

OS PRINCÍPIOS RACIONAIS LEGAIS CONSTITUCIONAIS SOBRE A TRIBUTAÇÃO COMO CANDELABROS DO DIREITO E AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

LUIZ GONZAGA MEDEIROS BEZERRA

Doutor em Educação pela UFRN. Professor da Universidade Potiguar - UnP.

E-mail: luizgonzaga@unp.br

Resumo

Este trabalho se propõe a elencar e descortinar os princípios constitucionais da tributação como escritura da razão e como estrutura estruturante e estruturada do Sistema Tributário, como poder-saber e saber-poder, que estabelece limites ao poder de tributar. O estudo tem como abordagem a visão compreensiva weberiana, no sentido de descortinar que a razão dos princípios é a justiça

Palavras-chave: Princípios. Tributação. Constituição.

RATIONAL LEGAL PRINCIPLES ON CONSTITUTIONAL LAW TAXATION AS CABDELABROS AND RESTRICTIONS ON THE TAXING POWER

Abstract

The study aims to uncover and to list the constitutional principles of taxation as the reason and scripture as structured and structuring structure of the Tax System as power-knowledge and knowledge-power that sets limits on the taxing power. The study is a comprehensive view Weberian approach in order to uncover the reasons of the principles is justice.

Keywords: Principles. Taxation. Constitution.

1 PÓRTICO DE ENTRADA: considerações iniciais e conceito de princípio

Com este trabalho, objetivamos estudar os princípios constitucionais tributários que estão escriturados no texto da Constituição de 1988, à luz de uma metodologia compreensiva e dialética. Em sendo assim, identificamos o elenco de princípios delineados no texto da Norma fundamental, no sentido de compreendermos cada um como sendo pilar do Sistema Tributário Constitucional, servindo como candelabro para a interpretação e como limitação ao poder de tributar. Nesse diapasão, podemos dizer que cada princípio identificado na letra do texto constitucional é uma criação do espírito na busca de categorizar e de sistematizar este campo, por ser o direito obra do espírito, e, também, que cada um deles é paradigma para a construção de uma tributação permeada pela justiça e pela igualdade. Nesse sentido, neste trabalho, procuramos explicar o que é um princípio a partir de uma genealogia e identificar cada um no texto constitucional à luz do discurso da ciência do direito e da lógica jurídica. Em sendo assim, encontramos um rosário de princípios, denominados pela ciência de princípios expressos, decorrentes vedatórios e específicos. Cada um desses princípios é produtor de sentido e busca uma interpretação e pede para que, ao interpretá-lo, essa interpretação se faça de modo compreensivo, dialógico e sistemático, pois, somente assim, este pode servir de candelabro na busca de justiça e paz social. Desse modo, é conveniente examinarmos a sua arqueologia e a sua genealogia:

Etimologicamente, o termo princípio (do latim *principium*, *principii*) encerra a idéia de começo, origem, base, em linguagem leiga é, de fato, o ponto de partida e o fundamento (causa) de um processo qualquer. (...) introduzida na filosofia, por Anaximandro, a palavra foi utilizada por Platão, no sentido de fundamento do raciocínio (Teeteto, (...)) e, por Aristóteles, como a premissa maior de uma demonstração (metafísica (...)) Nesta mesma linha, Kant deixou consignado que princípio é toda proposição geral que pode servir como premissa maior num silogismo (...) por igual modo, em qualquer ciência princípio é seu começo, seu alicerce, seu ponto de partida pressupõe, sempre, a figura de um patamar privilegiado, que torna mais fácil a compreensão ou a demonstração de algo. Nessa medida, é, ainda, a pedra angular de qualquer sistema (CARRAZA, 1986, p. 5-6)¹.

Os princípios são, portanto, uma escritura representacional de um povo, no sentido de definir seus valores, as formas de pensar, de sentir, de dizer, de fazer e de falar. São as premissas fundantes de um sistema jurídico e político, que nortearão as ações sociais legais racionais, no sentido de fornecer, aos sujeitos do direito, regras e interpretações, trilhas e resultados na consubstanciação da justiça, na busca pela autonomia, na concretização do cuidado e do ser, que é ser para o direito e ser desejante e ser da produção material da existência.

Os princípios são enunciados genéricos que concretizam valores morais e conduzem à elaboração, interpretação e aplicação das regras jurídicas. No dizer de Miguel Reale, princípios gerais do direito são enunciações normativas de valor genérico, que condicionam e orientam a compreensão do ordenamento jurídico, quer para a aplicação e interpretação, quer para a elaboração de novas normas. E Karl Larenz define: os princípios do direito são o pensamento diretivo de um ordenamento jurídico (...) (LOBO TORRES, 2005, p. 275)².

Nessa perspectiva, convém refletirmos que o Estado, através de sua força soberana, conferida legitimamente pelo povo, age racionalmente, no sentido de atuar no campo da tributação, tendo como suporte o Sistema Constitucional Tributário (que é um cosmos de normas), com princípios, carta de competências, normas e limitações; desse modo, isso é feito dentro do agir racional, visando fins com anteparo ao arbítrio do poder público, delimitando seu campo de atuação e não prejudicando seus súditos.

Em sendo assim, numa perspectiva legal-racional, ou melhor, do poder burocrático legítimo ou da dominação racional, ao instituir o tributo, o legislador deve reunir todos os fatos ou acontecimentos da vida econômica preordenada a gerar obrigações tributárias.

Nesse caso, a autoridade institucional, o Estado, é que tem poder (dominação racional legítima) de mando, de organizar as normas e regras, e de aplicá-las racionalmente, através de um quadro administrativo, com funções, competência, limitações, atribuições de poderes e meios coercitivos, admissíveis mediante condições em um exercício organizado de sua forma de dominação da autoridade institucional (WEBER, 1991, p. 142-143).

Desse modo, os tributos, uma vez instituídos, são instrumentos de que se vale a administração para alcançar todas

¹ Roque Antônio Carraza é livre docente em direito tributário, pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e professor de Direito Tributário da PUC de São Paulo, autor do livro "Princípios constitucionais tributários e competência tributária", editado em São Paulo, pela Editora dos Tribunais.

² Ricardo Lobo Torres escreveu o "Tratado de direito constitucional financeiro e tributário", sendo que, no volume 2, trata de valores e princípios constitucionais tributários

aquelas situações, pessoas e fatos que se enquadram em sua esfera de incidência.

Nessa perspectiva, o Estado, possuidor da dominação legal, ordena, emite lei ou regulamento a partir de uma norma formalmente abstrata no âmbito de uma competência concreta democrática (WEBER, 1979, p. 128-141), visando à aplicação de tributos que podem sofrer limitações constitucionais e infraconstitucionais pelos mecanismos designados imunidades ou isenções tributárias.

Os princípios são aquilo que é racionalmente obedecido, visto serem criados ou modificados mediante um estatuto sancionado corretamente.

2 LIÇÕES SOBRE OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Os princípios são partejados pelo ser na dialética do movimento pensante, portanto, são escrituras do espírito dialético.

Celso Antonio Bandeira de Mello, ao escrever os “elementos de direito administrativo”, ministrou uma brilhante lição sobre o que seja princípio:

é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a to a tônica e lhe dá sentido harmônico [...]. (BANDEIRA DE MELLO, 1986, p. 230).

Portanto, os princípios são colunas dorsais de um sistema, devem ser respeitados, visto que violá-los é agir de modo irracional; eles são enunciados de sustentação dos sistemas jurídicos e são classificados em princípios fundamentais, princípios gerais e princípios setoriais ou especiais, conforme o texto constitucional.

Bandeira de Mello (1986:153) refere que:

Violar um princípio é muito mais grave do que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comando. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais [...].

Os princípios são a seiva vital e material da criação de um estado, dos sistemas e instituições; estão na gênese dos estados, das suas constituições, sendo, pois, a causa fundante, causa material, formal, eficiente da estrutura constitucional e

do estado; eles possuem o condão de “embasar as decisões políticas fundamentais tomadas pelo constituinte e expressar os valores superiores que inspiram a criação ou reorganização de um estado” (BARROSO, 2003, p.156).

Os princípios são as células de sustentação do sistema tributário, são alicerces e traçados em colunas fundantes das instituições, dando-lhes o potencial de ação primeiro.

[...] aos princípios se reserva a função de ser o fio condutor dos diferentes segmentos do texto constitucional, dando unidade ao sistema normativo. Um documento marcadamente político como a constituição, fundado em compromissos entre correntes opostas de opinião, obriga normas à primeira vista contraditórias. Compete aos princípios compatibilizá-las, integrando-as à harmonia do sistema (BARROSO, 2003:158).

Os princípios são estruturas estruturadas que começam a funcionar como estrutura estruturante do fazer e da prática do direito. Devem ser obedecidos, pois são candelabros que iluminam a estrada na consolidação dos direitos, das garantias; são prevenções contra a contaminação do edifício constitucional; são remédios frente às decisões perversas daqueles que dirigem o estado e seus órgãos de forma contaminada e viciada. Os princípios, quando observados e tornados práticas, são células fundantes que alicerçam o estado democrático de direito.

3 TIPOLOGIA PARA OS PRINCÍPIOS: CLASSIFICAÇÃO E LUGARES

Tratamos de elencar tipologias de princípio: princípios gerais do direito tributário, princípios gerais do direito público. Essa tipologia é sustentada a partir da compreensão sociológica de que poder é uma dominação e que, no campo democrático, é afastada qualquer imposição autocrática ou carismática, sendo justificada através da legalidade e legitimidade do poder. Outro campo de justificação para a construção da tipologia dos princípios é o das teses construídas no campo da filosofia na busca de direitos, como a igualdade, liberdade, fraternidade, justiça e dignidade, categorias estas deslocadas do pensamento filosófico para o jurídico, político e social e que devem estruturar a arquitetura do Estado Democrático de Direito escriturado na constituição de 1988. “Os princípios gerais do direito tributário”, estão delineados no texto da Constituição Federal de 1988, são eles: o princípio da capacidade contributiva (CF, art. 145, § 1º); da legalidade (CF, art. 150, inciso I); da isonomia (CF, art. 150, inciso II); da anterioridade da lei em relação ao exercício financeiro (CF, art. 150, inciso III, letra “b”); o da proibição de tributo com efeito de confisco (art. 150, inciso IV); da proibição de barreiras tributárias interestaduais

e intermunicipais (CF, art. 150, inciso V); o das competências privativas (CF, arts. 153 a 156); da finalidade extra fiscal dos tributos, e outros, que podem estar implícitos pedindo para serem interpretados na letra da carta maior.

Princípios gerais de direito público

Sendo o campo do direito tributário agasalhado no direito público, há de se identificar, nesses, princípios aplicáveis aos casos para os quais não haja regra legal.

Os princípios gerais do direito público possuem, também, como fonte material, a constituição, extraíndo-se, nesse caso, o princípio da isonomia ou da igualdade perante a lei (CF, art. 5º, inciso XXXVI); o da pessoalidade da pena (CF, art. 5º inciso XLV); o da ampla defesa dos litigantes e dos acusados em geral (CF, art. 5º inciso LV); o da liberdade profissional (CF, art. 5º inciso XIII), entre outros que pedem para ser dissecados.

Jose Afonso da Silva (2010) categorizou e sistematizou os princípios constitucionais da tributação em: princípios gerais (são expressos ou decorrentes), que são referidos a todos os tributos e contribuições do sistema tributário; princípios especiais, previstos em razão de situações especiais (constituem-se das vedações constantes nos artigos 151 e 152); princípios específicos, porquanto pertinentes a determinado tributo.

E louvável examinarmos a classificação dos tributos delimitados pelo professor Uadi Lammêgo Bulos como mais uma contribuição da ciência do direito nesse campo. Para Bulos (2007, p.1205):

Os princípios constitucionais tributários são as linhas-mestras do sistema tributário nacional, servindo para balizar a conduta dos poderes público, principalmente do legislador (...) limitam o poder de tributar do estado e constituem postulados que têm por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete à imperatividade de suas restrições.

O panorama elaborado por Bulos (2007, p. 1205-1206) mostra-nos que os princípios constitucionais tributários são expressos (aqueles escriturados no texto da constituição); princípios decorrentes (são aqueles que provêm dos expressos, não se limitando, necessariamente, ao sistema constitucional tributário, podendo advir de outras partes da constituição); princípios vedatórios (são aqueles que consagram proibições ou limitações ao poder de tributar do estado, impedindo, as-

sim, a prática de privilégios odiosos): princípios constitucionais tributários específicos (são os que estão direcionados a um determinado tributo).

Essas classificações são obras do espírito pensante e são efetivadas no sentido de conceituar, nomear e classificar em uma perspectiva dialética e compreensiva. Nesse sentido, os princípios são representações e linguagem que pedem para ser discutidos, estudados, interpretados e aplicados a serviço do sujeito do direito.

3.1 PANORAMA DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS NA CF/88

Princípios expressos: princípio de legalidade tributária (art. 150, I); princípio da igualdade tributária (art. 150, II); princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º). Princípio da irretroatividade da lei tributária (art. 150, III, a); princípio da anterioridade tributária (art. 150, III, b); princípio da carência tributária (art. 150, III, c) princípio da proibição de confisco (art. 150, IV); princípio da liberdade de tráfego (art. 150, V).

Princípios decorrentes: princípio da universalidade (art. 153, § 2º, I); princípio da destinação pública dos tributos (art. 145); princípio da não surpresa (art. 5º, II, c/c o art. 150, I).

Princípios vedatórios: princípio da uniformidade tributária (art. 151, I); princípios da limitação de rendas (art. 151, II); princípio do poder de isenção (art. 151, III); princípio da não diferenciação tributária (art. 152).

Princípios específicos: princípio da progressividade (arts. 153, § 2º, I; 156, § 1º, 182, § 4º, II); princípio da não-cumulatividade do imposto (arts. 153, IV, § 3º, II; 155, II, § 2º, I); princípio da seletividade do imposto (art. 153, IV, e § 3º, I).

Portanto, na Constituição, encontramos um elenco de princípios legais que dá consistência ao campo do direito tributário.

3 DESCORTINAMENTO DOS PRINCÍPIOS

3.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE DA TRIBUTAÇÃO OU RESERVA DE LEI TRIBUTÁRIA

Racionalmente, a autoridade institucional (o Estado), órgão possuidor do poder-domação legítima de Tributar, não poderá instituir ou aumentar tributos sem que a lei o estabeleça³. CF, art 150. I “Exigir ou aumentar tributos sem lei que os

³ Pode-se falar aqui na reserva da lei compreendida também como reserva absoluta da lei formal, visto que no plano da distribuição da competência tributária fala-se em reserva absoluta nos casos de competência privativa, podendo-se se falar também na reserva absoluta de lei em sentido formal. É louvável lembrar também no subprincípio da reserva da legalidade se sintetiza no artigo 150, I da Constituição Federal: Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

estabeleça”, consoante com o artigo 5º II também da Norma fundamental.

Nessa perspectiva, é louvável e salutar observar os ensinamentos de Carraza (1986, p. 93)⁴.

No passado, a tributação era realizada de modo tirânico: o monarca criava os tributos e os súditos deviam suportá-los. Mesmo mais tarde, com o fim do feudalismo, quando ela passou a depender da aprovação dos conselhos do reino ou das assembleias populares, os súditos não ficaram totalmente amparados contra o árbitro. Foi só com o surgimento dos modernos estados de direito – [...] que começaram a ser garantidos de modo mais efetivo os direitos dos contribuintes. A partir daí, o poder de tributar passou a sofrer uma série de limitações, dentre as quais destacamos a que exige seu exercício por meio da lei. O Estado-de-direito assegura a império da lei como expressão da vontade popular.

Compreende-se que o Estado democrático de direito é construído a partir da vontade soberana do povo, através de uma Assembleia Nacional Constituinte, que tornou legítima e legal a tributação no Brasil, visto que o Estado de direito unicamente admite o governo das leis e não o governo dos homens, evoluindo, assim, para o Estado democrático de direito, em que o cidadão é obrigado a cobrar tributo dentro do princípio da legalidade, que é uma das arquitraças mestras do

direito tributário.

Desse modo, a legalidade tributária contém alguns sub-princípios constitucionais como: o princípio da supremacia da constituição, o princípio da reserva da lei, o princípio do primado da lei⁵.

3.2 PRINCÍPIO DA ISONOMIA OU IGUALDADE TRIBUTÁRIA

Segundo a sistematização legal racional do Artigo 5º da Constituição Federal, pelo qual todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, esse princípio foi revogado no Artigo 150 II, que veda expressamente ao sujeito ativo “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”.⁶

Este dispositivo tem como objetivo acabar as diferenças de tratamento tributário que existiam em benefício de militares, magistrados e parlamentares (que eram tratados como resquícios de costas ou estamentos do antigo regime com privilégios).

Entretanto, não veda a possibilidade de se conceder incentivos fiscais (art. 151 I – in fine) – os quais devem ser sempre instituídos com a utilização de dinheiro dos contribuintes (art. 150, I e II).

Dando continuidade à discussão sobre o supracitado prin-

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Observa-se que a linguagem constitucional emprega como sinônimos os termos: decretar, instituir e exigir. Entretanto, convém examinar que a proibição de exigir ou aumentar tributos é ampla e abrange de acordo com o artigo 97 do CTN: Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

4 Princípio da legalidade. Com previsão constitucional (art. 5º, II), o princípio da legalidade não é exclusivo do direito tributário, porém no âmbito dos tributos deve-se observar a legalidade estrita. De fato, ainda sob a doutrina de Carraza, que defende que: “O princípio da legalidade é uma das mais importantes colunas sobre as quais se assenta o edifício do Direito Tributário. A raiz de todo ato administrativo tributário deve encontrar-se numa norma legal, nos termos expressos do art. 5º, II, da Constituição da República. (...) O princípio da legalidade teve sua intensidade reforçada, no campo tributário, pelo art. 150, I, da CF. Graças a este dispositivo, a lei – e só ela – deve definir, de forma absolutamente minuciosa, os tipos tributários. Sem esta precisa tipificação de nada valem regulamentos, portarias, atos administrativos e outros atos normativos infralegais: por si só, não têm propriedade de criar ônus ou gravames para os contribuintes. (...) Em síntese, tudo o que é importante em matéria tributária deve passar necessariamente pela lei da pessoa política competente. (...) Nunca devemos perder de vista que a estrita legalidade é o principal instrumento de revelação e garantia da justiça fiscal – além, é claro, de estar profundamente relacionada com a segurança jurídica dos cidadãos. (...) Contendo a lei tributária todos os elementos que vão permitir a identificação do fato imponible, fica vedado o emprego da analogia (pelo Poder Judiciário) e da discricionariedade (pela Administração Pública).”

5 A supremacia da Constituição diz respeito ao nível mais elevado do direito positivo, neste caso a Constituição é o parâmetro ou melhor a lei fundamental do Estado, rainha de todas as leis e dos atos normativos, a lei das leis, o fundamento último de validade de toda e qualquer disposição normativa. Enquanto a superlegalidade quer dizer adequação da lei à Constituição, visto que a lei deve ser compatível com a Constituição. Quanto à reserva absoluta da lei formal, fala-se em reserva absoluta nos casos de competência privativa, cabendo cogitar-se de uma reserva relativa quando a possibilidade de co-participação de entes públicos no pode impositivo.

6 princípio da igualdade e o princípio da capacidade contributiva. CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 19ª edição. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 70. (grifo original). A Constituição Federal vigente traz expressamente em seu bojo a obrigatoriedade da igualdade ser aplicada em todo o ordenamento jurídico brasileiro, razão pela qual o Direito Tributário não poderia se eximir. Defende Carraza que: “A lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade. Melhor expondo, quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário. Será inconstitucional – por burla ao princípio republicano e ao da isonomia – a lei tributária que selecione pessoas, para submetê-las a regras peculiares, que não alcançam outras, ocupantes de idênticas posições jurídicas. (...) Tais idéias valem, também, para as isenções tributárias: é vedado às pessoas políticas concedê-las levando em conta, arbitrariamente, a profissão, o sexo, o credo religioso,

cípio, pode-se dizer que o princípio da igualdade tributária vem proteger o cidadão frente à irracionalidade de governos que desejam criar tributos de forma ilegal. Cabe, aqui, considerar que existem, na história da humanidade, elites e blocos históricos que, quando chegam ao poder, contaminam-se e são capazes de desrespeitar o processo legal da tributação, pensando e agindo de modo contaminado quanto à criação de tributos.

De acordo com Jose Afonso da Silva, a norma do artigo 150, II “se refere a qual tributo, mas é mais expressivamente dirigida aos impostos pessoais, ao de renda, em relação a este, contudo, há que se levar em conta a regra da progressividade, agora constitucionalizada no art. 153, § 2, I.” (SILVA, 2003, p.691).

O princípio da igualdade tributária é o próprio cuidado em sentido jurídico, é o cuidar do direito, desvelando e fazendo com que seja objetivada a paridade de posição, excluindo qualquer privilégio de classe, escamento, casta, religião, raça, de modo que os contribuintes que se encontram em situação idêntica sejam submetidos a um idêntico regime fiscal, que coincide com a generalidade da imposição e que, para efetivação da justiça fiscal, associa-se à situação de igualdade econômica, fundamental no princípio da capacidade contributiva.

Retornando à história (as lutas de classes), é possível dizer que essas demonstraram que a carga tributária sempre foi perversa e asfixiante para o povo, resultando, assim, dessa situação, as grandes revoluções e movimentos separatistas. Visto que era a desigualdade tributária justificada, no elemento superestrutural, como o motor primeiro para a realização das grandes revoluções: Francesa, Inglesa, Russa, e os movimentos separatistas objetivados no Brasil no Período colonial.

Conforme Torres (2005, p. 143), “a igualdade como princípio se positiva nas grandes constituições da modernidade [...] A aceitação da igualdade como valor é essencial ao Estado democrático de Direito.”

3.3 PRINCÍPIO DA UNIFORMIDADE DA TRIBUTAÇÃO

De acordo com o Artigo da CF 151, I e Artigo 152, é vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo território nacional ou implique distinção ou preferência em relação a

qualquer Estado ou Município em prejuízo de outro.

Esse princípio se aplica aos tributos federais em geral e ao imposto sobre produtos industrializados em particular, dentro das razões do Estado democrático de direito e do federalismo.

Para Silva (2001, p.694), este princípio “... encerra um sentido especial de política fiscal federalista. Não fosse assim, poderia ser que a União estabelecesse distinção ou preferência entre produtos vindos de uns estados ou municípios em detrimento de outros”.

O princípio da uniformidade da tributação federal merece, aqui, uma crítica, devido ao Brasil, historicamente, conviver com desigualdades geoeconômicas, socioeconômicas bem marcantes, por isso, essa uniformidade pode ser insustentável frente às diferenças entre regiões, sabendo-se que tal uniformidade não pode ser aplicada ao caso das regiões sul e sudeste, não podendo ser tratadas de modo igual ao nordeste, que é vítima de políticas públicas precárias, de alto índice de analfabetismo, secas e misérias que se alongam através dos séculos.

Silva (2001, p.695) refere que “o tratamento uniforme de situações disformes contribui ainda mais para deformação existente e para agravar as desigualdades regionais”. Para não dizer que ficou na omissão, o dispositivo constitucional em causa acolhe os incentivos destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país.

3.4 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE DA LEI

De acordo com Torres (2005, p. 554),

a anterioridade protege o cidadão contra a eficácia imediata das leis que instituem ou majoram os tributos ou revoguem ou reduzam isenções fiscais, como proclama o Art. 104 do CTN. Neste último caso estariam abrangidas inclusive as revogações das isenções do ICMS, eis que o CTN se referiu aos impostos sobre o patrimônio e as renda porque só eles estavam ao abrigo do princípio da anterioridade na Emenda 18, de 1965, sob cuja égide foi promulgado; a partir da CF de 1967, o princípio constitucional se dilargou e por isso abrange também os impostos sobre a cir-

as convicções políticas etc. dos contribuintes. São os princípios republicano e da igualdade que, conjugados, proscurem tais práticas.” Zilveti tem o entendimento de que “o argumento fundamental para aplicar o princípio da igualdade na tributação é o respeito à igualdade individual e a proteção do indivíduo e sua família da tributação excessiva” e que, “na tributação, a igualdade se revela na capacidade contributiva”. Discorrendo sobre a capacidade contributiva, Carrazza expõe que Constituição alude à capacidade objetiva, posto que somente considera as manifestações objetivas de riqueza e não as condições econômicas reais de cada contribuinte. Diversamente, Zilveti defende que “capacidade econômica e contributiva são a mesma coisa”, pois, para ele, “a capacidade contributiva é o princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica”. No âmbito deste trabalho, numa reflexão sob o princípio da igualdade e da capacidade contributiva, resta a pergunta de porquê alguns Municípios concedem sem qualquer justificativa plausível determinadas isenções? Qual real interesse haveria? Interesse público subordinado ao privado? Cada caso concreto merecerá reflexão a fim de que sejam encontradas respostas aceitáveis.

culação, embora assim não pense o STF⁷

“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...] cobrar tributos [...] no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicado a lei que os instituiu ou os aumentou...” (MORAIS, 2003, art.150,III, b).

Esse princípio ficou conhecido como da “anualidade”, embora impropriamente, pois não se confunde com o que consagra a anterioridade.

Pela anualidade, nenhum tributo pode ser cobrado, em cada exercício, sem que esteja prevista a sua cobrança no respectivo orçamento.

Constituem exceções a esse princípio aquelas previstas no §1º do art. 150 e §1º do art. 153, da norma fundamental, nos limites fixados em lei, atingindo os impostos sobre a importação e a exportação, produtos industrializados e sobre operações de crédito, câmbio e seguros ou relativos a títulos e valores mobiliários.

A norma é válida, também, para os impostos extraordinários de guerra (art. 154, II) e empréstimos compulsórios instituídos para atender despesas não previstas com guerra externa ou calamidade pública (MORAIS, 2003, art. 148, I).

3.5 PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE DO IPI E DO ICMS

Pelo qual se compensaria o que for devido em cada operação com o montante cobrado na operação anterior no que diga respeito à cobrança desses tributos (MORAIS, 2003, art. 153 §3, II e 155, §2º, I).

3.6 PRINCÍPIO DA LIVRE CIRCULAÇÃO DE PESSOAS E BENS OU PRINCÍPIO DA LIBERDADE DE TRÁFEGO

Conforme esse princípio, garante-se a proibição de se limitar o tráfego de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais (MORAIS, 2003, art. 150 V).

Devemos observar que é ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo poder público, desse modo, é legítima a cobrança do pedágio. .

3.7 PRINCÍPIO DA PERSONALIZAÇÃO DOS IMPOSTOS E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA (ART. 145, N° §1º)

Conforme este princípio expressamente consignado na Constituição, sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, sendo racionalmente facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitando os direitos individuais e, nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

De acordo com José Afonso da Silva (2010, 712),

o princípio da capacidade contributiva, segundo o qual o ônus tributário deve se distribuído na medida capacidade econômica dos contribuintes, implica: (a) uma base impositiva que seja capaz de medir a capacidade para suportar o encargo; (b) alíquotas que igualem verdadeiramente esses ônus[...].a doutrina fixou alguns critérios para isso, como o de sacrifício igual, o de sacrifício proporcional, o de menor sacrifício e o de não altere a desigualdade das rendas, pela tributação.

Contudo, o princípio possui um significado, na medida em que reescritura o princípio ou preceito da igualdade de posições dos cidadãos diante do dever legal tributário de prover as necessidades da coletividade, implicando, assim, na distribuição equânime dos ônus tributários.

Mendes, Coelho e Branco (2008, p. 1348), ainda sobre o princípio da capacidade contributiva, referenciam que

intimamente ligado à garantia constitucional de que não se instituirão tributos com efeito de confisco, o princípio da capacidade contributiva adverte o legislador de que sempre que possível os impostos deverão ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte[...]

Nessa perspectiva, a Norma Fundamental brasileira contém itens equalizadores, como o que permite instituir impostos sobre; o que estabelece que o imposto de renda, além dos critérios da generalidade e da universalidade, será informado, também, pelo princípio da progressividade; e, afinal, a que diz que o IPTU também poderá ser progressivo, em virtude do valor do imóvel.

3.8 PRINCÍPIOS IMPLÍCITOS NA PRÓPRIA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

São racionalmente extensivos em sua aplicação no campo do Direito Tributário:

7 Súmula da jurisprudência predominante do STF – verbete 615: “o princípio constitucional da anualidade não se aplica à revogação da isenção do ICMS” (§ 29 do art. 153 da CF.)

- a) O Princípio da não prisão civil por motivo de dívida (CF, art. 5º, LXVII).
- b) O Princípio do Livre Exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão (CF, art. 5º XIII).
- c) A garantia legal da expedição de certidões, requerimentos às repartições administrativas para defesa de direitos e esclarecimentos de situações (CF, art. 5º, XXXIV, b).
- d) Princípio do direito à proteção jurisdicional “a lei não excluirá da apreciação ao poder judiciário lesão ou ameaça de direito” (CF, art. 5º, XXXV), princípio da equidade e outros.

3.9 PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DE CONFISCO

Nesse caso, a lei constitucional veda à autoridade instituinte (pode público) impor ao sujeito passivo uma tributação tal que, por excessivamente onerosa, seja sentida como penalidade (Artigo 150, inciso IV).

3.10 PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA OU DA PRÉVIA DEFINIÇÃO LEGAL DO FATO GERADOR

De acordo com esse princípio, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estão proibidos, constitucionalmente, de cobrar tributos sobre fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (Att. 150, III, a).

3.11 O PRINCÍPIO DA DESTINAÇÃO PÚBLICA DOS TRIBUTOS

Esse princípio foi mencionado por Baleeiro como princípio implícito, com a observação de que não existe tributo privado, pois só para o Estado é que se tributa; em sendo assim, nenhum particular poderá exercer o poder de tributar. Só o Estado, (Estado Democrático de Direito) e mais ninguém, detém múnus de impor exações, afinal não existe tributo privado. Tal compreensão decorre do artigo 145 da Lei Maior, que escritura serem os entes federativos que têm o condão de instituírem tributos e não as pessoas físicas. .

3.12 PRINCÍPIO FEDERATIVO

Destarte, estamos diante de uma tipologia de Estado composto, ou seja, que o modo de exercício do poder político, em

função do território, será repartido, gerando uma multiplicidade de organizações governamentais (SILVA, 2001, p. 103-103).

No caso brasileiro, a construção federativa é assegurada desde 1889, tendo sido mantida com a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, conforme observado no art. 1º, 18 e considerada imutável sob a ordem constitucional vigente pelo art. 60, §4º, I (princípio da indissociabilidade), sendo composta pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios.⁸ Uma parte da autonomia federativa dos Municípios é que origina nosso estudo, porém, essa autonomia deve ser observada sob um conjunto de princípios.

3.13 PRINCÍPIO REPUBLICANO

Escriturado no texto da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em seu art. 1º, a forma republicana de governo está entre os princípios constitucionais desde a Constituição brasileira de 1891. Tendo Silva (2001, p. 202-203) ensinado que:

Ruy Barbosa já dizia que o que discrimina a forma republicana não é apenas a coexistência dos três poderes, indispensáveis em todos os governos constitucionais, mas, sim, a condição de que, sobre existirem os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, os dois primeiros derivem, realmente, de eleições populares.

Depreende-se, assim, que, para uma forma de governo ser verdadeiramente considerada República, o Legislativo e o Executivo deverão ser expressões das eleições populares.

3.14 PRINCÍPIO DA DIVISÃO DOS PODERES

O Art. 2º da Constituição em vigor assegurou independência e harmonia entre o Legislativo, Executivo e o Judiciário, em que cada Poder será expressão das funções (legislativa, executiva e jurisdicional) e indicará os respectivos órgãos, conforme a própria Constituição delineou no título reservado à “organização dos poderes”. (MORAIS, 2003, art. 2º).

Para Silva (2010, p.109),

A divisão de poderes fundamenta-se, pois, em dois elementos: (a) especialização funcional, significando que cada órgão é especializado no exercício de uma função; assim, as assembleias (congressos, câmaras, parlamento) se atribui a função legislativa

⁸ J. A. da Silva considera um equívoco a inclusão dos Municípios como componente da federação, afirmando adiante que, apesar do equívoco, o Município será componente da federação, mas não entidade federativa. In Curso de Direito Constitucional Positivo. 19ª. ed., São Paulo: Malheiros, 2001. p. 105.

va; ao Executivo, a função executiva; ao Judiciário, a função jurisdicional; (b) independência orgânica, significando que além da especialização funcional, é necessário que cada órgão seja efetivamente independente dos outros, o que postula ausência de meios de subordinação. Trata-se, pois, como se vê, de uma forma de organização jurídica das manifestações do poder.

Destarte, o princípio da separação dos poderes é sugerido nas escrituras de Aristóteles, nas escrituras de John Locke, na defesa do Estado Liberal, e em Rousseau, em defesa do Estado Democrático, vindo a ser redefinido e divulgado pelo barão de Montesquieu e sendo objetivado nas constituições das ex-colônias inglesas da América e ancorado, em definitivo, tanto na Constituição dos Estados Unidos da América, como na Constituição do Império brasileiro.

É importante ressaltar que essa divisão admite certos tipos de interferências, que são expostos e delimitados pela Constituição. Nesse diapasão, Silva (2010, p.110) aduz que:

A harmonia entre os poderes verifica-se primeiramente pelas normas de cortesia no trato recíproco e no respeito às prerrogativas e faculdades a que mutuamente todos têm direito. De outro lado, cabe assinalar que nem a divisão de funções entre os órgãos do poder nem sua independência são absolutas. Há interferências, que visam ao estabelecimento de um sistema de freios e contrapesos, à busca do equilíbrio necessário à realização do bem da coletividade e indispensável para evitar o desmando de um em detrimento do outro e especialmente dos governados (silva, 2001, p. 114).

Visto isso, fazemos a observação de que esse princípio será de suma importância quando tratarmos do assunto relativo à prestação de contas do Executivo municipal perante o legislativo (controle externo, exercido com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado – TCE ou Tribunal de Contas do Município, onde houver – art. 31, §1º, CF), principalmente quando um tribunal superior (STF ou STJ) já tenha se manifestado no sentido de que é impossível a dedução de materiais sem que seja por intermédio de benefício fiscal, cuja concessão deverá obedecer aos critérios estabelecidos na Lei de Responsabilidade Fiscal.

4 A INCIDÊNCIA E A NÃO INCIDÊNCIA

4.1 A INCIDÊNCIA (CONCEITO)

De acordo com Denari (1998, p. 152), “incidência, portanto, – de incidere, cair sobre – deve ser entendida como aplicação, exigibilidade do tributo pela realização de um fato virtualmente capaz de gerar a obrigação tributária. Assim, na

saída da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor, haverá incidência do ICMS”.

Ao instituir os tributos, o legislador deve selecionar fatos ou coisas da vida econômica, que, aprioristicamente, vem gerar obrigação tributária.

Dar-se o momento da tipificação do fato gerador, previsto em lei, e também da demarcação da área de incidência do tributo.

Só existe a incidência do tributo, quando, em um momento lógico subsequente, decorre o fato ou o acontecimento previsto na lei.

A incidência relaciona-se com a competência que a Constituição dá a certa pessoa política (União – Estado – DF – Município) para instituir um tributo, em que se verifica um campo material e um campo material de incidências.

4.2 NÃO-INCIDÊNCIA

De acordo com Cassone (2003, p. 52), “vezes há em que a legislação infraconstitucional (normalmente leis e regulamentos de impostos) dispõe que tal ou qual imposto não incide sobre isto ou aquilo”, desse modo, verificamos tratar-se, efetivamente, de hipótese de não-incidência, ou de isenção.

De acordo com Denari (1998, p. 152), “a não incidência, portanto, deve ser entendida como inexigibilidade do tributo pela ocorrência de fato, sem aptidão para gerar obrigação tributária. O contribuinte encontra-se fora do alcance da lei tributária”.

Referenciando Cassone (2002, p. 132), existem três situações que caracterizam a não-incidência:

A primeira se efetiva, quando o fato não se enquadra ao campo material que se pretende correlacionar. Exemplos: uma pessoa física que recebe certa quantia em dinheiro a título de indenização. Tal situação caracteriza a não incidência com relação ao imposto de renda. Uma pessoa física que venda esporadicamente um bem móvel, caracterizando a não-incidência em relação ao ICMS.

A segunda se objetiva, quando o fato não corresponde ao campo territorial próprio (incompetência territorial). Exemplos: o Município de Belo Horizonte não tem competência territorial para exigir o IPTU em relação a um imóvel situado no Município de Ouro Preto. O Estado do Rio de Janeiro não tem competência territorial para exigir o ICMS em relação a um fato gerador que ocorra no Estado de São Paulo.

A terceira se consolida através da situação de “não-incidência”, assim qualificada pela própria Constituição. É o caso, por exemplo, do IPI, que não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior (artigo 153, §2º, III). Note-se que é hipótese que se situa no campo material e territorial de incidência do IPI, mas a Constituição a exclui desse campo para que ocorra a não-incidência.

4.3 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Conforme Ives Gandra Martins,

na imunidade não nascem nem obrigação, nem crédito tributário, por absoluta vedação constitucional; na não incidência não nascem ambos, por omissão legislativa ordinária; na isenção nasce a obrigação, mas não nasce o crédito, por vedação imposta pela lei complementar e veiculada por lei ordinária; e na alíquota zero nascem ambos reduzidos a sua expressão nenhuma. (MARTINS, 1992, p. 152)

As imunidades tributárias, tradicionalmente, são estudadas como uma limitação do poder de tributar. Configuram-se como técnica legislativa, através da qual o constituinte exclui do campo tributável situações sobre as quais ele não deseja que incida este ou aquele gravame fiscal, cuja instituição é autorizada, em regra, sobre o gênero de situações.

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, o artigo 150 da Constituição discute a seção relativa às limitações do poder de tributar e elenca, juntamente com um arrolamento de princípios, as imunidades referidas no seu inciso VI.

Em sendo assim, convém analisar que existem, na Constituição, cinco categorias de imunidades, a saber, dentro da visão da Cassone (2002, p. 133-134):

a) Recíproca: que se efetiva entre as pessoas políticas detentoras da competência tributária, em que uma não tributa a outra, em relação aos impostos.

Vejamos que a alínea a, VI, do artigo 150, da CF enuncia o princípio constitucional básico no regime federativo, denominado por “imunidade recíproca”.

[...] Disciplina a chamada imunidade recíproca, que exclui a possibilidade de tributação do patrimônio, renda e serviços de cada pessoa política (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) por qualquer uma das demais pessoas políticas [...] cada uma delas não pode exigir tributo que grave o patrimônio, a renda ou serviços das demais [...] a imunidade recíproca objetiva a proteção do federalismo. O que se imuniza é o patrimônio, a renda e os serviços dos entes da federação, o que não impede a incidência de impostos indiretos, como o IPI e o ICMS, mas repele a cobrança de tributos que atinjam o patrimônio dos entes políticos [...] (AMARO, 1998, p. 144-150).

b) Objetiva: quando veda a tributação sobre determinado bem (aspecto objetivo). É vedado instituir impostos sobre “templos de qualquer culto”. Imunidade aos livros, jornais, periódicos e ao papel destinado a sua impressão.

Referenciando Denari (2002, p. 166-167),

de acordo com a alínea b, inciso VI, do art. 150 da Carta Constitucional, os templos de qualquer culto também gozam de imunidade tributária. Aliomar Baleeiro sustenta que o templo não deve ser apenas a igreja, a sinagoga, ou edifício principal, mas também, as dependências anexas, como a casa do pároco ou pastor, desde que empregados sem fins econômicos.

O texto constitucional faz referência apenas ao templo, isto é, a imunidade não é extensiva, consoante pacífico entendimento, aos terrenos, bens ou rendas da cúria ou do templo.

Gozam de imunidade tributária os livros, jornais e periódicos, assim como o papel utilizado na impressão. “O Código Tributário, reproduzindo preceito da Constituição de 1946 e da Emenda Constitucional nº 18, somente se refere ao papel utilizado na impressão de jornais, periódicos e livros (CF, art. 9º, IV, alínea d)”. (DENARI, 2002, p. 167).

A Constituição de 1969 e a atual conferiram maior amplitude à regra imunitória em questão, estendendo-a ao papel destinado a sua impressão, por interpretação analógica; o preceito é extensivo aos livros eletrônicos e demais produtos culturais da informática.

c) Subjectiva: quando veda que certas pessoas (aspecto subjetivo) sejam tributadas: intributabilidade de contribuições sociais destinadas à seguridade social das entidades beneficentes de assistência social, que atendam às exigências estabelecidas em lei.

É louvável o que diz Amaro sobre as imunidades. Podem, assim, identificar-se imunidades subjetivas (atentas às condições pessoais do sujeito que se vincula às situações materiais que, se aplicam à regra, seriam tributáveis) e imunidades objetivas (para cuja identificação o relevo está no objeto ou situação objetiva, que, em razão de alguma especificidade, escapa à regra de tributabilidade e se enquadra na exceção que é a imunidade) (AMARO, 1998, p. 146).

d) Mista: quando acumula as seguintes condições: é outorgada à pessoa (aspecto subjetivo) e em relação a determinado bem (aspecto objetivo); vedada a tributação sobre patrimônio, renda ou serviços (objetividade material) dos partidos políticos, das instituições de educação e de assistência social, e outras entidades (subjetividade).

É interessante notar que o professor Calos Roberto de Miranda Gomes e o Professor Adilson Gurgel, no seu Curso de Direito Tributário, vêm chama-las de “imunidades genéricas” e refere que está constitucionalmente proibido às entidades tributantes instituir impostos sobre:

I – Templos de qualquer culto;

II – Patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, de entidades sindicais dos trabalhadores, de instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos;

III – Livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Em sendo assim, as imunidades genéricas, para os su-

praticados autores, conectam imunidades mista, objetiva e subjetiva.

Vale salientar o que diz o §1º do art. 14 do Código Tributário Nacional, por remissão do §1º do art. 9º do mesmo Código, que pretendem condicionar o gozo da imunidade dos partidos políticos, das entidades de educação e de assistência social ao cumprimento de suas obrigações como responsáveis pelos tributos que lhes caibam reter na fonte, e à prática dos atos previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros (por exemplo, informar ao Fisco o pagamento de rendimentos a terceiros).

e) Especial: as terras tradicionalmente ocupadas pelos índios recebem proteção total da CF/88 (art. 231), cabendo-lhes o usufruto exclusivo das riquezas do solo (não as do sub solo – ver art. 2, IX), dos rios e dos lagos nelas existentes.

O professor Calos de Miranda Gomes e o professor Adilson Gurgel nos falam sobre “imunidades específicas”, em que a Constituição Federal especifica alguns casos diretos de imunidade quanto à incidência dos seguintes impostos:

I – Do Imposto Territorial Rural sobre pequenas glebas rurais de exploração familiar (art. 153, §4º);

II – Excluir da incidência do imposto previsto no inciso IV exportações de serviços para o exterior.

4.4 ISENÇÃO

A isenção é sempre decorrente de Lei que especifique as condições e requisitos exigidos para sua concessão (CTN, art. 176).

De acordo com Cassone (2002, p. 135), “isenção é a dispensa legal do pagamento de determinado tributo, via de regra, concedida em face do relevante interesse social ou econômico regional, setorial ou nacional”.

Outras correntes entendem que a isenção é, sempre, hipótese de não-incidência legalmente qualificada.

De acordo com Luciano Amaro em seu livro sobre “Direito Tributário Brasileiro”, as isenções podem ser classificadas em objetivas (ou reais) e subjetivas (ou pessoais). Elas são objetivas, quando visam beneficiar a coisa; e subjetivas, quando visam beneficiar pessoas; e podem ser mistas, quando, cumulativamente, visam a beneficiar determinada pessoa em relação à determinada coisa.

As isenções são denominadas de regionais, quando atingem apenas uma parte do território da entidade tributante; são setoriais as que contemplam determinado setor da atividade econômica (p. ex.: pesca, florestamento, turismo).

Denari (2002), na sua classificação das isenções, denomina algumas de isenções unilaterais e bilaterais e isenções autônomas e heterônomas. “As isenções unilaterais configuram, tipicamente, atos de liberalidade fiscal e são instituídas pelo poder público sem exigir contraprestação [...]; as isenções bilaterais ou contratuais são outorgadas pelo poder público com

caráter contraprestacional” (DENARI, 2002, p. 169).

A hipótese mais frequente é a da isenção concedida pelas municipalidades, durante certo tempo, às indústrias que se instalarem no território municipal.

Dizem-se autônomas as isenções regularmente concedidas pelas entes públicas investidos da competência para instituir tributo. Quem tem o poder de tributar tem o de isentar. Isenções heterônomas são as outorgadas por normas mais hierarquizadas, aos entes politicamente subordinados (DENARI, 2002, P. 169).

Nessa perspectiva, lendo a Carta Magna, o artigo 151 inciso III diz que:

Art. 151 É vedado à União:

III – Instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Direito Federal ou dos Municípios.

4.4.1 Revogação

A isenção concedida a prazo indeterminado pode ser revogada a qualquer tempo (CTN, art. 178), entretanto, a isenção concedida a prazo determinado extingue-se pela decorrência do tempo nela previsto (CTN, art. 178).

No plano de definição da incidência, a isenção é uma técnica legislativa através da qual, de um universo de situação que a legislação poderia tributar, algumas situações são excepcionadas da regra de incidência, de modo que a efetivação concreta dessas situações não importa em realização do fator gerador, mas sim de fato isento (portanto não tributável). A revogação da isenção implica passar o fato, antes não tributável, a ser compreendido pela norma de incidência.

Certas isenções são reconhecidas pela lei com o objetivo de estimular a execução de empreendimentos ou atividades de interesse público e, geralmente, essas isenções costumam ter determinado prazo de duração.

Devemos entender ainda que

Assim, ainda que a lei defina isenção condicionada e garanta sua aplicação por certo período de tempo, a norma legal pode ser revogada. Essa revogação, porém não tem o efeito de cassar a isenção de quem já cumpriu a condição e possui, por isso, direito à isenção pelo prazo que a lei definia (AMARO, 1998, p. 271).

4.4.2 Anistia

O Código Tributário Nacional pôs a anistia no título relativo ao “crédito tributário”, no capítulo atinente à exclusão do crédito tributário, ao lado da isenção (art. 175).

A anistia: enquanto a isenção tem por objeto o tributo, a

anistia refere-se à multa, a teor do disposto no CTN:

Art. 180. A anistia abrange, exclusivamente, as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando:

I – Aos atos qualificados em lei como crimes ou contrações e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele;

II – Salvo disposição em contrário, as infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

Os artigos 181 e 182 do CTN tratam da concessão de anistia de caráter geral ou individual – nessa última hipótese, concedida caso a caso por despacho de autoridade administrativa e de acordo com os cumprimentos de requisitos previstos em lei.

5 CONCLUSÃO

Buscamos compreender, com este trabalho, à luz da dialética compreensiva weberiana, que os princípios constitucionais

tributários são instrumentos limitadores do poder de tributar. Eles assumem importância para o saber e o saber fazer no campo constitucional tributário e, para entendê-los, necessário se faz categorizá-los como núcleos do sistema tributário. Trata-se de destacá-los como primeiro motor na busca pelo direito e pela justiça, portanto, os princípios são escriturados pela razão para exercerem sua função de candelabros nos caminhos do direito. Desse modo, é conveniente examinarmos a sua arqueologia e a sua genealogia.

Os princípios são, portanto, uma escritura representacional de um povo consciente e inconsciente, no sentido de definir seus valores, as formas de pensar, sentir, dizer e falar. São as premissas fundantes de um sistema jurídico e político, que nortearão as ações sociais legais racionais, no sentido de fornecer, aos sujeitos do direito, regras e interpretações, trilhas e resultados na consubstanciação da justiça social, da autonomia, do cuidado, dos direitos, de modo geral, e das limitações ao poder de tributar. Eles servem como instrumentos destinados a combater a irracionalidade dos governantes e de possíveis despotismos.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense. Livro II. Normas gerais do direito tributário. Título I. Legislação tributária, s/d.

_____. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BANDEIRA DE MELO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**, 27ed. São Paulo: Malheiros, 1986

_____. 27ed. São Paulo: Malheiros, 2010, 1119p.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil**. V. 6, Tomo I. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 579.

_____. **Direito constitucional Interpretado**. São Paulo. Ed. Revista dos Tribunais, 1992. 237p.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 30 ed. 2ª tiragem. São Paulo: Lelus, p. (3-290)

BULOS, Uadi Lâmega. **Curso de direito constitucional**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, 1653p.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19 ed.. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

_____. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários a Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. 659p.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito civil**. V. 1. São Paulo: Saraiva, 2003.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. **Lei nº 5172**, de 25 de outubro de 1966. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

MORAIS, Alexandre de (org.) **Constituição da República Federativa do Brasil de 5 de outubro de 1988**. 28 ed. São Paulo: Atlas, 438p.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 5 de outubro de 1988**. 21 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Coleção Saraiva de Legislação**. 16. ed. 1997.

_____. **Fenomenologia do Espírito**, Parte I. Vozes, Petrópolis, 1992.

_____. **Introdução a História da Filosofia**. São Paulo: Homus Editora, 1983.

COSTA, Célio Silva. **A Interpretação Constitucional e os Direitos e Garantias Fundamentais na Constituição de 1988**: Princípios de Interpretação Jurídica em Geral e Princípios de Interpretação Constitucional em Especial. Ed. Liber Júris. 1992. Rio de Janeiro. 807p.

DALLAZEM, Dalton Luiz. O Princípio Constitucional Tributário do Não-Confisco e as Multas Tributárias. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.) **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética. 2004, p(19-29).

HEGEL, Georg Wilhelm Friedrich. **Introdução à História da Filosofia**. 1983. São Paulo: Hemus. 255p.

_____. **Princípios da Filosofia do Direito**. Lisboa: Guimarães. 1986. 292p.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. **Introdução ao Estudo d Direito**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004. 244p.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Ética no direito e na economia. In: _____ **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 125-136.

MARTINS, Ives Gandra. In: **Sistema tributário constitucional na constituição de 1988**. 4 ed. São Paulo: Saraiva. 1992

MENDES, Gilmar F.; COELHO, Inocêncio M.; BRANCO, Paulo G Gonet. **Curso de direito constitucional**, 2ed. São Paulo: Saraiva, 2008, 1432p.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

_____. 22. ed. São Paulo: Malheiros. Cap. I: Do sistema tributário nacional. 2003.

_____. 33 ed. São Paulo: Malheiros, 2010, 926p.

TORRES, Ricardo Lobo. **Sistemas constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

WEBER, Max. **Economia e Sociedade**. Volume I. Universidade de Brasília, 1991, 580p.

WEBER, Max. **Ensaio de Sociologia**. 5. ed.. Rio de Janeiro: Guanabara, 530p.

_____. **Sobre a Universidade**. Editora Cortez, 1989. V. 1,p. 134-149.