não ser que disponha de prova pré-constituída.

Em resumo, direito líquido e certo é o direito comprovado de plano, em que os fatos e situações que fundamentam o exercício do direito invocado devem ser apresentados junto com a petição inicial, mediante provas pré-constituídas.

Já o ‘ato de autoridade’, segundo Meirelles (1996), é toda manifestação ou omissão do Poder Público ou de seus delegados, no desempenho de suas funções ou a pretexto de exercê-las; e, por autoridade, entende-se a pessoa física investida de poder de decisão dentro da esfera de competência que lhe é atribuída pela norma legal.

Assim sendo, autoridade coatora será aquela que detiver o poder de “mando”, isto é, a que tiver a competência ou atribuição para realizar ou modificar o ato, pois somente ela poderá realizar a pretensão do autor do Mandado de Segurança.

Existe distinção entre o simples executor do ato e a autoridade dita coatora: enquanto esta detém poder de decisão e é competente para praticar atos administrativos decisórios, aquela pratica meros atos executórios e, portanto, não

pode figurar como pólo passivo, pois é mero executor de ordem superior. É o que afirma Meirelles (1996, p.25):

O simples executor não é coator em sentido legal; coator é sempre aquele que decide, embora muitas vezes também execute a sua própria decisão, que rende ensejo à segurança. Atos de autoridade, portanto, são os que trazem em si uma decisão, e não apenas execução.

As autoridades devem praticar seus atos segundo os preceitos legais, respeitando o princípio da legalidade que impõe a obediência aos ditames da lei para prática desses atos.

O prazo decadencial, espaço de tempo fixado pelo art. 18 da Lei n. 1.533/51, para que se impetre essa ação mandamental, sob pena de perder o direito à utilização desse remédio constitucional, é de 120 (cento e vinte) dias, contados da data em que o prejudicado tomou conhecimento do ato coator.

Verificando-se a decadência do seu direito de ação, caber-lhe-á tão-somente buscar seu direito através dos meios ordinários disponíveis (ação comum cabível), que são de trâmite mais demorado.

O Mandado de Segurança foi incorporado ao sistema jurídico pátrio pela Constituição Federal de 1934, conforme ensina Passos (1988, p.17):

O mandado de segurança surgiu na Constituição Federal de 1934 (art. 103, n.º 33), norteado pela proposta de Alberto Torres no apêndice de 'A Organização Nacional', em 1914, bem como pelas discussões travadas na Sessão de Direito Judiciário do Congresso Jurídico de 1922.

O instituto sugerido por Torres (19998) chamava-se mandado de garantia, e destinava-se a fazer consagrar, respeitar, manter ou restaurar, preventivamente, os direitos individuais ou coletivos, públicos ou privados, lesados por ato do poder público, ou de particulares, para os quais não haja outro recurso especial. Alvim (1998, p.38) afirma que:

O que se reconhece, na verdade, é que, após a reforma constitucional de 1926, clamava-se pela criação daquilo que viria a ser o mandado de segurança. Alberto Torres, já em 1914, sugeria a criação do que denominou mandado de garantia; o Min. Edmundo Muniz Barreto propugnava pela

criação de algo próximo ao juízo de amparo mexicano, devidamente adaptado às particularidades brasileiras [...]

Não obstante, mesmo tendo os legisladores da época se servido de legados jurídicos de outros povos para a sua construção, o Mandado de Segurança constitui-se criação jurídica brasileira que, segundo Moraes (2002, p.163), “[...] não encontra instrumento absolutamente similar no direito estrangeiro.”. Temer (1998, p.179) concorda, afirmando que “[...] o mandado de segurança foi introduzido no direito brasileiro na Constituição de 1934 e não há similar no direito estrangeiro”.

O texto promulgado pela Constituição Federal de 16 de julho de 1934, em seu art. 113, tinha o seguinte teor:

Art. 113. Dar-se-á mandado de segurança para a defesa de direito certo e incontestável, ameaçado ou violado por ato manifestamente inconstitucional ou ilegal de qualquer autoridade. O processo será o mesmo do habeas corpus, devendo ser sempre ouvida a pessoa de direito público interessada. O mandado não prejudica as ações petições competentes.

Desde então, todas as demais Constituições brasileiras fizeram referência expressa ao instituto, sendo a de 1937 a única exceção.

A CRFB/88 não apenas faz referência expressa ao instituto como também ampliou a legitimidade ativa para a impetração do writ ao prever o Mandado de Segurança coletivo, conforme seu art. 5º, inciso LXX, seguindo o mesmo procedimento do *mandamus* de proteção ao direito individual.

Por vezes, no curso de um processo, torna-se necessário tomar providências com o objetivo de afastar a ameaça de perigo aos elementos do processo (pessoas, provas e bens) ou de prejuízo irreparável ao interesse tutelado, enquanto não atingido o último estágio da prestação jurisdicional.

Essa é a função da medida liminar que, segundo Machado (1995), é o provimento judicial expedido logo no início do processo, com ou sem a audiência da parte contrária.

A medida liminar em Mandado de Segurança tem regramento próprio. A Lei n. 1.533/51, no inciso II do art. 7º, dispõe que o Juiz ordenará que “[...] se suspenda o ato que deu motivo ao pedido quando for relevante o fundamento e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida, caso seja deferida”.

Se não houvesse a possibilidade da concessão de providências cautelares o resultado útil do provimento judicial correria o risco de, em muitos casos, tornar-se inócuo.

Alvim (1998) diz que, embora não prevista no texto constitucional, a liminar faz parte da própria essência do instituto do Mandado de Segurança, pois se há perigo na demora, decorrente do risco de ineficácia prática da sentença proferida ao final do trâmite do processo, a não concessão da liminar leva à inutilidade desta sentença e da própria garantia constitucional. Para reforçar o argumento, cita o comentário de Theodoro Júnior (1985) sobre a função cautelar que, não tendo a finalidade de solucionar o litígio e sendo seu objetivo tutelar o próprio processo, a função cautelar tem por escopo servir o interesse público na defesa do instrumento criado pelo Estado para compor lides. Isto é, a defesa do processo.

O magistrado, ao analisar o pedido de liminar em Mandado de Segurança, deve observar a presença de dois requisitos para concedê-la, que são: a relevância do fundamento e o risco de ineficácia do provimento em vista do perigo na demora, o qual não poderá negá-lo, sob pena de estar praticando ato abusivo.

Afinal, de nada adianta garantir o direito de ação, ignorando-se que situações há que exigem a medida liminar, sob pena de o interessado não poder vir a ter acesso ao bem da vida pleiteado, ainda que obtenha sentença favorável (ALVIM, 1998).

Existem dois gêneros de medidas provisórias destinadas a satisfazer o objetivo de garantir o resultado útil do provimento judicial, quais sejam: as de natureza cautelar e as de natureza antecipatória (como a tutela antecipada, prevista no art. 273 do CPC com as alterações feitas pela Lei n. 8.952/94).

Há autores que reconhecem na liminar em Mandado de Segurança natureza eminentemente cautelar. Outros, todavia, entendem de forma diversa. Meirelles (1996) aponta a natureza cautelar da liminar; a medida liminar não é concedida como antecipação dos efeitos da sentença final, porquanto é procedimento acautelador do possível direito do impetrante, justificado pela iminência de dano irreversível de ordem patrimonial, funcional ou moral se mantido o ato coator até a apreciação definitiva da causa.

Machado (1995), por outro lado, afirma que, como a liminar em Mandado de Segurança tem a mesma finalidade, e seu deferimento exige os mesmos pressupostos das medidas cautelares em geral, pode-se dizer que tem a natureza jurídica da cautelar, embora com a ação cautelar não se confunda. Diz tratar-se de uma satisfação antecipada do pedido, ainda que provisória. Alvim (1998, p.156) concorda com o ponto de vista de Machado:

Com a liminar em mandado de segurança, assegura-se o resultado prático da sentença a ser proferida no próprio mandado de segurança, enquanto a liminar concedida no processo cautelar assegura o resultado prático do processo cautelar, que é instrumento que tem por finalidade garantir o resultado prático do processo principal.

Pelo exposto anteriormente, percebe-se a existência de divergência quanto à natureza jurídica da liminar em Mandado de Segurança. Alguns autores atribuem ao instituto natureza eminentemente cautelar, enquanto outros entendem que sua natureza é satisfativa, pois atende ao pedido, ainda que de forma provisória.

Os pressupostos para o deferimento da medida liminar em Mandado de Segurança são os mesmos exigidos para o deferimento das cautelares em geral, a saber, a aparência do bom direito e o perigo da demora, conforme Machado (1995).

Para a concessão de liminar é necessário que o direito líquido e certo que se quer defender seja plausível, apresente-se como plenamente suscetível de ser provado mediante documentos acostados à inicial.

A esse pressuposto dá-se o nome de aparência do bom direito, também conhecido como “fumaça do bom direito” ou ainda pelo brocardo latino *fumus boni juris*.

O inciso II do art. 7.º da lei do Mandado de Segurança fala da presença da “relevância dos fundamentos do pedido” identificável em cognição sumária. Alvim (1998) acredita haver diferenças entre os conceitos de aparência do bom direito e relevância dos fundamentos do pedido, sendo que esta representaria uma certeza ainda maior do que aquela da existência do direito líquido e certo. Afinal, a aparência do bom direito já seria um dos pressupostos do próprio Mandado de Segurança.

Para Alvim (1998), nesse sentido, a relevância dos fundamentos do pedido aproxima-se mais da idéia de “prova inequívoca” e “verossimilhança de alegação”, requisitos para antecipação de tutela do art. 273 do CPC.

Entretanto, os doutrinadores que serviram de referência para essa dissertação, inclusive Alvim (1998), concordam que se trata sempre de questão concernente ao direito material, o direito bom, que se há de se antever; é o direito material a ser protegido pela sentença que porventura defira a segurança.

Esse pressuposto também é conhecido pelo brocardo latino *periculum in mora*, e materializa o receito de que o provimento judicial pleiteado no pedido seja inócuo, pois a demora em concedê-lo colocaria em risco a eficácia da sentença, causando dano irreparável ou de difícil reparação, conforme ensina Alvim (1998): em se tratando de mandado de segurança, significa que, se não concedida a liminar, a sentença da segurança será incapaz de assegurar ao impetrante a garantia *in natura* que se objetiva obter por meio do próprio mandado de segurança, pois se executará o ato e se provocará o dano.

Isso é particularmente relevante quando se trata de Matéria Tributária, em que, por exemplo, pode-se discutir a retenção de mercadorias importadas com a finalidade de apurar o montante devido a título de Imposto de Importação. Nesse caso específico, fica a mercadoria retida em depósito alfandegário, pagando altíssimos custos de armazenagem.

Machado (1995) afirma que não se trata de faculdade do Juiz, mas de dever seu, de prestar a jurisdição de forma mais efetiva possível, ou seja, atendidos os pressupostos para a concessão de liminar, esta deve ser concedida pelo Juiz, pois a lei regulamentadora da matéria não a estabeleceu como uma faculdade.

Nesse mesmo sentido se posicionam Alvim (1998) e Meirelles (1996). Este último afirma que a concessão da liminar em Mandado de Segurança não é uma liberalidade da justiça; é medida acautelatória do direito do impetrante e não pode ser negada quando se verificar a existência dos seus pressupostos legais.

A liminar pode ser concedida antes de prestadas as informações pela autoridade coatora; nesse caso faz-se o pedido na exordial para a concessão de liminar, sem que a parte contrária seja ouvida. O termo utilizado em latim para esta modalidade de apreciação jurisdicional é *inaudita altera pars*.

Machado (1995), ao tratar do tema em sua obra, inicia fazendo considerações sobre a escolha do instrumento processual adequado para a solução de uma lide em matéria fiscal.

Afirma que um dado relevante para a opção pelo Mandado de Segurança é a preferência de julgamento que a lei a este atribui, art. 17 e parágrafo único da Lei n. 1.533/51, desde que atendidas aquelas condições inerentes à ação, pois esta só é cabível quando “[...] se pretenda impugnar um ato de autoridade, o direito a ser defendido seja líquido e certo, e não haja decorrido, a partir do ato que se vai impugnar, prazo superior a 120 dias.” (MACHADO, 1995, p.32).

A peça inaugural do Mandado de Segurança, como de qualquer outro processo judicial, é a petição inicial, a qual segue os requisitos dos arts. 282 e 283 do Código de Processo Civil. Entretanto, Machado (1995) destaca que, não obstante a lei específica do Mandado de Segurança tenha feito expressa remissão aos dispositivos do Código de Processo Civil, que cuidam dos requisitos da petição inicial, tais dispositivos devem ser entendidos tendo-se em vista as peculiaridades do Mandado de Segurança.

Uma dessas peculiaridades, que deve ser mencionada, é a qualificação da autoridade impetrada, pois ela é essencial também para determinar o juízo competente, uma vez que a natureza da prestação jurisdicional requerida é um comando, uma ordem do juiz, dirigida à autoridade impetrada ou àquela que detenha o poder de cumprir a ordem mandamental contida na liminar ou na sentença.

Meirelles (1996) esclarece que para identificar a competência para processar e julgar o Mandado de Segurança, deve-se observar a categoria da autoridade coatora, além da sede funcional onde atua esta autoridade.

Alvim (1998) afirma que a autoridade coatora é quem define a competência para o processamento do Mandado de Segurança.

Machado (1995, p.44) concorda e cita jurisprudência do STF que confirma esse entendimento: “No mandado de segurança a competência funcional do Juiz se mede pela natureza e hierarquia da autoridade contra a qual é requerida a garantia constitucional, sendo irrelevante a matéria discutida.” (STF – CJ 6.664-3 – DF, Rel. Min. Célio Borja, DJ de 25.09.87, p. 20.411)

Como se percebe, ao contrário das demais ações, o que determina a competência do juízo para processar e julgar o Mandado de Segurança é a autoridade coatora contra a qual é dirigida a ordem mandamental, independentemente da matéria que se quer discutir.

Outra particularidade dessa ação mandamental é que, em princípio, a petição inicial deve ser instruída com toda a documentação probatória, não sendo admitida a produção posterior de provas, o que seria incompatível com o rito sumário especial desta modalidade de ação.

Todas as provas documentais atinentes ao processo devem ser apresentadas junto à petição inicial, admitindo-se, todavia, a requisição de documentos que o impetrante não teve condições de obter, conforme dispõe o parágrafo único do art. 6º da Lei n. 1.533/51.

Art. 6º. *Omissis*;

Parágrafo único: No caso em que o documento necessário à prova do alegado se ache em repartição ou estabelecimento público, ou em poder de autoridade que recusa fornecer-lo por certidão, o juiz ordenará, preliminarmente, por ofício, a exibição desse documento em original ou em cópia autêntica e marcará para o cumprimento da ordem o prazo de 10 (dez) dias. Se a autoridade que tiver procedido dessa maneira for a própria coatora, a ordem far-se-á no próprio instrumento da notificação. O escrivão extrairá cópias do documento para juntá-las à segunda via da petição.

Ao receber os autos do Mandado de Segurança, o Juiz deve proferir o denominado juízo de admissibilidade, que é o momento processual no qual o Juiz decide se aceita, ou não, o processamento da ação que perante ele é proposta. Machado (1995, p.37-38) enumera as opções do Juiz:

O Juiz [...] deve, no denominado Juízo de Admissibilidade, proferir decisão, na qual poderá:
deferir medida liminar, ainda que esta não tenha sido solicitada, para suspender o ato impugnado, e determinar a notificação da autoridade impetrada, para que cumpra a liminar e preste informações no prazo de dez dias; ou então,
indeferir a medida liminar, e determinar a notificação da autoridade impetrada, como dito no item precedente; ou ainda,
declinar de sua competência, determinando a remessa dos autos ao Juízo que considerar competente; ou, finalmente,
indeferir liminarmente o pedido, com fundamento no art. 8º, da Lei n. 1.533/51.

Aceito o processamento da ação, deve o Juiz observar a preferência de julgamento que a lei atribui a essa ação, que tem prioridade em relação a todos os demais atos judiciais, salvo o julgamento de *habeas corpus*¹¹.

As informações constituem-se na defesa da autoridade coatora e devem ser prestadas no prazo improrrogável de 10 dias (art. 7º, I, Lei n. 1.533/51 c/c Lei n. 4.348/64). São assinadas pela própria autoridade, que se faz presente no processo somente até a prestação destas, embora possam ser subscritas por advogado.

Daí em diante, o processo será acompanhado por procurador habilitado nos autos. No caso da Fazenda Nacional, por exemplo, cabe aos procuradores da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional fazer o acompanhamento processual.

¹¹ É o que determina o art. 17 da lei do Mandado de Segurança: “Art. 17. - Os processos de Mandado de Segurança terão prioridade sobre todos os atos judiciais, salvo *habeas-corpus*. [...] a julgamento na primeira sessão que se seguir à data em que, feita a distribuição, forem conclusos ao relator”.

De acordo com Machado (1995), a autoridade impetrada deve prestar, no prazo de dez dias, as informações que reputar necessárias ao correto julgamento do caso. Não se trata de contestação, embora na prática as informações tenham, geralmente, o conteúdo de contestação. A não prestação de informações não induz revelia. Em certos casos, porém, é lícito ao Juiz presumir verdadeiros certos fatos que, embora não comprovados pelo impetrante, não são negados pela autoridade impetrada.

Não há obrigatoriedade na entrega das informações e a sua falta não induz à revelia, entretanto, a falta das informações pode importar em confissão ficta dos fatos argüidos na inicial, se a isto autorizar a prova oferecida pelo Impetrante, repete Meirelles (1996).

Com a entrega das informações encerra-se a fase instrutória do processo e a possibilidade de ingresso de litisconsorte no feito, salvo se ambas as partes o permitirem ou o Juiz determinar a sua integração na lide, como litisconsorte necessário, aplicando-se a esse processo mandamental os artigos do CPC que regulam o litisconsórcio (art. 19 da Lei n. 1.533/51).

Decorrido o prazo para a apresentação das informações, será intimado o Ministério Público para que emita seu parecer sobre a impetração, no prazo de cinco dias, isso, independentemente de terem sido prestadas ou não as informações pela autoridade coatora (art. 10, Lei n. 1.533/51).

Sobre a participação do Ministério Público, Machado (1995, p.39-40) tece o seguinte comentário:

Funciona o Ministério Público como fiscal da lei, podendo opinar pelo deferimento, ou pelo indeferimento, do mandado de segurança. Se decorre o prazo sem sua manifestação o Juiz pode proferir sentença. Há, é certo, quem entenda que o parecer do Ministério Público é obrigatório, não se admitindo o julgamento sem ele.

Já Alvim (1998) afirma que a intervenção do Ministério Público não é obrigatória, sendo necessário apenas dar-lhe oportunidade para que se manifeste a favor ou contra a procedência da ação.

Dispõe o art. 10 da lei do Mandado de Segurança que, após retornados os autos do Ministério Público, deve o Juiz proferir sentença no prazo de cinco dias.

A sentença poderá ser de carência de ação, quando não atendidos os pressupostos legais (art. 267, V, do CPC) ou de mérito, concedendo ou denegando a segurança. A sentença concessiva da segurança tem o caráter mandamental, visto que contém uma ordem – positiva, negativa ou permissiva – endereçada à autoridade coatora. Essa sentença é de execução imediata, ainda que haja apelação, pois, salvo nos casos previstos no art. 5º e 7º da Lei n. 4.348/64, em que os recursos têm efeito suspensivo, apenas o Presidente do Tribunal competente para apreciar o recurso pode suspender seus efeitos.

Conforme o parágrafo único do art. 12 da lei do Mandado de Segurança (Lei nº 1.533/31), a sentença que concede a segurança deve sofrer o reexame necessário:

Art. 12. Da sentença, negando ou concedendo o mandado, cabe apelação.
Parágrafo único. A sentença, que conceder mandado, fica sujeita ao duplo grau de jurisdição, podendo, entretanto, ser executada provisoriamente.

Segundo Machado (1995), se o juiz concede o mandado de segurança, deve, decorrido o prazo para o recurso, remeter os autos ao Tribunal, para reexame obrigatório das questões decididas. É o que se denomina remessa de ofício, ou *ex officio*. A sentença que concede mandado de segurança não transita em julgado enquanto não é examinada pelo Tribunal.

Da sentença que denegar a ordem cabe apelação, sendo a parte contrária intimada para oferecer contra-razões e, após pagas as custas, sobem os autos ao Tribunal, onde continua a ter tratamento especial (art. 17 da Lei n. 1.533/51) em homenagem ao rito sumário que caracteriza o remédio heróico.

Chegando ao Tribunal, os autos da apelação devem ser distribuídos ao relator, sendo conclusos em vinte e quatro horas a contar da distribuição. O relator deve submeter o caso a julgamento na primeira sessão seguinte.

Como se aplicam subsidiariamente as disposições do CPC, cabem embargos de declaração, no caso de sentença ou acórdão omissos, contraditórios ou obscuros, assim como os demais recursos previstos, enumerados no art. 496, como o embargo infringente, o recurso especial ao STJ e o recurso extraordinário ao STF, entre outros.

A jurisprudência dos tribunais superiores, STF e STJ, foi pacificada no sentido de vedar a condenação do vencido ao pagamento de honorários advocatícios de sucumbência no Mandado de Segurança.

Esse posicionamento jurisprudencial foi adotado no ano de 1969, quando o STF tratou sobre a matéria e, na Súmula 512, dispôs que: “Não cabe condenação em honorários de advogado na ação de mandado de segurança”.

Posteriormente, com a promulgação da CRFB/88, houve alteração na competência da Suprema Corte e o STJ passou a decidir acerca da matéria. Esse Tribunal não tardou a se posicionar, adotando o mesmo posicionamento do STF e editando a Súmula 105, que repete os mesmos fundamentos utilizados pelo STF na Súmula 512.

Conhecidas as características principais desse instrumento que a CRFB/88 põe à disposição da sociedade para a defesa de direito líquido e certo contra ato de autoridade, passar-se-á a analisar o cabimento de seu uso em Matéria Tributária.

Embora a carga tributária não deva se tornar tão pesada a ponto de desestimular a iniciativa privada, Machado (1995, p.30) afirma que é exatamente isso o que vem ocorrendo no Brasil, e alerta que: “Nossos tributos, além de serem muitos, são calculados mediante alíquotas elevadas”.

No caso brasileiro, Alvim (1998) afirma que a voracidade do Fisco é de todos conhecida, tamanha foi a relevância conferida à atividade tributária do Estado, que as competências tributárias encontram-se definidas, de forma praticamente exauriente, no próprio texto constitucional. Existe hoje, no Brasil particularmente, uma tomada de consciência no sentido de que as leis devem ser respeitadas, o que

assume maior relevância ainda em se tratando de Matéria Tributária, pois, como se viu, nesse campo, é a CRFB/88 que traz as regras cardeais do sistema, o qual, sublinhe-se, é rígido.

Não é raro o Contribuinte ser surpreendido pela cobrança de novas exações ou pelo aumento, muitas vezes excessivo, das já existentes. Alvim (1998, p.30) ainda aponta a ocorrência de inúmeros excessos praticados por parte do Estado em Matéria Tributária:

Prova incontestada disso são as Resoluções do Senado Federal, suspendendo, nos termos do art. 52, X, CF/88, a execução de diversos dispositivos de leis tributárias declarados incidentalmente inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal. Vejamos algumas delas: a) 11/95, suspendeu a execução do disposto no art. 8.º da Lei 7.689/88 (cont.social sobre o lucro), quanto ao lucro apurado em 1988; b) 49/95, suspendeu a execução dos Dec.-leis 2.455/88 e 2.449/88, que instituíram as contribuições sociais relativas ao PIS/Pasep; c) 14/95, suspendeu a expressão avulsos, autônomos e administradores do inc. I do art. 3.º da Lei 7.787/89 (contribuição social sobre o pró-labore).

Diante desse quadro, em face da exigência de alguma exação que considere ilegal, resta ao Sujeito Passivo recorrer ao Poder Judiciário em busca da proteção aos seus direitos, podendo se utilizar, dentre outras ações cabíveis, do Mandado de Segurança.

Machado (1995) destaca que, em síntese, o Mandado de Segurança é um excelente instrumento que a ordem jurídica pátria coloca à disposição do contribuinte para o controle da validade jurídica da tributação. Não apenas para o controle da legalidade e da constitucionalidade da exigência do tributo, mas também do lançamento tributário em todas as suas fases, e ainda de todo e qualquer ato praticado por autoridade da Administração Tributária.

Alvim (1998) concorda, e aponta a preferência pelo instrumento, que o Mandado de Segurança constitui-se, até mesmo em termos estatísticos, um dos meios mais eficazes para o contribuinte se insurgir contra o fisco.

Mas nem sempre foi assim, o art. 320, IV, do antigo CPC, ou seja, Decreto-Lei n. 1.608, de 18 de setembro de 1939, expressamente proibia a sua concessão em Matéria Tributária, como se pode ver em sua transcrição:

Art. 320. Não se dará mandado de segurança, quando se tratar:
I - de liberdade de locomoção, exclusivamente;
II - de ato de que caiba recurso administrativo com efeito suspensivo, independentemente de caução;
III - de ato disciplinar;
IV - de impostos ou taxas, salvo se a lei, para assegurar a cobrança, estabelecer providências restritivas da atividade profissional do contribuinte.

Tal exclusão deixou de ser possível com o advento da Constituição de 1946 e, hoje, em face da CRFB/88, seria flagrantemente inconstitucional qualquer norma que albergasse uma restrição semelhante. O próprio CTN, ao dizer expressamente, no seu art. 151, II, que a medida liminar em Mandado de Segurança suspende a exigibilidade do Crédito Tributário, espantou qualquer dúvida que ainda pudesse restar. O cabimento deste instrumento em Matéria Tributária é hoje pacífico.

Entretanto, nem sempre é cabível a utilização deste instrumento, devido às restrições impostas pela própria natureza do instituto, por leis infraconstitucionais, pela jurisprudência e até pela ordem doutrinária.

CONCLUSÃO

Com exceção do princípio da capacidade contributiva, que teve seu surgimento tardio pelo caráter social que contempla, os outros princípios tributários analisados têm seus fundamentos no início da criação das sociedades organizadas. Contudo, aconteceu um desenvolvimento muito grande no século XVIII, pelas necessidades da época, quando o comércio começava a aumentar o seu fluxo e a sociedade a exigir mais dos governos que, por sua vez, deixavam de ser monarquias ou impérios para se transformarem em repúblicas. Como as exigências do povo aumentavam no que concerne à contraprestação do governo aumentavam também os tributos.

O poder de tributar, ou sua iniciativa, sempre ficou a cargo do poder legislativo, por sua natureza intervencionista, pois trata-se de interferência direta do governo na vida particular do cidadão. E como quem permite tal intervenção é o próprio cidadão, ninguém mais apropriado a instituir os tributos que os representantes diretos do povo, eleitos por ele, no caso as casas legislativas, ou seja, os representantes que estão em maior contato com os cidadãos.

Devido à pesada carga tributária suportada pela sociedade brasileira e aos numerosos meios de controle que a administração tributária tem a sua disposição, o Contribuinte que acredita estar sendo excessivamente onerado na cobrança de tributos ou prejudicado pelo exercício do poder de fiscalização vem recorrendo de forma cada vez mais freqüente ao Poder Judiciário para a defesa de seus direitos, utilizando-se preferencialmente do Mandado de Segurança, devido à celeridade do trâmite deste tipo de ação.

Foram examinadas as restrições ao cabimento do uso desse instituto, que é uma garantia constitucional destinada à proteção do direito líquido e certo, lesado ou ameaçado de lesão, por ato comissivo ou omissivo dos representantes do poder público.

Notou-se que a tributação passou a ser utilizada como forma de intervenção do Estado no mercado econômico, com barreiras protecionistas, incentivos fiscais, não

apenas a empresas como também a particulares, sempre inserido no contexto econômico contemporâneo, visando ao desenvolvimento do País.

O Brasil, por meio da análise das Constituições, iniciando-se com a de 1824, curiosamente, pois era na época um império e teoricamente não havia interesses sociais, foi um dos primeiros países a positivizar o princípio da capacidade contributiva, axioma de alta relevância social, pois visa à capacidade econômica da pessoa que irá pagar o tributo. Há que se referir, ainda, à existência de outros princípios analisados nessa primeira Carta Magna.

Contudo, as outras Constituições divergiram em muitos aspectos da primeira e somente na de 1988 é que todos os princípios foram, de forma clara e precisa, positivados, garantindo-se assim a segurança jurídica necessária a todo Estado de direito, com conceitos modernos e democráticos e aplicações visando à melhoria e ao desenvolvimento da sociedade contemporânea.

Através dos breves tópicos desenvolvidos, conclui-se que o ordenamento jurídico brasileiro, especialmente seu sistema constitucional, é formado por regras e princípios que se inter-relacionam para integrar o mesmo e dar-lhe força, estando o subsistema constitucional tributário se formando da mesma maneira.

Assim, os princípios tributários expressos na Constituição Federal de 1988, conforme a linha aqui adotada, conferem sentido às regras tributárias, condicionando sua aplicação, em razão do que se pode até afirmar a sua superioridade dentro do sistema.

Outrossim, cumpre salientar, apesar de certos doutrinadores elencarem mais de uma centena de princípios jurídicos relacionados ao Direito Tributário, uns mais, outros menos, que são aplicados ao sistema constitucional tributário brasileiro nove princípios constitucionais expressos e de extrema importância, pelo que leva à afirmação de que os demais que se relacionam com este ramo do Direito devem ser compreendidos como mera regra tributária, não merecendo estudo aprofundado nesta oportunidade.

Vale ressaltar, todos os princípios constitucionais tributários expostos encontram respaldo em normas e princípios maiores, inerentes ao próprio Direito Constitucional, representando, no mais das vezes, direitos fundamentais de índole individual, levando à conclusão de que não são passíveis de alteração nem por Emenda Constitucional, nos termos da proibição do artigo 60, § 4º, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, por ser cláusula pétrea.

Em um país com uma carga tributária assombrosa como a do Brasil, o mínimo que se espera é o respeito aos direitos fundamentais do cidadão e contribuinte, evitando-se a criação de novas exceções aos princípios que limitam o poder de tributar.

Através deste estudo bibliográfico, espera-se ter contribuído para a aquisição de informações para a introdução de um olhar científico e acadêmico neste ambiente, no qual resultará um incremento na formação dos profissionais e uma melhoria das condições e incentivos de futuras pesquisas nesta área de atuação.

REFERÊNCIAS

- ACCIOLI, Wilson Accioli. **Teoria geral do Estado**. Rio de Janeiro: Forense, 1985.
- ALVIM, Eduardo Arruda. **Mandado de segurança no direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.
- AMARO, L. **Direito tributário brasileiro**. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- ARISTÓTELES. **A Política**. Tradução de Pedro Constantin Tolens. São Paulo: Martins Fontes, 2006.
- ATALIBA, Geraldo. **Normas Gerais de direito financeiro e tributário e Autonomia dos Estados e Municípios**. São Paulo: RDP 10/51, out. 1969.
- BALEEIRO, A. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- BALTHAZAR, U. C.; ZAVARIZI, M. R. **Temas de direito tributário**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2001.
- BARROS, Sérgio Resende. **Noções sobre poder constituinte**. Disponível em: <<http://srbarros.com.br/aulas.php?TextID=59&TextPart=6>>. Acesso em: 14 jan. 2008.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.
- BELL, John Fred. **História do pensamento econômico**. Traduzido por Giasone Rebuá. Rio de Janeiro: Zahar, 1961.
- BESEN, José A. Acordos de paz. **Missão Jovem**. Disponível em: <<http://www.pime.org.br/missaojovem/mjhistdaigrejaacordos.htm>>. Acesso em: 27jan. 2008.
- BÍBLIA sagrada. A.T. **Deuteronômios**. 43.ed. São Paulo: Paulus, 2001.
- _____. **II Reis**. 43.ed. São Paulo: Paulus, 2001.
- BONAVIDES, Paulo. **Direito constitucional**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.
- BONDENHEIMER, Edgar. **Teoria del derecho**. 3. ed. Mexico: Gales, 1946.
- BURDEAU, Georges. **L'État**. Paris: Editions du Seuil, 1970.
- CARRAZA, Roque Antonio. **Direito constitucional tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- CAVALCANTI, Vanuza; BECKER, Antonio. **Constituições brasileiras de 1824 a 1988**. Rio de Janeiro: Letra Legal, 2004. v.I e II.

- CHEVALIER, Jean-Jacques. **As grandes obras políticas de Maquiavel a nossos dias**. Trad. Lydia Cristina. Rio de Janeiro: Cultural, 1966.
- COÊLHO, S. C. N. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- CONTI, J. M. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.
- _____. **Sistema constitucional tributário: Interpretado pelos Tribunais**. São Paulo: Oliveira Mendes, 1998.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. São Paulo: Saraiva, 2003.
- FARIAS, P.J.L. **Direito de resistência: uma ação social organizada para efetivação dos direitos fundamentais**. Disponível em: <<http://www.uj.com.br/publicacoes/doutrinas/default.asp?action=doutrina&iddoutrina=704>>. Acesso em: 27 jan. 2008.
- FERREIRA, Luis Pinto. **Comentários à Constituição Brasileira**. São Paulo: Saraiva, 1995.
- FERREIRA, Marieta de Moraes. A nova “velha história”: o retorno da história política. **Estudos Históricos**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 10, 1992, p. 265-271.
- GIAMBIAGI, Fábio. **Do déficit de metas às metas de déficit**. Rio de Janeiro: BNDES, 2002.
- GIERKE, Otto. **Political theories of the Middle Ages**. Cambridge: Cambridge University Press, 1999.
- GROHMANN, Luís Gustavo Mello. A separação de poderes em países presidencialistas: a América Latina em perspectiva comparada. **Revista de Sociologia Política**, Curitiba, n. 17, nov., 2001.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2000.
- HENRIQUES, Mendo Castro. **Introdução a Política de Aristóteles**. Edição bilíngüe, Lisboa, Vega, 1998, p. 17-38. Disponível em: <<http://pwp.netcabo.pt/netmendo/Artigo%20introduz%20aristoteles.htm>>. Acesso em: 14 jan. 2008.
- HUGON, Paul. **O Imposto**. São Paulo: Renascença, 1945.
- ICHIHARA, Y. **Direito tributário**. 11.ed. Atlas, São Paulo: 2002.
- KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 5. ed. Coimbra: Armênio Amado, 1979.
- LACOMBE, A. L. M. **Princípios constitucionais tributários**. São Paulo: Malheiros, 1996.

LOCKE, John. **Ensaio acerca do entendimento humano**. Trad. Anoar Arex. São Paulo: Abril Cultural, 1996. (Coleção Os Pensadores).

_____. **Segundo tratado sobre o governo**. São Paulo: Abril Cultural, 1973.

MACHADO, Hugo de Brito. **Mandado de segurança em matéria tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

_____. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 5.ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MACIEL, Adhemar Ferreira. **Mandado de segurança: direito líquido e certo**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

MAQUIAVEL, Nicolau. **O Príncipe**. 2. ed. Brasília: UnB, 1992.

MARTINEZ, Manuel Perez. **O contador diante do planejamento tributário e da lei antielisiva**. Estudos do IBPT, 2002.

MARTINS, I. G. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Mandado de segurança, ação popular, ação civil pública, mandado de injunção e habeas data**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

MELLO, C. A. B. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. São Paulo: RT, 1996.

MONTESQUIEU, Charles Louis. **Do espírito das leis**. Trad. Jean Melville. São Paulo: Martin Claret, 2004.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

OLIVEIRA, Luís Martins. **Manual de contabilidade tributária**. São Paulo: Atlas, 1976.

PASSOS, Paulo Roberto da Silva. **Da medida liminar no mandado de segurança**. São Paulo: Jalovi, 1988.

PAULSEN, L. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 6.ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2004.

REALE, Miguel. **Filosofia do direito**, 16.ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

_____. **Pluralismo e liberdade**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

ROCHA, Ruth. **Minidicionário**. São Paulo: Scipione, 1996.

ROSO, Jayme Vita. **Juristas medievais**. Disponível em: <http://www.migalhas.com.br/mostra_noticia_articuladas.aspx?cod=13316>. Acesso

em: 27 jan. 2008.

ROTHENBURG, W. C. **Princípios constitucionais**. Porto Alegre: Sérgio Fabris editor, 1999.

SILVA NETO, J. F. **Apontamentos de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

SOUZA NETO, C.P. de *et al.* **Teoria da Constituição**: estudos sobre o lugar da política no direito constitucional. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2003.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de direito tributário**. Florianópolis: Momento Atual, 2003.

TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo. O controle da constitucionalidade no sistema luso-brasileiro. **Revista da Faculdade de Direito UFMG**, Belo Horizonte, n. 13, v.21, p.141-184, out. 1973.

TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 14.ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

THEODORO JÚNIOR, Alberto. **Processo cautelar**. 7.ed. São Paulo: EUD, 1985.

TORRES, Alberto. **A organização nacional**. Rio de Janeiro: Nacional, 1998.

UCKMAR, V. **Os princípios comuns de direito constitucional tributário**. São Paulo: RT, 1976.

WIKIPÉDIA. **Estagira**. Disponível em: <<http://pt.wikipedia.org/wiki/Estagira>>. Acesso em: 27 jan. 2008.

_____. **Guilherme I, príncipe de Orange**. Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/wiki/Guilherme_I,_Pr%C3%ADncipe_de_Orange>. Acesso em: 27 jan. 2008.

_____. **Partido Whig**: Estados Unidos da América. Disponível em: <[http://pt.wikipedia.org/wiki/Partido_Whig_\(Estados_Unidos_da_Am%C3%A9rica\)](http://pt.wikipedia.org/wiki/Partido_Whig_(Estados_Unidos_da_Am%C3%A9rica))>. Acesso em: 27 jan. 2008.

_____. **Políbio**. Disponível em: <<http://pt.wikipedia.org/wiki/Pol%C3%ADbio>>. Acesso em: 27 jan. 2008.

Livros Grátis

(<http://www.livrosgratis.com.br>)

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)
[Baixar livros de Matemática](#)
[Baixar livros de Medicina](#)
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)
[Baixar livros de Meteorologia](#)
[Baixar Monografias e TCC](#)
[Baixar livros Multidisciplinar](#)
[Baixar livros de Música](#)
[Baixar livros de Psicologia](#)
[Baixar livros de Química](#)
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)
[Baixar livros de Serviço Social](#)
[Baixar livros de Sociologia](#)
[Baixar livros de Teologia](#)
[Baixar livros de Trabalho](#)
[Baixar livros de Turismo](#)