

CARLOS VALDER DO NASCIMENTO

07 SÉRIE
Estudos de
Direito Público



Direito Tributário III

—◆—
Autonomia, evolução histórica e relações
com outras disciplinas


Editora da UESC



Direito Tributário III



Autonomia, evolução histórica e relações
com outras disciplinas



Universidade Estadual de Santa Cruz

GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA
RUI COSTA - GOVERNADOR

SECRETARIA DE EDUCAÇÃO
OSVALDO BARRETO FILHO - SECRETÁRIO

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE SANTA CRUZ
ADÉLIA MARIA CARVALHO DE MELO PINHEIRO - REITORA
EVANDRO SENA FREIRE - VICE-REITOR

DIRETORA DA EDITUS
RITA VIRGINIA ALVES SANTOS ARGOLLO

Conselho Editorial:

Rita Virginia Alves Santos Argollo – Presidente

Andréa de Azevedo Morégula

André Luiz Rosa Ribeiro

Adriana dos Santos Reis Lemos

Dorival de Freitas

Evandro Sena Freire

Francisco Mendes Costa

José Montival Alencar Júnior

Lurdes Bertol Rocha

Maria Laura de Oliveira Gomes

Marileide dos Santos de Oliveira

Raimunda Alves Moreira de Assis

Roseanne Montargil Rocha

Sílvia Maria Santos Carvalho

CARLOS VALDER DO NASCIMENTO

07 SÉRIE
Estudos de
Direito Público



Direito Tributário III

—◆—
Autonomia, evolução histórica e relações
com outras disciplinas

Ilhéus-Bahia


Editora da UESC

2016

Copyright ©2016 by CARLOS VALDER DO NASCIMENTO

Direitos desta edição reservados à
EDITUS - EDITORA DA UESC

A reprodução não autorizada desta publicação, por qualquer meio,
seja total ou parcial, constitui violação da Lei nº 9.610/98.

Depósito legal na Biblioteca Nacional,
conforme Lei nº 10.994, de 14 de dezembro de 2004.

PROJETO GRÁFICO E CAPA
Alencar Júnior

DIAGRAMAÇÃO
Marina Noronha

REVISÃO
Genebaldo Pinto Ribeiro
Roberto Santos de Carvalho
Sylvia Maria Campos Teixeira

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

N244 Nascimento, Carlos Valder do.
Direito tributário III: autonomia, evolução histórica e relações
com outras disciplinas / Carlos Valder do Nascimento. – Ilhéus, BA:
Editus, 2016.
142 p. – (Série Estudos de Direito Público; v. 07).

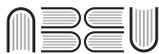
Inclui referências.
ISBN: 978-85-7455-388-7

1. Direito tributário – Brasil – História. I. Título. II. Série.

CDD 343.0481

EDITUS - EDITORA DA UESC
Universidade Estadual de Santa Cruz
Rodovia Jorge Amado, km 16 - 45662-900 - Ilhéus, Bahia, Brasil
Tel.: (73) 3680-5028
www.uesc.br/editora
editus@uesc.br

EDITORA FILIADA À



Associação Brasileira
das Editoras Universitárias

Sumário

Apresentação da série	7
Apresentação do volume	9
CAPÍTULO I - DIREITO TRIBUTÁRIO	11
1.1 Conceito	13
1.2 Autonomia	19
1.3 Evolução Histórica	23
1.4 Relações com Outras Disciplinas.....	30
1.4.1 <i>Relações com disciplinas jurídicas</i>	31
1.4.1.1 <i>Relações com o Direito Constitucional</i>	31
1.4.1.2 <i>Relações com o Direito Administrativo</i>	32
1.4.1.3 <i>Relações com o Direito Financeiro</i>	33
1.4.1.4 <i>Relações com o Direito Penal</i>	34
1.4.1.5 <i>Relações com o Direito Processual</i>	35
1.4.1.6 <i>Relações com o Direito Internacional</i>	35
1.4.1.7 <i>Relações com o Direito Privado</i>	36
1.5 Relações com as disciplinas não jurídicas	38
1.5.1 <i>Relações com as Ciências Econômicas</i>	38
1.5.2 <i>Relações com as Ciências Contábeis</i>	38
1.5.3 <i>Relações com as Ciências das Finanças</i>	39
CAPÍTULO II - FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO	41
2.1 Conceito	43
2.2 As fontes formais: definição e classificação.....	43
2.3 As leis.....	46
2.4 Fontes Principais	48
2.5 Fontes Complementares.....	57
CAPÍTULO III - ELEMENTOS FUNDAMENTAIS DA TRIBUTAÇÃO	63
3.1 O Estado: Um Enfoque Conceitual	65
3.2 Atividade Financeira do Estado	67

3.3 O Estado e o Poder de Tributar	70
3.4 Tributo e suas Espécies	73
3.5 A Função Social do Tributo	77
CAPÍTULO IV - COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	81
4.1 Conceito	83
4.2 Indelegabilidade da Competência	85
4.3 Não Exercício da Competência	86
CAPÍTULO V - PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS	
TRIBUTÁRIOS	87
5.1 Conceito	89
5.2 Princípio da Igualdade.....	91
5.3 Princípios da Legalidade.....	92
5.4 Princípios da Vedação e do Confisco.....	93
5.5 O Bem Comum como Princípio de Tributação	97
5.6 Equidade e Eficiência	98
CAPÍTULO VI - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.....	101
6.1 Conceito	103
6.2 Pessoas Políticas	106
6.3 Templos de Qualquer Culto.....	107
6.4 Partidos Políticos, Entidades Sindicais e Instituições de Educação e de Assistência Social.....	108
6.5 Atendimento aos Requisitos da Lei.....	112
6.6 Livro, Jornal, Periódico e Papel	118
6.7 Livro Eletrônico (CD-ROM, disquetes).....	119
6.8 Rendas Relacionadas às Finalidades Essenciais	123
CAPÍTULO VII - LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA	127
7.1 Noção Básica de Legislação	129
7.2 A Legislação Tributária como Direito Público.....	132
7.3 A Natureza Jurídica da Relação Tributária	136
7.4 A Posição da Legislação Tributária na Ordem Jurídica	140

Apresentação da série

A Universidade Estadual de Santa Cruz, movida pelo desejo de sistematizar e colocar à disposição do público acadêmico a obra do professor Carlos Valder do Nascimento, um dos docentes da Casa na área jurídica com maior produção publicada, decidiu fazer uma coletânea de seus trabalhos, fartamente conhecidos no país, mas pouco explorados pela comunidade acadêmica interna.

Os estudos constantes do presente livro formam a obra intitulada Série ESTUDOS DE DIREITO PÚBLICO desvelados pela essencialidade de sua doutrina. Referem-se a diversos trabalhos escritos pelo referenciado no campo da pesquisa e do magistério a partir de 1983 e, portanto, correspondente a sua trajetória de mais de três décadas no Departamento de Ciências Jurídicas desta Universidade.

O **sétimo volume** da série, sob o título de **Direito Tributário III – Autonomia, evolução histórica e relações com outras disciplinas**, constitui-se dos seguintes artigos: Direito Tributário; Fontes do Direito Tributário; Elementos fundamentais da tributação; Competência tributária; Princípios constitucionais tributários; Imunidade tributária e Legislação tributária.

O trabalho exaustivo de pesquisa levou o autor a um patamar elevado em face da natural repercussão dos pontos de vista esposados e pela diversificação de sua obra com trânsito por diversos ramos do conhecimento jurídico. Assim, pôde, ao longo do tempo, participar diretamente das discussões dos mais variados temas polêmicos enfrentados pelo Supremo Tribunal Federal, sendo por este várias vezes citado em seus julgados, credenciando-o como um autor acatado no cenário jurídico brasileiro.

Daí, a observação do jurista Ives Gandra da Silva Martins:

Conheço Carlos Valder há mais de trinta anos. Jurista de prestígio nacional e autor de sólida obra no campo do Direito Tributário -- alguns em co-autoria comigo --, granjeou como advogado, professor e jurista, desde o início de sua carreira, conhecimento de seus pares e admiração pela objetividade e segurança com que sempre tratou dos temas a que se dedicou e sobre os quais escreveu. É um professor de Direito com a preocupação de preservação do direito de defesa dos valores democráticos e um idealista, que vê na cátedra forma de colaborar com o desenvolvimento do País...¹

Não bastasse isso, a doutrina que desvela na formulação de suas teses jurídicas, bem construídas, como foi o caso da coisa julgada inconstitucional, lhe valeu a devida notoriedade. Além disso, tantas foram as contribuições, visando à formação do convencimento dos magistrados, reveladas no número da expressiva jurisprudência que têm dado primazia as suas manifestações doutrinárias, seja pelos tribunais superiores, seja pela justiça de primeiro grau. Tem sido igualmente citado em várias obras de conceituados juristas pátrios.

Cabe ressaltar que, ao longo da sua profícua carreira acadêmica, grande foi a sua participação no debate oral e escrito de temas polêmicos e relevantes do cenário jurídico brasileiro.

Como consequência desse esforço acadêmico empreendedor, é que se pode colher, contemporaneamente, o fruto do seu labor forjado no amadurecimento profissional e, em verdade, dessa vontade persistente nasce uma coletânea reveladora do fôlego produtivo do docente, em razão do seu conteúdo substantivo.

¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Emenda dos precatórios**: fundamentos de sua inconstitucionalidade. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 9. Prefácio.

Apresentação do volume

No plano doutrinário predomina a ideia da unicidade do direito, entretanto, o Direito Tributário ostenta a condição de disciplina autônoma, na medida em que tem institutos próprios. Disso resulta claro que, pela forma e pelo conteúdo, conseguiu se impor ao desvincular-se do Direito Administrativo.

Traça a trajetória, em síntese, da evolução histórica do Direito Tributário a partir da sua sistematização como ordenamento fiscal. Faz uma incursão pelo tempo desde a remota antiguidade realçando aspectos importantes dos códigos Hamurabi e Manu. Nessa perspectiva, desvela a temática perpassando pela fase imperial até a Constituição Federal de 1988.

Enfatiza que nenhum ramo do direito pode ser olhado de modo estanque, uma vez que se insere no sistema jurídico. Por conseguinte, o Direito Tributário mantém estreita relação com disciplinas jurídicas e não jurídicas estas últimas com as ciências econômicas e das finanças públicas e aquelas com o Direito Constitucional, Administrativo, Financeiro, Penal, Processual, Privado e Internacional.

CAPÍTULO I

DIREITO TRIBUTÁRIO

Sumário

- 1.1 Conceito
- 1.2 Autonomia
- 1.3 Evolução Histórica
- 1.4 Relações com Outras Disciplinas
 - 1.4.1 *Relações com disciplinas jurídicas*
 - 1.4.1.1 *Relações com o Direito Constitucional*
 - 1.4.1.2 *Relações com o Direito Administrativo*
 - 1.4.1.3 *Relações com o Direito Financeiro*
 - 1.4.1.4 *Relações com o Direito Penal*
 - 1.4.1.5 *Relações com o Direito Processual*
 - 1.4.1.6 *Relações com o Direito Internacional*
 - 1.4.1.7 *Relações com o Direito Privado*
- 1.5 Relações com as disciplinas não-jurídicas
 - 1.5.1 *Relações com as Ciências Econômicas*
 - 1.5.2 *Relações com as Ciências Contábeis*
 - 1.5.3 *Relações com as Ciências das Finanças*

1.1 Conceito

Não obstante se reconhecer a importância da conceituação, esta tarefa nem sempre pode ser desincumbida com o acerto necessário. Tanto que as tentativas nesse sentido, às vezes, por incompletas, ensejam proposições divergentes, portanto, insatisfatórias ao objetivo pretendido pelo teorizador. Ademais, a definição de determinado ramo do direito depende, fundamentalmente, do critério tomado como ponto de partida, ou da própria escola em que o autor se filiou. De qualquer sorte, as manifestações doutrinárias são válidas, na medida em que procuram contribuir para a fixação de um conceito unívoco.

Com este propósito, vale a pena colherem-se, na doutrina, algumas definições intentadas por autores brasileiros e estrangeiros a respeito do Direito Tributário. Isto não invalidará que, *a posteriori*, seja enunciado conceito próprio, com a conseqüente análise dos seus elementos estruturais. Na doutrina pátria, Rubens Gomes de Souza define o Direito Tributário

[...] como sendo o ramo do direito público que rege as relações jurídicas entre o Estado e os particulares, decorrentes da atividade financeira do Estado no que se refere à obtenção de receitas que correspondam ao conceito de tributos¹.

Por sua vez, Bernardo Ribeiro de Moraes assinala que o Direito Tributário

pode ser definido como o conjunto sistemático de princípios e normas jurídicas que disciplinam o poder fiscal

¹ SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1982. p. 40.

do Estado e suas relações com as pessoas sujeitas a tal poder².

Não dissentindo dessa posição, Ruy Barbosa Nogueira diz que se trata da

disciplina da relação entre fisco e contribuinte, resultante da imposição, arrecadação e fiscalização dos impostos, taxas e contribuições³.

Dentre os autores estrangeiros, Dino Jarach oferece a seguinte noção conceitual:

O Direito Tributário é o conjunto de normas jurídicas que se referem aos tributos e os tributos são uma das formas de recursos estatais que o Estado impõe coercitivamente em virtude do seu poder de império⁴.

Partindo do pressuposto de que o Direito Tributário é um ramo do Direito Financeiro, Carlos Palão Taboada assegura que:

El Derecho Tributario es aquella parte del Derecho Financiero que estudia las normas reguladoras del establecimiento y aplicación de los tributos⁵.

Neste mesmo diapasão, Giuliani Fonrouge tenta estabelecer o conceito sob sua ótica:

² MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 106.

³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: IBDT, 1995. p. 24.

⁴ JARACH, Dino. **Curso Superior de Derecho Tributario**. Buenos Aires: Depalma, 1957. p. 12. t. I.B

⁵ TABOADA, Carlos Palao. **Derecho Financiero y Tributario**. Madrid, Espanha: Colex, 1985. p. 28.

El derecho tributario o derecho fiscal es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones de éstos con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos⁶.

Dentro dessa perspectiva, podem-se oferecer, também, conceitos entendidos válidos para o enriquecimento da discussão temática. É uma tentativa de mera contribuição ao pensamento doutrinário que, através de um diuturno trabalho de pesquisa, busca construir e consolidar a estrutura do Direito Tributário, como ramo autônomo do Direito Público. Este é o propósito que move esta iniciativa.

É evidente que ao se elaborar estudo didático, tem-se em vista apenas o compromisso maior com a clareza, simplicidade e precisão de linguagem. Daí porque a definição a que se propõe será entremeada das explicações necessárias ao seu perfeito entendimento, como forma de melhor delimitar o seu conteúdo.

Eis o conceito proposto: Direito Tributário é o conjunto de princípios e normas tributárias, ordenado sistematicamente, que regula as relações jurídicas entre o Estado e o contribuinte e os procedimentos administrativos delas derivados.

O aspecto definitório engendrado não tem o condão de ser definitivo, pois antes de constituir uma formulação pronta e acabada, é apenas uma tentativa de se trazer uma contribuição ao debate do problema. Com efeito, seu aperfeiçoamento se impõe ao longo do tempo.

Delimitado o conceito, cabe, agora, delinear os seus contornos essenciais, mediante comentários em torno de

⁶ FONROUGE, Giuliani. **Derecho Financiero**. 3. ed. Buenos Aires: Depalma, 1987. p. 34.

cada um de seus elementos constitutivos. Tais explicações visam aferir o sentido dado à temática dentro do universo metodológico em que foi inserida, isto facilitará sobremodo a compreensão da construção teórica intentada.

Conjunto de princípios e normas tributárias, ordenado sistematicamente, o vocábulo *princípio*, na terminologia científica, carece de melhor delimitação, em face de sua condição polissêmica. Entretanto não se pode descartar a possibilidade de seu uso na enunciação de “proposições fundamentais, que se colocam na base ou alicerce dos sistemas”⁷. Inferre-se, então, que os princípios são os postulados essenciais que informam o Direito Tributário, servindo como parâmetros iniciais na conformação do sistema tributário. “São as proposições básicas, fundamentais, típicas, que condicionam todas as estruturações subseqüentes”⁸.

Os princípios de que se cuida são inseridos, expressamente, no texto constitucional, e consistem na legalidade, na isonomia, na capacidade contributiva e na anterioridade da lei. Todos eles são de suma importância, porquanto orientam a atividade do Estado voltada para o campo específico da tributação. Deste modo, os princípios e as normas disciplinadoras das ações tributárias, por refletirem uma dada realidade social, projetam no sistema normativo os fenômenos políticos, culturais e econômicos da comunidade nacional. Estão a regular relação jurídica sobre tributos.

Diz-se que o conjunto está *ordenado sistematicamente*, em face da interligação existente entre os instrumentos

⁷ CRETELLA JUNIOR, José. Os cânones do Direito Administrativo. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, DF, v.25, n.97, p. 5-52, jan.-mar. 1988. p. 6.

⁸ *Ibidem*, p. 7.

que lhe dão conteúdo, já que os princípios e as normas não podem ser entendidos de modo isolado, sob pena de uma compreensão inexata do seu sentido no contexto jurídico em que se processa seu exame.

Na verdade, “toda construção científica se funda em proposições abstratas que são induzidas de um conjunto sistemático de fatos”⁹. Daí deduzir-se que o subsistema jurídico tributário está estruturado na ordem positiva global, interagindo de modo coordenado em harmonia com o sistema legal, onde se acha embutido.

Regulando as relações jurídicas entre o Estado e o contribuinte, o Direito Tributário, através de relações jurídicas, estabelece o liame entre os sujeitos da obrigação tributária, nesta ocupando uma posição ativa ou passiva. Assim, ele tem o condão de fixar os vínculos entre o poder fiscal e os contribuintes, disso resultando direitos e obrigações para as partes.

Os sujeitos que ocupam o polo ativo da relação obrigacional são as pessoas políticas (União, Estado, Distrito Federal e Municípios) que poderão delegar competência a outras pessoas públicas, por elas criadas, para arrecadar impostos e deles dispor, na manutenção de suas atividades. Os que figuram no polo passivo são os contribuintes e os responsáveis.

O poder fiscal, com sede no texto constitucional, é que traça o alicerce do sistema tributário nacional, mediante a discriminação das receitas advindas dos tributos e o estabelecimento de obrigação a cargo do sujeito passivo, consistente no pagamento de impostos, taxa ou contribuições.

⁹ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976. p. 73.

Consoante Carlos Valder do Nascimento,

[...] a relação jurídica, como categoria especial do direito, é configurada pelos sujeitos (pessoas físicas ou jurídicas) e pelo objeto (a prestação patrimonial que cabe ao contribuinte satisfazer), por força da vinculação da pessoa com o fato gerador, acarretando, portanto, a realização de um comportamento determinado pela ordem jurídica¹⁰.

Procedimento administrativo delas derivados, ou seja, aqueles decorrentes das atividades do poder público, em função das regras fixadas pelas normas jurídicas de natureza tributária. São os erigidos em normas complementares da legislação fazendária que povoam o universo da administração fiscal. Dentre elas, conforme dispõe o Código Tributário Nacional¹¹, podem ser arrolados os atos administrativos normativos, as decisões dos órgãos singulares e coletivos de jurisdição administrativa, as práticas administrativas reiteradas e os convênios firmados entre si pelas pessoas políticas (União, Estado, Distrito Federal e Municípios).

Tais procedimentos têm por objetivo primordial propiciar a correta aplicação da legislação tributária, mediante disciplinamento das obrigações acessórias impostas pelo poder fiscal ao contribuinte, no âmbito da administração federal, estadual ou municipal. Buscam, ainda, esclarecer

dúvidas quanto à inteligência de preceitos tributários, interpretar os atos relativos à tributação, arrecadação e

¹⁰ NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Princípios fundamentais da legislação tributária**. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1984. p. 72.

¹¹ BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 100.

fiscalização, e [...] criar obrigações para os contribuintes, consoante o que a lei dispuser¹².

Seus destinatários são, segundo La Garza, *apud* Bernardo Ribeiro de Moraes¹³, a “própria administração fiscal e os contribuintes mesmos, mas também pessoas estranhas”, aos quais pode se exigir a observância de ordens administrativas, com o objetivo de tutelar o crédito tributário, considerando que todos estão sujeitos ao poder coercitivo, exercido pela administração por força do princípio da legalidade.

Finalmente, cumpre aduzir que a fixação dessas ações de cunho operacional é de suma importância, na medida em que vão possibilitar ao contribuinte a melhor desincumbência de obrigação para com a Fazenda Pública.

1.2 Autonomia

Conquanto a unicidade do direito seja uma ideia predominante no campo doutrinário, muito se tem discutido a propósito da autonomia dos diversos ramos do direito. É evidente que tal debate reveste-se da maior significação, na medida em que contribui para assentar o entendimento mais consentâneo em torno da questão. Além disso, não se desconhece a evolução que se processa, nos vários campos do conhecimento humano, implicando esse fenômeno em profundas alterações nas relações jurídicas, hoje, defasadas, posto não acompanharem o dinamismo das transformações operadas no seio das relações sociais.

¹² NASCIMENTO, 1984, p. 59.

¹³ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Curso de Direito Tributário:** sistema tributário da Constituição de 1969. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979. p. 137.

É nesse contexto, de ampla abertura e ampliação do conhecimento, que as disciplinas jurídicas vão ganhando contornos próprios, com conteúdo e objeto de estudo, passando, assim, a serem autônomas. É o exemplo do Direito Previdenciário e Sindical, hoje, desmembrados do Direito do Trabalho; e do Direito Financeiro e Tributário, resultantes do Direito Administrativo.

Não é demais salientar que outras disciplinas têm surgido nos currículos universitários, em face da significação de que se revestem para a consolidação do sistema de ensino. São elas: Direito Econômico, Direito Educacional, Teoria Geral do Processo, Teoria Geral do Direito Público, História das Ideias Jurídicas, para citar algumas.

Impende salientar que, a rigor, a condição autônoma de qualquer ramo jurídico não o desvincula do Direito. Para que ele seja elevado a essa categoria, basta que possua traços peculiares entre suas normas, princípios e institutos não encontrados em outros campos do direito. No caso do Direito Tributário, pode-se dizer que ele tem método e objeto próprio de investigação. Tais elementos bastam para caracterizar sua autonomia, mesmo dentro de uma perspectiva unitária do Direito, à luz da dogmática jurídica.

De fato, a setorização do Direito em ramos distintos é, segundo Paulo Nader,

[...] obra de iniciativa da Ciência do Direito ou Dogmática Jurídica, na deliberação de organizar o Direito Positivo, para fazê-lo prático ao conhecimento, às investigações científicas, à metodologia do ensino e ao aperfeiçoamento das instituições jurídicas¹⁴.

¹⁴ NADER, Paulo. **Introdução ao estudo do Direito**. 22. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1984. p. 82.

Não há de se negar, portanto, que o método é de suma importância na aferição da verdade. Giorgio Del Vecchio, que não discrepa desses entendimentos, afirma que o método em sua acepção geral

significa o mesmo que caminho ou via trilhada pelo pensamento humano na descoberta da verdade, à qual, segundo a definição tomista, consiste em uma *adequatio intellectus et rei*¹⁵.

Por seu turno, o objeto de investigação do Direito Tributário é o próprio tributo e as relações jurídicas dele decorrentes enfeixadas por um conjunto de regras: “a que o pensamento se deve sujeitar no seu procedimento cognoscitivo”¹⁶. É, no tributo, que está a causa fundamental que lhe empresta os contornos de um direito autônomo.

Cumpre dizer que o Direito Tributário é iniludivelmente mais um segmento especializado do Direito Público. Foi pelo princípio da especialização que o Direito Administrativo se destacou do Direito Financeiro, e deste o Direito Tributário. As disciplinas jurídicas vão ganhando autonomia em consonância com sua importância, já que passam a se comportar de maneira que seus elementos expressem um conjunto harmônico de conhecimentos, pertinentes ao seu objeto.

Ruy Barbosa Nogueira assegura que

o Direito Tributário ganhou condições de disciplina autônoma após a primeira guerra mundial, pelo conteúdo e pela forma que hoje possui de modo incontestável¹⁷.

¹⁵ DEL VECCHIO, Giorgio. **Lições de Filosofia do Direito**. 5. ed. Coimbra: Armenio Editor, 1979. p. 320.

¹⁶ *Ibidem*, p. 320.

¹⁷ NOGUEIRA, Rui Barbosa. **Poder Tributário**: conceito e autonomia. Rio de Janeiro: RDA, 1996. p. 334. v. 84.

Também assim se expressa Bernardo Ribeiro de Moraes:

A autonomia do direito tributário é, pois, uma realidade indiscutível. Este do direito atinge suas finalidades, alcança seus objetivos e realiza os seus fins de modo infundível. Atende, incontestavelmente, os requisitos dogmáticos e estrutural, essenciais para sua autonomia¹⁸.

Farta é a doutrina que consagra a autonomia do Direito Tributário, destacando-se entre autores nacionais e estrangeiros os seguintes: Bernardo Ribeiro de Moraes, Ruy Barbosa Nogueira, Gilberto de Ulhôa Canto, Rubens Gomes de Souza, Fábio Fanucchi, Leopoldo Braga, Achille Donato Giannini, Benedetto Cocivera, Alberto Hensel, Ezio Vanoni, Antônio Berliri, Dino Jarach, Narciso Amorós, José Luiz Peres de Ayala, Louis Trota-bas, Sergio de La Garza e Antônio Braz Teixeira.

De mais a mais, já existe uma considerável gama de literatura sobre a matéria, consubstanciada em compêndios, tratados, manuais, cursos. O Direito Tributário é ensinado inclusive como disciplina em diversas Faculdades de Direito e de Ciências Econômicas, e no nível de pós-graduação (Mestrado e Doutorado).

A Constituição Federal já distingue finanças públicas de normas tributárias, de igual sorte consagra um capítulo sobre o Sistema Tributário Nacional. E ainda, no seu texto, determina que a lei complementar estabeleça normas gerais de Direito Tributário. Reconhece, então, a Carta Magna, através de seus dispositivos, a autonomia do referido ramo do Direito Público.

¹⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 22.

Convém salientar que a Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, passou a se denominar Código Tributário Nacional, por força do Ato Complementar n. 35, de 13 de março de 1967, trazendo em seu bojo princípios, institutos e conceitos privativos do Direito Tributário. A norma codificada é aplicável aos estados e municípios, que também possuem seus códigos tributários.

1.3 Evolução Histórica

a) Origem da Tributação

Delimitar o marco preciso do aparecimento da tributação, como sistema organizado de imposição fiscal, não é tarefa das mais fáceis. De fato, sua origem perde-se no tempo, passando pela mais remota antiguidade, tendo como testemunho ocular disso os famosos códigos de Hamurabi e de Manu.

Como explica Walter Vieira do Nascimento, arriado em Ardant Gabriel:

Há mais de três milênios da era cristã, já se adotava uma espécie de recenseamento realizado de dois em dois anos, que visava o levantamento de riquezas para fins de cobrança tributária, servindo mesmo de base para a arrecadação de um imposto territorial¹⁹.

No perpassar da história, pode-se afirmar que o Código de Hamurabi, na Babilônia, explicava algumas atividades relacionadas aos coletores de impostos. A referida codificação, que reunia um conjunto de leis, passou, igualmente, a irradiar seus reflexos nos direitos asiático

¹⁹ NASCIMENTO, Walter Vieira do. **Lições de História do Direito**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 128-129.

e hebreu. De igual sorte, o Código de Manu trazia regras sobre tributos, tendo-se notícias de que, no reinado de Salomão, se falava em sistema compulsório de arrecadação.

Entre o povo chinês, nos séculos VII e IX a.C., já existia, conforme Nascimento (1984), um imposto que incidia sobre as colheitas, bem como sobre os produtos negociados nas feiras e sobre o abate de animais. Também era cobrado, em torno do ano de 202 a.C., um imposto territorial *in natura*. Nesse mesmo diapasão, os comerciantes e os donos de navios estavam sujeitos ao pagamento de taxas, em razão do exercício regular de suas atividades mercantis.

De igual modo os romanos costumavam instituir contribuições em razão de reparações de guerra, face à sua condição de povo guerreiro. E essa imposição, na qualidade de povo dominador, aos vencidos, evidencia que Roma era o exemplo característico da discriminação das rendas tributárias.

Através dessa prática contumaz era propiciado um aumento considerável das receitas para os cofres públicos. E há quem diga que essas contribuições e despojos enriqueceram a Fazenda Romana. Como consequência, os cidadãos romanos eram recompensados com a dispensa de obrigações fiscais que oneravam seus patrimônios.

Tanto que não é sem razão que Aliomar Baleeiro corrobora essa assertiva, quando ensina:

O tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de vinte séculos. Onde se ergue um governante, ele se projeta sobre o solo de sua dominação. Inúmeros testemunhos, desde a antigüidade, até hoje, excluem qualquer dúvida²⁰.

²⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 55.

b) Tributação no Brasil

O ponto inicial da tributação no Brasil pode ser considerado a partir de 22 de abril de 1500, data do seu descobrimento. Desde aquela época, já existiam regras emanadas das autoridades portuguesas, vigorantes neste território d'além mar. Assim, leis fiscais foram aplicadas no Brasil desde o tempo da sua descoberta, fato que nos mostra a gênese do nosso direito tributário.

Então, o direito português, devidamente consolidado nas Ordenações Manuelinas, passou a vigorar imediatamente aqui já que, segundo Bernardo Ribeiro de Moraes, as Ordenações Afonsinas não chegaram a ser aplicadas no Brasil. É, neste período, que medeia o descobrimento e as primeiras expedições, com o advento da indústria extrativa, que surge o primeiro ônus fiscal.

Ainda segundo Bernardo Ribeiro de Moraes,

[...] somente mediante contrato com a coroa o particular poderia receber a concessão para explorar o pau-brasil. Em troca, a detentora do monopólio exigia que o interessado erguesse as primeiras fortificações ao longo da costa, inicia-se a colonização da nova terra, e pagasse o Quinto (quinta parte do produto da venda da madeira) ao soberano. Esse foi o primeiro tributo instituído no Brasil²¹.

Descoberto o Brasil, *Portugal pouco ou nada fez nos trinta anos seguintes para desenvolvê-lo*. Tanto que não se sucedeu uma imediata ocupação territorial, a ação do governador português voltou-se tão-somente para o reconhecimento de feitorias, visando à exploração econômica do novo domínio. Somente a partir de 1534 é que foi instituído, no Brasil, o sistema de capitânicas hereditárias,

²¹ MORAIS, 1984, p. 28.

cujo regime era regulado pelas cartas de doação e pelos forais. No referido estatuto, eram explicitados os direitos e as prerrogativas dos donatários, bem como as reservas de poder do soberano.

As capitanias, assim denominadas, para caracterizar, no regime colonial, a divisão territorial do Brasil, eram regiões, com autonomia própria, administradas por donatários indicados pela corte portuguesa. Tinham eles responsabilidades pelo desenvolvimento e pela prosperidade dessas áreas sob seu comando. Refletia tal regime o processo americano de descentralização federal, predominante na Idade Média.

Entretanto, com o perpassar do tempo, e em face da evolução constante que marca o desenvolvimento das sociedades, o regime colonial deu lugar ao nascimento da fase imperial, que cobriu o período de 1822 a 1889. Foi exatamente nesse período que as capitanias – antigas regiões autônomas – foram extintas, surgindo, por transformações, as chamadas províncias do império.

Inseriam-se, nas cartas forais, disposições sobre rendas, direito, foros e tributos que o Capitão-Mor poderia arrecadar para si. Dispunham, ainda, sobre os privilégios fiscais da Coroa. Portugal fazia jus às quintas dos metais e das pedras preciosas, e às dízimas do pescado e das colheitas. Ao donatário, eram reservados o monopólio das moendas d'água, a vintena líquida do pau-brasil, a meia dízima do pescado, a redízima das rendas e o direito que o rei percebesse. Face à ineficiência das capitanias, foi instituído o Governo Geral, na Bahia, em 1548, passando o Brasil a existir como domínio colonial unificado.

Para Paul Hugon, *apud* Moraes²², além dos tributos antes referidos, existiam os extraordinários, destinados

²² *Ibidem.*

a cobrir gastos não programados com obras e serviços inadiáveis, bem como completar as lacunas deixadas na arrecadação, em razão do processo evasivo ser tão acentuado naqueles tempos. Dentre eles: as derramas, as quintas, os donativos e as contribuições.

Nesse período, a administração fiscal estava a cargo das chamadas Juntas de Fazenda, instituídas em 1808, com o objetivo de gerir os interesses do Erário Régio, criadas sob a inspiração de Carta Régia e com vínculo subordinativo ao Erário de Lisboa, mas desativadas, em face da transladação da Família Real para o Brasil, acontecimento determinante de sua transformação de Colônia em Reino Unido.

Por força de decreto assinado por D. João VI, em Lisboa, riscou a palavra capitania da linguagem legislativa. Tal instrumento dispunha sobre a forma de administração das províncias no Brasil, entretanto, a lei votada pela Assembleia Constituinte de 1823, revogando o decreto do príncipe, manteve o designativo de províncias, afinal definitivamente consagrado no texto da Constituição, outorgada em 25 de março de 1824.

c) Período monárquico

Tornando-se sede da Monarquia, no período de 1808 a 1815, com a transladação da Família Real para a cidade do Rio de Janeiro, o Brasil experimentou um processo de ampliação no campo da discriminação das receitas tributárias. Sem dúvida, a presença da Corte de Portugal, neste país, sob o reinado do Príncipe Regente, se constituiu num marco de relevo para a história da tributação.

Dessa época são: a décima *dos prédios urbanos*, ou décima urbana ou impostos sobre prédios urbanos; *penção* para a capela imperial; *contribuição de polícia*; imposto de sisa dos bens de raiz, denominação dada ao imóvel urbano ou imposto sobre transmissão imobiliária por ato

inter-vivos; meia sisa dos escravos; décima das heranças e legados; impostos de selo sobre o papel; direito de entrada de escravos novos; imposto do banco, onerando as carruagens, lojas, armazéns ou sobrados, navios; subsídio real.

Nesse sistema inexistia uma clara delimitação de competências tributárias, o que dificultava sobretudo a cobrança pelos entes tributantes. Configurava-se a bi-tributação diante da arrecadação efetivada, ao mesmo tempo, pelos sujeitos ativos da relação obrigacional tributária: a corte real e as províncias. Ressalte-se, entretanto, que todos eles foram instituídos pelo instrumento legal da época denominado de *alvará*.

d) *Fase imperial*

No limiar do primeiro império, a Constituição de 1824 não foi pródiga em relação à matéria tributária, estando a centralização na pessoa do Imperador. Destarte, a iniciativa para a criação de impostos era de competência exclusiva da Câmara dos Deputados; nem as províncias nem os Municípios eram dotados de tal poder, já que os tributos eram disciplinados por leis orçamentárias.

Cada Província era dotada de uma Assembleia Legislativa à qual competia legislar a respeito da repartição da contribuição direta; era, igualmente, do seu mister controlar e fiscalizar a aplicação dos recursos públicos dos municípios e das províncias. De qualquer sorte, embora injusta a tributação, havia uma tentativa no texto constitucional de alcançar a todos, como se vê: “Ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres”²³.

²³ BRASIL. Constituição Imperial de 1824, art. 179.

Cumprе assinalar, entretanto, que a Constituição Imperial sofreu modificações em seu texto, em função do Ato Adicional de 1834, baixado pela Lei n. 16, de 12 de agosto de 1834. Este, de modo iniludível, foi o marco inicial para uma efetiva discriminação de rendas tributárias. Nesse sentido se manifestaram vários autores de nome, inclusive, dentre eles, Paul Hugon, *apud* Bernardo Ribeiro de Moraes, para quem:

É nessa época que se elabora a primeira reforma tributária geral do Brasil e que se estabelecem as bases essenciais e permanentes do Direito Fiscal Brasileiro; suprimiram-se as taxas e impostos que gravaram e impediam a produção e o comércio sem produzirem rendimentos importantes; organizou-se o Tesouro Nacional e criaram-se estações fiscais em todas as províncias, facilitando a arrecadação, o controle e a fiscalização dos impostos, diminuindo sobremodo a evasão das rendas²⁴.

O regime imperial, todavia, foi abolido passando, então, a ser adotado, a partir de 15 de novembro de 1889, o regime republicano representativo. Com o advento da República, as antigas províncias imperiais foram transformadas em Estados, passando, por conseguinte, a constituírem os Estados Unidos do Brasil.

Vale ressaltar que a doutrina se inclina pela denominação de Estado-membro ou Estado federado, mais consentânea com o federalismo. Na verdade, procede tal ponto de vista, considerando que, conquanto seja autônomo, o Estado não tem soberania, já que esta somente é assegurada à União, pessoa jurídica de direito público interno.

Após as fases antes descritas, cumpre evidenciar que a partir da primeira Constituição republicana de 1981, todas as outras, até a atual, promulgada em 1988, cuidaram de modo sistemático da matéria tributária.

²⁴ MORAES, *op. cit.*, p. 69.

Trabalho, sem dúvida, árduo, principalmente pelas dificuldades de se amoldar o regime de tributação ao Federalismo, adotado pelo Direito Constitucional.

1.4 Relações com Outras Disciplinas

Não suscita dúvida a assertiva de que nenhum ramo do Direito pode ser considerado de modo estanque, mas sim dentro do sistema jurídico em que se encontra embutido. Deriva esse entendimento do pressuposto, segundo o qual o conhecimento é o resultado de um processo cumulativo, onde as partes se integram para a formação de um todo.

Disso resulta, claro, que o estudo da ciência jurídica exige conhecimento mais amplo do mundo no qual ele gravita. Assim, o Direito Tributário não se encontra isolado do conjunto de leis, corolário do ordenamento jurídico positivo. Por justa razão, mantém intercâmbio com outras disciplinas do universo jurídico e não jurídico.

Essa visão do conjunto é indispensável a qualquer esforço de compreensão, tendo em vista a unidade que forma o bloco do direito. Sem se levar em conta essa sinergia irradiada das ciências, é impossível se ter a noção dos fundamentos básicos que influenciam na construção do Direito Tributário. Várias são as matérias que têm afinidade com o conteúdo jurídico. Nelas é que o mesmo vai buscar os conceitos e formas, visando a instrumentalizar sua ação, no sentido da boa aplicação do direito. Esse relacionamento extrapola a órbita legal, indo alcançar outras disciplinas não jurídicas que, também, lhe oferecem subsídios.

Dentro desse contexto, o Direito Tributário se relaciona com o Direito Constitucional, o Direito Administrativo, o Direito Financeiro, o Direito Processual, o Direito Internacional, o Direito Penal e o Direito Privado, bem

como, no âmbito não jurídico, com as Ciências Econômicas, Contábeis e das Finanças.

O Direito Tributário mantém estreita articulação com as disciplinas jurídicas a seguir enumeradas: Direito Constitucional, Direito Financeiro, Direito Processual, Direito Internacional, Direito Penal e Direito Privado.

Dentre as disciplinas não jurídicas que se relacionam com o Direito Tributário destacam-se as seguintes: Ciências Econômicas, Ciências Contábeis e Ciências das Finanças.

1.4.1 Relações com disciplinas jurídicas

1.4.1.1 Relações com o Direito Constitucional

É tão marcante a relação entre o Direito Tributário e o Direito Constitucional, que gama considerável de juspublicistas sustenta a existência de um Direito Tributário Constitucional. Dentre eles, já houve até alguém que se apressou em defini-lo, como é o caso de Quintana, *apud* Bernardo Ribeiro de Moraes, para quem o Direito Tributário Constitucional é

[...] o conjunto de princípios e normas de Direito Constitucional, que regulam o poder fiscal do Estado, tanto em relação à ação estatal dirigida ao lançamento e arrecadação das contribuições como as correlativas garantias jurisdicionais dos contribuintes²⁵.

Como se observa, a matriz das normas tributárias está inserta no texto fundamental, onde se encontra delineado o sistema tributário nacional. Com efeito, o alicerce básico que dá suporte ao Direito Tributário,

²⁵ MORAIS, *op. cit.*, p. 128.

através de diretrizes gerais, é, portanto, de natureza constitucional. Entende-se, por isso, que o legislador constituinte, ao estabelecer um capítulo exclusivo para o sistema tributário, teve em mente a real importância de que se reveste a tributação para o atingimento dos objetivos e metas primordiais do Estado moderno.

Assim, na Constituição Federal, é que se encontra estruturado o poder tributário das pessoas políticas (União, Estados e Municípios). Delimitada, ali, também se acha a competência de cada um desses entes da federação para a instituição dos tributos nas espécies, impostos, taxas e contribuições de melhoria. De igual sorte ela estabelece a discriminação das rendas tributárias, já consagrada pela doutrina, como privativas, comuns e residuais. Contempla, ademais, princípios salvaguardados das garantias individuais, cumprindo destacar entre elas, por serem mais relevantes, o da legalidade, o da anterioridade e o do não confisco da tributação, visando a preservar o sujeito passivo da obrigação tributária de possíveis abusos do poder impositivo.

Por fim, abriga, ainda, em seu texto as limitações constitucionais ao poder de tributar, e, de modo particularizado, define os impostos privativos pertencentes às diversas unidades autônomas da Federação. Demonstrado está, pois, o estreito relacionamento entre o Direito Tributário e o Direito Constitucional, sendo este último, sem dúvida, a fonte maior da ordem jurídica positiva que dá sustentação ao poder tributário.

1.4.1.2 Relações com o Direito Administrativo

De fato, a arrecadação de tributos exige, por parte do poder fiscal, uma estrutura bem montada visando à consecução daquele objetivo, conduzindo, então, ao estabelecimento de uma série de atos normativos disciplinadores das

atividades relativas ao sistema tributário. Considerando que tais normas de tributação são produtos da Administração Pública, portanto, da órbita do Direito Administrativo, instaura-se aí a correlação deste ramo do Direito com o Direito Tributário.

A própria organização dos serviços públicos é o objeto do Direito Administrativo. Assim, os órgãos da receita federal, estadual e municipal têm seu funcionamento e a organização dos órgãos e serviços, que cuidam da administração tributária, como matéria afeta ao âmbito do Direito Administrativo.

Uma vez inconformado com o lançamento, o sujeito passivo da obrigação tributária poderá discutir com o Fisco sobre sua procedência ou não. A discussão que se trava, em torno da iniciativa do fisco e a discordância do lançamento, é que gera o processo administrativo fiscal, destinado a apurar infrações ou esclarecer sobre a aplicação e a execução da legislação tributária.

1.4.1.3 Relações com o Direito Financeiro

O Direito Tributário relaciona-se com o Direito Financeiro, considerando que este, em face do processo de especialização constante das ciências, deu origem ao nascimento de regras específicas de tributação. De modo específico, o legislador ordinário, ao estatuir as normas gerais de direito financeiro²⁶, teve em mente disciplinar a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Dentro dessa ordem jurídica, o Direito Financeiro, com vistas a sua melhor delimitação no sistema positivo, fixa, também, alguns conceitos fundamentais relativos aos

²⁶ Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964.

tributos. E isto porque a sistemática de arrecadação das receitas – em sua maioria oriunda da atividade de tributação – acolhe também princípios de natureza tributária. Dentre eles, cabe ressaltar o da anterioridade e o da legalidade da lei em matéria tributária. Ressaltam-se, igualmente, os impostos e as rendas, com vencimento fixado em lei, contrato ou regulamento que devem ser objeto de lançamento. Prescreve, ademais, que cabe à repartição competente efetuar o lançamento da receita, depois de constatada a procedência do crédito tributário e a determinação do sujeito passivo da relação obrigacional e inscreve-se o débito deste.

Na parte relativa à lei do orçamento, o legislador positivo achou por bem repetir o conceito do tributo, já definido no Código Tributário Nacional. Consoante suas categorias econômicas, classificou as receitas em correntes e de capital, sendo que as receitas correntes, além de outras especiais, abarcam as tributárias, principalmente, nas espécies impostos, taxas e contribuições de melhoria.

1.4.1.4 Relações com o Direito Penal

Partindo da premissa de que uma das características mais importantes de qualquer norma jurídica é a sua coercitividade, a sua obrigatoriedade por todos, a norma de tributação não poderia fugir à regra. Assim, o Direito Tributário reúne um conjunto de normas e princípios de caráter obrigatório, importando a sua inobservância em penalidade, tendo em vista que são dotadas de sanção.

É importante ressaltar que o Direito Tributário se aproveita de princípios e definições formulados pelo Direito Penal, considerando que este ramo do Direito é que descreve os delitos criminais, muitos deles relacionados com a matéria tributária. Dentre eles, por mais específicos, cumpre destacar o de contrabando e desca-minho e de sonegação fiscal.

Há outros que, praticados por funcionários públicos (violação de segredo funcional, excesso de exação, prevaricação e falsidade), e por contribuintes ou terceiros (emissão de cheque sem fundo, emissão de duplicata simulada, falsificação de documento, desobediência, corrupção – suborno e fraude de execução), podem, além de outros, envolver matéria de natureza tributária.

1.4.1.5 Relações com o Direito Processual

É importante assinalar que os atos jurídicos tributários também versam sobre normas processuais. Tais atos normativos objetivam disciplinar os procedimentos relacionados com o contencioso tributário. Nesse sentido, cabe invocar aqui o entendimento de Fábio Fanucchi, quando assegura que:

[...] as leis ordinárias de tributação possuem, na maioria das vezes, regras de Direito Processual que devem ser observadas nos litígios desenvolvidos na esfera administrativa [...] Essa circunstância mais aproxima o Direito Processual do Tributário²⁷.

1.4.1.6 Relações com o Direito Internacional

Os tratados e as convenções internacionais se revestem da maior importância, na medida em que podem revogar ou modificar a Legislação Tributária Interna. É o que se depreende da norma tributária codificada, que assegura:

²⁷ FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 1976. p. 34.

Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha²⁸.

Uma vez ratificados e aprovados pelo Congresso Nacional, os referidos tratados-leis passam a atuar como instrumento de equilíbrio dos impostos incidentes sobre o comércio exterior, visando evitar a tributação ou sonegação na esfera internacional. Neste sentido, o Direito Internacional disciplina as relações comerciais entre os países, objetos de imposição.

Daí a alta significação do Direito Internacional, no conceito das nações, que mantêm relacionamento constante, dentro do sistema comercial, em que giram suas atividades econômicas. Assim, as regras desse ramo do direito, uma vez integradas ao Direito Tributário interno, é que vão dar o devido suporte às relações entre o Estado estrangeiro e o particular, em matéria de natureza tributária.

1.4.1.7 Relações com o Direito Privado

Vínculos acentuados também são mantidos entre o Direito Tributário e o Direito Privado, sendo que este último ramo da ciência jurídica tem influência predominante nessas articulações, que se configuram de modo tríplice, como assinala Blumenstein, *apud* Amilcar de Araújo Falcão:

a) através dos elementos que ali são hauridos para a caracterização ou conceituação do objeto da tributação ou do fato gerador dos tributos; b) através da aplicação analógica de conceitos gerais de direito civil (prazos, prescrição, domicílio); c) através da

²⁸ BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 98.

transformação de instituições de direito privado (solidariedade, substituição, sucessão, pessoa jurídica)²⁹.

Vale assinalar que, para a pesquisa dos elementos essenciais, que dão escopo ao Direito Tributário, devem ser utilizados os princípios gerais de Direito Privado. É de se ressaltar, entretanto, que, para a definição dos respectivos efeitos tributários, esses princípios não têm qualquer validade, como se lê do CTN: os princípios gerais de Direito Privado utilizam-se, para pesquisa da definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, não podem ser alterados pelo Direito Tributário, para definir ou limitar competência tributária.

Esse entendimento encontra perfeita ressonância no Código Tributário Nacional que, assim, dispõe *verbis*:

A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceito e formas de direito privado, utilizados, expressa, ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas constituições dos estados ou pelas leis orgânicas do Distrito Federal ou dos municípios, para definir ou limitar competência tributária³⁰.

Nesta ordem de considerações, cabe ponderar, ainda, que a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, os conceitos e as formas do Direito Privado, não podem ser alterados pelo Direito Tributário, para definir ou limitar competência tributária. Esse entendimento encontra perfeita ressonância no Código Tributário Nacional.

²⁹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao Direito Tributário**. Rio de Janeiro: FIES, 1976. p. 33.

³⁰ MICHELI, Gian Antonio. **Curso de Derecho Tributario**. Madrid: Derecho Reunidas, 1975. p. 5.

1.5 Relações com as disciplinas não Jurídicas

1.5.1 Relações com as Ciências Econômicas

Ao se utilizar de conceitos básicos formulados pelas Ciências Econômicas, tais como preço, consumo, lucro, renda, moeda e patrimônio, o Direito Tributário estabelece aí um vínculo de ligação com aquele ramo de conhecimento humano. Desse modo, atendo-se ao estudo dos fenômenos econômicos, notadamente de natureza privada, a Economia fornece instrumentos essenciais que podem facilitar a fixação de uma corrente de política fiscal para o país.

Como se observa, os conceitos representativos de figuras econômicas são fundamentais para a formulação dos institutos básicos de Direito Tributário. Evidentemente, que este recorre a esses conceitos, tendo em vista que as Ciências não podem ser vistas de modo isolado, mas dentro do sistema social em que se acham integradas.

É notória que o fato gerador da obrigação tributária tem, consoante a legislação positiva, um sentido, eminentemente econômico. Basta, assim, que o fato ou o conjunto de fatos tenham conteúdo econômico, como entendido pelo Fisco, para que sirvam de suporte para a tributação.

1.5.2 Relações com as Ciências Contábeis

As Ciências Contábeis, ao cuidar dos registros de atos e fatos administrativos de natureza tributária, convergindo, no final, para a estruturação do balanço fiscal, presta inestimável auxílio ao estudioso no equacionamento de assuntos de tributação. Com efeito, a elaboração dos balanços ou outros demonstrativos é feita com a utilização de formas contábeis também de efeitos fiscais.

Daí o relacionamento entre o Direito Tributário e as Ciências Contábeis que vai, cada vez mais, se acentuando, na medida em que os registros contábeis, acima referidos, espelham a obrigação tributária, tanto a principal quanto a acessória. No bojo desses registros, incorporam-se fatos que refletem aspectos de caráter econômico-financeiro, de particular interesse para a legislação tributária.

Gian Antônio Micheli também entende neste sentido, afirmando que:

A Contabilidade do Estado é entregue por outro lado, a função de estudar as regras jurídicas da gestão do dinheiro público. Este último ramo do saber (refere-se ao tributário) possui estreitas conexões com a técnica da contabilidade dos entes públicos que não é Ciência Jurídica, mas que deve ser conhecida pelo jurista para compreender as representações contábeis dos fatos de gestão do ente público³¹.

1.5.3 Relações com as Ciências das Finanças

A Ciência das Finanças cuida das receitas e despesas do Estado, bem como da sua repercussão na economia. Assim, na própria Constituição Federal, é que se encontram delineados os princípios financeiros e econômicos pertinentes à tributação. São, portanto, nesses princípios que o poder tributário busca apoiar-se, visando à formulação dos institutos que dão consistência ao conteúdo do Direito Tributário.

Neste sentido, também, se manifesta Nogueira, ao asseverar que a Ciência das Finanças empresta à Ciência da Tributação “muitos princípios econômico-financeiros

³¹ MICHELI, Gian Antonio. **Curso de Derecho Tributario**. Madrid: Derecho Reunidas, 1975. p. 5.

para base da elaboração de seus institutos”³², e acrescenta ao seu raciocínio, anteriormente, formulado:

A Ciência das Finanças estuda os fenômenos financeiros especulativamente dos pontos de vista econômico, político e jurídico, porque os meios de que se serve o estado para manter suas atividades financeiras são econômicos; as finalidades e os processos de sua atividade são políticos e finalmente os fenômenos por ela estudados repousam na sistemática jurídica³³.

³² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. O Direito Tributário e suas Relações com Outras Disciplinas. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v.37, p. 517-526, 1954. p. 517.

³³ *Ibidem*, p. 517.

C A P Í T U L O II

FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Sumário

- 2.1 Conceito
- 2.2 As fontes formais: definição e classificação
- 2.3 As leis
- 2.4 Fontes Principais
- 2.5 Fontes Complementares

2.1 Conceito

Não se inserem, no preceito do art. 96, do Código Tributário Nacional, as fontes formais do direito tributário em sua totalidade. De sorte que os atos que compreendem o processo legislativo são os que têm o condão de disciplinar as relações jurídico-tributárias. Estes atos contemplam, além da Constituição, as emendas constitucionais, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos e as resoluções.

2.2 As fontes formais: definição e classificação

Delimitar as fontes formais da legislação tributária traduz-se num esforço inicial para determinar a origem das normas jurídicas que lhe dão conteúdo. São fontes, aquelas que dão nascimento aos preceitos ou regras jurídicas de tributação, originárias como produto decorrente do poder fiscal³⁴ que, na sua plenitude, encarna a vontade soberana do Estado, em matéria de sua competência.

Definição do significado que, no mundo jurídico, é dado ao vocábulo fonte, pode-se buscar na doutrina. Assim, da lavra de Bandeira de Mello tem-se que:

O vocábulo fonte é derivado do latim, *fons-fontis*, e este, de *fundo-fundere*, que significa derramar. Indica, assim,

³⁴ Dino Jarach ensina que “*el poder fiscal es una expresión o manifestación del poder de imperio del Estado. Dicho poder, o sea la potestad en virtud de la cual el Estado impone tributos, es una manifestación de la fuerza del Estado. Pero en el Estado constitucional moderno dicho poder está sujeto al ordenamiento jurídico. En otras palabras, la fuerza estatal no actúa libremente, sino dentro del ámbito y los límites del derecho positivo*”. In: **Curso Superior de Derecho Tributário**. Buenos Aires: Depalma, 1957. p. 23.

o lugar de onde brota, na superfície da terra, a água. Desse sentido etimológico, passa vulgarmente, a traduzir o ponto de partida de alguma coisa. E, conseqüentemente, surgiu o seu conceito jurídico, correspondendo aos princípios de que originam o direito, ou, então, as formas que o revelam³⁵.

É de notar, portanto, que as normas legislativas e administrativas são as fontes formais da legislação tributária. Com efeito, esses dispositivos são os responsáveis diretos pela construção do ordenamento jurídico positivo. Raymundo Laranjeira³⁶ afirma, nesse sentido, que as fontes, se de Direito, são causas que vão determinar a germinação de regras jurídicas.

O poder fiscal ou tributário, segundo Percival Júlio Vaz Cerquinto³⁷,

está adstrito ao ordenamento jurídico, ou seja, fulcrado em três escalões organizados hierarquicamente: escalões das normas constitucionais, gerais e individuais.

As normas constitucionais são as que integram a Constituição, a emenda à Constituição e os atos institucionais. As normas gerais, baixadas via de regra pelo Poder Legislativo, são as leis. No escalão das normas individuais, encontram-se normas emanadas em conformidade com os requisitos de produção determinados pelas normas gerais, como, por exemplo, os atos administrativos normativos.

³⁵ MELLO, Osvaldo Aranha Bandeira de. **Princípios gerais do Direito Administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 179.

³⁶ LARANJEIRA, Raymundo. **Propedêutica do Direito Agrário**. 2. ed. São Paulo: LTr, 1981. p. 98.

³⁷ CERQUINTO, Percival Júlio Vaz. Conceituação do Direito Administrativo. **Revista de Direito Administrativo**, v.121, 1975, p. 5.

O exercício do poder tributário está, portanto, circunscrito ao campo da lei, pois, somente, através da mesma é que se podem exigir prestações de natureza tributária. Consoante Ruy Barbosa Nogueira³⁸, os poderes que cabem ao Estado são no Estado de Direito fixados pelo Poder constituinte. E dentre estes, ressalta “um dos mais relevantes, é o poder de tributar”³⁹, através do qual pode ser exigida uma parcela da riqueza das pessoas subordinadas ao poder público, para fazer face às despesas públicas.

Os recursos retirados do patrimônio do particular pelo Estado objetivam cobrir os gastos públicos, decorrentes de aplicações e investimentos indispensáveis à satisfação das reais necessidades coletivas. O Estado, então, respalda sua ação no poder impositivo que lhe é conferido pela Constituição Federal. O ingresso desses recursos financeiros nos cofres públicos, sob a forma de tributos, configura-se como receita derivada.

Dentro de um aspecto estritamente formal concebido pela lei codificada, as fontes de produção de legislação tributária têm uma classificação própria. São as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versam no todo ou em parte sobre tributos e as relações jurídicas a elas pertinentes⁴⁰.

Cumprе assinalar, entretanto, que a enumeração feita pelo Código Tributário Nacional não esgota a matéria, portanto incompleta, à luz da própria realidade

³⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Poder Tributário: conceito e autonomia. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 84, p. 341-351, 1966.

³⁹ *Ibidem*, p. 341.

⁴⁰ BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 96.

e dos pressupostos que orientam o processo legislativo no campo específico da tributação. Na verdade, o instrumental de ação do Estado, em termos de recursos para legislar em matéria dessa natureza, é bastante amplo.

Decorrente disso pode-se acrescentar às fontes, ali referidas, a Constituição Federal, emendas à Constituição, leis complementares, resoluções do Senado, decretos legislativos e medidas provisórias.

2.3 As leis

Pode-se afirmar que a lei constitucional é a matriz do sistema tributário nacional, por isso mesmo a fonte principal da legislação tributária. Estão, em decorrência disso, consubstanciados no texto constitucional os princípios fundamentais da tributação.

E, dentre eles, por mais importante, há de se destacar os enumerados pela Constituição, a saber, *in verbis*:

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

- exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
- 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;
- 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;
- 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 Público⁴¹ ;

Dispõe, ainda, a Constituição Federal, que cabe à lei complementar⁴² :

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

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

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

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

Por conseguinte, o CTN faz expressa menção às matérias que podem ser postas no ordenamento jurídico positivo, através de lei. Com isto busca, de modo direto, explicitar o princípio da legalidade tributária, motivo da análise antecedente. Os assuntos, portanto, que somente poderão ser objeto de lei, face à regra jurídica de tributação⁴³ , são os que a seguir se enumeram:

a) instituição de tributos ou a sua extinção;

b) a majoração de tributos ou a sua redução;

⁴¹ BRASIL. Constituição Federal, art. 150, I, II, III, IV e V.

⁴² *Ibidem*, art. 146, III, a, b e c.

⁴³ BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 97.

- c) a definição da alíquota do tributo e da sua base de cálculo; e
- d) a cominação de penalidade para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou de dispensa ou redução de penalidades.

2.4 Fontes Principais

As fontes principais, originárias de ente constitucional e dotadas de conteúdo obrigatório, são as leis em todas as suas múltiplas manifestações: Constituição, Emendas Constitucionais, Lei Complementar, Lei Ordinária, Lei Delegada, Resolução do Senado Federal, Decreto Legislativo, Medida Provisória e Tratados e Convenções Internacionais.

e) Emendas Constitucionais

São instrumentos normativos que têm como finalidade essencial promover mudanças pontuais na Constituição Federal, com vistas a adequá-la à evolução que se opera nas relações sociais. Evidente que tais alterações legislativas devem ser aquelas aplicáveis ao estudo tributário, assim somente interessam matérias que veiculem conteúdo dessa natureza.

Para Celso Ribeiro Bastos,

[...] a emenda serve para substituir, acrescentar ou eliminar algo da Constituição, daí sua semelhança com o poder constituinte. A diferença reside no fato de que este último se exerce de forma obrigatória, isto é, sem estar subordinado a quaisquer ditames jurídicos⁴⁴.

⁴⁴ BASTOS, Celso Ribeiro **Dicionário de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 52.

A Constituição poderá ser emendada por proposição:

a) de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal; b) de mais da metade das Assembleias Legislativas das Unidades da Federação; e c) do Presidente da República. É o que a respeito dispõe a Constituição Federal⁴⁵.

f) Leis Complementares

Trata-se de um dos instrumentos do processo legislativo destinado a regular matéria tributária, que exige, para sua aprovação, maioria absoluta. Funcionam como normas integrativas da Constituição Federal que, inclusive, estabelece expressamente o conteúdo dos assuntos que devem por ela ser disciplinados.

Em estudo sobre a matéria, José Afonso da Silva propôs a seguinte formulação conceitual:

Leis complementares da Constituição são leis integrativas de normas constitucionais de eficácia limitada, contendo princípio institutivo ou de criação de órgãos, e sujeitos à aprovação pela maioria absoluta dos membros das duas casas do Congresso Nacional⁴⁶.

Nesse particular aspecto, a Constituição Federal enumera as matérias que devem ser objeto de normatização, assim determinando, cabe à lei complementar:

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

⁴⁵ BRASIL. Constituição Federal, art. 60, I, II, III.

⁴⁶ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982. p. 229.

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

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

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas⁴⁷.

A União, mediante Lei Complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

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

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

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição⁴⁸.

A União poderá instituir:

I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.

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 criação⁴⁹.

⁴⁷ BRASIL. Constituição Federal, art. 146, I, II, III.

⁴⁸ *Ibidem*, art. 148, I, II, parágrafo único.

⁴⁹ *Ibidem*, art. 154, I, II.

Cabe à Lei Complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, *a*;
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados⁵⁰.

Vale assinalar que são de iniciativa privativa do Presidente da República as Leis Complementares, que disponham sobre matéria de natureza tributária.

g) Leis Ordinárias

O procedimento ordinário é acionado com muita frequência na produção de normas legislativas. Elas visam o disciplinamento de assuntos referentes a tributos e a relações jurídicas deles decorrentes, dando solução aos expressivos problemas suscitados pela demanda da sociedade e do Estado.

Como se observa, ampliou-se consideravelmente a competência do parlamento para dispor sobre tributação. Trata-se da função legislativa ordinária de atividade fundamental do Estado moderno, na medida em que

⁵⁰ *Ibidem*, art. 155, XII, a, b, c, d, e, f, g.

reflete o produto do pensamento jurídico amadurecido, decorrente da aspiração da comunidade nacional.

Cumprе ressaltar, à luz do texto constitucional, que a iniciativa da lei ordinária, em matéria tributária, é de competência privativa do Presidente da República. Nesse caso, a discussão e a votação dos projetos de lei terão início na Câmara dos Deputados, inclusive em regime de urgência, se assim solicitar o titular do Poder Executivo Federal.

h) Leis Delegadas

Consoante dispositivo constitucional, o processo de elaboração de Leis Delegadas compete ao Presidente da República que, para tanto, deverá solicitar a delegação do Congresso Nacional. O ato delegatário se subordina ao processo de deliberação, concebido sob a forma de Resolução do Congresso, com indicação do seu conteúdo e os termos do seu exercício.

Convém assinalar que determinadas matérias não podem ser objeto de delegação, dentre elas destacam-se:

- a) os atos de competência exclusiva do Congresso Nacional, os de competência privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, a matéria reservada à lei complementar;
- b) a legislação sobre: organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros;
- c) nacionalidade, cidadania, direitos individuais, políticos e eleitorais;
- d) planos plurianuais, diretrizes orçamentárias e orçamentos.

i) Medidas Provisórias

A Constituição prevê que o Presidente da República poderá legislar, através de Medida Provisória, sobre

normas tributárias. Ressalva, todavia, que a matéria a ser legislada, além da relevância e da urgência requeridas, não implique no aumento da despesa prevista no projeto de iniciativa exclusiva do chefe do poder executivo federal, sem o que não se justificará a edição do referido ato normativo.

A Medida Provisória, editada com força de lei, visa dotar o processo legislativo de maior agilidade, tendo presente que a complexidade do Estado necessita desses mecanismos para atender a demanda das atividades que é chamado a assumir na satisfação dos interesses públicos cada vez mais exigentes.

Segundo jurisprudência sedimentada, a Medida Provisória, mesmo na sua condição resolutiva, é instrumento idôneo para dispor sobre tributação. Entretanto ela perderá eficácia, desde a edição, se não for convertida em lei no prazo de trinta dias, a partir de sua publicação, devendo o Congresso Nacional disciplinar as relações jurídicas delas decorrentes consoante texto constitucional⁵¹.

j) Decretos Legislativos

Circunscreve ao âmbito privativo do Presidente da República a competência para efetivar a celebração de tratados, convenções e atos internacionais. Cabe, entretanto, ao Congresso Nacional resolver definitivamente sobre os que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio do Estado.

Como se vê, o Decreto Legislativo é um instrumento normativo decorrente do processo legislativo, tendo por escopo o disciplinamento de assuntos da alçada do Congresso Nacional. De modo que se configura como lei

⁵¹ *Ibidem*, art. 62, parágrafo único

que dispensa a sanção do Presidente da República, no tocante à sua promulgação e veto.

Gravita o Decreto Legislativo em torno exclusivo do Poder Legislativo, adotado com o objetivo de veicular parte das matérias que a Constituição Federal reservou à competência exclusiva do Congresso Nacional. O Decreto Legislativo, trazendo, em seu bojo, normas de conteúdo material que guardam absoluta pertinência com a lei, é promulgado pelo Presidente do Senado Federal.

Trata-se, na terminologia adotada por José Cre-tella Júnior, de:

Todo ato administrativo, material do Poder legislativo e, por isso, dotado de especificidade, porque enquadra situação jurídica subjetiva, pelo que dispensa a colaboração do Poder Executivo [...]⁵².

Como se vê, o Decreto Legislativo visa disciplinar matérias de cunho administrativo, sem qualquer participação do Poder Executivo, o que o torna diferente da lei, já que dispõe de campo reservado de atuação na seara do Congresso Nacional.

k) Resoluções

As Resoluções, conquanto dotadas de eficácia legal, atuam em campo distinto e não se subordinam à sanção do Presidente da República. No campo tributário, elas têm larga aplicação, especialmente na composição de conflitos de competência instaurados entre as pessoas políticas, bem como na fixação de alíquotas de alguns impostos elencados na Constituição Federal.

⁵² CRETELLA JÚNIOR, José. **Comentários à Constituição de 1988**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1991. p. 2716. v. 5.

Para a edição de Leis Delegadas pelo Presidente da República, a Constituição prevê a delegação de competência, em forma de Resolução do Congresso Nacional. Elas podem veicular matéria tributária, inovando o ordenamento positivo, especialmente, na fixação de alíquotas de determinados impostos previstos na Constituição.

Os projetos de resolução se exaurem no próprio órgão de origem e são promulgados pela Mesa da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal. Visam disciplinar as matérias de natureza política, administrativa ou processual legislativa, sobre o que deve a Câmara pronunciar-se em casos concretos por ela deliberados.

l) Tratados e Convenções Internacionais

Os Tratados e as Convenções Internacionais são acordos ou pactos celebrados em função de interesses comuns, relativamente à decisão de assuntos que digam respeito à política fiscal ou tributária do Brasil e de outros países. Servem, assim, para o aperfeiçoamento do sistema tributário internacional, com vistas a evitar a duplicidade de tributação ou a sonegação de tributos no âmbito internacional.

Consoante Moraes, os Tratados e as Convenções Internacionais, após sua promulgação e publicação, têm eficácia interna, como outras leis que versam sobre matéria tributária, convertendo-se, portanto, em direito interno nacional. E conclui asseverando que “além de constituírem direito positivo interno, os tratados e as convenções internacionais são leis com vigência em vários Estados”⁵³.

⁵³ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Curso de Direito Tributário da Constituição de 1969**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979. p. 159.

A norma codificada preceitua que os tratados e as convenções internacionais têm o condão de revogar ou modificar a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevinha⁵⁴. É de bom alvitre esclarecer que as regras estatuídas, nessas convenções, não obrigam os estados celebrantes, no campo internacional, ao seu rígido cumprimento, mas tão somente a aceitá-las livremente e aplicá-las em seu território, conforme muito bem acentua Ribeiro de Moraes:

[...] entretanto, não nos podemos esquecer, neste raciocínio, que o conteúdo da obrigação específica dos Estados contratantes, na esfera internacional não é sua submissão às regras pactuadas, mas a adoção das mesmas em seu território⁵⁵.

m) Decretos Federais

Quando a lei não é autoaplicável, comporta sua regulamentação através de Decreto, editado pelo chefe do poder executivo, com o objetivo precípua de permitir a sua perfeita execução. O Decreto, portanto, além de dar eficácia à lei, possibilita a sua fiel observância.

Como dispõe o Código Tributário Nacional⁵⁶, “o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais são expedidos, [...]”. Deste modo, buscam os Decretos a explicitação das leis que versam sobre matéria tributária.

⁵⁴ BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 98.

⁵⁵ MORAES, 1979, p. 159.

⁵⁶ BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 99.

2.5 Fontes Complementares

Fontes complementares ou secundárias são aquelas que *adquirem eficácia pela dependência de outras*, e podem, na esteira do Código Tributário Nacional, ser assim arroladas: atos administrativos normativos, jurisprudência administrativa e costumes (decisões dos órgãos singulares e coletivos e as práticas reiteradas) e convênios internos celebrados entre a União, o Distrito Federal, os Estados e os Municípios.

a) Atos Administrativos Normativos

Com pertinência aos atos administrativos normativos, estes têm uma predominância acentuada, no contexto prático das atividades desenvolvidas, nos mais variados campos da Administração Pública Federal. Na verdade, de tão usuais, esses atos interferem de modo direto na vida do cidadão comum. Com o título genérico de instruções, aliás, como preconizado pela Constituição Federal, eles nascem sob as mais diversas formas: portarias, ordens de serviço, regulamentos e outros da mesma espécie.

Os atos administrativos normativos se afiguram como qualquer instrumento de comunicação, firmado por dirigente do alto escalão da organização ou do poder público, que tenha por finalidade precípua promover a divulgação de atos da administração. Essas comunicações são expedidas para observância por parte de diversos setores, e contêm instruções de caráter geral e específico, que implicam no seu cumprimento pelo funcionalismo.

É importante assinalar que, dentre os atos mais relevantes para o estudo em questão, em matéria de conteúdo tributário, destacam-se aqueles baixados pelos Ministros de Estado. Entre os mais importantes,

cabe enumerar as instruções normativas, as normas de execução, as portarias, as circulares e os atos declaratórios. Podem, eventualmente, serem considerados outros atos que, de menor eficácia, não comportariam uma análise mais criteriosa neste ensaio.

As Instruções Normativas visam complementar e interpretar atos do Ministro da Fazenda, dirimir dúvidas a respeito da legislação tributária, bem como fixar normas destinadas a disciplinar o comportamento do contribuinte com respeito às suas obrigações fiscais. As Normas de Execução objetivam fixar elementos para programação, execução, acompanhamento, controle e avaliação das atividades do sistema tributário, em decorrência das instruções normativas.

As Portarias são atos expedidos por administradores mais categorizados de Repartições ou Órgãos Públicos, dando instruções gerais ou especiais a seus subordinados. Faleiro assevera que, embora a Constituição outorgue competência ao Ministro da Fazenda para a expedição de instruções, aquela autoridade se utiliza da Portaria para “fixar as modalidades de aplicação das leis e regulamentos tributários”⁵⁷.

As Circulares são comunicações escritas, de cunho predominantemente uniforme, expedidas para diferentes funcionários, servidores ou órgãos, prestando-lhes esclarecimentos e orientações, bem como estabelecendo diretrizes indispensáveis ao bom andamento das atividades administrativas de modo geral.

É preciso ponderar que, conquanto não lhe negando alguma eficácia jurídica, é corrente a linha de pensamento

⁵⁷ FALEIRO, José Carlos. **Normas complementares**. Direito Tributário, 5: Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1997. v. 3. p. 105

publicista de que a Circular não pode ser caracterizada como norma jurídica, valendo apenas como uma regra interna da Administração, isto porque, através desse instrumento de comunicação administrativa, é regulada a conduta dos organismos subalternos pelos superiores.

Dentro desse contexto, cabe destacar, por fim, os Atos Declaratórios que, segundo o entendimento corrente no campo doutrinário, são aqueles expedidos pela Administração Pública, consubstanciando uma declaração afirmativa ou negativa sobre qualquer fato administrativo. São emitidos, geralmente, pelos escalões locais, através de agentes do fisco de hierarquia no nível de postos ou serviços fiscais.

b) Decisões de jurisdição administrativa com eficácia normativa

Cumpre, inicialmente, salientar que, em nosso país, inexistem tribunais administrativos com competência privativa para decidir, como coisa julgada, matéria de natureza fazendária, tendo presente, inclusive, que a lei fundamental não exclui essas causas do exame do Poder Judiciário. É de se ressaltarem, entretanto, os casos decididos contra a Fazenda Pública⁵⁸.

Decorrentes disso, os processos administrativos fiscais, relativos a tributos arrecadados pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, no âmbito da Administração Pública Federal, são julgados, consoante o disposto na legislação⁵⁹:

– em primeira instância, pelos Delegados da Receita Federal;

⁵⁸ BRASIL. Constituição Federal, art. 153, § 4º.

⁵⁹ BRASIL. Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972.

- em segunda instância, pelos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda;
- em instância especial, pelo Ministro da Fazenda, nos casos de recursos de decisões dos Conselhos de Contribuintes, interpostos pelos Procuradores Representantes da Fazenda, junto aos mesmos Conselhos.

Relativamente ao processo de consulta dos tributos arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, o julgamento compete, em primeira instância, aos Superintendentes Regionais da Receita Federal; em segunda instância, ao Coordenador do Sistema de Tributação; em instância única, compete, ao Coordenador do Sistema de Tributação, o julgamento das consultas sobre classificação fiscal de mercadorias, como também aquelas formuladas pelos órgãos centrais da administração pública ou por entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais, de âmbito nacional.

No entender de Rodrigues:

As decisões administrativas são interpretações da Legislação tributária aplicadas a casos concretos, oferecidas por órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Tributária, para a solução de pendências iniciadas por procedimentos fiscais contestados pelos contribuintes .

c) Práticas administrativas

“As práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas”⁶¹, a que se refere o Código Tributário Nacional, são as soluções dadas pelas autoridades

⁶⁰ RODRIGUES, Rafael Moreno. **Curso de Legislação Tributária para administradores de empresas**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. p. 55.

⁶¹ BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 100, II.

da administração fazendária aos casos levados a julgamento. Evidentemente que essas decisões, decorrentes da aplicação das normas jurídicas e administrativas, devem ser coerentes e repetitivas em termos de uniformidade no campo da prática administrativa.

Entretanto, adverte Faleiro:

Se a autoridade fiscal, durante certo tempo, dá à lei determinada interpretação, isso não a impede de abandonar esta prática. Contudo, a alteração da prática administrativa não pode importar em violação do princípio da igualdade o qual impõe que a lei seja aplicada de maneira uniforme aos ⁶²contribuintes que se encontrem nas mesmas condições .

d) Convênios entre os entes tributantes internos

De acordo com o Código Tributário Nacional, os convênios ficaram em posição inferior a das leis em termos de hierarquia, considerando que passaram a integrar as normas complementares, as quais cuidam apenas da administração tributária. Assim, os convênios objetivam somente a prestação mútua de assistência entre a Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, com vistas à fiscalização dos tributos ou à permuta de informações nessa área.

⁶² FALEIRO, 1997, p. 109.

CAPÍTULO III

ELEMENTOS FUNDAMENTAIS DA TRIBUTAÇÃO

Sumário

- 3.1 O Estado: Um Enfoque Conceitual
- 3.2 Atividade Financeira do Estado
- 3.3 O Estado e o Poder de Tributar
- 3.4 Tributo e suas Espécies
- 3.5 A Função Social do Tributo

3.1 O Estado: Um Enfoque Conceitual

O Estado tem suas raízes oriundas de um processo sistemático e evolutivo, cuja estrutura política se corporificou com o passar do tempo. É, por assim dizer, um produto criativo do homem, destinado a propiciar a efetiva realização dos objetivos da população nacional. É o entendimento de José Afonso da Silva⁶³: “O Estado surgiu e se firmou historicamente para executar atividades destinadas a satisfazer necessidades públicas”. O Estado nasce das necessidades humanas, ensina Platão⁶⁴, no seu livro *A República*.

O Estado é, então, uma pessoa jurídica de direito público, internacionalmente reconhecido, constituído por uma sociedade politicamente organizada, dirigido por um governo próprio e estabelecido num espaço delimitado. A isto acrescenta Nelson Saldanha:

O Estado é uma estrutura governamental, isto é, política. Ela é uma estrutura política historicamente variável, ligada a condicionamentos histórico-sociais e também a princípios normativos; mas, por dentro de sua viabilidade, o Estado apresenta uma constante, como forma: esta constante está no fato da presença do poder. O poder é a substância do Estado, seja qual for a forma com que se apresente e o grau de força que ostente em suas relações internas e externas; ou seja, suas relações com os súditos e com os outros estados ou com organizações internacionais⁶⁵.

⁶³ SILVA, José Afonso da. Os tributos no quadro do Direito. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 124, p. 1-14, 1976. p. 1.

⁶⁴ PLATÃO. **A República**. [S.l.]: Martin Claret, 2010.

⁶⁵ SALDANHA, Nelson. **Estado de direito, liberdade e garantias**. Brasília, DF: Imprensa Nacional, 1979. p. 12.

Configura-se, destarte, o Estado como uma nação de concepção política bem definida e organizada, que tem como finalidade precípua promover o bem-estar da coletividade, garantir a soberania nacional e, sobretudo, permitir a convivência social e política entre os homens. Defendendo uma posição fundamentalmente jurídica, o juspositivista Claude du Pasquier sustenta que:

O Estado é noção essencialmente jurídica, de uma parte, repousa sobre o Direito, no sentido de que este lhe regula a organização e o funcionamento, doutra é o centro de criação jurídica, por ser ele que estatui ou reconhece o direito positivo bem como detém e explica a força que o sanciona⁶⁶.

Partindo dessa premissa, vê-se que o fundamento jurídico do Estado é a Constituição, ordenamento máximo que trata da organização estrutural dos poderes e delimita suas competências, inclusive as competências de caráter tributário, que visam legitimar os atos praticados pelos órgãos que constituem a Administração Pública⁶⁷.

A manutenção dos órgãos estatais, dos quais se falou anteriormente, bem como os múltiplos e diversificados empreendimentos a cargo do poder público implicam na

⁶⁶ PASQUIER, Claude du. **Introduction à la Theorie et à la Philosophie du Droit**. Paris: Delachaux: Niestle, 1984. p. 322.

⁶⁷ Cf. José Cretella Júnior: “é uma das funções do Estado que tem por objetivo direto e imediato a satisfação das necessidades públicas através de atos concretos, dentro da ordem jurídica e de acordo com os fins da lei”. In: CRETELLA JÚNIOR, José. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Forense, 1992.

Diogo de Figueiredo Moreira Neto a entende “como conjunto de atividades preponderantemente executórias de pessoas jurídicas de Direito Público ou delas delegatárias, gerindo interesses coletivos, na prossecução dos fins desejados pelo Estado”. In: MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 88.

necessidade do Estado dispor do patrimônio do particular, para dele retirar os recursos financeiros imprescindíveis às suas finalidades; desenvolvendo, assim, uma atividade financeira⁶⁸.

3.2 Atividade Financeira do Estado

O Estado é o responsável pelo funcionamento dos serviços essenciais da população nacional os quais, em última instância, buscam satisfazer as necessidades sociais e promover o bem comum. Para a consecução desse objetivo é mister que o Estado disponha de recursos financeiros suficientes, sem o que, efetivamente, jamais poderá cumprir sua missão constitucional.

Com efeito, a obtenção do dinheiro promana das chamadas receitas públicas derivadas, constituídas, na sua totalidade, dos tributos arrecadados coativamente, na forma de impostos, taxas e contribuições de melhoria. Essas, sem dúvida, são as fontes às quais o Estado recorre para promover os serviços indispensáveis ao perfeito funcionamento das atividades estatais.

⁶⁸ Para Ruy Barbosa Nogueira: “As receitas públicas podem se compor de rendas tributárias, também chamadas originárias, decorrentes de atividades econômico-privadas ou receitas tributárias. Por isso mesmo modernamente se fala em Estado tributário, porque predomina na atividade financeira do Estado o fenômeno da tributação. Mesmo do ponto de vista do indivíduo, o fenômeno tributário é hoje da maior relevância, pois que através de tributos diretos ou indiretos, praticamente não existe quem não seja contribuinte ou não esteja sujeito a colaboração, fiscalização ou outra prestação fiscal, de modo que o poder tributário do Estado é um dos poderes estatais mais presentes na vida do homem atual”. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Poder tributário: conceito e autonomia. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 84, p. 341-351. 1966. Trimestral. p. 341.

O Estado não exercita essa atividade de arrecadação de receitas de maneira arbitrária, mas dentro da legalidade, inspirado no princípio da equidade, tendo como parâmetro principal a capacidade contributiva das pessoas que fazem parte do polo negativo da obrigação tributária. Trotabas robustece esta posição, ao afirmar que:

On a vu la place de l'impôt parmi les différentes recettes publiques qui permettent à l'Etat et aux collectivités locales de faire face aux charges publiques. En portant de cette présentation générale, l'impôt apparaît comme le procédé normal de répartition ne doit pas être arbitraire: il appartient à la science des finances d'élaborer les règles qui assurent le rendement des impôts en recherchant l'aptitude à payer l'impôt par les facultés contributives⁶⁹.

É verdade que o esforço direcionado, no sentido de conseguir fundos, enfeixa, também, um conjunto de ações gerenciais, que vão desde a imaginação criativa para a taxação sobre o comércio exterior, o patrimônio e a renda, a produção e a circulação de mercadorias, bem como para a instituição de taxas e contribuições de melhoria, até a aplicação dos recursos financeiros obtidos. Como assinala Aliomar Baleeiro⁷⁰, ao esclarecer que a atividade financeira⁷¹ visa à obtenção, criação, gerência e

⁶⁹ TROTABAS, Louis. **Manuel de Droit Public et Administratif**. 11. ed. Paris: R. Pichon: R. Durand-Auzias, 1962. p. 372.

⁷⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 1979.

⁷¹ Para Igor Tenório, “a atividade financeira decorre da idéia de que cabe, hoje, ao poder público, prover os serviços de natureza social e de interesse ao bem comum, implicando, sua satisfação, no estabelecimento e funcionamento dos serviços públicos. Incumbe, por igual ao Estado zelar pelos objetivos políticos permanentes da

dispêndio de dinheiro indispensável à satisfação das necessidades do Estado ou de pessoas de Direito Público⁷².

coletividade”. In: TENÓRIO, Igor. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. São Paulo: Resenha Tributária, 1970. p. 29.

Emanuele Morselli ensina: “No intuito de constituir fundos indispensáveis capazes de satisfazer às necessidades públicas, desenvolve o Estado certa atividade que da palavra finanças se denomina financeira”. In: MORSELLI, Emanuele. **Curso de Ciências de Finanças Públicas**. Introdução e princípios gerais. Tradução Elza Meschick. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1959. p. 11.

⁷² Cf. José Cretella Júnior: “são pessoas jurídicas públicas as que têm por escopo a satisfação dos interesses públicos, ou seja, interesses que são ou do Estado ou de entidades por ele constituídas ou reconhecidas” (CRETELLA JÚNIOR, 1992, p. 51).

Diogo de Figueiredo Moreira Neto define as pessoas jurídicas de direito público “como órgãos personificados, capazes de manifestar a vontade coletiva no campo da competência que se lhes abre, a cada um, a lei, fazendo-o sem violar outros interesses, coletivos ou individuais, que a própria legislação ressalve” (MOREIRA NETO, 1983, p. 182).

Para Orlando Gomes, “as pessoas jurídicas existem no direito público interno ou no direito público internacional. Neste, são pessoas jurídicas os Estados. No direito público interno, os grupos que representam a organização política e algumas entidades constituídas para a realização de fins públicos. A pessoa jurídica de direito público interno, por excelência, é o Estado, isto é, a nação politicamente organizada. Nos Estados de forma federativa, a pessoa jurídica desdobra-se. São também pessoas jurídicas os Estados-Membros e os Municípios. Não se admitiam outras, mas, ultimamente, a complexidade da administração pública obrigou a criação de organismos paraestatais, que, exercendo função pública, gozam de personalidade própria, atribuída para facilitar a ação administrativa. Esses entes são pessoas jurídicas de direito público: autarquias e instituições de interesse geral. Hoje são numerosos: institutos de assistência social, de previdência social, de disciplina de atividades econômicas, estabelecimentos de crédito popular, universidades”. In: GOMES, Orlando. **Introdução ao Direito Civil**. Rio de Janeiro: Forense, 1985. p. 212.

Neste sentido, também, é o entendimento de Fonrouge:

*Parecía innecesario recordar, por sabido, que el Estado debe cumplir funciones complejas para la realización de los objetivos, a las erogaciones, a la obtención de los medios para atenderlas – pecuniarios o de otra especie – y a la gestión o manejo de ellos, cuyo conjunto constituye la actividad financiera*⁷³.

3.3 O Estado e o Poder de Tributar

Examinada de modo isolado, a palavra *poder* pres-supõe império, soberania, encerrando, assim, um sentido de autoridade. Revela, por conseguinte, um conteúdo impositivo que confere a alguém, em nome do Estado, o direito de deliberar, de agir ou de mandar; o poder é, necessariamente, a faculdade que se manifesta através do texto constitucional, desdobrando-se segundo a organização política e administrativa do Estado.

Miguel Reale⁷⁴ entende que o poder, como expressão de uma unidade social, se coloca em plano superior aos indivíduos ou a outras unidades sociais particulares. E acrescenta: “É a autoridade a serviço da instituição, ou seja, de alto objetivo e de exterior aos homens que o exercem”⁷⁵.

⁷³ FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho Financiero**. Buenos Aires: Depalma, 1976. p. 3.

⁷⁴ REALE, Miguel. Ordem jurídica e poder. In: _____. **Teoria do Direito e do Estado**. 5. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2000.

⁷⁵ *Ibidem*, p. 110.

Estribado numa concepção teórica, construída à luz da Teoria Geral do Estado⁷⁶, Sahid Maluf⁷⁷ ensina que o poder, substancialmente, é um só, uno e indivisível. E assegura que o Estado, em razão disso, não possui mais de duas soberanias, mas pode comportar pluralidade de órgãos que manifestem seu poder de soberano, ressaltando, entretanto, que cada um deles exerce o poder soberano de maneira plena, dentro de sua área de atuação. E afirma: “Cada ato do governo, manifestado por um dos três órgãos, representa uma manifestação completa do poder”. De igual raciocínio, também, compartilha Plácido e Silva, ao asseverar que o vocábulo poder, no sentido que lhe é dado pelo Direito Público, exprime de maneira geral a instituição ou o órgão, a que se atribui determinada parcela de soberania do Estado, para que possa, como autoridade, exercer funções na esfera jurídica, ou de ordem política e administrativa. E complementa o raciocínio esclarecendo que poder significa:

O órgão ou a autoridade constituída para cumprir as finalidades do Estado, exercendo as funções que lhe são atribuídas, são vários e se designam poderes públicos; a função a ser exercida pela autoridade ou órgão instituído, cuja soma determina a sua própria competência⁷⁸.

⁷⁶ Cf. Sahid Maluf, “a Teoria Geral do Estado corresponde à parte geral do Direito Constitucional. Não é uma ramificação, mas o próprio tronco deste ramo eminente do direito público. Compreende um conjunto de ciências aplicadas à compreensão do fenômeno estatal, destacando-se principalmente a sociologia, a política e o direito”. In: MALUF, Sahid. **Teoria Geral do Estado**. 31. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 27-28.

⁷⁷ *Ibidem*.

⁷⁸ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1975. p. 1169-1170.

Subsumindo o ponto de vista expendido anteriormente, Adauto Quirino Silva vem somar-se à corrente em questão, assegurando que:

O poder constituinte (ou assembléia constituinte), entidade metajurídica, é dotado de um poder geral indispensável à consecução dos objetivos estatais. E esse poder, que é o soberano, se especialize em subpoderes, dentre os quais o poder tributário, cujo exercício se efetiva mediante a outorga de competências tributárias deferidas, genérica ou especificamente, aos diversos níveis de governo⁷⁹.

Infere-se que o poder tributário está diluído entre as pessoas políticas: a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Cada esfera de governo, portanto, detém parcelas de poder conferidas pela Constituição, isto é, a competência para a instituição de taxas e a contribuição de melhoria e impostos, nos casos previstos na lei maior. É necessário notar ainda, inspirado no princípio da legalidade, que o tributo nas suas espécies já referidas, somente poderá ser instituído ou aumentado se a lei assim determinar.

Convém salientar que para Héctor Villegas:

A competência tributária (ou poder tributário) é a faculdade que tem o Estado de criar unilateralmente tributos, cujo pagamento será exigido das pessoas submetidas a sua soberania. Isto, em outras palavras, importa no poder coativo estatal de competir os particulares para que lhe entreguem uma porção de suas rendas ou patrimônios, cujo destino é o de cobrir as distribuições de benefícios, o qual implica no cumprimento de sua finalidade de atender necessidades públicas⁸⁰.

⁷⁹ SILVA, Adauto Quirino, *op. cit.*, p. 6.

⁸⁰ VILLEGAS, Héctor, *op. cit.*, p. 82.

Do quanto foi dito é de se inferir que, dentre os poderes explícitos na constituição, encontra-se o poder tributário, que se reveste da maior importância, tendo em vista que é, através dele, que o Estado realiza os seus fins. E isso porque a atividade financeira do Estado consiste, essencialmente, na arrecadação dos tributos, ou seja, recursos para fazer face à execução das leis ao exercício de governo e à administração dos negócios públicos, e que são oriundos, na sua quase totalidade, das receitas públicas derivadas.

3.4 Tributo e suas Espécies

Antes de se estabelecer o conceito de tributo, cumpre, preliminarmente, fazer-se uma abordagem rápida sobre as receitas públicas que, conforme Cláudio Martins⁸¹, são “os meios materiais levantados pelo Estado para atender às suas despesas”. De outro tanto, Aliomar Baleeiro define receita pública, afirmando que:

É a entrada que, integrando no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo⁸².

As receitas públicas classificam-se em originárias e derivadas. As originárias são aquelas retiradas do próprio patrimônio do Estado, através de atividades por este exploradas, podendo ser de natureza industrial, comercial ou patrimonial. As derivadas são as receitas retiradas, de

⁸¹ MARTINS, Cláudio. **Normas gerais do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1969. p. 38.

⁸² BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. Rio de Janeiro: Tributária, 1974. p. 130.

modo compulsório, do patrimônio privado, ou seja, aquelas arrecadadas dos contribuintes sob a forma de tributos.

Feita essa ponderação, cabe dizer que a noção de tributo, guarda, portanto, estreita correlação com as receitas derivadas, que está implícita na legislação que estatui as normas gerais de direito financeiro, como sendo:

A receita derivada, instituída pela entidade de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por estas entidades⁸³.

Vale salientar, entretanto, que a definição de tributo que melhor se aproveita ao presente estudo está expressa na legislação positiva codificada:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada⁸⁴.

É importante tecer, a seguir, considerações em torno de cada elemento que compõe o conceito de tributo, objetivando uma compreensão mais detalhada da definição formulada.

e) Prestação pecuniária compulsória

As prestações, exigidas pelo Estado às pessoas, que lhe estão submetidas por força de lei, devem ser

⁸³ Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964.

⁸⁴ BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 3º.

por estas satisfeitas em dinheiro. Têm assim caráter coativo, porque obrigam o pagamento, sob pena de sanção pelo seu não cumprimento. Com efeito, o Estado age compulsoriamente sob a égide do princípio da legalidade: *nulum tributum sine lege*.

f) Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir

A moeda é o instrumento idôneo para que o contribuinte cumpra suas obrigações fiscais. Entretanto, a própria lei aventa a possibilidade de o Estado receber o quantum do tributo através de títulos da dívida pública, não sendo esse, entretanto, o procedimento usual. Isto não descarta a hipótese da sua liquidação através de bens ou serviços, considerando a possibilidade de que estes podem ser avaliados patrimonialmente. Isto é o que quis o legislador dizer ao incluir a expressão “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”, no conceito de tributo.

g) Que não constitua sanção de ato ilícito

O tributo distingue-se da pena pecuniária, imposta pela legislação penal ou da multa de natureza administrativa, aplicada em razão de irregularidade cometida no exercício de atividades públicas ou privadas. Na verdade, os tributos não se confundem com penalidades, pois, segundo Bernardo Ribeiro de Moraes⁸⁵,

a ação típica que origina a multa fiscal tem fundamento diverso da ação típica que origina o tributo. [E acrescenta:] a multa é decorrente de ação antijurídica enquanto o tributo é um produto de ação jurídica.

⁸⁵ MORAES, *op. cit.*, p. 22.

h) Instituído em lei

Trata-se do princípio de reserva legal ou da legalidade tributária, consagrado na Constituição Federal⁸⁶ e no Código Tributário Nacional⁸⁷, consoante acentua Ylves José de Miranda Guimarães:

O tributo como prestação compulsória resulta necessariamente da lei. [E acrescenta:] Como corolário do princípio, sujeita também à sua reserva legal elementos outros inerentes à própria conceituação do tributo, como sejam sua majoração ou a redução; a definição do fato gerador e do seu sujeito passivo; a fixação da alíquota e da sua base de cálculo e a cominação de penalidades correspondentes⁸⁸.

i) Cobrada mediante atividade plenamente vinculada

A atividade vinculada refere-se ao procedimento a ser adotado pela Administração, ou seja, à forma prescrita na legislação, através da qual se realiza a ação pertinente à cobrança do tributo, a partir do momento em que se verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. A esse procedimento dá-se o nome de lançamento⁸⁹.

⁸⁶ BRASIL. Constituição Federal, art. 150, I.

⁸⁷ BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 79, I.

⁸⁸ GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. Conceituação de Tributos. In: _____. **Direito Tributário 3: Comentários ao Código Tributário Nacional**. [S.l.: s.n.], 1975. v. 1. p. 58.

⁸⁹ Cf. Rubens Gomes de Souza, “o lançamento pode, portanto ser definido como o ato ou série de atos de administração vinculada e obrigatória que tem como fim a constatação e a valoração qualitativa e quantitativa das situações que a lei define como pressupostos da incidência; e, como consequência, a criação da obrigação tributária em sentido formal”. In: SOUZA, Rubens Gomes de.

Ylves José de Miranda Guimarães⁹⁰ afirma que o lançamento não é uma faculdade da Administração, portanto, deve ser praticado uma vez que esta tome conhecimento da realização do fato gerador. Infere-se, desse raciocínio, que o recolhimento do tributo não comporta ato discricionário, já que sua arrecadação deve ser processada de acordo com a legislação fiscal que rege a matéria. Conforme Agustín Gordillo:

As faculdades de um órgão administrativo são vinculadas, quando uma norma jurídica predetermina, de forma concreta, uma conduta definida que o administrador deve seguir, ou seja, quando o ordenamento jurídico estabelece de antemão aquilo que especificamente o órgão deve fazer num caso concreto⁹¹.

3.5 A Função Social do Tributo

Questão da maior relevância, dentro do contexto atual, é aquela que diz respeito à função social desempenhada pelo Estado no mundo moderno, através de ações políticas de alcance econômico-social. Com isso, o Estado busca cumprir sua missão grandiloquente ao assegurar ao homem, tema central de suas

Compêndio de Legislação Tributária. Rio de Janeiro: Forense, 1993. p. 101-102.

Por sua vez, Plácido e Silva acha que “na linguagem fiscal, é o ato pelo qual o lançador ou coletor, arbitrando ou estimando a contribuição ou imposto a ser pago pelo contribuinte, segundo as tarifas instituídas e o valor do negócio ou da propriedade, coleta ou fixa a mesma contribuição nos livros fiscais. É a taxação de impostos e sua inscrição” (*vide* Vocabulário Jurídico, v. III, p. 912).

⁹⁰ GUIMARÃES, 1975, p. 59.

⁹¹ GORDILLO, Agustín. **Princípios gerais de Direito Público.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977. p. 168-169.

preocupações, a segurança indispensável para atingir a plenitude de sua natureza humana. Essa é a função basilar do Estado que, segundo Tristão de Athayde, visa “garantir a cada homem, na ordem temporal, a realização de sua natureza humana”⁹².

Decorrente disso, a política social tem se direcionado no sentido de valorizar o trabalho humano, através da promoção dos meios necessários que possibilitem a mais completa segurança do homem. Essa política traduz-se na efetiva realização de atividades voltadas para higiene, instrução, assistência e previdência social e utilidades públicas, consistentes com o oferecimento da prestação de serviços diversos explorados pelo Estado, como energia, água, luz, telefone, gás e outros.

Cavalcanti de Carvalho sustenta que todo o esforço empreendido nesse campo pelo Estado, aqui, considerado como instrumento de bem-estar social, pode ser traduzido como a manifestação

[...] da política social dos governos, entendida esta como atividade do Estado endereçada no sentido de atenuação e solução dos males e problemas sociais, com fundamento nos princípios da solidariedade e da colaboração de classes⁹³.

Sob o ponto de vista econômico-social, a segurança do homem é da maior relevância, porquanto pressupõe o aumento dos padrões de produtividade dentro da atividade por ele desenvolvida, através do Estado. Verifica-se aí a satisfação de uma necessidade de bem produzir,

⁹² ATHAYDE, Tristão de. **Política**. Rio de Janeiro: Livraria Católica, 1932. p. 77.

⁹³ CARVALHO, Cavalcanti de. **Evolução do Estado Brasileiro**. Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1941. p. 54.

como acentua Carlos Gide: “as necessidades do homem constituem o motor de qualquer atividade econômica”⁹⁴.

Evidentemente que o homem não teria condições de arcar com o ônus decorrente das despesas com acidentes, determinados por causas técnicas e sociais, por ele sofridas sem que as possa modificar. Nessas condições, o Estado tomou a iniciativa de chamar a si esse encargo, através de um *mutualismo compulsório*, como falaram Orlando Gomes e Elson Gottschalk⁹⁵.

Acolhendo, ainda, um apelo ditado pela própria evolução da comunidade nacional, face, inclusive, à lei de solidariedade social, coube ao Estado coordenar todos os esforços indispensáveis à participação dessa mesma coletividade no processo de repartição dos encargos públicos, tendo em vista que, segundo Carlos Gide, “todos colhem os frutos da produção”⁹⁶.

Por justa razão, as regras jurídicas brotam do universo social, como resultado de diversas tendências políticas aglutinadoras das forças mais representativas da sociedade. São, por conseguinte, produto do pensamento jurídico, uma transformação resultante da conduta coletiva. Corroborando essa assertiva, Ezio Vanoni afirma que:

A norma jurídica em sua substância, ou seja, como norma de conduta, surge da própria vida social e é a resultante da fusão das diversas forças políticas, religiosas, morais e econômicas que se manifestam e se contrastam na sociedade. O legislador elabora o produto da

⁹⁴ GIDE, Carlos. **Compêndio de Economia Política**. Rio de Janeiro: Globo, 1960. p. 37.

⁹⁵ GOMES, Orlando; GOTTSCHALK, Elson. **Curso de Direito do Trabalho**. Rio de Janeiro: Forense, 1975. v. 2.

⁹⁶ GIDE, 1960, p. 509.

consciência jurídica coletiva e lhe confere a sua autoridade, transformando a norma de conduta em norma jurídica⁹⁷.

O legislador, portanto, não dita normas isoladas, não é consoante o autor acima citado, um déspota impositor da sua própria vontade. Dessa maneira, as normas jurídicas, que objetivam a criação de tributos indispensáveis à cobertura dos encargos governamentais, são elaboradas sob o estrito ponto de vista da equidade, de sorte que, segundo ainda Ezio Vanoni, “cada qual deve contribuir para o bem comum na proporção das forças de que dispõe”⁹⁸.

⁹⁷ VANONI, Ezio. **Natureza e interpretação das leis tributárias**. Tradução de Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1952. p. 122.

⁹⁸ *Ibidem*, p. 81.

C A P Í T U L O I V

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Sumário

- 4.1 Conceito
- 4.2 Indelegabilidade da Competência
- 4.3 Não Exercício da Competência

4.1 Conceito

O termo competência advém do latim *competentia*, de *competere*, e significa a aptidão conferida aos entes públicos para o exercício das mais variadas atividades, e, inclusive, promover a fixação de normas jurídicas e administrativas sobre a matéria tributária.

Consoante Pina, a competência é a “*idoneidad reconocida a un órgano de autoridad para dar vida a determinados actos jurídicos*”⁹⁹. Nessa mesma linha, Plácido e Silva¹⁰⁰ afirma que a competência é

a capacidade, no sentido de aptidão, pela qual a pessoa pode exercitar ou fruir um direito. É a capacidade de estabelecer normas sobre determinadas matérias¹⁰¹.

Ainda, segundo Plácido e Silva, a competência legislativa

[...] é o poder que se confere a uma instituição, para que possa elaborar leis sobre determinados assuntos. Por ela, então, ficam traçados os limites, em razão da matéria, dentro dos quais podem ser elaboradas as leis reguladoras dos assuntos, a que se referem¹⁰².

A competência legislativa ou regulamentar é a faculdade de determinados órgãos estabelecerem o disciplinamento da organização social, através de preceitos jurídicos e administrativos, ou seja, a aptidão de

⁹⁹ PINA, Rafael de. **Diccionario de Derecho**. México: Porrúa, 1973. p. 102.

¹⁰⁰ SILVA, *op.cit.*, p. 370.

¹⁰¹ Comissão de Redação da Enciclopédia Saraiva do Direito, 1977, p. 383.

¹⁰² SILVA, 1997, p. 371.

agir no campo legislativo, a fim de dar cumprimento ao mandamento constitucional que autoriza a produção de normas, visando o disciplinamento de assuntos sobre tributação.

Dentro da organização federativa brasileira, a competência legislativa tributária da União está explicitada no texto constitucional, consistindo na instituição de impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições econômicas e sociais. Do mesmo modo, os Estados, Distrito Federal e Municípios encontram, nele, respaldo para dispor sobre matéria tributária de suas alçadas, cabendo ao Distrito Federal arrecadar, também, os impostos municipais no seu âmbito territorial.

O exercício pleno da competência para legislar no Estado federal brasileiro é bastante complexo, tendo em vista a multiplicidade de ações governamentais a serem normatizadas, que ensejam a criação ordenada de atos jurídicos, objeto do processo legislativo.

Finalmente, a Constituição reserva à lei complementar a prerrogativa de servir como instrumento regulador das seguintes matérias: a) conflitos de competência entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; b) limitações constitucionais ao poder de tributar. No âmbito do poder Judiciário, a decisão envolvendo *as causas e os conflitos entre a União e os Estados, a União e o Distrito Federal, ou entre uns e outros, inclusive as respectivas entidades da administração indireta*,¹⁰³ compete ao Supremo Tribunal Federal. No tocante aos Municípios, a competência é da Justiça Estadual.

¹⁰³ BRASIL. Constituição Federal, art. 102.

4.2 Indelegabilidade da Competência

O texto reproduz matéria regulada na Constituição de 1946, que firmou posição no sentido da indelegabilidade da competência tributária para dispor sobre tributo e suas espécies e, em consequência, a definição dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo, alíquotas e contribuintes.

Dessa forma, os serviços de arrecadação e fiscalização e outros distintos da natureza competencial poderão ser atribuídos pela pessoa jurídica de direito público a terceiros, sem que isso constitua qualquer afronta ao princípio da legalidade. Ressalte-se que a pessoa jurídica delegada, nessa condição, é definida como competência para a aplicação de multa decorrente do exercício dessa atividade, se determinada legalmente.

É evidente que o ente delegado, detentor de autorização para cobrar tributo, pode utilizar-se dos meios processuais para compelir o devedor a satisfazer a prestação obrigacional. Claro que tal atribuição poderá ser revogada de modo unilateral, sem que isso redunde em qualquer prejuízo, porquanto o procedimento questionado tem sempre natureza precária. O encargo atribuído a pessoas de direito privado de arrecadar tributo não configura delegação de competência, mas a simples possibilidade de transferência do sujeito de Direito Público para a pessoa de direito privado, da atividade arrecadatória em matéria de tributação.

As atribuições podem ser transferidas de modo parcial, não existindo nada que impeça a pessoa jurídica de direito público delegante assim agir. Tanto que a esta cabe não só estabelecer os limites de tal delegação quanto a revogação, a qualquer tempo, dos referidos encargos, especialmente, os decorrentes de termos de convênios celebrados nesse sentido.

4.3 Não Exercício da Competência

Decorre a competência tributária de mandamento constitucional e é dirigida ao ente autônomo da federação, isto é, à pessoa política detentora do poder de tributar. A inércia decorrente do seu não exercício é insuprimível por pessoa jurídica de direito público distante daquele, a quem a Constituição tenha atribuído a referida competência.

Ora, se o titular deixa de cobrar um tributo, que lhe é privativo por força de outorga constitucional, quem, nessa condição, não se encontrar, fica tolhido de suprimir tal lacuna. Como se vê, o poder de instituir caracteriza o conteúdo de natureza competencial, por isso que indelegável como já assinalado em comentário antecedente.

Por ser a competência tributária um atributo constitucional, ela somente poderá ser exercida por quem de direito, visto consubstanciar regra de indelegabilidade, que busca evitar os conflitos entre os entes da federação, na disciplina da matéria tributária.

C A P Í T U L O V

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Sumário

- 5.1 Conceito
- 5.2 Princípio da Igualdade
- 5.3 Princípios da Legalidade
- 5.4 Princípios da Vedação e do Confisco
- 5.5 O Bem Comum como Princípio de Tributação
- 5.6 Equidade e Eficiência

5.1 Conceito

Impende salientar, preliminarmente, que a noção conceitual de *princípio* pode ser formulada sob diversos ângulos. Todavia, aqui será fundamentada em pressupostos lógicos, posto que a proposição seja no sentido de caracterizar os princípios fundamentais da Legislação Tributária, portanto, em consonância com a legislação positiva, numa perspectiva sistemática.

Assentado nesse prisma e a partir do conceito de Carlos Valder do Nascimento, segundo o qual a Legislação Tributária

é o conjunto sistemático de princípios e normas, de natureza tributária, que regula as relações jurídicas entre o poder fiscal e o contribuinte e disciplina os procedimentos operacionais delas decorrentes¹⁰⁴.

Pressupõe-se que esse conjunto de normas não traduz um simples amontoado de leis ou um somatório de legislações sem qualquer articulação, dentro do ordenamento jurídico. Trata-se de um conjunto ordenado e de tal modo estruturado dentro de um contexto sistematizado, albergado por princípios e normas que lhe dão conteúdo e forma.

Relevante é a contribuição de Maximiliano que, compartilhando com esse entendimento, assevera:

Todo conjunto harmônico de regras positivas é apenas o resumo, a síntese, o *substratum* de um complexo de altos ditames, o índice materializado de um sistema orgânico, e concretização de uma doutrina, série de

¹⁰⁴ NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Princípios fundamentais da legislação tributária**. Ilhéus: Imprensa Universitária FESP, 1983. p. 27.

postulados que enfeixam princípios superiores. Constituem estes as diretivas ideias do hermenêuta, os pressupostos científicos da ordem jurídica¹⁰⁵.

Observa Marcelo Caetano, por seu turno, que o sistema de normas não se configura como coleções de legislação ou de jurisprudências, porquanto nele já se vislumbra uma construção científica impregnada, de alguns conceitos como conotação de princípios,

cuja generalidade lhes dar maior importância na estruturação e caracterização do sistema e donde será ilícito extrair, por dedução, as conseqüências logicamente neles contidas¹⁰⁶.

De notar, na esteira desse raciocínio, que os princípios estão embutidos no sistema de regras jurídicas, considerando que não são enunciados formulados *a priori*. Exigem, portanto, para sua configuração, da associação de elementos ou mesmo de aspectos revelados pela essência das normas jurídicas, Marcelo Caetano afirma que os princípios, em grande parte, não são postulados nem tampouco “conceitos intuídos *a priori*: são sínteses extraídas das normas, por abstração de aspectos do seu conteúdo ou de sua forma”¹⁰⁷.

Ainda dentro de uma perspectiva lógica e normativa, Couture, *apud* Catharino, define, ao tratar de normas processuais, princípios como

enunciado lógico extraído da ordenação sistemática e coerente de diversas normas de procedimento, em

¹⁰⁵ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do Direito**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 295.

¹⁰⁶ CAETANO, Marcelo. **Princípios fundamentais do Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 1977. p. 22.

¹⁰⁷ *Ibidem*, p. 22.

forma de dar à solução constante destas o caráter de uma regra de validade universal¹⁰⁸.

5.2 Princípio da Igualdade

A regra matriz do princípio da isonomia está inscrita de maneira ampla no texto constitucional, segundo o qual “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”¹⁰⁹. Transportando o princípio para o âmbito estrito do campo tributário, ele assim se manifesta:

É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrarem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por ele exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos¹¹⁰.

Trata-se de norma endereçada, de modo especial, aos impostos pessoais, consequentemente, o de renda; entretanto, este sujeito aos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, estatuídos na forma da legislação pertinente. Tal princípio teve como escopo eliminar isenções concedidas a determinadas categorias de servidores públicos, parlamentares, militares e magistrados. Como se vê, o contribuinte, nas mesmas condições, deve ser tratado de modo igual.

O referido princípio foi concebido visando acabar com os privilégios em matéria tributária, como

¹⁰⁸ CATHARINO, José Martins. Princípios fundamentais do Direito Processual do Trabalho. **Revista Bahia Forense**, Salvador, v. 12, p. 1-22, 1978. p. 3.

¹⁰⁹ BRASIL. Constituição Federal, art. 5º.

¹¹⁰ *Ibidem*, art. 150, II.

adverte Bernardo Ribeiro de Moraes, ao dissertar sobre suas origens:

O princípio da igualdade jurídica nasceu para abolir a estrutura social do século XVIII, onde existem privilégios de nascimento, regalias de toda ordem e diferenças sociais. Propugnava-se, então, uma completa igualdade entre os homens, isto é, pela abolição de vez, dos privilégios e regalias então reinantes¹¹¹.

5.3 Princípios da Legalidade

Da maior importância, no contexto constitucional, são os seus princípios basilares, entre os quais vale destacar o princípio da legalidade tributária, que objetiva resguardar o indivíduo contra possíveis abusos do poder. É, portanto, dentro do capítulo do sistema tributário, o princípio assecuratório da tutela jurídica do cidadão no sentido de refrear a incursão do Estado no direito de propriedade.

Inserido no sistema federativo de competências, o princípio em questão objetiva estabelecer o necessário equilíbrio entre os entes autônomos da Federação: União, Estados membros e Distrito Federal e Municípios, que dão consistência ao Estado brasileiro. Deste modo, visa permitir a livre participação e autonomia de cada um, dentro do processo de desenvolvimento nacional, colocando, assim, cada pessoa política no mesmo nível de competência para dispor sobre matéria tributária.

O princípio da legalidade é, destarte, da essência do regime representativo e republicano, já que vem embutido em todas as constituições do Brasil. O texto Magno vigente assegura que é vedado aos entes políticos exigir ou

¹¹¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 83.

aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Tem, assim, conotação de natureza política configurando como a luta dos povos, ao longo do tempo, contra as prepotências de todos os matizes.

5.4 Princípios da Vedação e do Confisco

Tomado numa acepção latina de onde promana sob a denominação de *confiscatio*, de *confiscare*, o vocábulo *confisco* significa, segundo Plácido e Silva,

ato pelo qual se apreendem e se adjudicam no fisco bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judiciária, fundados em lei¹¹².

Do conceito posto, pode-se colher a compreensão de que o termo confisco, ou confiscação, é empregado. Assim, o legislador constituinte entendeu, sob pena de atentar contra o histórico direito de propriedade, coibir a utilização do tributo com efeito de confisco.

Nesse sentido, dispõe a Constituição Federal de modo expresso:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: utilizar tributo com efeito de confisco¹¹³.

A norma em tela refere-se ao gênero tributo, o que se pode constatar é que se trata de vedação de natureza genérica. É extensivo, portanto, aos impostos, às taxas, à contribuição de melhoria e especiais e aos empréstimos compulsórios.

¹¹² SILVA, *op.cit.*, p. 199.

¹¹³ BRASIL. Constituição Federal, art. 150, IV.

Registre-se que, não obstante, a Constituição preconiza a necessidade de a propriedade atender a sua função social, a mesma garante o direito de propriedade. De igual sorte, a ordem econômica concebida, além de fundada na livre iniciativa, manda seja observado o princípio da propriedade privada, impedindo confiscação.

Daí ser inadmissível, como ensina Ives Gandra da Silva Martins,

a tributação que atinja a propriedade inviabilizando a justa indenização. [E acrescenta o tributarista citando:] [...] desta forma, por confisco deve-se entender toda a violação ao direito de propriedade dos bens materiais, retirado do indivíduo sem justa e prévia indenização, não podendo a imposição tributária servir de disfarce para não o configurar¹¹⁴.

Também Sacha Calmon Navarro Coelho tratou de examinar a questão, em recente estudo, assim se posicionando:

O conceito clássico de confisco operado pelo Poder do Estado contra o cidadão empata com a apropriação da alheia propriedade sem contraprestação, pela expropriação indireta ou pela tributação. O confisco pela tributação é indireto. Quando o montante do tributo é tal que consome a renda ou a propriedade, os proprietários perdem ou tendem a desfazer-se de seus bens¹¹⁵.

Deste modo, o conceito de confisco não pode ser examinado sem o devido cotejo com o aspecto patrimonial do contribuinte. Tanto mais porque o Poder Público,

¹¹⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 45.

¹¹⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 249.

aqui entendidas as três esferas tributantes, não pode carrear suas burras, através de transferência, recursos de particulares excedentes às suas possibilidades, isto é, além da sua capacidade econômica.

Ainda no plano doutrinário, é preciso trazer à colação o pensamento vigoroso de outros tributaristas já expendidos sobre a questão. Destaca-se, entre eles, o de Ruy Barbosa Nogueira:

Tanto é confisco tributário a absorção, pelo tributo, da totalidade do valor da situação ou do bem tributado, como qualquer parcela que exceda à medida fixada legalmente¹¹⁶.

Para Hugo Brito Machado¹¹⁷, é extremamente problemático fixar o exato sentido da expressão “tributo com efeito de confisco” expressa, no texto constitucional. Todavia, o citado autor assegura que o preceito, pelo menos, “demonstra um rumo a ser seguido pela tributação no Brasil”¹¹⁸, e que a tributação deve ser usada para obtenção de receitas para atendimento dos gastos públicos e nunca como instrumento de extinção da propriedade privada. Igualmente, cumpre trazer, como desdobramento da temática desenvolvida, o conceito mais amplo e universal do confisco que está assim vazado:

É um princípio reconhecido por todas as nações que os direitos de propriedade não podem ser transferidos pela ação de autoridades públicas, de um particular

¹¹⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa Nogueira. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 74.

¹¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 31.

¹¹⁸ *Ibidem*, p. 31.

para outro, nem podem eles ser transferidos para o tesouro público, a não ser para uma finalidade publicamente conhecida e autorizada pela Constituição¹¹⁹.

A teoria do não-confisco encerra a vedação que se insere num contexto da maior amplitude, daí o seu caráter genérico, contemplando todas as espécies tributárias, portanto, abrangente do gênero tributo. Deve ser examinada em contraposição com o direito de propriedade expresso na lei, que assegura como garantia constitucional, erigida no nível de princípio concebido pelo capítulo estruturador da ordem econômica.

A utilização do tributo com efeito de confisco constitui manifestação abusiva do poder fiscal, portanto, lesiva aos interesses do cidadão-contribuinte. Configura atividade de risco para renda, salários e proventos, além de atentar contra a garantia do patrimônio privado.

De sorte que, não havendo parâmetro para que se possa estabelecer com clareza o que seja tributo confiscatório, cabe ao Poder Judiciário examinar o caso concreto apresentado pelo contribuinte, que se veja prejudicado pela voracidade do fisco. Assim, tal situação *há de ser avaliada em função do sistema, vale dizer, em face da carga tributária resultante dos tributos em conjunto*.

A Constituição Federal oferece garantia ao direito de propriedade, ressalvando, entretanto, que ela deve cumprir sua função social, como se pode notar dos dispositivos transcritos, a saber:

a) é garantido o direito de propriedade, e a propriedade atenderá a sua função social; b) a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência

¹¹⁹ *Ibidem*, p. 39.

digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] II – propriedade privada; III – função social da propriedade¹²⁰.

Como se denota, a propriedade configura "anteparo constitucional entre o domínio privado e o público"¹²¹. Desse modo, a Constituição, ao instituir cláusula protecionista, permite a desapropriação de imóveis urbanos, ou mesmo da propriedade rural, que não estejam cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização, em atendimento à política de desenvolvimento urbano e ao interesse social¹²².

5.5 O Bem Comum como Princípio de Tributação

A noção de bem comum, um dos princípios mais significativos da tributação, que inspira o legislador na fixação da norma jurídica é, sem dúvida, de natureza normativa, porquanto foi inserido no ordenamento positivo, consoante o art. 5º, da Lei da Introdução do Código Civil Brasileiro. Depreende-se do referido princípio que, na aplicação da lei, deverão ser atendidas as exigências do bem comum, conforme Tércio Sampaio Ferraz Júnior:

Estão ligadas, em nosso direito, primeiramente o respeito aos direitos individuais que constam da Constituição.

¹²⁰ BRASIL. Constituição Federal, artigos 5 e 170, II e III.

¹²¹ BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 119. v. 2.

¹²² O princípio, portanto, embora colocado no capítulo Sistema Tributário – e objetivando impositivas descabidas do erário – transcende o campo específico do direito fiscal. E nesta transcendência compreende-se a expansão *efeito* de confisco mais abrangente que a singela vedação do confisco tributário (*vide* MARTINS, *op. cit.*, 1990. p. 164-165).

O espírito neo-liberal do nosso direito nos faz pensar que o bem comum não é o bem do Estado, mas da coletividade de pessoas livres, solidárias, onde delas não se pode exigir, individualmente, mais do que se exige da sociedade como um todo, nem de um indivíduo, nas mesmas condições, mais do que de outro. Incorpora, assim, ideais de justiça e de interesse público, de acordo com a idéia de comunidade como um todo¹²³.

O somatório do esforço coletivo, alicerçado, fundamentalmente, na base da solidariedade social, como um embrião formador do patrimônio comum destinado ao uso geral, é que constitui de modo inequívoco o Estado de bem-estar social ou do bem comum.

5.6 Equidade e Eficiência

Partindo de uma concepção teórica do sistema tributário, pode afirmar-se que a tributação tem como princípios primordiais a equidade e a eficiência. A primeira permite que todos os contribuintes sejam tratados com igualdade, no cumprimento de seus encargos de natureza fiscal; a segunda, com o objetivo de promover o desenvolvimento econômico.

Nesse sentido, José Carlos Soares Freire¹²⁴ assevera que o princípio de equidade consiste em que

os elementos da comunidade devem dispendir esforço idêntico para cumprir suas obrigações fiscais, ou seja: o sacrifício deve ser igual para todos.

¹²³ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Bem comum. In: FRANÇA, Limongi (coord.). **Enciclopédia Saraiva do Direito**. São Paulo: Saraiva, 1977. p. 399-400.

¹²⁴ FREIRE, José Carlos Soares. As funções do Ministério da Fazenda no sistema econômico. **Revista de Finanças Públicas**, Brasília, DF, ano 35, n. 323, p. 26-34, 1975. p. 34.

Com relação ao princípio da eficiência, Freire entende ser aquele em que a tributação deve levar a taxa de desenvolvimento econômico a um nível elevado, bem como a taxa de poupança.

CAPÍTULO VI

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Sumário

- 6.1 Conceito
- 6.2 Pessoas Políticas
- 6.3 Templos de Qualquer Culto
- 6.4 Partidos Políticos, Entidades Sindicais e Instituições de Educação e de Assistência Social
- 6.5 Atendimento aos Requisitos da Lei
- 6.6 Livro, Jornal, Periódico e Papel
- 6.7 Livro Eletrônico (CD-ROM, disquetes)
- 6.8 Rendas Relacionadas às Finalidades Essenciais

6.1 Conceito

Do ponto de vista conceitual, o vocábulo *imunidade*, derivado do latim *immunitas* (isenção, dispensa), é juridicamente empregado para indicar o privilégio outorgado a pessoas ou a coisas para que se desonerem de determinadas imposições legais. Coloca, por sua relevância, os destinatários da mesma, a salvo da tributação, porque não permite às pessoas políticas de legislar sobre matéria tributária no campo limitativo, delimitado pela Constituição Federal.

A manutenção dos padrões sociais busca a imunidade, que se sobressai como de expressiva significação na consecução das finalidades estatais. É fator limitativo do poder de imposição, deferido constitucionalmente, às pessoas políticas: União, Estados, Distrito Federal e Municípios, em decorrência de sua inserção na repartição de competências resultante do regime federativo. E, por isso, exige certo equilíbrio na distribuição equitativa dos recursos financeiros derivados dos tributos.

Vale ressaltar que os bens juridicamente protegidos estão fora do alcance da tributação, não se podendo legislar nesse campo neutro delimitado pelo constituinte. Assim, a regra posta pelos entes federativos, que detêm autonomia para decretar impostos não pode incidir sobre os mesmos, em face da vedação constitucional que os afasta da relação obrigacional tributária. Como se depreende, os preceitos normativos que conformam o instituto da imunidade são obstáculos ao processo legislativo que dispõe sobre a tributação¹²⁵.

¹²⁵ “Regra jurídica de imunidade e regra jurídica no plano das regras jurídicas de competência dos poderes públicos – obsta a atividade legislativa impositiva, retira ao corpo, que cria impostos, qualquer

Como se vê, as imunidades fiscais afloram pela inocorrência do fato gerador, sendo, portanto, excludentes da atividade impositiva. Inscritas no texto constitucional, caracterizam-se como privilégios, visando, em última análise, a preservação dos valores permanentes que buscam a persecução dos objetivos sociais do Estado. Circunscrevendo as hipóteses explicitadas, na Carta Magna, as imunidades fiscais não podem ir além do quanto nela prescrito, sob pena de iniquação de inconstitucionalidade.

Risier Frondizi aborda a objetividade dos valores, salientando que:

O fundamento dos valores é objetivo. Isto quer dizer que seu sentido é objetivo para o homem que sente a necessidade de valorar em cada situação de sua vida, para tanto esse seu sentido objetivo está conectado em alguma medida com a realidade na qual se produz a valoração com a realidade humana na qual se suscita a valoração¹²⁶.

Assim, determinadas valorações têm sua inserção em conteúdo normativo, posto que o legislador se oriente sob o impulso intencional impregnado no sentido de que flui no seio da sociedade, em dado momento

competência para os pôr na espécie. Há qualidade da pessoa ou do bem que se erige *versus* Estado. O ato de imposição seria contrário a direito, podendo, por isso, dar ensejo, não só às sentenças declaratórias de inexistência da relação jurídica de imposto, ou desconstitutiva da lei fiscal, como também às sentenças que condenam o Estado pelo dano causado pela imposição” (PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários à Constituição de 1967** - com a Emenda n.º 1 de 1969. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. p. 407-408).

¹²⁶ FRONDIZI, Risieri. **Que son los valores?** México, DF: Fundo de Cultura Econômica, 1958. p. 28.

histórico. Emergem, às vezes, de certos contextos que objetivam a preservação dos valores da cidadania e essenciais ao sistema político.

Induidoso que o valor veiculado na lei é uma manifestação protetora de postulados que ornaram o próprio sentido da vida. Nessa configuração, as ideias são resguardadas pela tutela legislativa, que atua em razão de considerações de natureza equitativa, ou mesmo do anseio do povo, destinatário da proteção legal.

O mundo cultural vive e se agita pelos interesses convergentes e pelo entrelaçamento solidário, no eixo da coexistência pacífica. Tanto que a solidariedade ética perseguida pela Justiça, conforme Miguel Reale,

implica antes numa tensão viva nos quadrantes da História, sendo o direito uma força decisiva na sempre almejada composição social de valores¹²⁷.

E Reale acrescenta:

Os valores não são uma realidade ideal que o homem contempla como se fosse um modelo definitivo, ou que só possa realizar de maneira indireta, como quem faz uma cópia. Os valores são, ao contrário, algo que o homem realiza em sua própria experiência e que vai assumindo expressões diversas e exemplares, através do tempo¹²⁸.

Abstraindo-se da caracterização de valor, e enveredando pela questão da capacidade contributiva¹²⁹,

¹²⁷ REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1986. p. 190.

¹²⁸ *Ibidem*, p. 208.

¹²⁹ “Percebe-se que o constituinte pretendeu, ao mencionar a capacidade do contribuinte, referir-se à sua capacidade contributiva e não à sua capacidade econômica, nada obstante o núcleo comum de ambas, que implica densidade econômica capaz de

pressuposto maior do caráter de pessoalidade do tributo, tem-se que o sistema tributário prestigia os órgãos que atuam como linha auxiliar do Estado. A imunidade tem essa função: respeitar a condição econômica do sujeito passivo, por isso que torna inconstitucional a lei ordinária, contrária aos seus ditames, por veicular vedações absolutas, dirigidas a quem pode tributar determinadas pessoas, bens e serviços.

As imunidades são restrições colocadas no caminho dos entes tributantes que, por imperativo da lei maior, ficam impossibilitados de dispor sobre impostos. Trata-se de instituto vinculado visceralmente à Constituição, tanto que somente “a soberana Assembléia Constituinte pode estabelecer limitações e condições do exercício do poder de tributar”¹³⁰.

6.2 Pessoas Políticas

A imunidade dos entes públicos ou recíproca, tendo em vista a importância de que se reveste, achase inserta na Constituição Federal, consistindo na impossibilidade das pessoas políticas e suas respectivas autarquias de tributarem no tocante a impostos, entre si. Isto implica dizer que a sujeição passiva, relativa aos impostos, não alcança a União, os Estados e os Municípios, sejam quais forem os fatos que ocorrerem no âmbito de ação de cada um desses entes da federação.

suportar a imposição” (MARTINS, Ives Gandra da Silva; BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários à Constituição do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988. São Paulo: Saraiva, 1988. p. 59).

¹³⁰ ATALIBA, Geraldo. **Natureza Jurídica da Contribuição de Melhorias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964. p. 231.

Não resta dúvida que a imunidade recíproca é uma decorrência do sistema federativo, e tem por escopo estabelecer o necessário equilíbrio entre as unidades autônomas da federação. Se assim não fosse, configuraria uma grande confusão no sistema, de tal sorte a comprometer a própria harmonia e independência entre as três órbitas de Governo: federal, estadual e municipal.

6.3 Templos de Qualquer Culto

O culto religioso sobressai-se pela importância que desfruta no seio da comunidade em todos os tempos, por isso a Constituição o assegura nas escolas oficiais de Ensino Fundamental e Médio. Tal prática é deveras salutar, na medida em que busca o aperfeiçoamento educacional do homem e instrui o espírito de solidariedade que deve presidir sua luta existencial.

Templo de qualquer culto, para Aliomar Baleeiro, não se materializa apenas no edifício, mas abarca suas instalações e outros acessórios construídos devidamente com esta finalidade. Vale a pena transcrever o entendimento do ilustre mestre baiano, *in verbis*:

Templo não deve ser apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contígua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou residência especial do pároco ou pastor, pertencente à comunidade religiosa, desde que não empregados em fins econômicos¹³¹.

¹³¹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 311.

6.4 Partidos Políticos, Entidades Sindicais e Instituições de Educação e de Assistência Social

A organização, o funcionamento e a extinção dos partidos políticos, em consonância com a legislação constitucional, são regulados por lei federal. Tal sistemática obedece aos princípios do regime representativo e democrático, personalidade jurídica; da inexistência de vínculo com a ação de governos, entidades ou partidos estrangeiros; tem âmbito nacional, com deliberações regionais e municipais, com a atuação permanente dentro de disciplina partidária e fiscalização financeira.

Como se observa, os partidos políticos, por serem pessoas jurídicas de Direito Constitucional interno, desempenham funções na linha auxiliar do Estado, daí a importância da sua atuação no âmbito nacional. Nesta condição, o legislador os colocou ao abrigo da imunidade constitucional, visando à preservação do seu patrimônio e das suas rendas.

É importante salientar, no que diz respeito a este tópico, que a Constituição Federal ampliou o lastro imunitório no campo assistencial. Acrescentou ao dispositivo, constante da Constituição de 1967, *as fundações*¹³²

¹³² “Parece-me adequada a inclusão das fundações dos partidos políticos. Conforme a ideologia muitos necessitam defendê-la por entidades paralelas, que possam hospedar pessoas que não gostariam de ter militância partidária, mas que desejaria integrar-se a tais idéias e ideais, além de permitir tais entidades, de forma mais neutra, programas de variada natureza cultural, científica, ou social. Algumas das fundações existentes dos partidos políticos têm inclusive prestado decidida colaboração na produção de estudos relevantes para reflexão de brasileiros em livros, congressos e publicações várias” (*vide* MARTINS; BAS-TOS, 1988. p. 181).

dos partidos políticos e as *entidades sindicais*¹³³ dos trabalhadores, fazendo adicionar, com relação às instituições de educação e de assistência social, o termo *sem fins lucrativos*.

As instituições de educação e de assistência social, em face do papel relevante que desempenham no campo social, na prestação de assinalados serviços à comunidade, também estão ao abrigo da imunidade tributária, na parte relativa aos impostos. Isto porque tais entidades, por natureza destituídas de lucro, atuam em colaboração com as instituições públicas, sendo-lhes, portanto, complementares.

Acresce evidenciar, em razão desse fato, que as instituições de que se cuida não devem perseguir fins lucrativos, sob pena de desfigurar essa condição. Destarte, suas atividades, aquelas inteiramente voltadas para os seus objetivos institucionais preconizados nos seus respectivos estatutos ou atos constitutivos, devem se estender aos campos educacionais e assistenciais.

Merece igual destaque as *entidades fechadas de previdência privada*, hoje, consideradas imunes pela maioria esmagadora da *doutrina*¹³⁴. Posição esta confirmada pelos

¹³³ “O mesmo se diga no concernente às entidades sindicais dos trabalhadores, para que sua liberdade não seja atingida no contestar e no defender o seu direito” (*Ibidem*, p. 182).

¹³⁴ O livro **A Imunidade Tributária das Entidades Fechadas de Previdência Privada**, editado pela Associação Brasileira das Entidades Fechadas de Previdência Privada (ABRAPP), dedicou-se ao tema veiculando estudos dos autores, a saber: Adão Peixoto de Oliveira, Carlos Valder do Nascimento, Gastão Martin Pinto de Moura, Gilberto de Ulhôa Canto, Ives Gandra de Silva Martins, Maurício dos Reis, Mozart Victor Russomano, Rio Nogueira, Ruy Barbosa Nogueira, Sacha Calmon Navarro Coelho e Yonne Dolácio de Oliveira. (São Paulo: Resenha Tributária, 1985).

tribunais em inúmeros pronunciamentos feitos nesse sentido. Copiosa manifestação jurisprudencial, sedimentada com o acórdão do Pleno do Tribunal Federal de Recursos, sucedido pelo Superior Tribunal de Justiça, pacificou o entendimento, segundo o qual as entidades de assistência social, contemplam os denominados fundos de pensão (entidades fechadas de previdência privada).

Nesse plano, fez-se opção por dois tipos de assistência social, na exata classificação proposta pelo jurista Ives Gandra da Silva Martins:

A lato sensu, que abrange previdência, saúde e assistência social propriamente dita, e a *strictu sensu*, que só hospeda a assistência social, fora das hipóteses previdenciárias de saúde¹³⁵.

Entidades fechadas de previdência social privada são o título genérico designativo das sociedades civis e fundações de seguridade social, patrocinadas por empresas públicas ou privadas. Tais instituições, que buscam satisfazer às aspirações do homem, não têm qualquer finalidade lucrativa, posto perseguir apenas metas diretamente relacionadas com a valorização humana, traduzidas em bem-estar, tranquilidade e segurança.

Em consonância com esse ponto de vista, veja-se, conforme transcrição abaixo, a decisão do Tribunal Federal de Recursos, em Seção Plena, por maioria, sintetizada pelo acórdão assim ementado:

Arguição de Inconstitucionalidade na Apelação Cível nº 101.394-Paraná-Registro nº 7174675.
Rel. Sr. Min. Ilmar Galvão – Remetente: Juízo Federal da 3ª Vara – Apelante: União Federal – Apelada: Fundação Copel de Previdência e Assistência Social – Suscitante

¹³⁵ MARTINS; BASTOS, 1988, p. 183.

do Incidente: Egrégia 4^a Turma do TFR – Advs.: Dr. Agnaldo Mendes Bezerra e Outro.

Ementa: Tributário. Entidades Fechadas de Previdência Social Privada. Instituições Complementares do Sistema Oficial de Previdência e Assistência Social (art. 35, da Lei nº 6.435/77).

Inconstitucionalidade dos §§ 1º e 2º, do DL 2.065/83, que consideram sujeitos ao imposto de renda os rendimentos de capital auferidos pelos entes da espécie. A assistência social, hodiernamente, não se resume à caridade pública, podendo também realizar-se por meio da previdência, que corresponde à assistência preventiva, destinada aos impossibilitados de continuarem trabalhando e à família dos que sucumbem.

As entidades em tela, por isso, são beneficiárias da imunidade prevista no art. 19, III, “c”, da CF, regulamentado pelo art. 9º, IV, “c”, c/c o art. 14, do CTN, que não condiciona o benefício à gratuidade dos serviços prestados, nem exige que sejam acessíveis a todas as pessoas indistintamente (RE 70.834-RS, RE 89.012-SP, RE 108.796-SP e RE 115.970-RS).

Argüição procedente.

Acórdão: Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas.

Decide o TFR, em Seção Plena, por maioria, declarar a inconstitucionalidade dos §§ 1º e 2º, do art. 6º, do DL 2.065/83, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Custas, como de lei.

Brasília-DF, 30 de junho de 1988, (data do julgamento)
DJ, 31 out. 1988.

No que diz respeito à assistência social, em sentido estrito, a matéria insere-se no texto constitucional, onde se acha disciplinada pelo capítulo relativo à seguridade social, cuja redação está assim conformada, *in verbis*:

A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade

social, e tem por objetivos: I – a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; II – o amparo às crianças e adolescentes carentes; III – a promoção da integração ao mercado de trabalho; IV – a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária; V – a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei¹³⁶.

6.5 Atendimento aos Requisitos da Lei

A questão objeto desta segunda indagação encontra-se regulada pela Constituição Federal que, expressamente, dispõe:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI – instituir impostos sobre: a) [...] 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*¹³⁷.

Gravita a discussão em torno da cláusula final desse enunciado normativo: *atendidos os requisitos da lei*. O problema colocado é no sentido de se examinar a validade jurídico-constitucional da lei que deverá veicular os elementos condicionantes com vistas ao deferimento da imunidade. Consiste em saber se a lei, da qual se cuida, seria complementar ou ordinária, por se tratar de temática ainda não consolidada pela doutrina.

¹³⁶ BRASIL. Constituição Federal, art. 203, I a V.

¹³⁷ *Ibidem*, art. 150, VI, c.

O termo requisito é derivado do latim *requisitum* (reclamado, exigido). Dentro de uma concepção etimológica, é designativo, segundo Plácido e Silva, da “condição, que se requer ou se exige a fim de que a coisa se mostre perfeita ou para que se obtenha o fim desejado”¹³⁸.

Trata-se de matéria mais de forma do que de fundo, revelada por sua natureza extrínseca, constituindo apenas mera formalidade, ou seja, condições estabelecidas pela legislação para a consecução do favor imunitório. Dela não se irradiam requisitos fundamentais, porque, nesse caso, estes não traduzem condições ou atributos da própria coisa, não sendo, portanto, da essência do objeto da intributabilidade.

Direciona a imunidade para as instituições assistenciais, sem fins lucrativos, instituto que se insere nas limitações ao exercício do Poder Tributário. Nesse axioma é que reside a essência, o fundamento maior da vedação constitucional.

O que se busca é salvaguardar o acervo patrimonial dessas entidades e, em consequência, manter o nível de eficiência dos serviços por elas prestados, como bem adverte Aliomar Baleeiro:

A imunidade, para alcançar os efeitos de preservação, proteção e estímulo, inspiradores do constituinte, pelo fato de serem os fins das instituições beneficiadas também atribuições, interesses e deveres do Estado, deve abranger os impostos que, os seus efeitos econômicos, segundo as circunstâncias, desfalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumidamente desinteressadas, por sua própria natureza¹³⁹.

¹³⁸ SILVA, *op. cit.*, p. 199, 707.

¹³⁹ BALEEIRO, *op.cit.*, p. 313.

Importa salientar que os requisitos não estão reservados à lei complementar, porquanto não há previsibilidade no plano normativo. De fato, quando a Constituição Federal cria tais hipóteses, o faz de maneira explícita¹⁴⁰, elencando, pormenorizadamente, as matérias que devem ser objeto de lei complementar. No caso vertente, deferiu a lei, sem adjetivação, a fixação dos requisitos a serem satisfeitos pelo contribuinte.

Por certo, se a Constituição estabelece taxativamente os assuntos que podem ser objeto de lei complementar, tornou transparente uma relação qualificada dentro do processo legislativo, como anotado por José Afonso da Silva:

Poder-se-ia, então, dizer que a questão é de reserva legal qualificada na medida em que certas matérias são reservadas pela Constituição à lei complementar, vedada, assim, sua regulamentação por lei ordinária¹⁴¹.

Não há que se falar em ofensa de lei ordinária à lei complementar, seria vulnerar a Constituição, o que implicaria num conflito de normas. Esta é a posição de José Afonso da Silva¹⁴², para quem, situação dessa natureza,

¹⁴⁰ “Somente poderão ser objeto de veiculação legal por meio de lei complementar as matérias para as quais a Constituição Federal exige expressamente tal espécie legislativa. Por conseguinte, para aquelas matérias onde não haja previsão constitucional, o Congresso Nacional não poderá aprová-las pelo processo legislativo relativo à lei complementar, ainda que assim o deseje”. (PIZOLIO JÚNIOR, Reinaldo. Considerações acerca da Lei Complementar em Matéria Tributária. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, v. 4, n. 14, p. 173-206, jan.-mar.1996. p. 205).

¹⁴¹ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982. p. 232.

¹⁴² *Ibidem*, p. 233.

poderia ser cunhada com a expressão *ilegitimidade constitucional*, de preferência ao termo inconstitucionalidade.

Diante dessa argumentação, há de se concluir que os requisitos para a imunidade podem ser legitimados por lei ordinária. A presença no universo jurídico de norma dessa natureza disciplinando a espécie, porque conformada com a ordem constitucional, não conflitaria com o sistema vigente adotado pelo Código Tributário Nacional.

Pelo que se observa, a lei complementar invadiu a seara jurídica da Constituição de 1988. Tal assertiva rende ensejo de que a regra estatuída no art. 14, do Código Tributário Nacional, não se ajusta ao figurino constitucional, já que a matéria nele regulamentada é reservada à lei ordinária¹⁴³.

¹⁴³ “A regulamentação das imunidades expressamente declaradas na CF será sempre por lei complementar, salvo na hipótese do art. 150, VI, c, que permite que a lei – sem adjetivo – crie requisitos para a imunidade dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos”. (TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação** – Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p.63). Essa última ponderação decorre da cláusula final – “observados os requisitos da Lei” (CF, 1969, art. 19, III, c), que pressupõe, como acentua Pontes de Miranda, a cláusula do art. 31, V, b, da Constituição Federal de 1946, aliás, conservada no art. 14, II, do Código Tributário Nacional – “desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no país para os respectivos fins”. A lei que fixará os requisitos é a ordinária. (BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 313). Contra: “Vale dizer, o dispositivo não é auto aplicável” e carece de acréscimo normativo, pois a Constituição condiciona o gozo da imunidade a que sejam observados os requisitos da lei. Que lei? Evidentemente, a lei complementar da Constituição. [...] Sem razão, indubitavelmente, Aliomar Baleeiro, ao dizer que a lei na espécie é a ordinária, ao referir-se a CF de 67, cuja redação

Dentro dessa perspectiva, é evidente a inadequação da matéria, porquanto de existência anterior ao texto constitucional vigente. Todavia, há de se reconhecer, à luz do princípio da recepção, e nele buscar a solução adequada para o seu deslinde, se incompatível com a nova ordem constitucional, outro não poderá ser o seu caminho senão sua substituição pela ordinária.

Revela notar que, inobstante ter o Código Tributário Nacional índole de lei complementar, determinadas partes de seu conteúdo estão reguladas por lei ordinária. Isso denota, ainda, a falta de adequação da legislação codificada à filosofia adotada pelo sistema tributário nacional, capitulado na Carta Maior, em função da competência do procedimento legislativo, resultando daí a não uniformidade no tratamento da matéria, posto que sabidamente o Código Tributário Nacional é anterior à Constituição de 1988.

Infere-se desse raciocínio, que a imunidade é um instituto constitucional de aplicabilidade imediata, não se submetendo, por conseguinte, a qualquer espécie de regulação. Destarte, os requisitos sobre serem formalidades extrínsecas, estão voltados para a aferição do cumprimento dos objetivos, para os quais foram criadas referidas instituições. Não são desse modo da essência ou mesmo partes integrativas do conceito de filantropia ou benemerência, caracterizador da instituição.

Tanto que, sendo esse reconhecimento haurido do texto Maior, não pode ser desconsiderado por qualquer esfera fiscal. Ela é a fonte legitimadora do direito atribuído ao titular, nada podendo impedir sua fruição ou

era quase igual a de hoje” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: Sistema Tributário. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 349).

disponibilidade. É deferido ao ente tributante o poder de suspender provisoriamente o benefício, conforme leciona Sacha Calmon Navarro Coêlho:

À autoridade administrativa é vedado cassar a imunidade. Pode tão somente suspender-lhe a fruição, fundamentadamente até e enquanto não observados os requisitos legais¹⁴⁴.

Os critérios, tão insistentemente alardeados da generalidade e da gratuidade da prestação educacional ou assistencial são de somenos importância, valendo apenas a condição de instituição que atua como linha auxiliar do Estado.

Veja-se, nesse sentido, a irreprochável lição do eminente jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho:

Instituição é palavra destituída de conceito jurídico-fiscal. Inútil procurá-lo aqui ou alhures, no direito de outros povos. É um *functor* operacional. O que caracteriza é exatamente a função e os fins que exercem e buscam, secundária a forma jurídica de sua organização, que tanto podem ser fundação, associação etc. O destaque deve ser para a função, os fins¹⁴⁵.

Bastante, entretanto, é que elas não persigam fins lucrativos e se enquadrem na categoria de assistenciais. Se assim for, não há como lhes seja negada a imunização, na medida em que o legislador constitucional quis estabelecer critérios entendidos válidos para a melhor aplicação da norma. E o fez com o fito exclusivo de indicar parâmetros indispensáveis à concessão de tal benefício. É consistente, na uniformização dos procedimentos, dirigidos

¹⁴⁴ *Ibidem*, p. 352.

¹⁴⁵ *Ibidem*, p. 359.

aos entes federativos tributantes, para evitar entre eles a proliferação de comportamentos diferenciados, em detrimento daquelas entidades.

Finalmente cumpre aduzir que as instituições são de natureza política (inclusive sindicatos), religiosa, educacional e assistencial (aqui englobando as entidades fechadas de previdência privada (fundo de pensão)). Tal classificação opera-se “por subsunção a critérios tomados da teoria das organizações sociais”¹⁴⁶.

6.6 Livro, Jornal, Periódico e Papel

Sob o ponto de vista conceitual, Aliomar Baleeiro entende que a imunidade tributária objetiva dirige-se à

proteção dos meios de comunicação de idéias, conhecimento e informações; enfim de expressão do pensamento, como objetivo precípua. [E acrescenta:] Livros, jornais e periódicos são os veículos universais dessa propagação de idéias no interesse social da melhoria do nível intelectual, técnico, moral, político e humano da comunidade. Livros, jornais e periódicos são todos os impressos e gravados, por quaisquer processos tecnológicos, que transmitam aquelas idéias, informações, comentários, narrações reais ou fictícias sobre todos os interesses humanos, por meio de caracteres alfabéticos ou por imagens e, ainda, por signos Braille destinados a cegos¹⁴⁷.

Tais valores estão perfeitamente assentados na ordem constitucional vigente, que assegura a livre manifestação de pensamento e de convicção política ou filosófica e a prestação de informações. Igualmente preconiza que o amparo à cultura é dever do Estado, numa

¹⁴⁶ *Ibidem*, p. 362.

¹⁴⁷ BALEEIRO, *op. cit.*, p. 354.

demonstração inequívoca de que essa liberdade de comunicação é de fundamental importância dentro do regime democrático.

Não há de se restringir a aplicação da imunidade em função do grau de conteúdo ideológico do veículo impresso, já adverte o professor Ruy Barbosa Nogueira, porquanto, se este veicular matéria atentatória aos bons costumes e à moral, cabe interferência dos órgãos competentes de fiscalização criados para este fim, e não da Fazenda Pública.

6.7 Livro Eletrônico (CD-ROM, disquetes)

Os livros, os periódicos e os jornais constituem instrumentos da maior relevância na vida de um povo. São, por excelência, veículos que permitem a circulação de dados culturais, científicos e artísticos, de modo democrático. Enquanto propagadores de ideias e responsáveis pela livre manifestação do pensamento prestam significativos serviços à sociedade, sobressaindo-se como eficientes órgãos de socialização do conhecimento.

Vale a pena reproduzir, posto se tratar de termo indispensável para melhor compreensão da matéria, o conceito de conhecimento, sob a ótica jurídica, ofertado por Plácido e Silva:

Derivado do verbo latino *cognoscere* (conhecer pelos sentidos, ver, ter, conhecimento de, ter informação, saber, julgar), exprime o vocábulo, na linguagem jurídica, notadamente, a *ciência*, a *certeza*, a *idéia*, a *formação* ou a *notícia* a respeito de um fato ou de uma coisa (grifos do autor)¹⁴⁸.

¹⁴⁸ SILVA, *op. cit.*, p. 203.

Qualquer restrição, que se imponha no sentido de impedir o livre desenvolvimento dos meios de comunicação entre os seres humanos, ressoa como retrocesso. Especialmente, às portas do terceiro milênio, na era da globalização, onde tais processos ocorrem com uma velocidade espantosa pela expansão cada vez maior das relações travadas entre os povos¹⁴⁹.

Como se deu conta Margarida Maria Krohling Kunsch, em seu livro *Universidade e Comunicação na Edificação da Sociedade*:

Vivemos numa sociedade fortemente influenciada pelos avanços da tecnologia. A informatização diária acompanha o indivíduo desde o despertar com rádio-relógio até o adormecer com a programação computadorizada da televisão. O ritmo das mudanças tecnológicas é tão rápido que, se as organizações não se adaptarem e se ajustarem a elas, não conseguirão sobreviver. As informações correm com enorme velocidade, encurtando distâncias e trazendo o mundo para dentro das nossas casas. Isso se torna possível graças à penetração dos meios de comunicação de massa, à operacionalização das redes de comunicação via satélites, ao uso do “fax”, do correio eletrônico, etc. Enfim a computadorização invadiu lares, escritórios, universidades, bancos e hospitais. E assim estamos na era da revolução tecnológica e da nova

¹⁴⁹ “A sociedade é muito complexa. Ela é resultante das ações recíprocas dos homens; é o lugar do heterogêneo, do diverso. A diversidade é algo que está inserido na sociedade. Os homens fazem a história, mas não como eles querem; estão sempre presos aos processos de herança, do passado e do presente da sociedade em que vivem. E a sociedade moderna reflete esse conjunto de ações humanas que, ao mesmo tempo, age e reage a favor ou contra. É a dialética da modernidade” (KUNSCH, Margarida Maria Krohling. **Universidade e comunicação na edificação da sociedade**. São Paulo: Edições Loyola, 1992. p. 26).

ordem audiovisual, evidenciada na desmassificação da mídia eletrônica, por meio da segmentação e da seleção de audiências¹⁵⁰.

É inegável a necessidade do ser humano em conhecer para melhor se adaptar a um mundo de mudanças tão rápidas. Ditadas, principalmente, pela evolução constante da cultura, das artes, do saber e das transformações que se operam nos campos das ciências e da tecnologia. Daí, a importância fundamental da difusão do pensamento para o futuro da humanidade, seja qual for o meio que se utilize na busca do atingimento dessa finalidade.

O livro, o periódico e o jornal, dentro de uma visão literal, são apenas estágios de uma fase já ultrapassada pelo avanço tecnológico. De fato, as informações, o conhecimento, a cultura e as artes já não estão mais aprisionados por essa forma de divulgação. De há muito já se inseriram no processo da cultura eletrônica, superando, assim, velhas fórmulas livrescas que engordavam bibliotecas inteiras, exigindo novos espaços físicos para seu permanente e constante surto expansionista.

De sorte que o legislador constituinte, ao reproduzir o sistema de imunidade objetiva, teve, apenas, em mente não alterar regras expressas em textos pretéritos. Tentando apreender um dado momento histórico, esqueceu-se de acompanhar a evolução que se verifica em todas as atividades humanas, entretanto, nada disso impede a obsolescência de determinados textos, que obrigam o intérprete a examiná-los dentro de uma nova realidade e sob a ótica da lógica e do bom senso, em face da sua natureza evolutiva.

Na verdade, o livro e seus congêneres de papel, hoje, já não podem ser tomados como únicos e principais

¹⁵⁰ KUNSCH, 1992, p. 24.

meios de circulação do conhecimento. A informática, ou a era da computação, veio revolucionar a maneira e os modos de se tornar mais socializante o acesso às informações. Dessa maneira, a matéria envolve problemática mais de direito do que de legislação propriamente dita, sempre defasada em confronto com a realidade social.

Acolher essa tese seria relegar a produção intelectual ao enclausuramento, sem qualquer proveito e atendimento aos legítimos anseios da sociedade. Impõe-se a democratização do saber, com a reprodução do científico tecnológico. Por isso que os produtos de informática são, igualmente, de valor inestimável para que se tenha livre acesso à expressão da atividade intelectual, artística, científica e técnica. Há, portanto, ligação cada vez mais próxima entre eles e o livro tradicional, como adverte José Souto Maior Borges: “a distância entre o livro tradicional de papel e os produtos de informática encurta-se cada vez mais”¹⁵¹.

Na verdade, os livros eletrônicos, modelados pela tecnologia, são as publicações eletromagnéticas em que se revestem na forma de CDs e congêneres. Ora, se eles se direcionam na divulgação do conhecimento tecnológico, científico e educacional do país, e em face dos critérios adotados pelo Supremo Tribunal Federal, em homenagem ao princípio da difusão de ideias, não há como não se reconhecer a imunidade em favor dos mesmos.

Veja-se, nesse mesmo sentido, o ponto de vista expendido por José Souto Maior Borges:

Esse dispositivo historicamente insere-se numa tradição muito antecedente à eclosão da informática. Mas, como

¹⁵¹ BORGES, José Souto Maior. Imunidade tributária dos produtos de informática (ICMS/IPI/ISS). **Repertório IOB de Jurisprudência**, São Paulo, n. 24, 2ª Quinzena de dezembro/96. Caderno 1. p. 545.

nos ensina a sabedoria imemorial, *onde está a mesma razão, está o mesmo dispositivo (ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio)*. Impedir a aplicação do art. 150, VI, *d*, aos produtos de informática é condená-lo a uma esclerose precoce – dado que tudo leva à conclusão de que ele deveria aplicar-se também aos produtos novos, que coexistem com o livro e demandam o mesmo tratamento tributário. Até porque, do contrário, a interpretação e a aplicação da Constituição Federal não seria, no particular, ampla, mas restrita e quando menos estrita, contra os critérios preconizados pelo STF no tocante à exegese da imunidade constitucional do livro¹⁵².

Dentro dessa linha de conduta, é razoável supor que o dispositivo, sob o exame, aplica-se ao livro eletrônico. Com efeito, o livro, o jornal e os periódicos não são os únicos veículos de propagação do conhecimento, de modo que os produtos de informática, supridores dessa necessidade, cumprem as mesmas finalidades daquele. Ademais, o critério de interpretação da Constituição, no tocante à imunidade, deve ser ampliativo na esteira da doutrina e da jurisprudência.

6.8 Rendas Relacionadas às Finalidades Essenciais

Circunscreve-se o debate tendo como eixo central a expressão “rendas relacionadas às finalidades essenciais”. Justo, por isso, que seja tal termo examinado de antemão, visando a melhor compreensão da temática.

No seu sentido etimológico, segundo Plácido e Silva, a palavra renda é formada

do verbo *render* (produzir, pagar, restituir), do verbo latino *redere* (render), donde a origem de *rédito* (juro) é

¹⁵² *Ibidem*, p. 544.

aplicada na linguagem jurídica e financeira, em várias significações. Assim, rendas são os juros ou interesses produzidos pelo capital ou por prédios arrendados¹⁵³.

Por seu turno, a *atividade* é o termo designativo do somatório de ações que se efetivam, de modo especial, numa área de atuação delimitada. Consiste no âmbito de ação, em que a entidade desenvolve seu papel na consecução do fim colimado. É essencial, quando vinculada à sua própria substância, e reveladora do poder que reveste a manifestação do produto resultante de suas funções institucionais.

É evidente que tal dispositivo impede que as entidades imunes enveredem pelo campo econômico, de modo a concorrer com empresas públicas ou privadas, que atuam no ramo de prestação de serviços e de geração de bens. Em outra parte, a Constituição Federal manda reprimir “o abuso do poder econômico que vise a dominação dos mercados, a eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário de lucros”¹⁵⁴.

Convergentes são esses dois princípios constitucionais, cuja filosofia é no sentido de estabelecer de maneira clara a fronteira entre o que seja atividade imune e não imune em face da função essencial da entidade alcançada, pelo benefício imunitório. Por essa razão impõe a exegese, segundo Ives Gandra da Silva Martins,

[...] que as atividades, mesmo que relacionadas indiretamente com aquelas essenciais das entidades imunes enunciadas nos incisos *b* e *c* do art. 150, VI, se forem idênticas ou análogas às de outras empresas privadas, não gozariam da proteção imunitória¹⁵⁵.

¹⁵³ SILVA, *op. cit.*, p. 655.

¹⁵⁴ BRASIL. Constituição Federal, art. 173, § 4º.

¹⁵⁵ MARTINS, *op. cit.*, p. 206.

Nem se diga que o produto da locação de um imóvel, ou da alienação de qualquer bem da entidade, caracteriza-se como de natureza econômica. Por conseguinte, o fato não se constitui em nenhuma ameaça ao mercado das empresas que operam no mesmo ramo de atividade. Trata-se apenas de renda derivada do próprio patrimônio da entidade, indispensável, sem dúvida, ao seu processo de sobrevivência.

Diferentemente, se se tratasse de uma unidade econômica, no nível de indústria, comércio ou fábrica, não se configuraria como atividade essencial, isto é, típica dessas instituições. Nisso é que reside a diferença entre uma e outra atividade, que a Constituição entendeu, com devido acerto, aliás, estabelecer tratamento diferenciado, para evitar, como se disse, a concorrência desleal.

As finalidades essenciais devem guardar estreita correlação com os objetivos dos entes destinatários da imunidade. Seu patrimônio, destinando-se ao custeio do funcionamento dos mesmos, não pode ser distribuído a qualquer título, sob pena de descaracterização de sua função institucional. Por sua natureza, não operam tendo como meta o lucro, posto que inexistente dentro da atividade principal que realiza voltada para a satisfação de interesses, na linha auxiliar do Estado.

Conclui-se que o capital enquanto somatório de bens é equivalente ao patrimônio capaz de produzir rendas. Dessa forma, os ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras destinadas à manutenção e ao funcionamento das instituições, de que se cuida, gozam de imunidade constitucional inclusive os obtidos com aluguel de imóveis.

O referido benefício não contempla os rendimentos das atividades que possam colocar em risco o princípio da livre concorrência. Incluída dentre elas as de natureza econômica correlatas com as de regime jurídico, próprio das empresas privadas, na exata conformação do preceito constitucional regulador da espécie.

C A P Í T U L O VII

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Sumário

- 7.1 Noção Básica de Legislação
- 7.2 A Legislação Tributária como Direito Público
- 7.3 A Natureza Jurídica da Relação Tributária
- 7.4 A Posição da Legislação Tributária na Ordem Jurídica

7.1 Noção Básica de Legislação

Antes de delimitar o campo de abrangência da legislação tributária, cabe estabelecer, preliminarmente, a noção conceitual do vocábulo legislação tomada na sua acepção isolada, com vistas a facilitar o entendimento da temática, desdobrado nos itens subsequentes.

Segundo o entendimento corrente, pode-se afirmar que legislação é o conjunto de prescrições normativas, versando sobre determinado ramo do Direito, que objetiva disciplinar a organização do ordenamento jurídico do Estado, com fulcro na realidade social de um dado momento histórico.

Dentro de uma concepção etimológica formuladora do conceito de legislação, recorreu-se ao dicionário de vocabulário jurídico que, de modo mais próximo e seguro, deslinda a questão. Com efeito, Plácido e Silva descreve a legislação em consonância com a terminologia jurídica da atualidade, sem se descuidar do sentido etimológico que se empresta à palavra legislação, ao assegurar que o termo:

Derivado do latim *legislativo* (estabelecimento da lei), é tomado, em seu sentido etimológico, para designar o conjunto de leis, dadas a um povo. Era este o sentido primitivo de *lex data* ou *da leges datae* dos romanos, significando as leis que eram dadas a uma cidade. Mas, a legislação (*leges datae*) distinguia-se propriamente da *lex*, porque se mostrava regulamentos orgânicos, expedidos pelos magistrados, em face de outorga popular, em que se viam investidos. E não se confundiam com a lei, em seu exato sentido¹⁵⁶.

¹⁵⁶ SILVA, *op. cit.*, p. 921.

E acrescenta:

A terminologia jurídica moderna não desprezou o conceito. E, por vezes, se emprega o vocábulo nesta acepção. É assim que se diz relativamente à Legislação Fiscal, à Legislação Aduaneira, à Legislação do Imposto de Consumo, que significa a soma de regras instituídas regulamentarmente a respeito de semelhantes matérias. Embora seja este o sentido mais próximo de legislação, é vulgar sua aplicação em acepção ampla para significar o conjunto de leis decretadas ou promulgadas, seja em referência a certa matéria ou em caráter geral: Legislação Civil, Legislação Brasileira¹⁵⁷.

Soibelman¹⁵⁸, também, não discrepa desse entendimento ao afirmar que a legislação abarca todos os atos estipuladores de regras obrigatórias de caráter geral, que devem ser “observados por quantos se encontram no território do Estado ou a ele submetidos – Direito escrito”. Bodenheimer¹⁵⁹ segue a mesma orientação, entendendo ser a legislação preceitos de direitos articulados e formalizados num diploma legal, formulados por um órgão do governo criado para essa finalidade. Acompanhando ainda essa mesma linha de raciocínio, Cino Vitta, *apud* Carlos Barros¹⁶⁰, assevera que cabe ao Estado estabelecer as normas, através de sua atividade legiferante, para observância nos casos particulares. Barros Júnior enriqueceu sua

¹⁵⁷ *Ibidem*, p. 921.

¹⁵⁸ SOIBELMAN, Leib. **Enciclopédia do Advogado**. Rio de Janeiro: Ed. Rio, 1981. p. 220.

¹⁵⁹ BODENHEIMER, Edgar. **Ciência do Direito**. Rio de Janeiro: Forense, 1962.

¹⁶⁰ BARROS JÚNIOR, Carlos S. de. **Compêndio de Direito Administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1954.

proposição, ao examinar a legislação dentro de uma ótica lógica, acrescentando que:

A legislação é também, do ponto de vista lógico, a primeira manifestação de atividade estatal. Ela compreende os fenômenos gerais relativos a formulação essencial do direito, manifestando-se, de um modo essencial, como regras expedidas pelo Poder Legislativo, sob a forma de lei. Regras que traduzem princípios que devem configurar, no dizer de Codacci-Pisanelli, as exigências fundamentais de justiça da consciência de um povo¹⁶¹.

Reflete, portanto, a própria aspiração do ser humano, na medida em que procura convergir a eficácia de sua ação para a convivência social pacífica e para o bem-estar da coletividade. Os seres humanos, consoante assevera Patrick Dobel,

são leais às leis internalizadas que eles aceitam e que corporificam suas crenças e seus compromissos emocionais. As leis são o meio pelo qual a política e a moral se inter-relacionam. Estão engastadas na educação, nos costumes, hábitos e pressões sociais da vida diária e formam as bases da lealdade moral concreta. Os sistemas legal e judicial dão substância à integridade moral e econômica dos cidadãos e asseguram um tratamento razoavelmente imparcial para todos¹⁶².

Acrescente-se que a ação do Estado é disciplinada através da legislação positiva, haurida da sua manifestação soberana. Com ela, o Estado busca manter o funcionamento regular dos poderes executivo, legislativo e judiciário, bem como assegurar o cumprimento das

¹⁶¹ *Ibidem*, p. 25.

¹⁶² DOBEL, J. Patrick. Como e por que um Estado se corrompe. **Jornal do Estado de São Paulo**, São Paulo, 2 mar.1980, p. A8.

garantias fundamentais do cidadão. Bielsa manifesta-se também neste sentido:

En afecto, la legislación es la concreción positiva de todas las normas reguladoras de la acción del Estado, del funcionamiento de sus poderes, de los derechos y garantías de los habitantes, por debajo de la constitución. La legislación es manifestación del poder de imperio del Estado, o sea, el de establecer normas obligatorias para los habitantes, y para los gobiernos¹⁶³.

Cumprе assinalar, por derradeiro, que a legislação é uma consolidação de princípios, de preceitos ou de regras, através das quais o Estado manifesta a vontade soberana do seu poder de império, de imposição. É um agrupamento de leis correlatas que regula as relações de caráter geral através de atos jurídicos e administrativos praticados na competência do exercício constitucional ou da atividade administrativa.

7.2 A Legislação Tributária como Direito Público

Vale dizer, preliminarmente, que o sistema jurídico tributário se assenta no direito positivo, o qual consubstancia o conjunto de leis vigentes, caracterizando-se como direito escrito: leis, decretos, regulamentos, decisões judiciais, tratados internacionais, podendo variar no decorrer do tempo.

Advirta-se, entretanto, que a lei tributária não pode ser concedida de modo isolado, mas dentro de um contexto que contemple o ordenamento jurídico positivo. Micheli realça esse ponto de vista, ao esclarecer que:

¹⁶³ BIELSA, Rafael. **Compendio de Derecho Fiscal**. Buenos Aires: Porrúa, 1952. p.17.

Por otro lado, la norma tributaria, como cualquier otra norma cuando entra a forma parte del ordenamiento estatal positivo tiene una vida, adquiere un objetivo significado en relación con las demás partes del ordenamiento jurídico, de tal forma que ella no adquiere un significado individual, una aportación que puede diferir de lo que es la verdadera intención del legislador al producirla, sin embargo tal significado puede cambiar con el paso del tiempo de forma más o menos amplia en cuanto que dicha normas se va a ampliar, y por tanto a interpretar, en conexión con otras normas del ordenamiento. Se observa así una evolución de la norma como parte de un todo que puede llevar a la conclusión de que una determinada norma no tiene vigor en cuanto otra u otras normas positivas han regulado totalmente la materia propia de aquélla¹⁶⁴.

Acresce notar que o Direito Positivo divide-se em Direito Privado e Direito Público, divisão esta que remonta do Direito Romano, conforme a definição do jurisconsulto romano Ulpiano, que estabeleceu os primeiros contornos diferenciais entre esses dois grandes ramos do saber jurídico: o Direito Público é o que regula as coisas do Estado; o Direito Privado é o que diz respeito aos interesses particulares.

Caracterizar a legislação tributária como direito público é tarefa que implica na formulação preliminar de algumas premissas básicas. Considerações dessa ordem comportam, portanto, uma postura esclarecedora, visando a uma melhor delimitação da temática. Arrimando nessa linha de pensamento, cumpre, de logo, esclarecer que os preceitos que disciplinam os procedimentos de natureza tributária entre o Estado e o particular são de ordem pública¹⁶⁵ ou coletiva, e estão ínsitos na legislação tributária.

¹⁶⁴ MICHELI, Gian Antonio. **Curso de Derecho Tributario**. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas 1975. p. 124.

¹⁶⁵ Cf. Carlos Maximiliano: “Consideram-se de ordem pública as

Portanto, as regras, objeto da legislação que versa sobre tributos, estão inseridas no campo do Direito Público.

Respaldando essa assertiva, Plácido e Silva procura transmitir o que se entende por Direito Público, afirmando de maneira sintetizada sua opinião a propósito:

Assim se diz do conjunto de leis, elaboradas para regularem os interesses de ordem coletiva, ou seja, precipuamente, a organização das instituições públicas de um país, as relações dos poderes públicos entre si, e destes com os elementos particulares, não quando encarados isoladamente, mas como membros da coletividade, e na defesa dos interesses da sociedade¹⁶⁶.

Depreende-se deste enfoque que o Estado, por conseguinte, a quem a legislação aproveita, surge a partir do momento em que as normas jurídicas dão-lhe o suporte para o estabelecimento de sua competência tributária¹⁶⁷,

disposições que se enquadram nos domínios do Direito Público; entram portanto, naquela categoria as constitucionais, as administrativas, as penais, as processuais, as de polícia e segurança e as de organização judiciária. Não parece ocioso especificar que também pertencem à classe referida as leis de impostos”. (In: MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do Direito**. Petrópolis: Vozes, 1981. p. 216-217). Anacleto de Oliveira Faria afirma que “lei de ordem pública é aquela que estabelece uma regra de caráter geral absoluto, que não pode ser alterada pela iniciativa de eventuais interessados. É também chamada lei imperativa, ou, ainda, lei cogente”. In: FARIA, Anacleto de Oliveira. **Enciclopédia Saraiva do Direito**. São Paulo: Saraiva, 1977. p. 10-11.

¹⁶⁶ SILVA, *op. cit.*, p. 543.

¹⁶⁷ Cf. Geraldo Ataliba: “a competência é o exercício de uma parcela do poder tributário dado pela Constituição. A competência só pode ser exercida por pessoas de direito público políticas. Competência tributária é a faculdade de exercício de parcela do poder de tributar, recebida da Constituição” (In: ATALIBA, Geraldo (coord.).

como titular da relação tributária. Passa, então, a proteger o interesse coletivo como uma decorrência, portanto, da missão constitucional que lhe é cometida, em razão dos fins que busca atingir, na satisfação das necessidades coletivas.

Inserese a Legislação Tributária no conteúdo do Direito Público, tendo como manifestação primeira o Direito Administrativo que regulamenta as atividades estatais no campo administrativo e financeiro. A evolução, que se operou no campo das ciências sociais, e a constante especialização do conhecimento determinaram, então, o surgimento do Direito Financeiro como instrumento disciplinador das atividades do Estado em matéria de conteúdo financeiro e fiscal. E, finalmente, apareceu o Direito Tributário, regulando os tributos e as relações a ele pertinentes.

Corroborando este ponto de vista Perez de Ayala et al., ressalta:

En cuanto a la debatida cuestión de si las leyes tributo al campo del Derecho Público o al campo del Derecho Privado necesario recordar aquí que tras el predominio, en tiempo de las ideas de Geni, la mayor parte de la doctrina moderna de acuerdo en entender que, en su

Interpretação do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1975. p. 40).

Para José Afonso da SILVA “a competência tributária é o conjunto de atribuições que a constituição ou a lei outorga a entidades ou órgãos públicos para arrecadação de contribuições tributárias ou para fiscais” (In: SILVA, José Afonso da. **Fundamentos do Direito Tributário e Tributos Municipais.** São Paulo: J. Bushatsky, 1978. p. 67).

A propósito, Carrazza observa que “a competência tributária é a aptidão para criar tributos descrevendo legislativamente suas hipóteses de incidência” (In: CARRAZZA, Roque Antônio. **O sujeito ativo da Obrigação Tributária.** São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p. 28).

conjunto, el ordenamiento jurídico tributario pertenece al campo de Derecho Público e si bien sean aplicables a él las nociones fundamentales del Derecho Privado de las obligaciones en lo que se refiere al concepto de tributaria material¹⁶⁸.

Esposando as ideias de Geni, Ayala sustenta o ponto de vista que a maior parte da doutrina moderna contempla: o ordenamento jurídico tributário como pertencente ao campo de Direito Público. É interessante assinalar que o autor defende tal posicionamento não para regras jurídicas tributárias tomadas isoladamente, mas para o conjunto desses preceitos que, no seu todo, compõem a legislação tributária.

Dentro da perspectiva aqui aventada, há de se afirmar, como conclusão, que a Legislação Tributária está iniludivelmente implícita no conteúdo do Direito Público, a instrumentalizar a ação do Estado no campo impositivo. Dedicar-se, então, ao estudo, pelo aspecto positivo do Direito, das leis tributárias vigentes, procurando, através de comentários e explicações, o equacionamento da problemática tributária, de modo a adotar as soluções efetivamente preconizadas pela lei para cada caso em particular.

7.3 A Natureza Jurídica da Relação Tributária

A legislação tributária, no seu processo laborativo, propriamente dito, é um produto da função legislativa, uma manifestação do poder legislativo em matéria de sua competência. Estabelece, assim, uma relação

¹⁶⁸ AYALA, José Luíz Perez de; GONZALES, Eusébio. **Curso de Derecho Tributario**. Madrid: Ed. de Derecho Reunidas, 1975. p. 91.

obrigacional¹⁶⁹, de direito público entre o Estado e o cidadão, desde que este tenha aptidão para ser sujeito da relação jurídico-tributária.

Tendo presente, entretanto, o sentido de amplitude que é emprestada à expressão legislação tributária pelo Código Tributário Nacional, infere-se que a relação obrigacional tributária pode se instaurar entre particulares e órgãos públicos, pertinente ao Estado, ou atingir seu relacionamento com outros Estados. Tal vinculação é uma decorrência das normas estatuídas pelos tratados e convenções internacionais, como bem acentua Moraes:

Suas normas obrigam não apenas internamente (atingindo particulares e órgãos do Poder Público, em relação a um Estado), mas também externamente (atingem o Estado em suas relações com outros Estados)¹⁷⁰.

Paulo Carvalho¹⁷¹ afirma que a relação jurídico-tributária é de caráter obrigacional, porquanto seu objeto pode ser avaliado patrimonialmente. Hector Villegas¹⁷² acolhe de igual modo esse ponto de vista, dizendo que a

¹⁶⁹ Segundo Orlando Gomes, “relação obrigacional é um vínculo jurídico entre duas partes, em virtude do qual uma delas fica adstrita a satisfazer uma prestação patrimonial de interesse de outra, que pode exigir-las se não for cumprida espontaneamente, mediante ação sobre o patrimônio do obrigado” (In: GOMES, Orlando. **Obrigações**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 18).

¹⁷⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Curso de Direito Tributário da Constituição de 1969**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979. p. 159.

¹⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 1981. p. 118.

¹⁷² VILLEGAS, Hector. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980. p. 51-52.

relação tributária e o Fisco¹⁷³: primeiro

como sujeito ativo, que tem a prestação pecuniária a título de tributo [; e segundo,] como sujeito passivo, que está obrigado a esta mesma prestação.

Participando dessa mesma corrente que sustenta, desenganadamente, a relação tributária é uma decorrência da instauração de um vínculo obrigacional, de cunho patrimonial, Gian Micheli assinala que:

La norma tributaria esta pues destinada a disciplinar una prestación coactiva patrimonial, debida por el individuo el ente público y que éste puede exigir como expresión de su poder de supremacía; por ello, tal norma no regula relaciones interparticulares, ni entre los particulares y el Estado, si no es en función de la disciplina de la prestación coactiva debida por el particular al ente público (o entre el ente y otro público)¹⁷⁴.

Cumprе acrescentar, em complemento ao quanto expendido, que a relação jurídico-tributária consubstancia-se em cinco elementos essenciais, que determinam a caracterização da natureza jurídica da legislação tributária. São eles: lei, sujeito ativo e sujeito passivo, hipótese de incidência ou fato gerador da obrigação tributária, base de cálculo e objeto.

¹⁷³ Consoante Igor Tenório e José Motta Maia, fisco é o mesmo que Erário, Tesouro, Fazenda Nacional. Também considerado com outro sentido: a administração tributária, elenco de autoridades ligadas à atividade fiscal do Estado (In: TENÓRIO, Igor; MAIA, José Motta. **Dicionário de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1975. p. 156).

¹⁷⁴ MICHELI, Gian Antonio. **Curso de Derecho Tributário**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1975. p. 85-87.

A lei é a fonte principal da legislação tributária. E isto porque, somente, poderá ser substituído o tributo da mesma, conforme se depreende de um dos princípios explícitos na Constituição Federal¹⁷⁵. A mesma regra é consagrada pelo Código Tributário Nacional¹⁷⁶, que assegura que somente a lei pode estabelecer a instituição, majoração, a redução ou a extinção de tributos.

O sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento. O sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Do sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

Contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, e responsável, quando sem revestir-se da condição de contribuinte, sua obrigação decorra da disposição expressa em lei.

O fato gerador da obrigação tributária, ou como querem alguns doutrinadores, a hipótese de incidência é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

A base de cálculo, segundo Rafael Moreno Rodrigues,

representa a medida monetária do fato ocorrido, ou da situação verificada, segundo a hipótese legal. É a dimensão do fenômeno econômico que o legislador escolheu para base de imposição¹⁷⁷.

¹⁷⁵ BRASIL. Constituição Federal, art. 153, § 29.

¹⁷⁶ BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 97.

¹⁷⁷ RODRIGUES, Rafael Moreno. **Curso de Legislação Tributária para administradores de empresas**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. p. 75.

O objeto da obrigação tributária é o pagamento do tributo ou de penalidade pecuniária, consistindo, então, numa prestação decorrente do fato gerador. Trata-se de prestação positiva ou negativa prevista na legislação, visando o interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos.

7.4 A Posição da Legislação Tributária na Ordem Jurídica

Cumprе assinalar que a Legislação Tributária é, de modo iniludível, mais um segmento especializado do Direito Público, como esclarece Barbosa Nogueira¹⁷⁸: “Foi pelo princípio da especialização que o Direito Administrativo se destacou do Direito Financeiro e deste o Direito Tributário”.

Vale acrescentar que as disciplinas jurídicas vão ganhando certa autonomia, de conformidade com a sua importância no mundo moderno, já que passam a se comportar de maneira que seus elementos expressem um conjunto harmônico de conhecimentos relativos ao seu objeto.

Ruy Barbosa Nogueira¹⁷⁹ ensina que o Direito Tributário ganhou a condição de disciplina autônoma após a Primeira Guerra Mundial, pelo conteúdo e pela forma que hoje possui de modo incontestável. E acentua que essa disciplina orienta, do ponto de vista normativo ou jurídico, o fenômeno da tributação. Ressalta, por fim, o número considerável de trabalhos produzidos no campo jurídico-tributário, de tal forma a abarcar até estudos

¹⁷⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Poder Tributário: conceito de Autonomia. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 84, p. 341-351, 1966. Trimestral. p. 348.

¹⁷⁹ *Ibidem*.

sobre a “evolução dos sistemas tributários nacionais e dos tratados e acordos entre países”¹⁸⁰.

Observa-se que, em razão disso, o somatório de conhecimentos científicos, obtidos a partir do objeto principal da Legislação Tributária, que é o tributo, reflete, sem dúvida, todo um trabalho paciente de observação doutrinária, a experiência dos fatos verificados, no seu âmbito de atuação, e uma metodologia científica, voltada para investigação dos fenômenos que corporificam o sistema legal, especialmente, o sistema jurídico tributário.

Colocados esses aspectos preliminares, cabe situar a Legislação Tributária no sistema jurídico e positivo, com vistas à sua perfeita localização temática. Sua origem dimana de princípios constitucionais e de lei complementar, disso resulta que sua estruturação basilar está inserta na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional¹⁸¹.

A Constituição Federal deixou a critério do legislador a regulamentação do sistema tributário nacional e o estabelecimento das normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar, consoante o preceito transcrito a seguir, *in verbis*:

Lei Complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar¹⁸².

¹⁸⁰ *Ibidem*, p. 344.

¹⁸¹ Brasil. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966.

¹⁸² Brasil. Constituição Federal, art. 146.

Repousa, então, no texto constitucional, a matriz do sistema tributário nacional, onde se encontra delineado¹⁸³. Esta parte, basicamente, disciplina a instituição de tributos pelos órgãos políticos nas espécies de impostos, taxas e contribuições de melhoria. Ressalte-se, finalmente, que a lei complementar¹⁸⁴ foi a que deu cumprimento ao disposto no preceito constitucional acima transcrito, promovendo, então, a regulamentação do sistema tributário nacional e estatuidando as normas gerais de direito tributário.

¹⁸³ *Ibidem*, artigos 145 a 162.

¹⁸⁴ Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966.



IMPrensa UNIVERSITÁRIA

IMPRESSO NA GRÁFICA DA UNIVERSIDADE ESTADUAL DE SANTA CRUZ - ILHÉUS-BA

07

Este volume versa sobre a problemática relacionada com a autonomia do Direito Tributário, na medida em que reúne institutos próprios, o que possibilitou seu desmembramento do Direito Administrativo. Delimita, ainda, a trajetória de sua evolução histórica no perpassar do tempo até a contemporaneidade. E a partir daí sua incorporação ao ordenamento legal como disciplina regente das relações tributárias estatais. Enumera, ainda, outros ramos do direito e das ciências sociais que mantêm estreitos os laços de identidade com o direito tributário. Daí, se achar consolidada a codificação responsável pela sua sistematização.

978-85-7455-388-7



9 788574 553887

