

BFD



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO

LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR E
A POSIÇÃO DOS TRIBUNAIS

PAULO SÉRGIO LEITE FERNANDES

Aut. 41228

FORTALEZA-CEARÁ

2001

**LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE
TRIBUTAR E A POSIÇÃO DOS TRIBUNAIS**

PAULO SÉRGIO LEITE FERNANDES

41228

Orientador: Prof. Francisco Régis Frota Araújo

6490

**Monografia apresentada à Faculdade de Direito
da Universidade Federal do Ceará para obtenção
do título de Bacharel em Direito.**

Ac. 841148
336.2
F 303 A
R.13878418

Fortaleza - CE

2001

Esta monografia foi submetida à coordenação do curso de Direito, como parte dos requisitos necessários a obtenção do título de Bacharel em Direito, outorgado pela Universidade Federal do Ceará - UFC e encontra-se à disposição dos interessados na biblioteca da referida universidade.

A citação de qualquer trecho desta monografia é permitida desde que feita de acordo com as normas e ética científica.

Média

FRANCISCO RÉGIS FROTA ARAÚJO

Nota

Prof. FRANCISCO RÉGIS FROTA ARAÚJO

Professor Orientador

Nota

Prof. _____

Membro da Banca Examinadora

Nota

Prof. _____

Membro da Banca Examinadora

Monografia aprovada em ___ de _____ de 2001

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar quero destacar os meus sinceros agradecimentos à equipe de professores e funcionários da faculdade de direito que dentro do possível criaram as condições necessárias para o desenvolvimento desse trabalho.

Agradeço particularmente ao mestre Francisco Régis Frota Araújo que, com prontidão, aceitou me orientar e pelo tratamento sempre cordial à minha pessoa.

Aos professores membros da banca examinadora.

Aos meus colegas de turma pelo apoio despendido no decorrer de nossa vida acadêmica.

E à minha família, Sandra e Paulo Arthur a quem foi dedicada esta obra.

SUMÁRIO

RESUMO

INTRODUÇÃO

CAPÍTULO I - TRIBUTOS

1.1. Conceito	1
1.2. Classificação dos tributos	3
1.3. Espécies do gênero tributo	5
1.3.1. Impostos	5
1.3.2. taxas	7
1.3.3. contribuições de melhoria	13
1.3.4. Empréstimos compulsórios	16
1.3.5. Contribuições parafiscais (Especiais)	17

CAPÍTULO II - COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

2.1. Definição	24
2.2. Características da Competência Tributária	25
2.3. Tipos de Competência Tributária	27
2.3.1. Competência Tributária Privativa	27
2.3.2. Competência Tributária Comum	28
2.3.3. Competência Tributária Especial	29
2.3.4. Competência Tributária Residual	30
2.3.5. Competência Tributária Extraordinária	31
2.3.6. Competência Tributária Cumulativa	31

CAPÍTULO III - LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS À COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

3.1. Escorço Histórico	32
3.2. Conceito e Institutos	35
3.3. Classificação	36

3.4. Perfil Histórico das Limitações no direito Constitucional Brasileiro	37
--	-----------

CAPÍTULO IV - AS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR E O POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

4.1. Princípio da Legalidade	60
4.2. Princípio da Anterioridade	67
4.3. Princípio da Irretroatividade	72
4.4. Princípio da Igualdade ou Isonomia	75
4.5. Princípio da Vedação de Confisco	78
4.6. Princípio da Liberdade de Tráfego	80
4.7. Princípio da Capacidade Contributiva	80
4.8. Princípio da Uniformidade Geográfica	81
4.9. Imunidades	82
4.10. Imunidade Recíproca	83
4.11. Imunidades dos Templos	86
4.12. Imunidades dos Partidos, Sindicatos de Trabalhadores e Entidades Educacionais e Assistenciais sem Fins Lucrativos	87
4.13. Imunidade dos Livros, Jornais, Periódicos e o Papel destinado à sua impressão	89

CONCLUSÃO

BIBLIOGRAFIA

RESUMO

Este trabalho enfoca o complexo sistema tributário brasileiro, demonstrando a relevância do Estado na conduta da sociedade e as maneiras pelas quais ele capta recursos para desenvolver suas atividades, enfatizando de forma concisa e objetiva a figura das limitações ao poder de tributar e o posicionamento dos tribunais nas controvérsias jurídicas acerca do tema. Inicialmente será abordado um estudo a respeito de tributos conforme o código tributário Nacional, destacando suas espécies e sua classificação; posteriormente apresentaremos a competência tributária que cabe a cada uma das pessoas jurídicas de direito público para poder finalmente levar o enfoque da discussão às limitações ao poder de tributar, analisando em uma primeira parte (capítulo 4), o tema já citado num contexto histórico, para que então seja feita uma análise do poder de tributar outorgada pela constituição Federal de 1988 aos entes públicos, sua divisão e as limitações impostas pela carta Magna, dando ênfase à interpretação dos tribunais superiores.

INTRODUÇÃO

O Estado surgiu, quando o homem - vivendo em sociedade - necessitou amparar-se em uma entidade com força superior bastante que conduzisse regras imprescindíveis na garantia do direito, todavia para poder funcionar e cumprir seus determinados fins, esta entidade necessitou estruturar-se como qualquer outra organização, ter efeitos patrimoniais e desenvolver atividades financeiras arrecadando recursos para os dispêndios exigidos por sua existência e seu funcionamento. a estes recursos deu-se o nome de receita pública e com ela o Estado põe em prática o desenvolvimento de suas funções em busca do bem comum da coletividade

A figura do tributo, que é a principal espécie de receita pública derivada, nos acompanha até a atualidade e é sem dúvida a fonte primordial dos recursos necessários ao Estado para consecução do seu objetivo: *o bem estar social*.

A tributação é uma relação entre o Estado e os particulares. Sua função além de, captar recursos necessários para gerir o Estado, pode intervir na economia como regulador de suas atividades. Na economia capitalista é inegável a importância da tributação para a sua sobrevivência. No caso do Brasil, a tributação é a maior fonte de recursos do Estado. Só com os recursos originários não seria possível atender as necessidades da população.

O povo através de seus representantes eleitos, outorgou aos entes públicos o poder de tributar, consoante o disposto na constituição Federal. Contudo este poder não é absoluto, sofrendo restrições advindas da própria Carta Magna. Essas restrições ao poder de tributar intitulam-se limitações constitucionais ao poder de tributar, sujeitas, não raramente, á análise interpretativa dos tribunais superiores.

O objetivo geral deste trabalho é propiciar um entendimento das limitações constitucionais impostas ao poder de tributar e o posicionamento dos tribunais nas

controvérsias jurídicas acerca do tema. O mesmo está organizado em quatro capítulos. O primeiro tem como objetivo principal, estudar a figura do tributo, mostrando o seu conceito, função e suas classificações conforme a doutrina jurídica. O capítulo que segue, trata da competência tributária que é a delimitação jurídica e divisão do poder de tributar entre os diversos níveis do governo.

Os dois capítulos finais abordam mais diretamente o assunto que nos levou à elaboração do presente trabalho. Trata-se portanto das limitações ao poder de tributar, sendo que o terceiro capítulo apresenta o respectivo assunto dentro de um contexto histórico, deixando a responsabilidade para o último capítulo para tratar destas limitações no sistema atual juntamente com as respectivas posições do Supremo Tribunal Federal.

I- TRIBUTOS

"A TRIBUTAÇÃO É SEM SOMBRA DE DÚVIDA, O INSTRUMENTO DE QUE SE TEM VALIDO A ECONOMIA CAPITALISTA PARA SOBREVIVER. SEM ELE NÃO PODERIA O ESTADO REALIZAR OS SEUS FINS SOCIAIS, A NÃO SER QUE MONOPOLIZASSE TODA A ATIVIDADE ECONÔMICA. O TRIBUTOS É INEGAVELMENTE A GRANDE E TALVEZ ÚNICA ARMA CONTRA A ESTATIZAÇÃO DA ECONOMIA". (MACHADO).

Este capítulo contextualiza a entidade Tributo plasmada na Constituição Federal, de conformidade com as finalidades e competências outorgadas às pessoas jurídicas de direito público interno.

1.1 - Conceito

O país tem necessidade de obter recursos para poder atingir seus objetivos fundamentais, originários de seus próprios bens ou derivados do patrimônio público dos particulares, decorrentes de diversas causas como: a) contratos administrativos - alugueres, doações, juros, laudêmios, foros preços; b) fianças, cauções, depósitos; c) multas decorrentes de sanções; d) indenizações; e) adjudicações; f) tributos.

Tributo é certa quantia em dinheiro que os contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas) são obrigadas a pagar ao Estado (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), quando praticam certos fatos geradores que estão previstos (hipótese de incidência) pelas leis tributárias.

O Código Tributário Nacional (Lei 5.172, de 25.10.1966), em seu artigo 3º, conceitua Tributo com sendo:

“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 plenamente vinculada”.

Prestação pecuniária compulsória - O tributo é uma prestação que deve ser feita somente em dinheiro. não podendo alguém liquidar uma dívida tributária mediante a utilização de efeitos patrimoniais ou simbólicos diversos. É obrigatório, já que nenhum tributo é pago voluntariamente, mas por uma imposição legal do Estado.

Em moeda cujo valor nela se possa exprimir - A Lei só pode obrigar o contribuinte a pagar o tributo em moeda corrente do país. Contudo a partir da Lei complementar nº 104/01, que acrescentou o inciso XI ao artigo 156 do Código Tributário Nacional, admite-se a dação em pagamento em bens e imóveis, na forma e condições estabelecidas em Lei.

Que não constitua sanção de ato ilícito- Quando o artigo 3º do Código Tributário Nacional afirma que o tributo não constitui sanção a ato ilícito, quer dizer que a hipótese de incidência é sempre algo lícito. Observa-se, porém, que situações como a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de rendimentos são suficientes para o nascimento de obrigações tributárias como o Imposto de Renda. (art. 43 do CNT), ainda que tais rendimentos sejam provenientes de atividades ilícitas como o “jogo do bicho” (a hipótese de incidência é a aquisição de disponibilidade financeira e não o “jogo do bicho”).

Instituída em lei - O tributo deve ser instituído somente por lei.

Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada - Atividade vinculada é aquela cujo desempenho a autoridade administrativa não goza de liberdade para apreciar a conveniência nem a oportunidade de agir, ou seja, nada fica a critério da autoridade administrativa, mas sim, vinculado ao comando legal.

1.2- Classificação dos Tributos

Quanto à espécie

Os artigos 5º do Código Tributário Nacional e 145 da lei maior indicam que são três as espécies do gênero tributo: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. No entanto, com base no art. 157º do CNT e nos arts. 148 e 149 da constituição, inúmeros doutrinadores têm considerado empréstimo compulsório e as contribuições especiais como espécies do gênero tributo, até porque, na constituição de 1988 tais obrigações também figuram no capítulo do sistema tributário. Assim, as espécies de tributos no Brasil são:

- a) Impostos;
- b) Taxas;
- c) Contribuições de melhoria;
- d) Empréstimos compulsórios;
- e) Contribuições especiais.

Quanto à competência impositiva

Pela atribuição da competência, dividi-se o próprio poder de instituir e cobrar tributos. Entrega-se a União, aos Estados, ao Distrito Federal aos Municípios parcelas do próprio poder de tributar. Os artigos 153 a 156 da Constituição Federal tratam da atribuição de competência tributária às referidas entidades. Dessa forma, os tributos são caracterizados como:

- a) Federal;
- b) Estadual;
- c) Municipal.

Quanto à vinculação da Atividade Estatal

Três das espécies de tributos: taxas, contribuições de melhoria e as contribuições especiais caracterizam-se por haver um vínculo entre o fato gerador e determinado serviço de imóvel como decorrente de obra realizada. No caso dos impostos a grande característica é a ausência desse vínculo.

As taxas, as contribuições de melhoria e as contribuições especiais são chamadas **tributos vinculados** e os impostos de **tributos não vinculados**. A expressão não vinculado, com que se qualifica o imposto, nada tem a ver com a qualificação da atividade administrativa vinculada da cobrança do tributo, na definição legal do mesmo. Quando se diz que o imposto é tributo não vinculado, o que está se afirmando é que o fato gerador do imposto não se liga à atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Assim o tributo quanto à atividade estatal se classifica:

- a) Vinculados - taxas, contribuições de melhoria e contribuições especiais;
- b) Não Vinculados - impostos (não se vinculam a nenhuma contraprestação do Estado em relação ao contribuinte).

Quanto à função

A função principal do tributo é gerar recursos financeiros para o Estado. Porém, no estágio atual das finanças públicas, dificilmente um tributo é utilizado apenas como instrumento de arrecadação. Pode ser a arrecadação o seu principal objetivo mas não é o único. O tributo também é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e finalmente, produzindo os mais diversos efeitos na economia. Assim, quanto ao seu objetivo o tributo é:

- a) Fiscal - Quando seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado;

b) Extrafiscal - Quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros;

c) Parafiscal - Quando seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que em princípio, não integram as funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas.

1.3 - Espécies do Gênero Tributo

Conforme já foi comentado no tópico anterior do presente trabalho, a Constituição Federal (art.145) e o CTN (art.5º), relacionam como tributos: impostos, taxas, contribuições de melhoria; ademais, em dispositivos subseqüentes, ambos se referem aos empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, incluindo-os no sistema tributário e sujeitando-os às regras de tributação.

Desta forma, existe uma discussão doutrinária a respeito do caráter tributário destas duas receitas, com alguns doutrinadores classificando-as como tributo e outros discordando desta classificação. Assim, se tivermos que optar por considerá-las ou não como tributos, vamos considerá-las como tal.

A seguir, mencionaremos a diferenciação entre impostos, taxas, contribuições de melhoria além de empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

1.3.1 Impostos

A constituição Federal cria competência para instituir os impostos no seu art.145,I:

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

I - impostos;

§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária, para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio e as atividades do contribuinte.

O parágrafo primeiro do dispositivo constitucional determina que os impostos sempre que possível terão caráter pessoal e serão calculados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Embora seja apenas uma orientação ao legislador e não uma imposição, representa uma significativa tendência que deverá orientar o nosso sistema tributário.

Observa-se que a constituição, refere-se, de forma expressa, apenas a impostos, e adotou a classificação que os distingue em **pessoais e reais**:

Imposto pessoal - É aquele que ao atingir determinado indicador econômico do contribuinte o faz levando em conta suas condições pessoais. O exemplo mais típico é o imposto de renda da pessoa física, o qual permite que sejam feitas pelo contribuinte deduções relacionadas a seus gastos com saúde, dependentes, educação etc.

Imposto real - É o que, objetivamente, incide sobre determinado bem, renda ou operação do contribuinte, abstraindo de sua condição pessoal. Exemplos típicos são, entre outros, o IPI, o IPVA, o IPTU (pagam o mesmo IPTU tanto o contribuinte de classe média que tenha herdado valioso imóvel onde pretendia residir com sua família como o rico industrial proprietário de idêntico bem que o utilize para veranejar).

O CTN traça no seu art.16 a característica que diferencia os impostos das taxas e contribuições de melhoria:

Art. 16 - Imposto é tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Assim, quando o Estado cobra o imposto de renda, toma em consideração, exclusivamente, o fato de alguém auferir renda. Não importa que o Estado tenha ou não prestado algum serviço, executado alguma obra, ou desenvolvido alguma atividade relacionada com aquele de quem vai cobrar o imposto.

Pode-se deduzir portanto que o imposto é um tributo não vinculado por excelência já que o seu fato gerador é uma situação independente de qualquer atividade estatal específica ao contribuinte.

Os doutrinadores classificam os impostos de acordo com vários critérios:

- a) Quanto à base econômica
- b) Quanto à sua alíquota
- c) Quanto a sua forma de percepção;
- d) Quanto ao objeto de incidência

1.3.2 Taxas

Esta espécie de tributo está prevista no art.145 da nossa Constituição Federal:

art. 145. A União, Os Estados, O Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

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

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

A taxa é um tributo que diferencia-se do imposto por ter um caráter contraprestacional na relação do Estado com o contribuinte. A exigência da taxa por parte do poder público está condicionada à realização de uma atividade estatal. Por isso diz-se que a taxa é um tributo vinculado.

Podemos observar que as taxas podem ser cobradas pelo exercício do poder de polícia (taxas de polícia) ou pela utilização de serviços públicos por parte da população.

No entanto, as normas gerais relativas à sua instituição, estão previstas nos arts. 77 a 80 do Código Tributário Nacional:

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

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto, nem ser calculada em função do capital de empresas.

Da interpretação do art. 77 do CTN, fica marcante o fato de que as taxas são tributos vinculados, isto é, aqueles que revelam no aspecto material do fato gerador a presença de atividade diretamente vinculada ao sujeito passivo.

Taxas de Polícia

São taxas cobradas pelo exercício regular do poder de polícia pela autoridade competente. O art.78 do CTN define o que vem a ser o poder de polícia e seu exercício regular:

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

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

Como exemplo de taxas cobradas pelo exercício regular de polícia, podemos enumerar:

- Taxa de inspeção sanitária (TIS) - Cobrada por vários Municípios, nos estabelecimentos que possuem instalações sanitárias como restaurantes, bares e congêneres pela fiscalização realizada pelo poder público nestas mesmas instalações.

- Taxa de obras em logradouros públicos (TOLP) - Cobrada das empreiteiras que realizam obras públicas, pelo controle do poder público, no que diz respeito ao cronograma das normas de segurança e outros detalhes contratuais.
- Taxa de alvará (TA) - Cobrada em função da autorização que o Município concede para que determinado estabelecimento possa se instalar em determinado local.

Taxas de serviço

No que diz respeito à taxa cobrada em função da utilização de serviços públicos, o CTN dedica o art. 79, explicando o que vem a serviço específico e divisível com também a diferença entre utilização efetiva e potencial:

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

I - utilizados pelo contribuinte:

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

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

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

É importante que sejam tecidos comentários a respeito das definições previstas no art. 79 do CTN:

- a) Utilização efetiva: Ocorre quando um serviço é de fato utilizado pelo contribuinte;
- b) Utilização potencial: Quando mesmo não utilizado efetivamente o serviço, considera-se potencialmente utilizado pelo contribuinte. Desta forma, o fato de um proprietário de um imóvel situado na cidade de Fortaleza, deixá-lo desocupado e morar em Paris não dispensa o pagamento da taxa de iluminação pública já que o serviço foi colocado à sua disposição;
- c) Serviço específico: Quando possam ser destacados em unidades autônomas de atuação da administração. Como exemplo, quando o contribuinte paga a taxa de iluminação pública relativa a um imóvel, ele sabe exatamente por qual serviço está pagando o tributo;
- d) Serviço divisível:- Quando possam ser utilizados individualmente por cada um dos contribuintes. Por exemplo: serviço de telefone, de transporte coletivo, de fornecimento domiciliar de água potável etc.

Como exemplos de taxas cobradas pela utilização de serviços, podemos citar:

- Taxa de iluminação pública (TIP): cobrada pelo serviço de iluminação pública por municípios (não confundir com a conta de luz residencial, que não é tributo e sim tarifa ou preço público);
- Taxa de coleta de lixo e limpeza urbana (TCLU): cobrada pelo serviço de coleta de lixo residencial, comercial ou industrial e em função da limpeza por municípios;
- taxa de incêndio (TI): cobrada pelos Estados pelo serviço de ataque e prevenção de incêndios.

Como as taxas podem ser instituídas por qualquer das quatro pessoas jurídicas de direito público, o legislador define no art. 80 do CTN as atribuições de cada uma:

Art. 80 - Para efeito de instituição e cobrança de taxas, consideram-se compreendidas no âmbito das atribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios aquelas que, segundo a constituição Federal, as Constituições dos Estados, as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios e a legislação com elas compatível, competem a cada uma dessas pessoas de direito público.

De acordo com os dispositivos já analisados, podemos tirar as seguintes conclusões à respeito de taxas:

- As taxas se caracterizam pela criação de um nexu direto, entre credor e devedor. Portanto, ao contrário dos impostos, o contribuinte sabe exatamente o motivo pelo qual está pagando, caracterizando um tributo vinculado;
- São criadas pela União, pelos Estados ou pelo Distrito Federal e pelos Municípios, conforme as atribuições de cada um, resultando do exercício do poder de polícia ou da prestação (efetiva ou potencial) de serviços públicos;
- O seu fato gerador é pois, uma interferência determinada da entidade estatal credora na vida do contribuinte;
- A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondem a imposto, nem ser calculada em função do capital de empresas.(art. 145 §2º e art. 77, parágrafo único).

1.3.3. Contribuições de melhoria

As contribuições de melhoria estão previstas no art. 145, III da nossa Constituição Federal:

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

III - Contribuições de melhoria, decorrente de obras públicas.

O Código Tributário Nacional, dedicou os arts. 81 e 82 a este tipo especial de tributo:

Art. 81 - A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Como podemos observar, a legislação brasileira, impõe um limite máximo individual e um total para cobrança, adotando como critério para o primeiro a valorização de cada imóvel e para o segundo o custo da obra realizada.

O art. 82 do CTN traz algumas exigências para que o legislador possa exercer esta competência tributária atribuída pela Constituição Federal:

Art. 82 - A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

I - publicação prévia dos seguintes elementos:

- a) memorial descritivo do projeto;*
- b) orçamento do custo de obra;*
- c) determinação da parcela do custo de obra a ser financiada pela contribuição;*
- d) delimitação da zona beneficiada;*
- e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;*

II - fixação do prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação, pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;

III - regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

§ 1º - A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea "c", do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.

§ 2º - Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integraram o respectivo cálculo.

A contribuição de melhoria tem as normas gerais para a sua instituição reguladas no Decreto-Lei n. 195, de 24 de fevereiro de 1967, recepcionado pelos posteriores sistemas constitucionais naquilo que não lhe foi conflitante.

Podemos tirar as seguintes conclusões em função do nosso estudo a respeito das contribuições de melhoria:

- É instituída para fazer face ou custo de obras públicas de que decorra valorização direta ou indireta do imóvel (art. 1º do Decreto-Lei 195/67), tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado;
- As contribuições, como as taxas, também se revestem da condição de competência comum às três áreas tributantes e apresentam como característica principal a sua vinculação a uma determinada atividade estatal, caracterizando também um tributo vinculado;
- Cada entidade poderá instituí-la por obras públicas realizadas dentro das suas respectivas atribuições;
- A contribuição de melhoria pode ser cobrada depois da obra pública realizada ou quando realizada em parte suficiente para valorizar determinado imóvel (art. 9º Decreto- Lei 195/67);
- Embora o art. 12 do Decreto-Lei 195/67 imponha um limite máximo de 3% do valor do imóvel, há que se observar o limite máximo da valorização fixado pelo art. 81 do CTN se inferior;
- Responde pela contribuição de melhoria o proprietário na época do lançamento do tributo e esta responsabilidade se transmite aos adquirentes e sucessores, a qualquer título, do domínio do imóvel (art 8, Decreto-Lei 195/67).

1.3.4. Empréstimos Compulsórios

Os empréstimos compulsórios são um tipo de receita atípica, com características de restituibilidade, já que terão que ser devolvidos dentro de determinado prazo. Este fato faz com que surjam enormes discussões doutrinárias a respeito do fato de considerá-los ou não como tributos.

O art. 148 da Constituição Federal é que cria a competência para a sua instituição pela União:

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

I Para atender a despesas extraordinárias, decorrente 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 empréstimos compulsórios será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Embora venha ser objeto de estudo no desenrolar deste trabalho, é importante que seja feito um breve comentário sobre o art. 150, III, b, da Constituição Federal que cria o princípio da anterioridade:

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

III - cobrar tributos:

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

Portanto, salvo algumas exceções, um tributo só poderá ser exigido no exercício seguinte ao da publicação da lei que o instituiu.

Os empréstimos compulsórios, conforme determina o art. 148 da Constituição Federal, só são submetidos a este princípio quando instituídos por motivo de investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional.

Além disso, ao contrário dos impostos, taxas e contribuições de melhoria para os quais a destinação da receita é irrelevante, no caso dos empréstimos compulsórios a aplicação dos recursos terá que ser vinculada aos motivos que geraram a sua instituição.

Importante chamar a atenção para o fato de que no caso de guerra ou sua iminência poderão ser instituídos tanto empréstimos compulsórios quanto impostos extraordinários (previstos no art. 154 da CF).

1.3.5. Contribuições Parafiscais (Especiais)

A expressão "parafiscal" conforme ensina Aliomar Baleeiro (1985), *"Parece ter sido empregada pela primeira vez em um documento financeiro denominado: Inventário Schuman, na França em 1946, designando certas contribuições cuja atribuição de arrecadação foi cometida pelo Estado a determinadas entidades autônomas, em favor das quais revertia o produto arrecadado"*.

Estas contribuições, citando a definição de Rubens Gomes de Souza (1952) *"correspondem ao emprego das finanças públicas com objetivos extrafiscais, não visando precipuamente a obtenção de receitas, mas objetivando regular ou modificar a distribuição da riqueza nacional, equilibrar os níveis de preço de utilidades ou salários, bem como outras finalidades econômicas ou sociais semelhantes"*.

Tais contribuições, também denominadas **especiais** são classificadas em três tipos, conforme o art. 149 da Constituição Federal.

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

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

Importante chamar a atenção para o fato de que somente a União poderá instituir contribuições parafiscais em geral, só cabendo aos Estados, Distrito Federal e Municípios instituir contribuições sociais em benefício de seus servidores.

As contribuições parafiscais são criadas como regra geral por lei ordinária, respeitando normas gerais previstas em lei complementar, já que o art 149 da Constituição Federal exige obediência ao art. 146, III que reproduzimos aqui:

Art. 146. Cabe à lei complementar

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.*

Colocamos que regra geral a instituição é feita dessa forma, já que as contribuições sociais em determinadas situações terão que ser instituídas por lei complementar.

Também com regra geral, a instituição das contribuições parafiscais tem que respeitar os princípios da legalidade, irretroatividade, e anterioridade da lei tributária (no capítulo seguinte detalharemos estes princípios), previstos no art. 150, I e III, a e b, da Constituição Federal.

Contribuições sociais

São as contribuições para o INSS, PIS, FINSOCIAL, CONFINS, FGTS e a recente CPMF, cobradas de seus servidores para o custeio em benefício destes, de sistema de previdência e assistência social por Estados, Distrito Federal ou Municípios dentre outros.

Compõem o grupo maior e mais importante das contribuições parafiscais a ponto do constituinte dedicar-lhes disposições especiais da constituição Federal em seu art. 195:

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

I - dos empregadores, incidente sobre folha de salários, o faturamento e o lucro;

II - dos trabalhadores;

III - sobre as receitas de concursos de prognósticos.

Portanto, cabe à sociedade financiar (de forma direta ou indireta) a seguridade social com recursos provenientes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, os três tipos de contribuições sociais:

- a) cobrada dos empregadores, incidente sobre folha de salário, o faturamento e o lucro;
- b) cobrada dos trabalhadores, incidente sobre remuneração dos mesmos;
- c) incidente sobre receita do concurso de prognósticos, que são as loterias autorizadas.

Estes três tipos de contribuições sociais obedecem a regra geral de instituição por lei ordinária respeitando normas gerais previstas em lei complementar.

No entanto o constituinte criou a possibilidade de que novas contribuições fossem criadas para manutenção ou expansão da seguridade social:

art. 195, §4º, CF - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

Estas novas contribuições deverão obedecer ao art. 154, I, da CF que entre outras exigências, prevê lei complementar para instituição:

art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior (entenda-se neste caso novas contribuições), desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta constituição.

Resumindo os dispositivos citados, concluímos que novas contribuições sociais, além daquelas três previstas no "caput" do art. 195 da constituição terão que obedecer as seguintes determinações:

- Serão instituídas por lei complementar;
- Terão que ser não-cumulativas, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;
- Não poderão ter mesma base de cálculo e fato gerador dos impostos discriminados na Constituição Federal.

É importante lembrar que a CPMF teve que ser criada pela Emenda Constitucional nº 12 e não por lei complementar, já que tem o mesmo fato gerador e base de cálculo do IR ou IOF e é tipicamente cumulativa.

Para encerrarmos o estudo a respeito das contribuições sociais, atentaremos para uma de suas características marcante, que as diferencia das outras contribuições parafiscais que é o fato de que não obedecem ao princípio da anterioridade, podendo ser cobrada 90 dias após a publicação da lei que as instituir, conforme determina o parágrafo sexto do art. 195 da Constituição Federal.

art. 195, §6, CF - As contribuições sociais de que trata esse artigo só poderão ser exigidos após decorridos noventa dias da data de publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b.

Não podemos deixar de observar para o fato de que, de qualquer maneira terão que ser obedecidos os noventa dias, mesmo que estes ultrapassem o primeiro dia do exercício seguinte ao da publicação da lei que o instituiu.

Contribuições de intervenção no domínio econômico

Muitas vezes a União tem que intervir no domínio econômico com o objetivo de controlar a produção de determinados gêneros a fim de manter, por exemplo os seus preços estáveis no comércio exterior.

Um dos exemplos mais típicos ocorre na produção de açúcar. Se todas as usinas do Brasil produzissem a sua capacidade máxima de produção, haveria um super produção no mercado internacional, o preço despencaria deixando o respectivo parque industrial em uma difícil situação.

Para evitar isso, o Governo Federal estabelece que determinada usina que tenha capacidade de produção de 400.000 sacas só poderá produzir 250.000, controlando a produção de todas as usinas pro interesse dos próprios usineiros, que têm a consciência de que o fato de todos utilizarem a sua capacidade máxima de produção resultará em excesso de açúcar no mercado internacional, forçando o preço para baixo.

O governo, no entanto, tem o custo para a manutenção deste controle, inclusive para fazer os estudos necessários para estimar a provável produção mundial através de satélites que verificam as áreas plantadas com cana de açúcar em todo o mundo.

Para custear essas despesas são cobradas as respectivas contribuições das pessoas interessadas como os produtores de açúcar, plantadores de cana, produtores de laranja, café e outros produtos para os quais este controle é necessário.

Contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas

São contribuições compulsórias criadas pela União e destinadas a sindicatos, conselhos como CREA, CRM, CRO, organizações como OAB, OEB e ainda aquelas cobradas em prol de entidades privadas vinculadas ao sistema sindical como SENAI, SENAC, SESC, SESI, SENAR e outras.

2.1 - Definição

Para efeitos didáticos costuma-se dividi-las em dois grupos:

2.1.1 - Contribuições

- contribuições sindicais: Dentro do grupo estão todas aquelas cobradas em prol de entidades sindicais ou representativas de categorias profissionais ou econômicas como o CREA, CRM, CRO, OAB, OEB etc.
- contribuições destinadas a entidades privadas ligadas ao sistema sindical: Como exemplo destas contribuições podemos citar aquelas instituídas pela União e destinadas a entidades como o SENAI, SENAC, SESI, SESC etc.

2.1.2 - Contribuições

As contribuições sindicais são aquelas cobradas em prol de entidades sindicais ou representativas de categorias profissionais ou econômicas como o CREA, CRM, CRO, OAB, OEB etc.

2.1.3 - Contribuições

As contribuições destinadas a entidades privadas ligadas ao sistema sindical são aquelas instituídas pela União e destinadas a entidades como o SENAI, SENAC, SESI, SESC etc.

2.1.4 - Contribuições

As contribuições destinadas a entidades privadas ligadas ao sistema sindical são aquelas instituídas pela União e destinadas a entidades como o SENAI, SENAC, SESI, SESC etc.

2.1.5 - Contribuições

As contribuições destinadas a entidades privadas ligadas ao sistema sindical são aquelas instituídas pela União e destinadas a entidades como o SENAI, SENAC, SESI, SESC etc.

2.1.6 - Contribuições

As contribuições destinadas a entidades privadas ligadas ao sistema sindical são aquelas instituídas pela União e destinadas a entidades como o SENAI, SENAC, SESI, SESC etc.

II – COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

2.1 - Definição

Uma das principais conseqüências da forma de estado adotada em nosso país, que é a **forma federativa**, é a existência de diversas esferas políticas atuando coordenadamente em um mesmo território, conforme atribuições e competências rigidamente traçadas pelo próprio texto constitucional. Assim, coexistem harmonicamente, no Estado Federativo Brasileiro, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios com pessoas políticas isonômicas e autônomas dotadas de competência legislativa plena, capazes portanto, de editar atos normativos primários sobre as matérias a elas atribuídas pela constituição.

Segundo Chimenti (2001), "*Competência tributária é o poder que a constituição Federal atribui a determinado ente político para que este institua um tributo, descrevendo sua hipótese de incidência, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota*".

Podemos de forma simplificada definir competência tributária como a atribuição ou poder diretamente haurido da constituição, para editar leis que abstratamente instituem tributos. Somente tem competência tributária em nosso país as pessoas que possuem capacidade para legislar, ou seja as denominadas pessoas políticas ou entes federados: União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Nenhuma outra pessoa jurídica possui competência tributária em nosso ordenamento, nem mesmo as autarquias - pessoas jurídicas de direito com atribuições tipicamente estatais. O que pode ocorrer é que algumas autarquias como por exemplo o INSS, recebam da pessoa política que a detém (no caso do INSS quem detém a competência tributária relativa às contribuições que ele administra é a União), por outorga, atribuições relativas à arrecadação e fiscalização de tributos, bem como, à execução de atos

normativos em matéria tributária e prerrogativas processuais. A pessoa jurídica de direito público que receba da pessoa política competente, tais atribuições, passa a ter capacidade tributária ativa, ou seja, está apta a integrar a relação jurídica obrigacional no pólo ativo. O fato de pessoas jurídicas de direito público, como o INSS, poderem ser sujeitos ativos de relações jurídicas tributárias, não confere a elas competência tributária. A competência é indelegável e somente a possui quem pode legislar.

2.2 - Características da competência tributária

Como já foi observado, a instituição de qualquer espécie tributária só pode ser exercida pela pessoa política eleita pela constituição, que fixa os respectivos estados, fatos, situações e atividades, de modo a assegurar-lhe a decorrente receita financeira. A competência significa superior princípio constitucional que se caracteriza pela: privatividade, idelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade e irrenunciabilidade:

Privatividade

As pessoas políticas são dotadas de privatividade para criar os tributos que lhes foram reservados pela constituição o que, implica a exclusividade e conseqüente proibição de seu exercício por quem não tenha sido consagrado com esse direito. Trata-se de matéria de ordem pública, eivando-se de nulidade a instituição de um determinado imposto, por parte de quem não seja dotado de competência.

É o caso do imposto sobre produtos industrializados, de competência exclusiva da União (art. 153, IV), que não pode ser normatizado pelos Municípios, uma vez que rol de direitos impositivos que lhes foram atribuídos (art. 156) não contempla essa modalidade de imposto. O mesmo se diga com referência a uma taxa de licença para o funcionamento de um estabelecimento comercial, decorrente do regular exercício de poder de polícia

municipal, de conformidade com seu interesse local (art.39, I e III), que não pode ser criada pela União.

indelegabilidade

O requisito da indelegabilidade proíbe que uma pessoa política transfira o direito à instituição do tributo a outra pessoa, simplesmente pela circunstância de que estaria sendo violado o princípio federativo, que conferiu a cada esfera de governo, tributo e receitas distintas. A intransferibilidade nem mesmo seria viável por Emenda à constituição, em face da vedação categórica contida no inciso I, §4º, do art. 60, de seu texto, por implicar na abolição da forma federativa do Estado. Portanto, não pode a União transferir aos Estados o exercício da competência para instituir quaisquer espécies de empréstimos compulsórios, porque o art. 149 conferiu-lhe competência exclusiva.

Oportuno esclarecer que a arrecadação e a fiscalização dos tributos por outra pessoa política, ou terceiro particular, não caracteriza delegação. Assim, o fato de uma instituição financeira estar efetuando o recebimento do IPTU não representa nenhuma inconstitucionalidade, na medida em que o tributo já fora anteriormente instituído por lei municipal.

Incaducabilidade e facultatividade

O direito da pessoa pública de instituir tributo é facultativo e não sofre caducidade. A falta do exercício da competência tributária provocada pela inércia legislativa, não afasta o direito assegurado pela constituição. Como vemos, a pessoa pública tem a faculdade de, qualquer momento, instituir tributo de sua competência.

Inatrelabilidade

É contemplada como elemento substancial da competência tributária, porque acode ao irrestrito princípio federativo, não podendo ser modificada a matéria tributária. É

inadmissível que a União passe a considerar como produtos industrializados, para fins de incidência do IPI (art.153, IV), os bens corpóreos compreendidos na prestação de serviços, submetido ao Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (art.156, III) de competência dos Municípios.

Irrenunciabilidade

A irrenunciabilidade significa que as pessoa políticas não detêm o direito de dispor das receitas tributárias, que lhe são cometidas pela constituição, o que não se confunde com o desinteresse no efetivo exercício de sua competência. Por exemplo, o Estado do Ceará não pode editar uma lei que negue sua competência de instituir o ICMS. Caso já não estivesse instituído, seu direito estaria assegurado, até que surgisse o interesse do Estado em sua implantação.

2.3. Tipos de competência tributária

2.3.1 Competência tributária privativa

Refere-se à competência para instituir impostos e como o próprio nome diz é privativa de cada unidade da Federação.

Eis os dispositivos constitucionais que atribuem estas competências:

Art. 153. compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

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

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

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

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Art.155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações se iniciem no exterior;

III - propriedades de veículos automotores.

Art. 156. compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviço de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

2.3.2. Competência tributária comum

Esta é a competência para a instituição de taxas e contribuições de melhoria. Recebe o nome de Comum em função de que as quatro pessoas jurídicas de direito público poderão instituí-las, dentro das suas respectivas atribuições, conforme dispõe a Constituição Federal:

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

- II - taxas em razão do exercício o do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;*
- III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.*

2.3.3. Competência tributária especial

A competência para instituir empréstimos compulsórios e contribuições parafiscais é chamada especial devido à discussão doutrinária a respeito da natureza tributária destas duas receitas. A Constituição Federal autoriza a instituição nos arts. 148 e 149:

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

- I - para atender as despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;*
- II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.*

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

art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse nas categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua

*atuação nas respectivas áreas, observados o disposto nos arts. 146, III e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195 *6, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.*

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

2.3.4. Competência tributária residual

O constituinte quis deixar a possibilidade de que novos impostos fossem criados, além daqueles já previstos nas competências privativas da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. No entanto, ao atribuir esta competência à União, fez exigências que deverão ser observadas:

- necessidade de lei complementar que exige maioria absoluta do congresso Nacional para sua aprovação;
- obrigatoriedade de que tais impostos sejam não cumulativos; e
- que não tenham fato gerador ou base de cálculo idênticos aos dos impostos já discriminados na Constituição Federal.

Tais exigências estão previstas no art. 154, I da CF.

art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato

gerador pu base de cálculo próprios dos discriminados nesta constituição.

2.3.5. Competência tributária extraordinária

Nos casos de guerra ou sua iminência, a União poderá instituir por lei ordinária os chamados impostos extraordinários ou de guerra, mesmo que tenham fato gerador ou base de cálculo idênticos aos dos impostos já discriminados na constituição Federal. Tais impostos terão que ser suprimidos gradativamente, cessadas as causas da sua instituição, conforme determina o art. 154, II da CF:

art. 154. A União poderá instituir:

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

2.3.6. Competência tributária cumulativa

A estes dois fatos previstos no art. 147, da CF, dá-se o nome de competência cumulativa

Art. 147, CF. Compete à União em território federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

III - LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS À COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Antes de dedicarmos a nossa atenção às limitações do poder de tributar no constitucionalismo brasileiro e a posição dos tribunais (capítulo 4), dedicamos este espaço para apresentar o tema acima citado dentro do contexto histórico procurando conceituá-las, explicitar seus fundamentos epistemológicos, propor uma classificação e por fim apresentar seu perfil histórico no direito constitucional brasileiro.

3.1 - Esboço histórico

Salientamos em capítulos anteriores que para angariar os recursos financeiros necessários à realização dos fins que lhe são inerentes, o Estado utiliza-se do poder de tributar, que lhe é intrínseco. Evidentemente que a evolução do conceito de Estado fez-se acompanhar de modificações nas formas de arrecadar recursos e, ao longo dessa evolução, nem sempre as cobranças feitas de forma rigorosa constituíram as principais fontes de receitas do Estado.

Conforme Aliomar Baleeiro (*apud*, Valadão) já se pretendeu firmar um retrospecto da evolução com fases características presumidamente sucessivas. Estas fases seriam redutíveis a cinco padrões: a) parasitária - extorsão parasitária contra os povos vencidos; b) dominical - exploração do patrimônio público; c) regaliana - cobrança de direitos realengos como pedágio etc.; d) tributária; e, e) social - tributação extrafiscal socio-política.

Em virtude dessa evolução histórica, decorrem discussões sobre a origem ou a essência do poder de tributar, alguns entendendo que não se trata de um poder do Estado, já que o Estado deve se ater às normas constitucionais, ou seja, a tributação seria apenas uma competência do Estado, delegada pelo povo. Torres (*apud* Valadão), afirma que: "O poder

de tributar nasce no espaço aberto pelos direitos humanos e por ele é totalmente limitado". Moraes (idem), sustenta: "O poder fiscal é da própria essência do Estado, e, sempre, em todas as épocas, em todos os Estados, os particulares se submeteram ao poder fiscal do Estado (entidade política) entregando-lhe parte de sua riqueza (tributos). Evidente que este poder é exercido nos limites impostos pela carta política, a qual representa, em um Estado Democrático de Direito, a vontade do povo, e portanto o seu consentimento. Ou seja, o poder de tributar não surge com a constituição, não decorre dela. Decorre da própria existência do Estado, e é pela constituição regulado".

Dentro do panorama histórico, o Estado não fixava a tributação de maneira uniforme, visto que desobrigavam algumas categorias ou classes (sacerdotes ou nobres etc.) Este fato é evidenciado durante o período da Idade Média quando os Estados estavam desestruturados onde o poder de tributar fora dividido entre soberanos, os senhores feudais e a igreja católica. Até então não se podia falar em limitações ao poder de tributar, em virtude de que esse poder era pleno decorrente apenas do *ius imperii*.

Carraza (1993), afirma que no passado, a tributação era realizada de modo tirânico onde o monarca criava os tributos e os súditos deveriam suportá-los. Até mesmo com o fim do feudalismo, quando a imposição dos tributos passou a depender dos conselhos do reino ou das assembléias populares, os súditos não ficaram totalmente protegidos contra o arbítrio.

Somente com a formação do Estado Moderno e com o aparecimento das constituições escritas é que a figura da limitação constitucional ao poder de tributar surge no cenário jurídico para garantir e modo efetivo os direitos dos contribuintes.

A doutrina menciona marcos históricos que são tidos com predecessores da sistemática atual. Assim, J. M Othon Sidou (*apud* Valadão, 2000:23), informa que, já no séc.XIII a.c, o código de Manu (Índia) estabelecia desonerações fiscais a determinadas pessoas (cegos, idiotas, paralíticos e septuagenários).

Durante a época em que prevaleceu a civilização romana, havia uma sistemática tributária complexa, sendo comum a prática das desonerações tributárias como por exemplo relativa aos soldados em campanha, aos pequenos proprietários, às corporações religiosas e em especial aos veteranos de guerra.

A Idade Média foi caracterizada pela desagregação do império e pelo sistema feudal havendo um verdadeiro retrocesso nas técnicas de tributação. Data desta época o fortalecimento da igreja, como o estabelecimento de privilégios a seu favor. Somente ao final da Idade Média, com o fortalecimento das monarquias e dos Estados é que houve uma modificação sensível nesta matéria.

No ano de 1091, tem-se o primeiro registro em outra direção, no qual consta que o rei Afonso VI da Espanha solicitou o consentimento dos súditos para impor tributos, embora a carta magna do rei João Sem Terra, a quem os nobres ingleses impuseram o princípio "*no taxation without representation*," datada de 1215, conste freqüentemente na literatura como marco inicial.

A partir desta época, com a consolidação das nações européias, o sistema de tributação, assim com as técnicas de desoneração, tiveram um desenvolvimento maior, principalmente para os nobres e a igreja. A evolução das formas de Estado e a conformação do Estado moderno, cujo marco é a revolução francesa, fizeram-se acompanhar, também do desenvolvimento das técnicas de tributação.

Os direitos e garantias individuais, matérias consagradas à questão tributária implicam às limitações ao poder de tributar do Estado, já que coíbem a arbitrariedade e a ilegalidade. Neste contexto, vale destacar que na França, no ano de 1735, os estados gerais postularam a faculdade de aprovar, e que esta regra integrou a Declaração dos Direitos (1789) e a constituição francesa de 1791. Destaca-se ainda a constituição Norte Americana, de 1787, que traz dispositivos sobre matéria tributária, inclusive limitações à competência impositiva, além do princípio da legalidade. Desta forma, o tema das limitações ao poder tributar está ligado ao constitucionalismo, porém mais em uns Estados que em outros. As

constituições dos Estados federais têm mais dispositivos sobre a matéria, tendo em vista que a estrutura da federação deve, também prever a sistemática de financiamento das entidades federadas.

3.2 - Conceitos e institutos

O poder de tributar é inerente ao Estado e decorre de sua soberania conforme explicita Hugo Brito Machado (*apud* Valadão, 2000:25), "*O poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta*".

Limitações ao poder de tributar são os dispositivos constitucionais que interferem na atividade exacional do Estado, de forma a conter sua ação. Distinguem-se assim, as limitações ao poder de tributar, *stricto sensu*, das normas que delimitam a própria competência tributária (normas pré-instituidoras das exações), ou seja, as normas que determinam a discriminação das rendas tributárias. Contudo, estas normas contém características limitadoras ao poder de tributar (no caso a própria competência). Assim é correto o entendimento de que as limitações ao poder de tributar em sentido amplo, abarcam também, a discriminação das rendas tributárias.

A nomenclatura "limitações", expressa na teoria constitucional, é utilizada de maneira ampla e consagrada, e se reporta a diversas outras situações, como por exemplo: às limitações ao poder de reforma constitucional, os limites à exploração direta da atividade econômica pelo Estado (art.173 da constituição) etc. Ainda, independentemente da concepção de Estado que se adote, a existência da constituição pressupõe em si a imposição de direções, no sentido de orientar a ação do Estado, portanto limitando-a.

Por outro lado, os princípios constitucionais tributários constituem de maneira incontestável, freios à voracidade impositiva do Estado, que tem nas receitas tributárias sua principal fonte de financiamento - não há como não entender esses "freios" a não ser como *limitações ao poder tributar*. Assim é preferível entender os princípios constitucionais da

tributação - que impõem limites ao poder de tributar do Estado e que tem como efeito restringir a competência impositiva - como **limitações constitucionais ao poder de tributar**, mais do que simplesmente um componente do desenho primário da repartição de competências tributárias.

3.3. Classificação

De maneira resumida, entende-se que as limitações ao poder de tributar em seu sentido estrito podem classificar-se com relação ao modo de serem estabelecidas em duas espécies: principiológicas e imunidades.

- **Principiológicas:** dizem respeito a aspectos gerais da imposição tributária, decorrem de princípios tributários e não denominam seus destinatários, ou a exação a que se referem.
- **Imunidades:** referem-se às exações específicas (imposto, contribuição ou taxa).

Pode-se também classificar as limitações ao poder de tributar com relação ao efeito ou resultado em: negativas e positivas.

- **Positivas:** São aquelas que efetivamente têm por objetivo restringir o poder de tributar no sentido de instituir e exigir tributos e contribuições como, por exemplo, o princípio da legalidade, previsto no art.150, I, da CF. Assim as limitações são sempre positivas;
- **Negativas:** São as que limitam o poder de suprimir ou mitigar exações fiscais, ou ainda as que restrinjam as limitações positivas; trata-se na verdade de ampliação ao poder de tributar. Dentre esse tipo de limitação, há duas categorias:

- a) As que excepcionam regras limitadoras. Como, por exemplo, as exceções ao princípio da anterioridade, do que decorre um aumento do poder impositivo do Estado.
- b) As que impõem restrições à faculdade de desoneração tributária como, por exemplo, a proibição à União e conceder isenções de tributos de competência dos Estados, DF e dos Municípios.

Existe ainda uma outra classificação para limitações que podem ser materiais ou formais:

- Materiais: São aquelas que se aproximam das principiológicas;
- Formais: São aquelas que têm natureza procedimental, como por exemplo, a imposição de lei complementar para a instituição de empréstimo compulsório.

3.4. Perfil histórico das limitações no direito constitucional brasileiro

Até a Constituição imperial, de 1824, nos tempos do Brasil colônia, a tributação obedecia às cartas régias e as exações eram instituídas de acordo com a necessidade de caixa da Coroa, sendo o Brasil daquela época submetido a um sistema fiscal feudal constituído de impostos comuns e extraordinários (chamados "direitos privados do rei"). Neste período, pouco ou nada há que se falar de limitações ao poder de tributar, a não ser dos privilégios da Igreja e dos nobres - necessário, pois, apenas o registro histórico. Contudo, no que diz respeito à tributação imposta internamente, segundo Aliomar Baleeiro, era observado, ainda que parcialmente, o princípio da legalidade. Informa o renomado autor que "no período colonial, as tributações geralmente eram aprovadas, para períodos definidos, pelos Senados das Câmaras, isto é, pelos representantes dos contribuintes eleitos para a vereança municipal. As atas dos vereadores da Bahia, conservadas a partir de 1624, são instrutivas a esse respeito".

No império, sob a égide da Constituição de 1824, começa a se desenhar a constitucionalização das limitações ao poder de tributar. Assim, em seu art. 171, previa que a instituição de "contribuições diretas" (para significar as exações fiscais de maneira geral), à exceção daquelas aplicadas aos juros e amortização da dívida pública, seriam estabelecidas anualmente pela Assembléia Geral - tratava-se do princípio da anualidade. Como se tratava de um Estado unitário, a discriminação das rendas tributárias era despicienda na Constituição, vez que era centralizado o poder impositivo. Contudo, o Ato Adicional de 1834, que alterou a Carta de 1824, outorgou às Assembléias Provinciais (recentemente criadas) competência para legislar sobre decretação e arrecadação de tributos, desde que não prejudicassem as imposições gerais, e determinando, também, que as ditas assembléias tratassem da repartição dessas receitas com os Municípios - forte traço da descentralização que estava em curso e motivado, também, pela tradicional autonomia de nossas "comunas". O mencionado Ato Adicional restringiu a competência tributária das Províncias, que antes era concorrente com o Governo Central, embora subsistisse a bitributação em alguns casos.

Constituição de 1891

Como consequência da mudança de reino unitário para república federativa, a Constituição de República, de 1891, repartiu competências tributárias entre a União e os Estados, porém, com relação aos Municípios, não lhes conferiu nenhuma competência impositiva. Com tendência descentralizadora atribuía mais competências tributárias aos Estados que à União. Tal matéria era tratada nos arts. 7, 9º e 12.

O princípio da legalidade estava previsto no art. 72, § 30 (que dispunha sobre a declaração de direitos), e, embora referisse somente a impostos, foi estendido a outros tributos pela doutrina e pela jurisprudência, e seguindo a mesma orientação, era obedecido, na prática, o princípio da anualidade.

A primeira Carta republicana trazia, em seu art. 10, a proibição aos Estados de tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente - é a imunidade

recíproca, já positivada desde a implantação do sistema federativo. O dispositivo foi redigido por Ruy Barbosa, fruto das tendências norte-americanas da época, e tinha por objetivo livrar os meios da ação do Governo nacional da tributação dos Estados, em face da exacerbação do regionalismo na Constituinte de 1891.

O § 2º do art. 7º, previa o princípio da uniformidade em relação aos impostos instituídos pela União. O art. 8º trazia um dispositivo proibindo à União criar distinções e preferências em favor dos portos de uns contra os de outros Estados, com relação a qualquer tipo de tratamento, inclusive o tributário-princípio da não-discriminação entre portos dos Estados. Tal dispositivo em muito se assemelha ao do art. 1º, Seção 9, parágrafo 6º, da Constituição norte-americana, o qual é, porém, mais explícito no que se refere à tributação.

O art. 11 da primeira Constituição republicana traz três dispositivos limitadores do poder de tributar: o da vedação de criação, por meio de impostos, de limites ao tráfego e ao comércio interestadual e o de prescrever leis retroativas. Trazia também a vedação de subvencionar ou embaraçar cultos religiosos.

Embora houvesse competência da União para instituir imposto sobre importação de procedência estrangeira (art. 7º, 1º), havia a autorização para os Estados tributarem a importação de mercadorias estrangeiras, quando destinadas ao consumo nos respectivos territórios, sendo que, neste caso, o produto da arrecadação seria destinado aos cofres da União (art. 9º, § 3º) – único caso que o produto da arrecadação não ficava com o poder tributante, e que limitava o poder de tributar dos Estados (este dispositivo tem semelhança com o do art. 1º, Seção 1, parágrafo 2º da Constituição norte-americana, no que diz respeito ao imposto de importação).

Constituição de 1934

A Constituição de 1934, em relação à Carta anterior, ampliou o leque das limitações ao poder de tributar, inaugurando uma tendência dentro do Direito Constitucional brasileiro.

O princípio da legalidade estava previsto no art. 17, inciso VII. O mesmo artigo 17 trazia uma série de vedações à tributação: subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos (inc. II); irretroatividade da lei tributária (inc. VII, parte final); tributar combustíveis nacionais para motores a explosão (inc. VIII); proibição de tributos interestaduais ou intermunicipais (inc. IX); imunidade recíproca, ampliada para as concessões de serviço público (inc. X).

O princípio da uniformidade geográfica estava previsto no art. 18, sendo que a parte final especificava a não-discriminação dos portos em decorrência de sua localização (no mesmo sentido da norma constitucional norte-americana acima mencionada, art. 1º, Seção IX, § 6º).

O art. 19, inciso IV, vedava aos Estados, Distrito Federal e Municípios estabelecer diferença tributária em razão da procedência dos bens - princípio da não-discriminação em função da origem. Tal princípio constava também do § 1º do art. 8º, que, ao tratar do Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), vedava a distinção em razão da procedência ou destinação ou espécie dos produtos. A alínea e, que previa o imposto, "isentava" a primeira operação do pequeno produtor, conforme definido em lei estadual.

Havia também uma limitação ao imposto de exportação, cuja alíquota não poderia ser maior que dez por cento, vedados os adicionais. Tal regra poderia ser superada por autorização do Senado Federal em casos excepcionais.

O art. 113, item 32, assegurava a imunidade (do texto consta "isenção") de emolumentos, taxas, custas e selos para os necessitados de assistência judiciária, no âmbito da União e dos Estados. Este dispositivo seria suprimido na Carta de 1937, só reaparecendo na Constituição de 1946 (art. 141, § 35).

Com relação à repartição da competência tributária (arts. 6º, 8º, 10 e 13, § 2º), a União manteve o imposto sobre importação de mercadorias (que foi vedado para os Estados nas operações interestaduais) e passou a ter competência para instituir o imposto de

consumo de quaisquer mercadorias (exceto combustíveis de motor de explosão), o imposto de renda e proventos de qualquer natureza, e o imposto de transferência de fundos para o exterior. Os titulares de direitos de entrada, saída e estadia de navios foram renomeados para “taxa”, ao mesmo tempo em que as aeronaves foram incluídas na incidência, com a mesma ressalva anterior quanto ao comércio de cabotagem (livre comércio após o pagamento do imposto de importação). As taxas de selo foram substituídas pelo imposto sobre atos emanados do governo da União, negócios da sua economia e instrumentos de contratos ou atos regulados por lei federal. Também competia à União as taxas telegráficas e postais de outros serviços federais. Com referência à competência privativa dos Estados, manteve o imposto sobre exportação das mercadorias de sua produção, e também o imposto sobre indústrias e profissões, todavia, introduzindo uma repartição desta receita, que era dividida com os Municípios, em partes iguais. O imposto sobre imóveis rurais e urbanos foi desdobrado, sendo atribuído aos Estados o imposto sobre a propriedade territorial rural e aos Municípios o imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU), sendo que esse último permanece até hoje na competência dos Municípios. O imposto sobre transmissão de propriedades também foi desdobrado em dois, permanecendo ambos na competência dos Estados: o imposto sobre transmissão de propriedade *causa mortis* e o imposto sobre transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*. Os Estados passaram a ter competência para cobrar o IVC em vendas efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, sem distinção de procedência, destino ou espécie dos produtos. O IVC viria tornar-se a principal fonte de receita dos Estados. Também era da competência dos Estados o imposto sobre consumo de combustíveis de motor de explosão, sendo que a respectiva incidência ficou restrita aos combustíveis de origem estrangeira, porquanto era vedado tributar os combustíveis produzidos no País para motores de explosão. Também, relativamente aos Estados foi substituída a taxa de selo pelo imposto sobre atos emanados dos respectivos governos e negócios de sua economia ou regulados por lei estadual (art. 8º, item I, alínea h), da mesma forma aos Estados foi conferida competência para cobrar taxas de serviços estaduais.

A competência para criar outros impostos (residual) continuou sendo da União e dos Estados, contudo, a cumulatividade, admitida pela Constituição de 1891 (que seguia o

modelo americano), foi substituída pela prevalência do imposto decretado pela União (art. 10, item VII e art. 11), evitando-se, assim, a bitributação, o que constituiu um avanço.

Na Constituição de 1934, os Municípios surgem, pela primeira vez, como titulares de tributos. Do desdobramento do imposto sobre imóveis rurais e urbanos - que era dos Estados - foram atribuídos aos Municípios os chamados impostos predial e territorial urbano. A Constituição de 1934 destinou, também, aos Municípios o imposto de licenças; o imposto sobre diversões públicas; o imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais e as taxas sobre serviços municipais.

Constituição de 1937

A Carta de 1937 foi outorgada sob um regime ditatorial, mas o princípio da legalidade, basilar na tributação, foi preservado, pois, embora o art. 17, alínea *d*, vedasse a edição de decreto-lei em matéria tributária, o art. 180, que tratava de disposições transitórias, dava competência plena ao Presidente da República para editar decreto-lei sobre qualquer matéria de competência da União, até que se reunisse o Parlamento.

O princípio da não-limitação ao tráfego e o da proibição de tributos interestaduais ou intermunicipais estavam estampados no art. 25. A imunidade recíproca estava prevista no art. 32, alínea *c*, que, ao contrário da Carta de 1934, não era estendida aos serviços públicos concedidos. A alínea *a* do art. 32 estabelecia o princípio da igualdade (mas somente entre brasileiros natos) e o princípio da não-discriminação entre os Estados. A vedação ao estabelecimento de subvenções ou de embaraços ao exercício de cultos religiosos estava vista na alínea *b* também do art. 32.

O princípio da uniformidade geográfica e o da não-discriminação dos Estados diferentes estavam contidos no art. 34 (redação idêntica ao art. 18 da Carta de 1934). Já o art. 35, alínea *b*, vedava aos Estados, Distrito Federal e municípios estabelecerem diferença tributária em razão da procedência dos bens mercadorias - princípio da não-discriminação em função da origem.

Ainda com relação à repartição da competência tributária, a Carta de 1937 pouco alterou neste aspecto as disposições da Constituição de 1934. Apenas eliminou da competência dos Estados o imposto sobre consumo de combustíveis para motor de explosão interna e dos Municípios o imposto celular sobre a renda de imóveis rurais, o que representou, em relação à Constituição anterior, um retrocesso, vez que não deu aos Municípios qualquer compensação pela perda desta receita.

Sob a égide desta Constituição, foi criado o imposto único sobre combustíveis e lubrificantes (Lei Constitucional 4/40), de competência da União, mas que era rateado com os Estados e Municípios, proporcionalmente ao seu consumo - precursor dos impostos únicos que seriam instituídos em 1946 e permaneceriam no sistema até o advento da Constituição de 1988.

A vedação à bitributação permaneceu expressa na Carta de 1937. A competência residual ficou a cargo dos Estados e no caso de competência concorrente com a União prevaleceria a competência da União, vedando-se a bitributação (art. 24). Assim, a Carta de 1937 não introduziu grandes modificações na matéria.

Constituição de 1946

No período de 1930 a 1945, o federalismo dualista da República Velha foi substituído por um sistema centralizado, com redução dos poderes dos Estados em decorrência da eliminação de barreiras alfandegárias estaduais e a retirada da liberdade de legislar sobre tributação do comércio exterior. Por outro lado, o perfil tributário mudou, deslocando-se a base da arrecadação do comércio exterior para o comércio interno, por meio do IVC, que passou a ser a principal fonte de receita dos Estados.

Esta Constituição reproduziu na competência impositiva da União o imposto sobre importação de mercadorias de procedência estrangeira; o imposto sobre consumo de mercadorias; o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza; o imposto sobre

transferência de fundos para o exterior; e o imposto sobre negócios de sua economia, atos e instrumentos regulados por lei federal.

Acrescentou, também, imposto sobre produção, comércio, distribuição e consumo, bem assim sobre a importação e a exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo esse regime, no que fosse aplicável, aos minerais do País e à energia elétrica, sob a forma de imposto único, e destinando aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios no mínimo sessenta por cento de sua arrecadação. A Constituição de 1946 ainda facultou à União que decretasse impostos extraordinários na iminência ou no caso de guerra externa, sem partilha do produto, mas obrigando sua supressão gradual, dentro de cinco anos contados da data da assinatura da paz.

A Constituição determinava que a União entregasse aos Municípios, excluídos os das capitais, dez por cento do total que arrecadasse do imposto de renda, feita a distribuição em partes iguais e compelindo a aplicação de pelo menos metade da importância em benefícios de ordem rural (art. 15, § 4º).

No que toca aos Estados, foi mantida a competência para decretar o imposto sobre exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro; o imposto sobre propriedade territorial rural; o imposto sobre transmissão de propriedade *causa mortis*; o imposto sobre transmissão imobiliária *inter vivos*; o imposto sobre vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais (IVC), com uniformidade de alíquota, e sem distinção de procedência ou destino; e o imposto sobre os atos regulados por lei estadual, os do serviço de sua Justiça e os negócios da economia dos Estados. Esta Carta impunha a distribuição das receitas do Estado ao Município quando a arrecadação estadual de impostos excedesse, anualmente, em Município que não fosse o da Capital, o total das rendas locais de qualquer natureza, correspondente a trinta por cento do excesso nele arrecadado, excetuando-se o imposto de exportação.

Com relação aos Municípios, a Constituição de 1946 transferiu dos Estados para eles o imposto sobre indústrias e profissões, sem repartição da receita, antes dividida entre Estados e Municípios. Manteve para os Municípios o imposto predial e territorial urbano, o imposto de licença e o imposto sobre diversões públicas. Por outro lado, passou a ser, também, da competência dos Municípios o imposto sobre atos de sua economia ou assuntos de sua competência, o qual era previsto apenas para a União e para os Estados.

A competência residual voltou a ficar atribuída à União e aos Estados (antes, na Carta de 1937, era só dos Estados), com prevalência do imposto federal, no caso de bitributação. Contudo, a arrecadação desses impostos novos pertencia aos Estados, que estavam obrigados a entregar vinte por cento do produto à União e quarenta por cento aos Municípios onde se tivesse realizada a cobrança.

A Constituição de 1946 manteve a competência comum da União, dos Estados e dos Municípios para a cobrança de taxas pela prestação de serviços específicos ao contribuinte, e acrescentou à competência das três espécies de pessoas constitucionais a cobrança de contribuição de melhoria, decorrente de valorização de imóveis em consequência de obras públicas.

Reputada como a mais municipalista das Constituições brasileiras, até a promulgação da Constituição de 1988, a Constituição de 1946 consagrou o princípio do fortalecimento das finanças municipais, instituindo quotas do imposto de renda, dos impostos únicos sobre lubrificantes e combustíveis, sobre minerais do país e sobre energia elétrica.

Nota-se uma crescente rigidez na repartição das competências tributárias, com a discriminação pormenorizada das incidências, estreitando a "margem de manobra" para a criação de novos tributos, fixando a repartição de receitas e distanciando-se do modelo norte-americano de competência concorrente e flexível.

Mesmo considerando a competência residual concorrente, prevista no art. 21, a determinação da repartição desta receita, quando o imposto fosse instituído pelos Estados, dava um grau maior de rigidez ao sistema.

O princípio da legalidade estava expresso no § 34 do art. 141 (artigo que tratava de direitos e garantias individuais), cujo dispositivo continha, também, o princípio da anualidade - princípio orçamentário. A Constituição de 1946 instituiu o princípio da anualidade de maneira inequívoca, visto que só era autorizada a cobrança de tributo que tivesse prévia autorização orçamentária, excepcionando-se a tarifa aduaneira e o tributo lançado por motivo de guerra.

A imunidade recíproca estava expressa no art. 31, inciso V, alínea *a*, ressalvados os serviços públicos concedidos, que eram tributados, mas poderiam ser isentados, tendo em vista o interesse comum.

A Constituição de 1946 positivou o princípio da capacidade econômica – de que decorre a capacidade contributiva -, previsto no art. 202, juntamente com a obrigatoriedade dos tributos terem caráter pessoal, sempre que possível.

Tratando-se de inovação em relação àquelas existentes até então, o art. 31, inciso V, alíneas *b* e *c*, instituiu as seguintes imunidades: a) templos de qualquer culto; b) bens e serviços de partidos políticos, instituições de educação e de assistência social (desde que as rendas fossem aplicadas no País para os respectivos fins); c) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros. Contudo, foi mantido o dispositivo que impedia subvencionar cultos religiosos, ou embarçar-lhes o exercício (art. 31, inciso II), o qual tinha repercussão tributária. Também, em seu art. 203, imunizava dos impostos os direitos de autor e a remuneração de professores e jornalistas. Esta última imunidade foi excepcionada com relação aos impostos gerais pela Emenda 9, de 1964, e depois revogada pela Emenda 18, de 1965.

A Constituição imunizava do imposto de consumo os artigos que a lei classificasse como mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica (§1º, do art. 15, que utilizava o termo "isenção") - está aí a raiz histórica do princípio da seletividade em função da essencialidade do produto, que informa o IPI, imposto introduzido pela Emenda 18 de 1965 à Constituição de 1946 e que substituiu o imposto sobre o consumo.

Estava vedado à União tributar a renda das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e os proventos dos seus agentes (estaduais e municipais) em limites superiores aos que fixasse para suas próprias obrigações e para os proventos de seus próprios agentes (art. 15, § 3º). Como os Estados também podiam tributar títulos da dívida pública, limitava-se esta cobrança ao que impusesse às suas próprias obrigações (art. 19, § 4º), no mesmo sentido da limitação imposta à União.

O princípio da uniformidade da tributação e o da vedação de tributação diferenciada de portos em decorrência de sua localização, estavam previstos no art. 17, seguindo a mesma linha da Carta anterior, de 1937.

Com relação aos impostos específicos dos Estados: o imposto sobre a propriedade imóvel rural, de competência dos Estados, tinha uma imunidade prevista que abrangia os imóveis com menos de 20 hectares em determinadas condições (art. 19, § 1º); já o IVC não incidia sobre a primeira operação do pequeno produtor, conforme definisse a lei estadual (art. 19, inciso IV); e com respeito ao imposto de exportação, sua alíquota máxima era fixada na Constituição (cinco por cento), sendo vedado qualquer adicional (art. 19, inciso V). O § 5º do art. 19 proibia, no caso do IVC, discriminações em função da procedência ou destino. Tratava-se de princípio vinculado à unidade econômica do País.

Também vinculada à unidade econômica do País, a limitação contida no art. 27 vedava o estabelecimento de limitação ao tráfego por meio de tributos (federais, estaduais ou municipais), ressalvado o pedágio, e o art. 32 proibia aos Estados, ao Distrito Federal e

aos Municípios estabelecerem diferença tributária em razão da procedência dos bens de qualquer natureza.

O sistema tributário da Constituição de 1946 foi objeto de diversas Emendas Constitucionais, alterando sua formatação, principalmente no que diz respeito à discriminação das rendas tributárias. Contudo a Emenda 18, de 1965, promoveu ampla reforma do sistema tributário, devendo ser analisada separadamente, como segue.

Emenda Constitucional 18, de 1965

Editada no contexto de um governo de exceção, implantado em março de 1964, concomitante com as reformas de outros "sistemas" nacionais, como a administrativa (Decreto-lei 200, de 1967), a previdenciária e a do sistema financeiro, a Emenda 18 à Constituição de 1946 reorganizou toda sistemática anterior, tratando-se de uma verdadeira reforma do sistema tributário nacional.

A citada Emenda 18/65 não se restringiu apenas à modificação de competências para instituição de impostos e alteração do percentual das transferências obrigatórias, como o fizeram as Emendas 5/61 e 10/64, mas "racionalizou, inovou, introduziu modificações de vulto na sistemática tributária nacional, dando-lhe uma feição inteiramente diversa e dinâmica". Sobre o assunto, *Bernardo Ribeiro de Moraes* teceu os seguintes comentários:

A Emenda Constitucional 18, de 1965, trouxe ao país uma autêntica reforma tributária, fazendo revisão e mudança completas no antigo sistema tributário. Embora decorridos mais de 75 anos, entre a primeira Constituição republicana e a referida Emenda Constitucional 18, o sistema tributário anterior permanecia quase o mesmo, fiel à sistemática preconizada pela Constituição de 1981, salvo uma ou outra exceção. Desde 1891 a discriminação de rendas tributárias vinha sendo repetida nas Constituições que se seguiram (1934, 1937, 1946), sem a menor

imaginação, alterando-se apenas a parte relativa à competência tributária das entidades políticas, ou melhor, modificando-se as pessoas de direito público titulares de cada imposto.

Ao discriminar os impostos, dividiu-os em quatro grupos segundo critérios econômicos. Os impostos sobre o comércio exterior estavam na competência da União, destinando-se a receita líquida do imposto sobre exportação a formar reservas monetárias. Também na competência da União os impostos sobre a propriedade territorial rural (ITR) e sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR), sendo que pertencia o produto do ITR aos Municípios onde estivessem localizados os imóveis sobre os quais incidiria a tributação. O imposto sobre a transmissão de bens imóveis (ITBI) ficou na competência dos Estados e o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) na competência dos Municípios.

Com respeito à produção e circulação, foi estabelecida a competência da União para instituir o imposto sobre produtos industrializados (IPI), sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e operações relativas a títulos e valores mobiliários (IOF), cujas receitas eram destinadas à formação de reservas monetárias, e sobre serviços de transportes e comunicações. O imposto sobre circulação de mercadorias (ICM), que substituiu o IVC, ficou sob a competência dos Estados, com alíquota uniforme, não excedendo, nas operações que se destinassem a outros Estados, o limite fixado em resolução do Senado Federal. Neste caso, o Senado atua como órgão legislativo de caráter eminentemente federativo (os senadores representam os Estados), exercendo uma espécie de função conciliatória entre os interesses divergentes dos Estados. Diferentemente do antigo IVC, o ICM é não cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado - assim, o imposto pago em um Estado era crédito em outro. Os Municípios tinham competência para cobrar o ICM com base na legislação estadual, e por alíquota não superior a trinta por cento da instituída pelo Estado (art. 13 e parágrafo único). Esta competência foi revogada pelo Ato Complementar 31/66, que determinava que o produto da arrecadação do ICM seria repartido, na base de vinte por

cento, com os Municípios, aos quais foi atribuída, pela Emenda Constitucional 18/65, competência para cobrar o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS).

Competia à União a instituição dos impostos especiais sobre operações relativas a: a) combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos; b) energia elétrica; e c) minerais do País, os quais incidiam uma única vez (ditos impostos únicos), e o imposto extraordinário no caso de guerra externa ou sua iminência. Também, a Emenda Constitucional 18/65, atribuiu exclusivamente à União, em casos excepcionais definidos em lei complementar, competência para instituir empréstimos compulsórios.

Além dos impostos enumerados nos quatro grupos referidos, a Emenda Constitucional 18/65 atribuía competência à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para a cobrança, no âmbito de suas respectivas atribuições, de taxas (pelo exercício do poder de polícia e pela prestação de serviços públicos) e de contribuição de melhoria, decorrente de valorização imobiliária por obra pública.

A Emenda 18/65, em seu art 5º, vedou qualquer competência residual, mesmo não concorrente, da União, dos Estados e dos Municípios, estabelecendo uma total rigidez do sistema discriminativo das receitas tributárias nos três níveis de administração existentes na federação.

Com relação à repartição das receitas arrecadadas, a Emenda Constitucional 18/65 estabeleceu que do produto da arrecadação IR e do IPI, oitenta por cento constituiriam receita da União e o restante distribuído à razão de dez por cento ao Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal (FPE) e dez por cento ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM).

Para o cálculo de porcentagem aos fundos eram excluídas as parcelas destinadas aos Estados, Distrito Federal e Municípios, decorrentes da arrecadação do IR incidente sobre a renda das obrigações de sua dívida pública e do IR retido na fonte sobre os proventos dos seus servidores e de suas autarquias, cuja arrecadação pertencia àquelas entidades. Além

disso, os Estados e Municípios poderiam participar com dez por cento da arrecadação do IR e do IPI (exceto fumo e bebida) efetuada em seus territórios, mediante convênios com base em programas específicos.

Além das importâncias distribuídas aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, decorrentes dos Fundos de Participação, eram distribuídos sessenta por cento do produto da arrecadação do imposto único sobre operações relativas a combustíveis, lubrificantes e energia elétrica; e noventa por cento da arrecadação do imposto sobre operações relativas a minerais do País, que eram arrecadados pela União.

Conforme já salientado, a Emenda Constitucional 18/65, que já continha as bases do nosso atual sistema tributário fixado pela Constituição de 1988, introduziu uma verdadeira reforma tributária.

Com relação às limitações ao poder de tributar, que não correspondem à discriminação das rendas tributárias propriamente ditas, as alterações foram de menor monta. O princípio da anualidade previsto na Carta de 1946 foi bastante alterado pela Emenda 18/65, tendo sido reduzido ao princípio da legalidade, e a anterioridade (não mais anualidade orçamentária) valia apenas para impostos sobre o patrimônio e a renda, conforme disposto no art. 2º, inciso II (relevante notar que a Emenda 7/64 já havia suspenso a aplicação do princípio da anualidade até 31 de dezembro de 1964).

Já o princípio da legalidade (proibição de instituir ou majorar tributo sem lei que o estabeleça) estava expresso no art. 1º, inciso I, embora admitisse ressalvas com relação à majoração (II, IE e IOF). Era vedada a instituição de taxas com a mesma base de cálculo dos impostos.

A Emenda Constitucional 18/65 aboliu as imunidades relativas à pessoas físicas ao revogar o art. 203 da Carta de 1946 em benefício de autores, professores e jornalistas e manteve as imunidades genéricas, já previstas na Carta de 1946 (relativa à renda e patrimônio dos partidos políticos, instituições de educação ou de assistência social,

observadas as condições fixadas em lei complementar, aos templos de qualquer culto e ao papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, livros e periódicos), e também a imunidade recíproca referente a bens, patrimônio e serviços uns dos outros (União, Estados e Municípios), que foi estendida às autarquias, desde que se vinculasse às suas finalidades essenciais. Contudo, manteve, como na Carta de 1946, a vedação da extensão da imunidade aos serviços públicos concedidos, sendo que aos federais poderia ser instituída a isenção por lei especial. Assim, foi ampliada a imunidade recíproca às chamadas instrumentalidades dos poderes públicos.

O princípio da uniformidade geográfica e unidade econômica ficou expresso mais claramente, assim como a proibição da distinção de natureza tributária em razão da procedência ou destino - também vinculado à unidade econômica (art. 3-0 da Emenda Constitucional 18/65).

No que diz respeito às imunidades específicas a impostos, havia a previsão de imunidade com relação ao ITBI caso a transmissão fosse destinada à incorporação de pessoa jurídica cuja atividade preponderante fosse o comércio ou locação de imóveis (§ 2º do art. 8º da Emenda Constitucional 18/65). Com relação a este mesmo imposto, de competência dos Estados, os limites das alíquota eram fixados por resolução do Senado Federal.

O IPI, recém criado, deveria obedecer ao princípio da seletividade em função da essencialidade do produto. Tanto o IPI como ICM foram criados como impostos não cumulativos. No caso do ICM, a alíquota deveria ser uniforme para todas as mercadorias, embora nas operações interestaduais a ela fosse diferente, sendo a máxima fixada pelo Senado Federal. A imunidade dos gêneros de primeira necessidade com relação ao ICM sucedeu àquela similar relativa ao IVC.

A Emenda 18/65 revogou também o dispositivo que garantia o princípio da capacidade contributiva e da obrigatoriedade da pessoalidade, sempre que possível, previsto na Carta de 1946.

As outras limitações compatíveis com a sistemática anterior (relativas aos impostos que deixaram de existir) também restaram revogadas. Pode-se observar que a Emenda 18/65 reestruturou o Sistema Tributário Nacional - modelo básico que subsistiu inclusive na Constituição de 1988, com algumas alterações. Assim não foram introduzidas novas imunidades genéricas, embora tenham sido introduzidas imunidades específicas referentes aos impostos recém-criados e mantidas as limitações anteriores com algumas modificações.

Constituição de 1967

A Constituição de 1967 originou-se do projeto submetido pelo Governo Militar ao Congresso Nacional, para ser discutido, votado e promulgado entre 12 de dezembro de 1966 e 24 de janeiro de 1967. No tocante ao sistema tributário, a Constituição de 1967 incorporou o centralismo tributário estabelecido pela Emenda 18/65, preparada por professores da Fundação Getúlio Vargas.

É a primeira Constituição brasileira que traz um Capítulo específico tratando do Sistema Tributário.

Alteração considerável foi o restabelecimento do princípio da competência residual, não concorrente, em favor da União, assim como autorizou à União transferir aos Estados, Distrito Federal e Municípios o exercício da competência residual em relação a determinados impostos, cuja incidência fosse definida em lei federal.

No que diz respeito às limitações ao poder de tributar em sentido estrito, a Constituição de 1967 pouco alterou em relação à Emenda 18/65. O princípio da legalidade foi mantido, expresso no art. 20, inciso I. Já o princípio da anualidade, extirpado pela Emenda Constitucional 18/65, foi restabelecido, conforme previsão do art. 150, § 29, excetuados a tarifa aduaneira e os impostos de guerra, embora nem sempre esta norma tenha sido observada, inclusive pelo STF. A imunidade recíproca foi implementada com

uma ressalva, a qual estabelecia que não se exonerava o promitente comprador da obrigação de pagar imposto que incidisse sobre o imóvel objeto de compra e venda, dispositivo que foi mantido, depois, na Constituição de 1969 e na de 1988. Podia a União instituir isenções de tributos estaduais e municipais, mediante lei complementar (art. 20, § 2º), o que ampliava sua capacidade de desonerar (ainda que limitada hipótese de relevante interesse social ou econômico nacional).

Com relação à Emenda 18/65, a Carta de 1967 manteve na competência União o imposto de renda e proventos de qualquer natureza; o imposto sobre propriedade rural; os impostos sobre comércio exterior; o imposto único sobre produção, circulação, distribuição, ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos; o imposto único sobre produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica; o imposto sobre extração, circulação, distribuição consumo de minerais do País; o imposto sobre produtos industrializados; o imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários; o imposto sobre transporte e comunicações não estritamente municipais e os impostos extraordinários de guerra externa, na sua iminência ou deflagração. Manteve também a competência exclusiva da União para instituir empréstimos compulsórios, nos casos excepcionais definidos em complementar (art. 19, §4º).

No que concerne aos impostos únicos, o § 6º do art. 22 admitia que lei federal fixasse critérios e limites para sobrepor à sua incidência o imposto sobre circulação de mercadorias (ICM) na distribuição, ao consumidor final, dos lubrificantes e combustíveis líquidos utilizados por veículos rodoviários, para aplicação da receita exclusivamente em investimentos rodoviários (na verdade, uma exceção à incidência única" do imposto único sobre combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos). Este dispositivo foi revogado pelo Ato Complementar 40, de 1968.

Para os Estados foi mantido o ICM e o imposto sobre transmissão de bens imóveis (ITBI). Havia a previsão de que lei federal poderia isentar do ICM produtos destinados ao exterior, o que é um traço antifederativo, pois implica a ingerência da União na tributação a

cargo dos Estados. Não foi alterada a distribuição do produto da arrecadação do ICM, na proporção de oitenta por cento para os Estados e vinte por cento para os Municípios.

Com relação aos Municípios, a Constituição de 1967 manteve o IPTU e o ISS já previstos na Emenda 18/65, sendo que cabia à lei complementar definir os serviços não sujeitos à competência da União e dos Estados. Contudo, os serviços de qualquer natureza logo foram restringidos a uma lista com vinte e nove espécies de serviços, pelo art. 8º do Decreto-lei 406, de 31 de dezembro de 1968, posteriormente ampliada para sessenta e seis espécies de serviços empresariais, neles incluído o exercício de profissões liberais e autônomas, pelo art. 3º do Decreto-lei 834, de oito de setembro de 1969 um indicativo da ingerência legislativa federal, via decreto-lei, em matéria de competência dos Municípios (a lista em vigor atualmente está prevista na Lei Complementar 56, de 15 de dezembro de 1987, que foi recepcionada pela Constituição de 1988).

Foi mantida a competência das três pessoas constitucionais para a cobrança de taxas pela prestação de serviços públicos pelo exercício do poder de polícia, bem como a competência para arrecadar contribuição de melhoria, que estava limitada ao custo da obra (art. 19, § 3º). Com relação às taxas, permaneceu a limitação que consistia em vedar sua instituição com a mesma base de cálculo de impostos (art. 19, § 2º).

Assim, foram mantidos os princípios gerais e a discriminação das receitas tributárias, com exceção do restabelecimento da competência residual. Ainda, a Constituição de 1967 apresenta, em relação à Emenda Constitucional 18/65, algumas alterações, sendo as mais significativas: a) em lugar de sessenta por cento, a União só distribuirá aos Estados, Distrito Federal e Municípios quarenta por cento do imposto, de sua competência, sobre operações relativas a lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos; b) facultou aos Estados e ao Distrito Federal incluir na incidência do ICM, na operação de distribuição, ao consumidor final, os lubrificantes e combustíveis líquidos utilizados por veículos rodoviários, cuja receita seria aplicada exclusivamente em investimentos rodoviários; c) ratificou o dispositivo do art. 1º do Ato Complementar 31/66, ao determinar que do produto de arrecadação do ICM oitenta por cento constituiriam receita dos Estados e

vinte por cento dos Municípios; d) estabeleceu que a alíquota do imposto sobre circulação de mercadoria não excederia os limites fixados pelo Senado Federal, não só nas que se destinassem a outro Estado, como determinava a Emenda Constitucional 18/65, mas também nas que se destinassem ao exterior; e) estabeleceu que o imposto sobre circulação de mercadorias não incidiria sobre produtos industrializados e outros que a lei determinasse, destinados ao exterior - trata-se de imunidade do ICM com relação aos produtos industrializados nas operações de exportação. Tal limitação foi mantida na Constituição de 1969 e na de 1988 (sob o nome de ICMS); f) atribuiu à União autorização para, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico, conceder isenções de impostos federais, estaduais e municipais (uma ingerência da União na tributação das outras entidades federadas); g) atribuiu à União competência para instituir contribuições destinadas ao custeio dos serviços e encargos da intervenção no domínio econômico (art. 157, § 9º).

Constituição de 1969

A dita "Constituição de 1969" tem, na verdade, a denominação formal Emenda 1, de 17 de outubro de 1969, e foi outorgada sob a égide de um regime de exceção. Esta Constituição não introduziu alterações substanciais no sistema de 1967, que era calcado na Emenda 18/65, mantendo a tendência centralizadora, natural em um regime totalitário.

No que diz respeito às limitações ao poder de tributar propriamente ditas, o princípio da legalidade estava previsto no art. 19, inciso I, e o princípio da anterioridade no art. 153, § 29, o qual comportava exceções: tarifa alfandegária (na verdade imposto de importação), imposto de exportação, tarifa de transporte, IPI, imposto lançado por motivo de guerra, imposto único sobre lubrificantes, combustíveis e energia elétrica e também as contribuições parafiscais. Importante mudança ocorrida com a Carta de 1969 refere-se ao fim do princípio da anualidade tributária - que remete à obrigatoriedade de se conter na lei orçamentária a previsão de cobrança do tributo - para se fixar o princípio da anterioridade, que prescreve a necessidade da vigência da lei instituidora ou majoradora do tributo antes do início do exercício financeiro no qual ocorrerá cobrança, ou seja, antes de 31 de

dezembro do ano anterior. Portanto, a aprovação da lei que instituiu ou aumentou o tributo pode dar-se após a aprovação da lei orçamentária - o que foi mantido, depois, pela Carta de 1988.

O princípio da capacidade contributiva, suprimido do texto pela Emenda 18/65, continuou ausente da Carta de 1967, e também da de 1969, mas *Aliomar Baleeiro* sustentava que tal princípio permaneceu subjacente, em decorrência do comando do art. 153, § 36, da Constituição de 1969, o qual estabelecia que: "A especificação de direitos e garantias expressos nesta Constituição não exclui outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios que ela adota."

A Constituição de 1969 seguiu a Constituição de 1967, relativamente às linhas gerais estabelecidas pela Emenda 18 de 1965, quanto à discriminação das rendas tributárias nas três esferas administrativas do País. Também, da mesma forma que a Carta de 1967 atribuiu a competência residual à União (o que não constava na Emenda 18/65), sendo mais precisa ao estabelecer que a União poderia instituir outros impostos, além dos mencionados na própria Constituição, desde que não tivessem fato gerador ou base de cálculo idênticos aos dos impostos da competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, estabelecendo que a União poderia transferir o exercício supletivo de sua competência tributária aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

Contudo, verifica-se que, embora a Constituição de 1969, ao restabelecer a competência residual, tenha respeitado a competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, facultou à União instituir, ainda que temporariamente, impostos acumulados às atribuições das outras esferas administrativas (o que poderia gerar bitributação), quando no seu art. 22 dizia que "compete à União, na iminência ou no caso de guerra externa, instituir temporariamente, impostos extraordinários compreendidos, ou não, em sua competência tributária" (neste aspecto igual à Constituição de 1967). Foi mantida a possibilidade de a União instituir isenções de tributos estaduais e municipais, mediante lei complementar (art. 19, § 2º).

As taxas e a contribuição de melhoria permaneceram na competência comum, porém a contribuição de melhoria tinha como limite global a despesa realizada imóvel beneficiado, conforme dispunha o art. 18, inciso II. A redação deste dispositivo foi alterada pela Emenda Constitucional 23, de 1983, que restringiu o limite ao valor da obra realizada.

Em favor da União, foi introduzida contribuição para intervenção no domínio econômico ou no interesse de categorias profissionais e para atender à parte da União no custeio da previdência social. Essas contribuições não comportavam repartição de receita com os Estados e Municípios.

No que diz respeito à repartição da receita do IR e do IPI, ocorreu a maior modificação, vez que a Constituição de 1969, ratificando o Ato Complementar 40/68, que, no seu art. 3º, dava outra redação ao art. 26 da Constituição de 1967, diminuiu de vinte por cento para doze por cento as partes destinadas aos Estados, Distrito Federal e Municípios, destinando apenas cinco por cento para o Fundo de Participação dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios, estes acrescidos, vez que não constavam no texto anterior; cinco por cento para o Fundo de Participação dos Municípios; e dois por cento para o Fundo Especial, comum aos Estados e Municípios.

A precariedade financeira dos Estados e Municípios impôs sucessivos aumentos das parcelas destinadas aos mencionados Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios, através das Emendas à Constituição 5/75 e 27/85, fixando catorze por cento para o Fundo dos Estados, Distrito Federal e para o Fundo Comum. A diminuição introduzida inicialmente pela Constituição de 1969 demonstra a centralização existente nos primórdios do regime militar, que foi descentralizado, com maior repartição das rendas tributárias aos Estados e Municípios, à medida que o País ia se redemocratizando e saindo do regime de exceção.

No que diz respeito aos impostos únicos, não houve alteração imposta pela Constituição de 1969, em comparação à 1967.

Foram mantidos o ICM e o ITBI na competência dos Estados. Porém, com relação ao ICM, houve modificações, de forma que o imposto não mais incidiria sobre os lubrificantes e combustíveis líquidos, como estabelecia a Constituição de 1967, que facultava aos Estados e ao Distrito Federal incluir na incidência do ICM, na operação de distribuição, ao consumidor final, os lubrificantes e combustíveis líquidos utilizados por veículos rodoviários, cuja receita seria aplicada exclusivamente em investimentos rodoviários. Também, com relação ao ICM, a Carta de 1969 estabeleceu um princípio acautelador dos interesses de todos os Estados, os quais deveriam ser ouvidos quando se tratasse da concessão ou revogação de isenções, que deverão ser concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados (§ 6º do art. 23), e não apenas pelos Estados e territórios situados em uma mesma região geoeconômica, como determinava o Ato Complementar 34, e isso não deixava de ferir interesse de outros Estados, pois, embora cada região geoeconômica tenha problemas específicos, as isenções do ICM repercutirão em todos os Estados, quando referentes a mercadorias também produzidos em seus territórios. Tratava-se de dispositivo que visava evitar a chama da guerra fiscal, fato que vai contra a estabilidade da federação, mas que é tanto mais fácil e tentadora, quanto mais autonomia em matéria tributária tiver o ente federado. A Carta de 1969 não trouxe alteração em relação à competência impositiva municipal. A Emenda 27/85 introduziu, na competência dos Estados, o imposto sobre propriedade de veículo automotores - IPVA (que substituiu a taxa rodoviária única, cobrada pela União) -, e cuja receita seria repartida com os Municípios, na base de cinquenta por cento.

IV - AS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR E O POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

4.1. - Princípio da Legalidade

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

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

Dentre as limitações constitucionais ao poder de tributar, o princípio da legalidade é, unanimemente, considerada a mais importante. Determina o princípio que somente a Lei é instrumento hábil para a criação e, regra geral, a majoração de quaisquer tributos.

A origem de tão importante garantia é atribuída à Magna Carta, em 1215, sob João Sem-Terra, na velha Inglaterra. Consubstanciou-se, ali, na expressão "*no taxation without representation*" (vedada a tributação sem representação). A lógica subjacente é de que, em princípio, somente o povo pode tributar a si mesmo, ou melhor, o povo autoriza seus representantes eleitos para fazer leis e, por meio delas, instituir tributos.

Fica, assim, afastada a possibilidade de o Poder Executivo, por ato administrativo próprio (decreto, regulamento, instrução normativa) gravar, mediante criação de tributos, o patrimônio dos particulares.

Princípio da legalidade e as medidas provisórias

O art. 62 da Constituição de 1988 estabelece:

"Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional, que, estando em recesso, será convocado extraordinariamente para se reunir no prazo de cinco dias.

Parágrafo único. As medidas provisórias perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de trinta dias, a partir de sua publicação, devendo o Congresso Nacional disciplinar as relações jurídicas delas decorrentes."

Embora muitos doutrinadores hajam defendido que as medidas provisórias não seriam instrumento válido para instituir ou majorar tributo, esta não foi a orientação trilhada pelo STF, que firmou posição no sentido de que "a medida provisória, tendo força de lei, é instrumento idôneo para instituir e modificar tributos e contribuições sociais" (AGRAG 236.976; RE 138.284).

Quanto aos pressupostos de relevância e urgência, o STF tem reiteradamente decidido que, em princípio, a apreciação destes requisitos ter caráter subjetivo e político, ficando por conta do Presidente da República, conforme seu juízo discricionário de oportunidade, conveniência e de valor - e do Congresso Nacional, que teriam melhores condições que Judiciário para uma conclusão a respeito. Apenas excepcionalmente, se a falta de uma ou outra, relevância ou urgência, objetivamente evidenciarem-se no controle judicial, ficará caracterizado o excesso de poder de legislar e o Poder Judiciário deverá decidir pela ilegitimidade constitucional da medida provisória (RE 217.162; ADInMC 162; ADInMC 1.717; ADInMC 2.251-DF, Rel. Min. Sydney Sanches, 17.08.2000).

Legalidade e delegação legislativa

O STF já estabeleceu a impossibilidade de, nas matérias submetidas à reserva de lei, ocorrer outorga pelo Poder Legislativo ao Poder Executivo da prerrogativa de sobre elas

dispor normativamente (ADIn 1296-7). Significa dizer que não é admissível, em nosso ordenamento jurídico, a figura do decreto ou regulamento delegado, ainda que a delegação se dê por meio de lei.

O voto do Relator, vencedor nesta ação, Ministro Celso de Mello, ensina que o postulado da reserva legal comporta análise sob dupla perspectiva: uma, de caráter negativo, e outra, de natureza positiva.

A dimensão negativa da reserva constitucional de lei traduz a noção de que "nas matérias reservadas à lei está proibida a intervenção de outra fonte de direito diferente da lei" (J.J. Gomes Canotilho *in* "Direito Constitucional"). De outro lado, o princípio constitucional em questão, ao projetar-se em sua dimensão positiva, reafirma a idéia de que "nas matérias reservadas à lei, esta deve estabelecer, ela mesma, o respectivo regime jurídico, não podendo declinar a sua competência normativa a favor de outras fontes" (Canotilho).

No mesmo voto, ficou explícita a possibilidade de utilização, em matéria tributária, da lei delegada, prevista no art. 68 da CF/88. Reafirmou-se, todavia, a contraposição existente entre a lei delegada e a delegação legislativa "em branco", ainda que veiculada por meio de lei.

Para a edição de uma lei delegada é imprescindível a observância do procedimento e da forma de delegação previstos no art. 68 da Constituição. Neste exige-se Resolução do Congresso Nacional que especifique o conteúdo e os termos de exercício da delegação, podendo determinar a ulterior apreciação do projeto pelo Congresso.

Em síntese, conforme a referida ADIn, temos que:

- a) a **delegação legislativa externa**, nos casos em que se apresente possível, só pode ser veiculada mediante resolução, que constitui o meio formalmente

idôneo para consubstanciar, em nosso sistema constitucional, o ato de outorga parlamentar de funções normativas ao Poder Executivo;

- b) o legislador não pode abdicar de sua competência institucional para permitir que outros órgãos do Estado - como o Poder Executivo - produzam a norma que, por efeito de expressa reserva constitucional, só pode derivar de fonte parlamentar;
- c) a resolução não pode ser validamente substituída, em tema de delegação legislativa, por lei comum, cujo processo de formação não se ajusta à disciplina ritual fixada pelo art. 68 da Constituição;
- d) o poder Executivo não pode, fundando-se em mera permissão legislativa constante de lei comum, valer-se do regulamento delegado ou autorizado como sucedâneo da lei delegada para o efeito de disciplinar, normativamente, temas sujeitos à reserva constitucional de lei.

Matérias submetidas à reserva legal

A Constituição somente preocupou-se em submeter expressamente à reserva de lei a instituição e a majoração de tributos, incluídas as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas (CF art. 149).

Também submeteu à expressa reserva legal, e, neste caso, reserva de lei específica sobre a matéria ou o tributo, a concessão dos denominados benefícios ou incentivos fiscais: subsídio, isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia e remissão (CF art. 150, § 6º).

A par disso, o STF pacificamente considera objeto de reserva legal todas as matérias enumeradas no art. 97 do Código Tributário Nacional, o que decorre, como veremos, da estruturação de nosso ordenamento jurídico. A lista constante deste dispositivo costuma ser

apontada por parcela da doutrina, e pelo STF, como um rol taxativo (*numerus clausus*), ou seja, outras matérias pertinentes ao Direito Tributário ali não expressas poderiam ser disciplinadas por ato infralegal, como os decretos. São as seguintes as matérias arroladas no art. 97 do CTN:

- I) instituição ou extinção de tributos;
- II) majoração ou redução de tributos;
- III) definição do fato gerador da obrigação tributária principal e do seu sujeito passivo;
- IV) fixação da alíquota do tributo e de sua base de cálculo;
- V) cominação de penalidades;
- VI) exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários e dispensa ou redução de penalidades.

A lei ordinária é a fonte formal por excelência no Direito Tributário. Como a Carta Política, no que respeita a direitos individuais, garante apenas um mínimo essencial, o princípio da legalidade, expresso no seu art. 150, I, apenas veda, como dito, a exigência ou o aumento de tributo sem lei que o estabeleça. É, entretanto, evidente que pela própria lógica do sistema jurídico, bem como pelo respeito devido à hierarquia das normas, não poderiam resumir-se apenas a estas as matérias sob reserva de lei no Direito Tributário. Logo de plano, podemos afirmar que se só a lei cria, só a lei extingue (não faria sentido imaginarmos um ato de inferior hierarquia, como um decreto, extinguindo um tributo criado por lei); sob idêntico fundamento, se somente a lei aumenta, apenas ela pode reduzir.

Ainda, como decorrência do princípio da legalidade tributária expresso na Constituição concluímos que a expressão "exigir tributo" significa, ali, instituir tributo, o que se traduz na obrigatoriedade de que todos os elementos integrantes da espécie tributária a ser instituída sejam minuciosamente descritos na lei. Portanto, encontra-se sob reserva de lei a descrição do fato gerador da obrigação principal e do seu sujeito passivo (contribuinte e, se houver, responsável), a fixação da alíquota e da base de cálculo do tributo. Seguem a mesma sorte, por fim, as hipóteses de exclusão, extinção e suspensão de créditos tributários

(uma vez que o crédito decorre da obrigação principal, a qual, por sua vez, surge com a ocorrência do fato gerador) e a definição de infrações tributárias, bem como a cominação, a dispensa ou a redução de penalidades.

Dissemos, acima, que é comum entender-se possível a disciplina de outras matérias concernentes ao Direito Tributário, não incluídas na lista do art. 97 do CTN, mediante edição de atos de hierarquia inferior à da lei.

A atualização monetária da base de cálculo (correção monetária) do tributo é expressamente excluída do campo da reserva legal pelo § 2º do art. 97 do CTN, exclusão corroborada pelo STF (RE 193.531).

Ainda com relação à correção monetária, é oportuno registrar que o STF já declarou que "os Estados podem adotar índices locais para a correção monetária de seus tributos, uma vez que tal matéria não se insere na competência privativa da União (CF, art. 22, VI), e sim na competência concorrente do art. 24, I, da Constituição" (RE 143.871-SP Rel. Min. Marco Aurélio, 01.09.95).

Da mesma forma, as obrigações tributárias acessórias, que são obrigações instrumentais não pecuniárias instituídas no interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos, sempre que visem exclusivamente a assegurar o cumprimento da lei, podem ser instituídas por normas infralegais integrantes da denominada legislação tributária. E preciso notar, todavia, que a estipulação de penalidade pelo descumprimento de qualquer obrigação tributária - principal ou acessória - sempre dependerá de lei.

O STF já firmou posição de que o prazo de vencimento dos tributos é passível de instituição por norma infralegal (decreto), visto que o art. 97 do CTN relaciona taxativamente as matérias submetidas à reserva legal, dentre as quais não se inclui a fixação do prazo de recolhimento de impostos (RREE 182.971; 193.531).

Exceções ao princípio da legalidade

Não se pode dizer que os dois casos tratados no item anterior, correção monetária e estabelecimento de prazos, representem exceções ao princípio da legalidade, pois tratam-se, em verdade, de situações não abrangidas pelo conceito.

Diferente é a previsão do § 1º do art. 153 da Constituição. Este dispositivo autoriza o Poder Executivo a, por ato próprio (decreto), alterar as alíquotas do Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Imposto sobre Operações Financeiras (IOF). Não é autorização absoluta ao Executivo, já que deverão ser observados as condições e limites estabelecidos em lei; lei sem a qual não pode o Executivo exercer a prerrogativa.

É de notar-se que os impostos abrangidos pela exceção constitucional são impostos com forte componente extrafiscal. Significa que a principal função destes impostos não é a obtenção de receitas pelo Estado, mas sim instrumentalizá-lo para intervir no domínio econômico, incentivando ou desestimulando determinadas operações ou atividades, por meio de maior ou menor tributação sobre elas. Logo, para possibilitar o exercício adequado da regulação extrafiscal fez-se necessário dotar o Executivo de meio ágil para alteração das alíquotas destes impostos, sendo este o motivo de haver o constituinte originário excepcionado (limitadamente) o postulado da legalidade estrita e, como veremos adiante, também a anterioridade, para estes impostos.

Além das alterações das alíquotas desses quatro impostos, únicas hipóteses previstas no texto original da Constituição de exceções ao princípio da legalidade, o constituinte derivado, em duas Emendas Constitucionais (EC 3/93 e EC 12/96) entendeu por bem, embora contra a lógica exposta no parágrafo acima, permitir alteração de alíquotas, por decreto, nos termos e limites de lei, do já extinto IPMF (exigência de lei complementar) e da ainda vigente CPMF (instituída por lei ordinária).

Nos dois tributos, os limites máximos das alíquotas foram estabelecidos pelos próprios textos das Emendas, como comandos direcionados ao legislador que elaborasse a lei de instituição de cada um. Posteriormente, a EC 21/99 alterou a EC 12/96, aumentando o limite máximo da alíquota da CPMF facultando ao Executivo reduzi-la total ou parcialmente dentro dos limites estabelecidos pela própria Emenda.

Dissemos destoarem da lógica geral das exceções à legalidade os dois casos acima pois tanto o IPMF como a CPMF são tributos de função quase exclusivamente arrecadatória, sendo a única diferença entre eles, sob este aspecto, o fato de estar a arrecadação da CPMF vinculada, de início, ao financiamento de ações e serviços de saúde (e, após a EC 21/99, também ao custeio da Previdência Social) ao passo que nenhuma destinação específica foi prevista para a receita do IPMF.

Finalizando, cabe ressaltar: o princípio da legalidade é princípio absoluto quanto à instituição de tributos, não existindo, para tanto, qualquer exceção. Vale dizer, a criação de tributo jamais pode ser feita por ato normativo infralegal e nem a lei pode delegar ao Executivo poder para instituição de tributo por decreto. Já a majoração (ou redução) de tributos por decreto é possível nas hipóteses (e somente nelas) previstas na Constituição, respeitados os termos e limites de lei.

4.2. - Princípio da Anterioridade

Art. 150. _____

III - cobrar tributos:

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

O princípio da anterioridade é uma das formas possíveis de operacionalizar-se um valor tributário maior: o princípio geral da não-surpresa do contribuinte.

A garantia de não-surpresa do sujeito passivo é corolário do próprio Estado de Direito. Assegura-se aos contribuintes não só a criação e majoração de tributos dependente de seu consentimento indireto (efetivada por seus representantes eleitos), conforme o princípio da legalidade. É exigência constitucional, também, que os sujeitos passivos de obrigação tributária tenham conhecimento, com uma certa antecedência, de quais tributos, e em que montante, serão deles exigidos em situações normais.

Dentre as várias formas possíveis de garantir-se a não-surpresa tributária, observa-se que a CF/88 optou por duas:

- a) a anterioridade da publicação da lei que institua ou majore tributo ao exercício financeiro em que será cobrado (é a regra geral); e
- b) o lapso temporal de 90 dias para exigência de contribuições de seguridade social com base em lei que as tenha instituído ou modificado (art. 195, § 6º). É comum a referência a esta regra como anterioridade nonagesimal.

Lendo-se atentamente os dois dispositivos, percebe-se que o constituinte utiliza as expressões "instituiu ou aumentou" quando trata da anterioridade e, diferentemente, diz "instituído ou modificado", ao dispor sobre o lapso de noventa dias. O STF já firmou posição de que deve-se tomar a literalidade dos textos. Assim, no caso das contribuições para a seguridade social, "a norma alcança não só a instituição do tributo como também qualquer alteração que se lhe introduza. Isto decorre da inserção do vocábulo *modificado*" (RE 195.333). Declarou o Tribunal, na ocasião, haver necessidade de observância do prazo nonagesimal até mesmo na hipótese de fixação de nova data para recolhimento da contribuição.

Pela redação constitucional conclui-se que a anterioridade é regra pertinente à produção de efeitos das leis tributárias, e não à sua vigência. Observe-se que nisto difere da irretroatividade, a qual diz respeito à vigência da lei. É claro que a lei tem que estar já vigendo para poder alcançar os fatos geradores que venham a ocorrer, mas pode acontecer

de a lei entrar em vigor e só estar apta a produzir seus efeitos em data futura (início do exercício seguinte ou noventa dias após a publicação).

Foi o que ocorreu, por exemplo, com a Lei Complementar nº 70/91 (que instituiu a COFINS). O art. 13 desta lei trouxe a fórmula: "esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do mês seguinte aos 90 dias posteriores àquela publicação..."

O STF, no julgamento da ADC-1/DF, declarou, e aqui com efeito vinculante, a constitucionalidade do art. 13 acima comentado. Com isso, torna-se também pacífica a revogação do art. 104 do CTN (os incisos I e II pelo motivo exposto e o inciso III pelo explicado adiante), não recepcionado pela CF/88, já que o dispositivo do Código referia-se a vigência.

O nosso Tribunal Constitucional já declarou que o princípio da anterioridade constitui garantia individual do contribuinte e, portanto, cláusula pétrea, não podendo ser suprimido por meio de reforma constitucional (ADI n° 939). Nesta ação, foi declarada a inconstitucionalidade parcial da Emenda nº 3/93, que havia autorizado a União a instituir o IPMF pretendendo que a este tributo não se aplicassem o princípio da anterioridade e as regras de imunidade do art. 150, VI, da Constituição.

Por último, devemos ressaltar que não mais existe em nosso ordenamento jurídico, no campo tributário, o princípio da anualidade. Este princípio existia na Constituição de 1946 e é uma das técnicas possíveis para assegurar-se a não-surpresa. A doutrina é unânime em afirmar que o princípio da anualidade seria muito mais eficiente para garantir a não-surpresa dos contribuintes, pois, por ele, era exigida a prévia autorização orçamentária anual para cobrança do tributo, ou seja, as leis tributárias materiais tinham que estar incluídas na lei do orçamento não podendo ser alteradas após o prazo constitucional fixado para aprovação do orçamento anual.

Parece evidente que muito maior seria a garantia conferida pelo princípio da anualidade, repita-se, não mais existente.

Com efeito, sabemos que como funciona atualmente o princípio da anterioridade qualquer lei tributária aprovada até 31 de dezembro de um ano já pode ser aplicada no exercício seguinte.

Anterioridade e medida provisória

Mencionamos, no item precedente, que a garantia de não-surpresa conferida pelo princípio da anterioridade tornou-se extremamente frágil ante o entendimento de que a simples publicação de lei no último dia do exercício financeiro estaria a respeitar o princípio.

Muito pior, no entanto, é a hipótese de editar-se uma medida provisória instituindo ou majorando tributo em 31 de dezembro e já cobrá-lo no dia seguinte. Admitida essa possibilidade, a anterioridade acaba por converter-se quase em mera formalidade, esvaziando-se o conteúdo material e teleológico (finalístico) do postulado da não-surpresa do contribuinte.

A despeito dessas considerações, o STF, como já vimos, decidiu que a medida provisória, tendo força de lei, é instrumento idôneo para instituir ou aumentar tributo (AGRAG 236.976; RE 138.284). Em julgado mais recente, o Tribunal jogou por terra a segurança que deveria advir do princípio da anterioridade (e até da irretroatividade) aceitando alteração da legislação tributária realizada por medida provisória editada em 31 de dezembro de 1994 que tornou mais oneroso o imposto de renda relativo aquele mesmo exercício de 1994 (RE 232.084-SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, 4.4.2000).

Revogação de isenções e anterioridade

E importante conhecermos a posição do STF relativamente à revogação de isenções. O Tribunal já decidiu, em diversas ocasiões, que as isenções concedidas sob condições e com prazo certo geram direito adquirido e são, portanto, irrevogáveis (RREE 218.160; 169.880; Súmula 544-STF). Significa que o contribuinte possui o direito adquirido de fruir da isenção pelo período estipulado, sem que lei posterior possa prejudicar esse direito (CF art. 5º XXXVI). Este entendimento está absolutamente conforme o previsto na própria CF/88 (ADCT art. 41, § 2º) e no art. 178 do CTN, que foi, assim, recepcionado.

Já as isenções não condicionadas ou sem prazo definido podem ser revogadas a qualquer tempo por lei e, uma vez revogada a isenção, o tributo volta a ser imediatamente exigível, sendo impertinente a invocação do princípio da anterioridade (RE 204.062, Rel. Min. Carlos Velloso, 27.09.96). Observa-se, portanto, que o STF entende ter sido revogado (não recepcionado pela CF/88) O art 104, inciso III, do CTN, pondo fim a divergências sobre o assunto.

Por último, inferimos, da posição adotada pelo STF (neste e em outros julgados), que o Tribunal defende a tese segundo a qual isenção constitui dispensa legal do pagamento de tributo devido. Esta é também a posição do CTN, que situa a isenção entre as hipóteses de exclusão do crédito tributário. Sendo, portanto, dispensa de tributo devido, nada obsta sua imediata cobrança uma vez revogada a lei que concedia isenção, não se tratando de nova hipótese de incidência, tampouco de majoração do tributo já existente.

Medida provisória e anterioridade nonagesimal

Já é absolutamente pacífica a jurisprudência do STF quanto ao entendimento de que no caso de medida provisória posteriormente convertida em lei, quando não houver alteração significativa do texto na conversão, o termo inicial do prazo de noventa dias previsto no art. 195, § 6º, da CF deve ser contado da data da publicação da medida provisória, e não da lei de conversão (RREE 197.790; 181.664).

Saliente-se bem que, havendo alteração substancial da medida provisória quando de sua conversão em lei pelo Congresso Nacional (hipótese de conversão parcial), a regra é justamente contrária. Conta-se, neste caso, o prazo de noventa dias, a partir da data da publicação da respectiva lei de conversão, e não daquela em que editada a MP (RE 169.740).

Anterioridade e antecipação do prazo de recolhimento de tributo

O STF já firmou o entendimento segundo o qual a antecipação do prazo de recolhimento de tributo não se equipara à sua majoração (e nem é objeto de reserva de lei). Para o Tribunal, "a antecipação, mediante decreto estadual, da data de recolhimento do ICMS não ofende os princípios constitucionais da legalidade e anterioridade" (RE 182.971-SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, 5.08.97).

Exceções ao princípio da anterioridade

O princípio da anterioridade comporta algumas exceções constitucionais previstas no art. 150, § 1º. De acordo com este preceito, não estão sujeitos ao princípio da anterioridade:

- Imposto de importação de produtos estrangeiros;
- Imposto de exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- Imposto sobre produtos industrializados;
- Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários.
- O imposto de guerra (impostos extraordinários);
- O empréstimo compulsório destinado a atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência.

4.3. - Princípio da Irretroatividade

Art. 150.-----

III - cobrar tributos:

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

O princípio da irretroatividade da lei é considerado princípio geral de direito, sendo excepcionado, de regra, apenas no caso de leis puramente interpretativas e leis que beneficiem os a elas sujeitos.

Em matéria tributária, diz o princípio que a lei que institua ou aumente tributo deve ser publicada e estar vigendo antes da ocorrência concreta de seu fato gerador para que possa alcançá-lo. Embora o comando constitucional apenas mencione instituição ou aumento de tributos, a verdade é que, para o Direito Tributário, nem mesmo a lei que extinga ou reduza tributo pode retroagir.

A retroatividade, no Direito Tributário, somente é possível (CTN, art. 106): quanto a leis meramente interpretativas (em qualquer caso); e relativamente a leis que reduzam penalidades ou deixem de definir determinados atos como infração tributária, ou seja, leis pertinentes ao denominado Direito Tributário Penal, quando mais benéficas, podem retroagir para beneficiar os infratores, desde que estes se encontrem em litígio, administrativo ou judicial, contra a cobrança.

Exemplificando, imaginemos uma lei municipal que reduza alíquota de ISS sobre determinado serviço "X", de 5% para 3%, publicada em 01/06/2000 e vigente a partir desta data. Todos os serviços "X" prestados até 31/05/2000 sofrerão incidência do imposto à alíquota de 5%, mesmo que o contribuinte já o devesse ter pago e, não tendo feito, se apresente para pagar após a vigência da alíquota reduzida. Como se trata de tributo (e não de multa), será aplicada a alíquota vigente à época da ocorrência do fato gerador, mesmo

sendo esta alíquota mais elevada do que a vigente por ocasião do pagamento. Entretanto, se a redução dissesse respeito a multa (e não a tributo), o contribuinte que ainda não houvesse pago, por estar litigando contra a penalidade, ou seja, relativamente aos atos não definitivamente julgados, seria beneficiado pela lei nova, a qual, neste caso, seria aplicada retroativamente.

Embora seja o princípio da irretroatividade, conforme expresso nesse dispositivo constitucional, de fácil aplicação no caso de fatos geradores instantâneos (ICMS, IPI etc.), gera imensas dificuldades nos demais casos, dentre os quais assume maior importância o do imposto sobre a renda.

O entendimento reiterado e já pacífico do STF (RREE 104.259; 194.612; 197790), relativo ao imposto de renda, é de que ainda vige a interpretação consolidada na Súmula 584, que diz: "ao imposto de Renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração."

O STF tem sistematicamente entendido que, no caso do imposto de renda, o fato gerador somente se completa e se caracteriza, ao final do respectivo período, ou seja, a 31 de dezembro. Portanto, lei editada no final do ano-base pode atingir a renda apurada durante todo o ano, contanto que esteja em vigor antes do exercício financeiro que se inicia a 1º de janeiro do ano subsequente, o de apresentação da declaração do IR (RE 194.612).

Derrubou o Tribunal Excelso, com veemência, a teoria do fato gerador complexo, nos seguintes termos: a teoria do fato gerador complexo que certas correntes doutrinárias, no passado, tiveram por aplicável ao imposto de renda, por absoluta falta de base legal, jamais foi considerada pela jurisprudência, notadamente a do Supremo Tribunal Federal, onde se assentou o entendimento de que não ofende o princípio da anterioridade, nem o da irretroatividade, a exigência de imposto de renda sobre o lucro apurado no balanço levantado no encerramento do exercício anterior, com base em lei editada no mesmo período" (RE 197.790, de 19.02.1997).

Mesmo no caso de medida provisória, mantém o STF o entendimento acima, extremamente desfavorável ao contribuinte. Segundo o Tribunal Maior não ofende o princípio da irretroatividade das leis a aplicação, no cálculo do imposto de renda de pessoa jurídica referente a determinado exercício (ano-calendário), medida provisória publicada em 31 de dezembro do próprio ano-calendário, que torne mais gravoso o imposto. (RE 232.084-SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, 04.04.2000).

4.4. - Princípio da Igualdade ou Isonomia

Art 150. _____

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

O princípio da igualdade ou, mais adequadamente, da isonomia é princípio geral de direito. Sua formulação genérica mais conhecida afirma que a lei deve tratar igualmente os que se encontram em situação (juridicamente) equivalente e tratar de forma desigual os (juridicamente) desiguais, na medida de suas desigualdades.

O princípio da isonomia tributária, como redigido no inciso ora sob análise, caracteriza-se por ser um comando voltado tanto para o legislador ordinário (igualdade na lei), como para o intérprete, ao aplicar a norma ao caso concreto (igualdade perante a lei).

A lei não poderá estabelecer diferenças entre os contribuintes com base em critérios arbitrários, ou relativos a condições inerentes às pessoas ou a seu *status*. A própria Constituição cuidou de, já no mesmo inciso, explicitar parâmetros que não podem ser utilizados para que se considere desigual a situação de contribuintes: ocupação profissional ou função exercida e denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

É evidente que não são apenas estes. Faz-se necessário buscar nos dispositivos e princípios explícitos e implícitos da Constituição quais as diferenças entre pessoas que ensejam dispensa de tratamento jurídico discriminado e quais são juridicamente irrelevantes; para estas é vedado à lei conferir desigualdade de tratamento. De forma geral, é proibida a discriminação em razão de sexo, raça, religião, origem, idade etc. (art. 3º, IV da CF).

Questão extremamente complexa é a relativa às isenções não concedidas de forma geral e o princípio da isonomia, especialmente nos casos em que a isenção é concedida a pessoas com grande capacidade econômica, em óbvia contradição com o princípio da capacidade contributiva. Novamente deve-se proceder à interpretação sistemática da Constituição, tendo em vista a impossibilidade de antinomias verdadeiras em seu texto originário.

A Constituição, e não a lei, pode excepcionar a literalidade do princípio da isonomia tributária. Não se trata propriamente de exceção, mas sim de explicitação de critérios que o legislador constituinte originário considerou suficientes para justificar o desigualamento de tratamento entre contribuintes.

Assim, a própria CF no art. 151, I, excepciona o princípio da uniformidade geográfica para permitir a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País. Significa isso que, digamos, pessoas jurídicas dedicadas a idêntico ramo de atividade podem receber tratamento tributário diferenciado, com favorecimento fiscal da empresa situada na região menos desenvolvida, ainda que o porte desta empresa seja muitas vezes superior ao de outra que exerça suas atividades, p. ex., em São Paulo ou Rio de Janeiro. Até mesmo estabelecimentos de uma mesma empresa situados em localidades diversas, como, p. ex., São Paulo e Piauí, no caso de benefícios relativos a tributos como o IPI, os quais são regidos pela autonomia dos estabelecimentos, estão sujeitos a discrimine com fulcro neste dispositivo constitucional.

Outro exemplo muito claro é a previsão do art. 179 da CF/88, em que se determina às pessoas políticas concessão de tratamento jurídico diferenciado às microempresas e às empresas de pequeno porte, definidas em lei, visando a incentivá-las, pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

Quanto a este dispositivo, o STF já afirmou ser "absolutamente impossível" tornar efetiva a norma constitucional que concede tratamento favorecido às empresas de pequeno porte "sem que seja ferida a literalidade do princípio da isonomia" (ADIMC 2006/DF, Rel. Min. Maurício Corrêa).

Também segundo o STF "a lei tributária pode discriminar por motivo extrafiscal entre ramos de atividade econômica, desde que a distinção seja razoável" (ADIMC-1643).

Observe-se, ainda exemplificando, que existe lei federal concessiva de isenção de IPI para taxistas e para deficientes físicos na aquisição de veículos novos e não ocorre aí ofensa à isonomia, tendo em vista a razoabilidade na concessão de tais benefícios.

Por outro lado, o Tribunal Maior já declarou inconstitucional lei estadual que concedia isenção de IPVA aos proprietários de veículos destinados a transporte escolar, devidamente regularizados perante uma cooperativa municipal específica. Declarou o STF caracterizar-se tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente, com violação ao princípio da igualdade e da isonomia tributária (ADIMC 1655/AP, Rei. Mm. Maurício Corrêa).

Na ocasião acima salientou-se que a lei poderia ter sido válida se abrangesse qualquer empresa e qualquer veículo dedicado ao transporte escolar. Entretanto, não havia como salvá-la uma vez que a firme jurisprudência do STF não permite que este atue como legislador positivo, estendendo a isenção aos não beneficiados pela lei.

Em outra oportunidade, no julgamento do AGRAG 157.871-9, o STF reconheceu a existência de ofensa ao princípio da isonomia por lei Municipal que pretendeu conceder isenção de IPTU em razão da qualidade de servidor estadual do contribuinte.

Para finalizarmos, é oportuno observar que não só as isenções mas também, e talvez mais ainda, as leis que concedam remissões ou anistias são de difícil conciliação com o princípio da isonomia. Lembremos que o perdão de créditos não pagos ou de infrações à legislação tributária sempre funcionarão, aos olhos do bom contribuinte (aquele que paga seus tributos pontualmente e não comete infrações à legislação) e de toda a sociedade, como um prêmio aos inadimplentes, sonegadores e infratores em geral. As leis que concedem anistias ou remissões parecem adotar como critério de desigualamento exatamente o contrário do que o mais elementar senso de justiça recomendaria: discrimina-se o inadimplente ou o infrator para, com base neste discrimine, conceder-lhes um tratamento muito mais benéfico do que o concedido aos contribuintes escorreitos.

4.4. - Princípio da Vedação do Confisco

Art. 150. _____
IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

O princípio que impede ao legislador conferir caráter confiscatório aos tributos (qualquer espécie tributária) encontra sua base no direito de propriedade.

O conceito de confisco é impreciso. Não existe definição do limite a partir do qual se ultrapassa o que seria uma tributação pesada e passa-se a ter uma tributação confiscatória.

O problema é tanto mais difícil porquanto a Constituição admite a tributação exacerbada, sempre com finalidade extrafiscal, visando, por exemplo, desestimular o uso

da propriedade que desatenda sua função social. São os casos do ITR (art. 153, § 4º) e do IPTU (art. 156, § 1º, combinado c/ art. 182, § 4º, II).

Comumente diz-se que a garantia do não-confisco assemelha-se a um princípio de razoabilidade da carga tributária. A vedação ao confisco pretende impedir que se ultrapasse, com essa carga, níveis de incidência considerados suportáveis por determinada sociedade, em certa época e sob específicas conjunturas.

Evita-se, assim, que o Estado, sob alegação de necessidade de aumentar receitas, acabe por sufocar os esforços produtivos da sociedade com cargas escorchantes de tributos, o que representaria verdadeira expropriação do resultado destes esforços.

Embora, como dito, o conceito de confisco não seja preciso, o STF em importante julgado, declarou a inconstitucionalidade da famosa lei que pretendeu elevar a alíquota da contribuição previdenciária dos servidores públicos ao exorbitante patamar de até 25%. Um dos principais vícios apresentados pela lei, o qual serviu de base para a sua fulminação, foi justamente a afronta ao princípio do não-confisco que representaria tal carga tributária. No mesmo julgado, o Tribunal Excelso explicitou a tese de que o caráter de confisco do tributo deve ser avaliado tendo-se em conta todo o sistema tributário, ou seja, em relação à carga tributária total resultante dos tributos em conjunto, declarando que "o exame da questão do efeito confiscatório deve ser feito em função da totalidade do sistema tributário e não em função de cada tributo isoladamente" (ADInMC 2.010-DF, Rel. Min. Celso de Mello, 29.09.99).

Em outra oportunidade, o Pretório Excelso suspendeu a execução e a aplicabilidade de dispositivo de lei federal que previa multa de 300% sobre o valor da mercadoria na hipótese de o contribuinte não haver emitido a nota fiscal relativa à venda. O Tribunal considerou juridicamente relevante a tese de ofensa ao art. 150, IV, da CF (ADIMC 1.075-DF Rel. Min. Celso de Mello, 17.06.98). Cumpre notar que, neste caso, sequer de tributo tratava-se e sim de multa, mas, ainda assim, fez-se valer a garantia do não-confisco.

4.4. - Princípio da Liberdade de Tráfego

*Art. 150. -----
V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;*

Este dispositivo não merece maiores comentários. Esta regra consta atualmente do texto constitucional porque na Velha República havia grande discussão a respeito da constitucionalidade de impostos sobre importação e exportação de um Estado-membro para outro (é por isso que o texto constitucional refere-se, ainda hoje, a "exportação para o exterior", como no art. 153,II ou no 156, § 3º, II).

A norma veda que o fato gerador de qualquer tributo seja especificamente a circulação intermunicipal ou interestadual de pessoas ou mercadorias. Não significa que operações interestaduais ou intermunicipais sejam imunes à tributação geral, tanto que sofrem normalmente a incidência do ICMS interestadual, por exemplo.

Já a inserção neste dispositivo, integrante das limitações ao poder de tributar, da expressa ressalva à cobrança de pedágio, serviu para esclarecer a natureza tributária deste instituto, declarado pelo STF como possuindo natureza jurídica específica de taxa (RE 181.475-6).

4.7. - Princípio da Capacidade Contributiva

Art. 145, § 1º da CF - "Sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos,

identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

Tomando-se como base que a tributação interfere no patrimônio das pessoas, de forma a subtrair parcelas de seus bens, não há dúvida que será ilegítima (e inconstitucional) a imposição de ônus superiores aos suportados por esse patrimônio, uma vez que os direitos individuais compreendem o absoluto respeito à garantia de sobrevivência de quaisquer categorias de contribuintes.

A expressão sempre que possível, deve significar o exaustivo esforço a ser pautado pelo legislador, para disciplinar o ônus tributário, com maior segurança, e com menor margem de engano, a fim de que o contribuinte participe das necessidades coletivas, com suportável parcela do seu patrimônio, mas nunca deve ser entendido como uma eventual impossibilidade de tal mensuração. Sempre é possível avaliar o caráter pessoal e a capacidade econômica do contribuinte (ou responsável), o que nem sempre será possível é obter, com absoluta certeza e segurança, o caráter eminentemente pessoal e a exata capacidade econômica.

4.8. - Princípio da Uniformidade Geográfica

É vedado a União, de acordo com a Constituição Federal, a cobrança de tributo que não seja uniforme em todo território nacional, ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro. Admite-se a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país (art. 151, I).

4.9. - Imunidades

As imunidades são verdadeiras limitações à competência tributária das pessoas políticas, obstando a própria atividade legislativa impositiva sobre determinados bens, pessoas e serviços.

Pode-se afirmar, simplificadamente, que caracteriza a imunidade o fato de a Constituição, diretamente, excluir parcela da competência das pessoas políticas que, não fosse a regra imunizante, estariam aptas a instituir tributo sobre aquele ato, fato ou pessoa.

As imunidades tratadas no art. 150 da CF/88 referem-se exclusivamente a impostos. Entretanto, a Constituição prevê também imunidade para contribuições de seguridade social (art. 195, § 7º); imunidade sobre todos os tributos (exceto o IOF) nas operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial (art. 153, § 5º); e até imunidade para taxas (CF art. 5º, XXXIV - "são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas....").

Qualquer que seja o termo utilizado no texto constitucional, sempre que a própria Constituição, diretamente, estiver exonerando ou impedindo a imposição tributária tem-se imunidade. Assim, encontramos as expressões: "são isentas" - art. 195, § 7º; "não incidirá" - art. 153, § 3º, III; é vedado instituir impostos sobre" art. 150, VI; "sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto" - art. 153, § 5º, entre outras. Vale registrar, ainda, o art. 184, § 5º, da CF/88 ("são isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária."), o qual traz, segundo jurisprudência recente do STF regra de imunidade, uma vez que a incidência tributária é excluída diretamente pelo texto constitucional (RE 168.110-DF, Rel. Min. Moreira Alves, 04.04.2000).

Por ser a imunidade matéria com sede exclusivamente constitucional, o STF já estatuiu que não se pode "invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo

porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade." (RREE 193.969; 203.755).

Assim, nas hipóteses em que a Constituição, referindo-se a imunidade, especificar que ela abrange patrimônio, renda ou serviços, não é aplicável a classificação dos impostos constantes do Título III do Livro Primeiro do CTN com o fim de restringir sua abrangência.

As imunidades são classificadas em subjetivas, quando referem-se a pessoa ou entidade, e objetiva quando excluem a competência impositiva de tributos sobre determinado bem. Das imunidades a impostos inscritas neste inciso VI do art 150 da CF, são subjetivas as previstas nas alíneas "a", "b", "c" e objetiva a descrita na alínea "d".

4.10. – Imunidade Recíproca

Art. 150. _____

VI - instituir impostos sobre:

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

A imunidade recíproca impede que impostos atinjam os patrimônios das pessoas políticas, as rendas por elas recebidas ou os serviços por elas prestados, independentemente de vinculação a suas atividades essenciais.

A imunidade recíproca é considerada corolário da forma federativa de Estado, dada a igualdade político-jurídica existente entre os entes federados. E uma decorrência pronta e imediata do postulado da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado brasileiro e pela autonomia dos Municípios" (STF - AgRg 174.808, Rel. Min. Maurício Correa).

É princípio garantidor da Federação, sendo cláusula pétrea (art. 60, §4º, I), não podendo, portanto, ser ofendido, sequer, por emenda constitucional.

Representa um fator indispensável à preservação institucional das próprias unidades integrantes da Federação. Destaca-se, dentre as razões políticas subjacentes a tal imunidade, "a preocupação do legislador constituinte de inibir, pela repulsa à submissão fiscal de uma entidade federada a outra, qualquer tentativa que, concretizada possa, em última análise, inviabilizar o próprio funcionamento da Federação" (ADIN 939, trecho do voto do Min. Celso de Mello).

O STF tem interpretado de forma bastante abrangente o conceito de impostos incidentes sobre patrimônio, renda ou serviços. Além disso, deve-se repisar que a imunidade recíproca das pessoas políticas não está de forma alguma restrita ao patrimônio, renda ou serviços vinculados apenas a suas finalidades essenciais (como no caso das autarquias e fundações públicas). Tentativas de afronta à imunidade recíproca já foram, em diversas ocasiões, firmemente rejeitadas pelo STF, como são exemplos:

- a) proibição de cobrança do IOF nas operações financeiras realizadas pelos Municípios ou Estados (RE 196.415-PR, Rel. Min. Ilmar Galvão, 21.05.96; AgRg 172.890; AgRg 174.808);
- b) vedação da incidência do imposto de renda sobre os rendimentos auferidos pelas pessoas públicas que gozam da imunidade recíproca (ADIMC 1.758-DF, Rel. Min. Marco Aurélio, 16/04/98);
- c) declaração da inconstitucionalidade do art. 2º, § 2º, da EC 3/93 que, entre outras coisas, pretendeu excluir o IPMF da vedação aqui tratada (ADIn 939).

Extensão da imunidade recíproca às autarquias e fundações públicas

§ 2º - A vedação do inciso VI, a, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se

refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

Enquanto no caso da imunidade recíproca das pessoas políticas não há restrição quanto à vinculação de seu patrimônio, renda ou serviços a suas finalidades essenciais, a extensão dessa imunidade às autarquias e fundações públicas federais, estaduais, distritais ou municipais (pessoas jurídicas de direito público) é feita com tal limitação.

O STF já afastou a incidência de IPTU sobre prédio ocupado por autarquia estadual, evidentemente, portanto, afeto a suas finalidades essenciais (RE 203.839, Rel. Min. Carlos Velloso).

As empresas públicas e as sociedades de economia mista não estão abrangidas pelo dispositivo. Em verdade, estas pessoas jurídicas de direito privado integrantes da Administração Pública Indireta são expressamente excluídas, pelo art. 173, § 2º, da CF/88, de quaisquer imunidades ou privilégios fiscais não extensivos às empresas do setor privado.

Exploração de atividades econômicas; promitente comprador de imóvel imune

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

A exploração direta de atividades econômicas pelo Estado é, em princípio, vedada pela própria Constituição, ressalvados os casos nela previstos ou quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei (CF art. 173, *caput*).

A exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, quando feita pelo Estado, deverá ser realizada de forma indireta, por meio de suas empresas públicas e sociedades de economia mista, as quais, como já visto, não podem gozar de privilégios fiscais específicos.

Já a prestação de serviços públicos incumbe ao Poder Público, na forma da lei, devendo ser efetivada diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, precedida de licitação (CF art. 175). É absolutamente pacífico que concessionárias ou permissionárias de serviços públicos, remuneradas por preços públicos ou tarifas, não gozam de qualquer privilégio tributário. O que o parágrafo acrescenta a isto é que, mesmo a prestação direta de serviços públicos pelo Estado, quando remunerada por preço ou tarifa pagos pelo usuário, estaria excluída da imunidade prevista no inciso VI, alínea "a" e § 2º do artigo em estudo.

Por último, o parágrafo resolve antiga divergência relativa à obrigação tributária do promitente comprador de imóveis de pessoas imunes. A partir da assinatura e registro do compromisso irrevogável e irretroatável de compra e venda, passa o promitente comprador a ser obrigado ao pagamento dos tributos incidentes sobre o imóvel, bem como do ITBI sobre sua futura transmissão.

4.11. – Imunidade dos Templos

Art. 150. _____

VI - instituir impostos sobre:

b) templos de qualquer culto;

Esta alínea deve ser interpretada em conjunto com a regra do § 4º do art. 150. Embora aqui haja referência apenas a templos, o mencionado parágrafo fala em "entidades", o que leva ao entendimento de que é entidade religiosa como um todo, e não apenas seus templos, fisicamente considerados, que goza de imunidade. Em outras

palavras, esta imunidade é considerada subjetiva, conferida à entidade religiosa, e não apenas ao templo físico. Estão abrangidas pelo conceito quaisquer crenças ou cultos religiosos, expressão da garantia de liberdade de crença (CF, art. 5º, VI) excluídas do conceito de religião somente aquelas seitas (ilegais) em que haja violação dos direitos humanos, como prática de sacrifícios em seitas de culto ao demônio.

Além deste aspecto, observa-se que a alínea não faz restrições, devendo estas ser procuradas no citado § 4º. Neste, lê-se que a imunidade das entidades religiosas abrange somente impostos sobre seu patrimônio, sua renda e os serviços por elas prestados, e desde que estejam estes relacionados com as finalidades essenciais dessas entidades.

4.12. – Imunidade dos Partidos Políticos, Sindicatos de Trabalhadores e Entidades Educacionais e Assistenciais sem Fins Lucrativos

Art. 150. _____

VI - instituir impostos sobre:

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

A imunidade dos partidos políticos e fundações por eles mantidas (ambos pessoas jurídicas de direito privado), visa a garantir a própria existência de um Estado Democrático de Direito. A democracia postula a existência de partidos políticos, nos quais se aglutinam correntes de opinião majoritárias e minoritárias da sociedade, reflexo do pluralismo político, um dos fundamentos da República Federativa do Brasil (CF art. 1º, V).

A imunidade das entidades sindicais de trabalhadores abrange os sindicatos e as centrais sindicais, não incluindo os sindicatos de empregadores ou de empresários em geral (entidades sindicais patronais).

A restrição, "sem fins lucrativos", direciona-se apenas às entidades educacionais e assistenciais, pois partidos políticos e sindicatos de trabalhadores, pela própria natureza de suas atividades, não possuem finalidade de lucro.

Costuma-se assumir que a definição de entidade sem fins lucrativos compete, nesta hipótese, a lei complementar, por se tratar de regulação de limitação constitucional ao poder de tributar.

O STF já declarou que o art. 150, VI, "c", da CF/88 remete à lei ordinária apenas a competência para estipular requisitos que digam respeito à constituição e ao funcionamento das entidades imunes, e que qualquer limitação ao poder de tributar, como previsto no art. 146, II, da CF, só pode ser disciplinada mediante lei complementar (ADIMC 1.802-DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, 27.08.98).

No caso do ICMS incidente na entrada de mercadorias importadas do exterior, destinadas a integrar o ativo fixo da entidade (portanto seu patrimônio), considerou o STF existir o direito à imunidade (RE 203.755-ES, Rel. Min. Carlos Velloso, 17.09.96).

Por último, registramos entendimento do STF extremamente favorável às entidades imunes. O Tribunal já afirmou, mais de uma vez, que a imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos abrange inclusive os serviços que não se enquadrem em suas atividades essenciais, quando a receita destes serviços destine-se ao financiamento daquelas atividades (RE. 144.900-SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, 22.04.97; RE 218.503-SP, Rel. Min. Moreira Alves, 21.09.99). Este entendimento parece estar se pacificando, uma vez que, em julgado bem mais recente, o STF, sob idêntico fundamento, reconheceu a uma instituição de assistência social, mantenedora de orfanato, imunidade de IPTU relativamente a imóvel, desta entidade, utilizado para estacionamento de veículos (RE 257.700-MG, Rel. Min. Ilmar Galvão, 13.06.2000).

4.13. – Imunidade dos Livros, Jornais, Periódicos e o Papel destinado à sua Impressão

Art. 150. —————

VI - instituir impostos sobre:

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

A imunidade descrita nesta alínea é destinada a estimular a disseminação da cultura pelos meios descritos (livros, jornais e periódicos de papel). Visa-se a facilitar, por meio da redução dos custos de edição, impressão e distribuição dos livros, dos jornais, dos periódicos veiculados em papel e do próprio papel destinado a sua impressão, a livre manifestação do pensamento (CF, art. 5º, IV), da atividade intelectual, artística, científica e da comunicação (CF art. 5º, IX) e o acesso à informação (CF art. 5º, XIV).

É imunidade objetiva, abrangendo todos os impostos que poderiam incidir sobre os bens seus objetos. Observe-se que, não sendo subjetiva, não estão a livraria, a banca de jornais ou os comerciantes em geral imunes dos impostos incidentes sobre os rendimentos decorrentes de suas atividades. Imunes são as operações de importação, produção ou circulação destes bens, não a renda bruta resultante da venda destas mercadorias (RE 170.707, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, 24.03.98). Fica afastada, por exemplo, a incidência de II, IPI, ICMS, não a de imposto de renda.

Somente livros, jornais e periódicos impressos em papel estão imunes, não as publicações em meios eletrônicos. Durante os trabalhos da Assembléia Nacional Constituinte foi rejeitado projeto que expressamente estendia a imunidade aos livros, jornais e periódicos veiculados em meios diversos do papel (cd-rom, disquete, fita cassete, fita de vídeo etc.), o que inviabiliza a alegação de que estes meios somente não estariam previstos na Constituição por praticamente inexistirem ou serem muito pouco difundidos à época de sua promulgação.

Portanto, a extensão da imunidade a *softwares*, *cd-roms*, fitas de vídeo, enfim, qualquer meio de divulgação de conhecimento que não o papel, representaria caso de integração por analogia, uma vez que o legislador constituinte não previu, e não quis prever, tais hipóteses. É, todavia, pacífico ser absolutamente inadequada a utilização de métodos de integração para a aplicação de normas que excepcionam o direito comum, como é o caso das normas concessivas de imunidades.

A imunidade aqui em estudo não engloba todos os insumos utilizados na impressão de livros, jornais e periódicos, mas somente aqueles compreendidos no significado da expressão "papel destinado a sua impressão". Sob esta interpretação o STF negou imunidade pretendida sobre tinta especial para jornal, solução de base alcalina concentrada, motor de corrente contínua, tiras de plástico para amarrar jornais etc. (RREE 215.435; 203.267; 204.234; 203.859; RE 273.308-SP Rel. Min. Moreira Alves, 22.08.2000).

A expressão "papel destinado a sua impressão" inclui, por outro lado, o papel fotográfico, inclusive para a fotocomposição por laser, filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas e papel para telefoto, destinados à composição de livros, jornais e periódicos (RREE 174.476; 190.761; RE 203.706-SP, Rel. Min. Moreira Alves, 25.11.97). Embora inclua o papel, a imunidade não aproveita o serviço de composição gráfica que integra o processo de edição de livros, incidindo sobre este serviço, portanto, o ISS municipal (RE 230.782-SP Rel. Min. Ilmar Galvão, 13.06.2000).

Foram ainda incluídas no campo dessa imunidade as listas telefônicas, assinalando o STF que "o fato de as edições das listas telefônicas veicularem anúncios e publicidade não afasta o benefício constitucional da imunidade. A inserção visa a permitir a divulgação das informações necessárias ao serviço público a custo zero para os assinantes, consubstanciando acessório que segue a sorte do principal" (RE 199.183, Rel. Min. Marco Aurélio, 12.06.98).

No mesmo sentido, o STF pronunciou que a imunidade estabelecida na Constituição abrange os serviços prestados pela empresa jornalística na veiculação, em jornais, de

anúncios e de propaganda (RE 87.049), desde que estes estejam impressos no corpo do jornal ou do periódico.

Não alcança, entretanto, encartes ou folhetos de propaganda comercial separados do corpo do jornal e distribuídos juntamente com ele (RE 213.094-ES, Rel. Min. Ilmar Galvão, 22.06.99). Não alcança, também, calendários, manuais ou papéis impressos de propaganda mercantil, industrial ou profissional e agendas de anotações (RE 87.633) uma vez que nenhuma relação possuem com o elemento teleológico (finalístico) desse instituto, qual seja, disseminação de cultura e de conhecimento.

IMUNIDADE OBJETIVA DO LIVRO, JORNAIS E PERIÓDICOS	
ALCANÇA	NÃO ALCANÇA
As operações de importação produção e circulação de bens enunciados como imunes (II. IPI e ICMS).	Os rendimentos decorrentes das atividades das empresas que produzem ou comercializam tais bens (IR e contribuições diversas).
Papel fotográfico, inclusive para fotocomposição por laser.	Publicações em meio eletrônico (cd-rom, disquete, fita cassete, fita de vídeo etc.).
Filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas.	Tinta, solução de base alcalina concentrada e motor de corrente contínua utilizados no fabrico dos bens.
Papel para telefoto.	Tiras de plástico para amarrar jornais.
Listas telefônicas, ainda que veiculem anúncios e publicidade.	Encartes ou folhetos de propaganda comercial separados do corpo do jornal e distribuídos juntamente com ele.
Anúncios e propaganda veiculados em jornais e revistas, impressos em seu corpo.	Calendários, manuais ou papéis impressos de propaganda mercantil, industrial ou profissional e agenda de anotações.

CONCLUSÃO

Os tributos no sistema tributário brasileiro encontram-se divididos em: Impostos; taxas; contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. Cada um tem sua função específica e deve ser instituído de acordo com a sua natureza jurídica.

Com relação ao poder de tributar a Constituição Federal divide-o outorgando competência às pessoas jurídicas de direito público para instituir os seus tributos (competência tributária). Essa competência é intransferível, não podendo ser outorgada a pessoa jurídica diversa daquela prevista na Constituição Federal.

O Sistema Tributário Brasileiro, sob o ponto de vista de garantias constitucionais ao contribuinte, é bastante evoluído. Caracteriza-se pela grande proteção despendida ao mesmo. Essa proteção foi sendo aperfeiçoada durante as Constituições Federais, no intuito de impor certas limitações ao poder de tributar, ora garantindo o interesse do cidadão, ou da comunidade, ora no interesse do relacionamento entre as pessoas jurídicas titulares de competência tributária. Como exemplo dessas garantias, temos: os princípios *constitucionais* e as *imunidades tributárias*. Dentre os princípios, destacam-se:

- Princípio da legalidade (pelo qual o tributo deve ser instituído por lei);
- Princípio da Anterioridade (o tributo só poderá ser exigido no exercício seguinte ao da publicação da lei que o instituiu ou aumentou);
- Princípio da Irretroatividade (não se pode cobrar tributo em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado, garantindo assim, a segurança jurídica);
- Princípio da Isonomia (é vedado o tratamento desigual ente contribuintes que se encontrem em situação equivalente);

- Princípio da Capacidade Contributiva; dentre outros.

As imunidades, consistem na exclusão de competência tributária para instituir impostos relativamente a determinados atos, fatos e pessoas, expressamente previstos na Constituição. Seu objetivo é a preservação de valores considerados como de superior interesse nacional, tais como a manutenção de entidades federadas, o exercício de atividades religiosas, da democracia, das instituições educacionais, assistenciais e de filantropia, e o acesso às informações.

O ordenamento jurídico nacional, em matéria tributária, tem sido corroído por cupim voraz e destruidor, com avassalador apetite arrecadatório, prejudicando a harmonia e equilíbrio inerentes ao sistema tributário.

Pratica-se a inconstitucionalidade no País, mediante medidas provisórias e leis aprovadas por Congresso dócil ao Executivo, com indiferença aos princípios constitucionais, de quem masca chicletes.

Nesse ambiente anárquico e desarrazoado, é óbvio que ganha relevo a missão do Supremo Tribunal Federal, como guarda da Constituição, fazendo com que, em princípio, através da interpretação da lei nas controvérsias jurídicas, seja respeitado o alcance legal pretendido pelo legislador.

BIBLIOGRAFIA

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 5ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 1985.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 5ª edição, São Paulo, 1993.

CASSONE, Vitorio. *Direito Tributário*. 9ª edição, São Paulo: Atlas, 1996.

CHIMENT, Ricardo Cunha. *Direito Tributário*. 2ª edição, São Paulo: Saraiva, 2001.

CRETTELA, José Júnior. *Comentários à Constituição Brasileira*. 2ª edição, Rio de Janeiro:Forense Universitária, 1993.

LEX. *Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. **Biblioteca Digital Lex**.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 2ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 1981.

MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 3ª edição, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.

MOTTA, Sylvio & **DOUGLAS**, William. *Direito Constitucional*. 5ª edição, Rio de Janeiro: Impetus, 2000.

RIBEIRO, Celso & **GANDRA**, Ives Martins. *Comentários à Constituição do Brasil*. 6º volume, São Paulo: Saraiva, 1990.

SABATOVSKI, Emilio & FONTOURA, Iara P. (organizadores). *Constituição Federal*. 4ª edição, Juruá, 1999.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 1ª edição; Belo Horizonte: Del Rey, 2000.