

O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E O CONTRIBUINTE

*Nélida Cristina dos Santos**

SUMÁRIO: 1. Introdução; 2. Noções de Estado e Ordenamento Jurídico; 3. Constituição, (Sub)Sistemas, Normas e Princípios; 4. Algumas Considerações sobre a Estrutura do Sistema Constitucional Brasileiro; 5. A Tributação, o Direito dos Contribuintes; 6. A Tributação, o contribuinte e o tributo; 7. Considerações Finais.

1. Introdução

A Constituição Federal de 1988 reflete os ideais populares de um Estado atuante e dá também ao cidadão, um acertado tratamento jurídico, legitimando assim a soberania popular, um dos pilares do Estado Democrático de Direito.

Este tratamento jurídico estabeleceu a sistematização do fenômeno tributário, fixando os comportamentos do Homem simbolizadores de riquezas e atrelando sua ocorrência à arrecadação. Aliás, um dos fatores mais importantes da governabilidade, qual seja, a fonte do dinheiro circulante para a manutenção estatal.

Para tanto, discorreremos sobre o assunto almejando provocar outras reflexões sobre o tema.

2. Noções de Estado e ordenamento jurídico

O Homem apresenta como característica, a sociabilidade. Desde os agrupamentos selvagens, até as civilizações contemporâneas, o desenrolar dos regramentos de convívio sempre foi objeto da preocupação humana.

Com o passar dos tempos, o Homem tendeu para a busca do conhecimento, e tal caminho, inovou por completo as suas relações de convivência, implementando a tão necessária organização social.

Partimos então da figura da sociedade natural, caracterizada pela vontade humana racional, e chegamos à formação de uma sociedade política, o Estado.

*Professora Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo e de Direito Constitucional do IMES. Professora da Pós-Graduação da Fundação Getúlio Vargas do Rio de Janeiro – FGV Direito Rio.

O Estado, um verdadeiro Ser Social, criado por vontades humanas, tem uma vida e personalidade própria inconfundíveis com a dos seus integrantes. Segundo os ensinamentos de Alfredo Augusto Becker¹:

“Esta personalidade é de natureza *social* e não se confunde com a personalidade *jurídica*. A personalidade *jurídica* é a personalidade social que obteve *reconhecimento* pelo Direito Positivo. Ao ser reconhecida pelo Direito Positivo aquela personalidade social (do Ser Social – sociedade natural – com personalidade própria) transfigurou-se em personalidade jurídica. O legislador é livre de reconhecer ou ignorar, em cada caso, a personalidade da sociedade natural (Ser Social), então, esta sociedade natural se transfigura em pessoa jurídica (noutras palavras, torna-se uma sociedade *de direito*). Por outro lado, enquanto o legislador *não* reconhecer a personalidade deste Ser Social *não* entra no mundo jurídico, mas *continua a existir* com sua personalidade social própria e com sua realidade”. E continua: “Toda a organização política, mesmo a mais elementar, repousa sobre uma rede de relações que vinculam todos os indivíduos membros do grupo. Georges Burdeau denomina este entrelaçamento de relações de ‘*rapport politique*’, que por sua vez propõe a seguinte definição: o conjunto de relações que a imposição e a obediência de regras de conduta estabelecem, vinculando todos os indivíduos membros de um grupo social. O ‘*rapport politique*’ é anterior à regra; é a existência do ‘*rapport politique*’ que torna necessária a criação da regra que o mantenha”.

O Estado, conforme ensina Ataliba Nogueira² “consiste na incidência de determinada ordenação jurídica, ou seja, de determinado conjunto de preceitos sobre determinadas pessoas que estão em certo território”. Tais preceitos imperativos encontram-se na Constituição Federal.

A Constituição Federal regula globalmente as relações sócio-jurídicas de um povo fixado estavelmente em um território. Nos ensinamentos de Celso Bastos³ “é a particular maneira de ser de um Estado”.

Em suma, o Estado, ao dispor suas regras positivadas, tende a fixar direitos e deveres dos particulares, para que a pretendida harmonia social seja alcançada e os limites de convivência estabelecidos. Suas disposições determinam também os regramentos diretivos do relacionamento do Estado em face do particular.

¹ Teoria Geral do Direito Tributário, p.143/144.

² Lições de Teoria Geral do Estado, p.67.

³ Curso de Direito Constitucional, p.38.

3. Constituição, (sub)sistemas, normas e princípios

A Carta Magna ao estabelecer o fundamento de validade de todo o ordenamento jurídico traz ao operador do direito o instrumental sistematizado de todos os assuntos mais importantes atrelados ao convívio social, dentre eles a saúde, a economia, a tributação, a educação.

Geraldo Ataliba⁴ ensina que a “Constituição forma um sistema e, esse, entendido como um conjunto ordenado e sistemático de normas, construído em torno de princípios coerentes e harmônicos, em função de objetivos socialmente consagrados”.

Neste pensamento, o conjunto de normas veiculado pela Carta Magna, que versa sobre a tributação, forma um sistema (parcial) constitucional tributário, e, àquele que versa sobre a economia, estrutura o sistema (parcial) constitucional econômico. Esses sistemas parciais ou subsistemas, dentre outros, complementam-se e formam, como um todo, o Sistema Constitucional Brasileiro.

Podemos observar que a natureza de cada micro sistema estabelecerá suas características mais peculiares e marcantes, e o tratamento ou as disposições da matéria, funcionarão como corpo submetido a esta sistematização.

Fixemos algumas noções a respeito do tema, antes de avançarmos. Vários doutrinadores apontam um conceito de sistema. Para tanto destacamos José Artur Lima Gonçalves⁵ entendendo que “sistema é um conjunto harmônico, ordenado e unitário de elementos reunidos em torno de um conceito fundamental aglutinante”.

É oportuno também citar Tercio Sampaio Ferraz Junior⁶:

“O ordenamento, cuja relação de pertinência é importante para identificar a norma válida, além de ser um *conjunto de elementos* normativos (normas) e não-normativos, é também uma estrutura, isto é, um *conjunto de regras* que determinam as relações entre os elementos. Note-se bem a diferença: uma sala de aula é um conjunto de elementos, as carteiras, a mesa do professor, o quadro-negro, o giz, o apagador, a porta etc.; mas estes elementos, todos juntos, não formam uma sala de aula, pois pode tratar-se de um depósito da escola; é à disposição deles, uns em relação aos outros, que nos permite identificar a sala de aula; esta disposição depende de regras de relacionamento; o conjunto destas regras e das relações por elas estabelecidas é a *estrutura*. O conjunto dos elementos é apenas o *repertório*. Assim, quando dizemos que a sala de

⁴ *Sistema Constitucional Tributário*, p.03.

⁵ *Isonomia na Norma Tributária*, p.14.

⁶ *Introdução ao Estudo do Direito*, p.165.

aula é um conjunto de relações (estrutura) e de elementos (repertório) nela pensamos como um *sistema*. O sistema é um complexo que se compõe de uma estrutura e um repertório”.

Tais exposições doutrinárias apontam à existência e interligação estabelecidas em vínculos horizontais e verticais formando uma trama totalmente comprometida entre si. Esta disposição caracteriza a estrutura escalonada ou hierarquizada do sistema do direito, conforme ensinamento de Paulo de Barros Carvalho⁷ :

“... examinando o sistema de baixo para cima, cada unidade normativa se encontra fundada, material e formalmente, em normas superiores.” E continua: “todas as normas do sistema convergem para um único ponto – a norma fundamental – que dá fundamento de validade à Constituição positiva.”.

Hans Kelsen⁸ explicita que o sistema de normas funciona como uma ordem na qual uma norma retira seu fundamento de validade de outra, e assim sucessivamente, até encontrar-se a norma fundamental, que funciona como vínculo e origem comum de todas aquelas integrantes do sistema.

Enquanto sistema, a Constituição Federal possui um conceito fundamental aglutinante configurado nos objetivos socialmente consagrados. As prescrições dos Direitos e das Garantias Fundamentais, dispostas no corpo da Constituição Federal de 1988, estão refletidas nos vários subsistemas, dentre eles o subsistema tributário.

Neste quadro, passaremos a inserir, alguns outros dados relevantes para a continuidade do raciocínio construído.

Dentro da concepção normativista, a atividade constituinte é o primeiro fato juridicamente hábil para instaurar uma nova ordem de direito positivo.

Posteriormente, os veículos introdutórios de normas, as leis, inserem modificações inovadoras perante o sistema positivado, respeitando a Constituição Federal.

Paulo de Barros Carvalho⁹ ensina ser o estudo das fontes do direito voltado primordialmente para o exame dos fatos que fazem nascer regras jurídicas, e diz:

“*por fontes do direito* havemos de compreender os focos ejetores de regras jurídicas, isto é, os órgãos habilitados pelo sistema para produzirem

⁷ *Curso de Direito Tributário*, p.84.

⁸ *Teoría General del Derecho y Del Estado*, p.129.

⁹ *Curso de Direito Tributário*, p.37.

normas, numa organização escalonada, bem como a própria atividade desenvolvida por essas entidades, tendo em vista a criação de normas.”

É imprescindível observar o processo legislativo para a criação de um veículo normativo que venha instituir um tributo. A Constituição Federal prevê todas as modalidades e seus ritos procedimentais, bem como as matérias pertinentes a cada um deles.

Ainda sobre a composição do sistema jurídico, nesta seara, José Artur Lima Gonçalves¹⁰ explicita:

“para composição de um sistema – deve-se primeiramente hierarquizar os seus elementos, apartando os princípios das meras regras, para nelas reconhecer adequadamente suas funções sistemáticas, de acordo com certas regras de estrutura.”

Dentre os elementos, Paulo de Barros Carvalho¹¹ aponta a norma jurídica que pode ser compreendida como “... a significação que colhemos da leitura dos textos do direito positivo”.

Ao lado das normas jurídicas, Roque Antonio Carrazza¹² ensina haver normas qualificadas ou princípios e os conceitua:

“Princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”.

O emprego da sistematização encampa os princípios jurídico-constitucionais, que mais do que simples regras de comando, no entender do supra mencionado autor¹³: “são idéias matrizes dessas regras singulares, vetores de todo o conjunto mandamental, fontes de inspiração de cada modelo deontico, de sorte a operar como verdadeiro critério do mais íntimo significado do sistema como um todo e de cada qual das suas partes”.

Nesta ótica kelseniana do ordenamento jurídico, não há que se falar em conflito de normas constitucionais, pois elas devem ser interpretadas e aplicadas de modo apropriado com os princípios da Carta Fundamental.

Retomando ainda seus ensinamentos¹⁴ explicita o mesmo autor:

¹⁰ *Imposto Sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais*, p.45.

¹¹ *Curso de Direito Tributário*, p.07.

¹² *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p.29.

¹³ *Idem*, p.32.

¹⁴ *Curso de Direito Tributário*, p.90.

“As normas jurídicas estão impregnadas de valor. Esse componente axiológico, invariavelmente presente na comunicação normativa, experimenta variações de intensidade de norma para norma, de tal sorte que existem preceitos fortemente carregados de valor e que, em função do seu papel sintático no conjunto, acabam exercendo significativa influência sobre grandes porções do ordenamento, informando o vector de compreensão de múltiplos segmentos”.

Com inteira propriedade, doutrina Souto Maior Borges¹⁵:

“Ora, a violação de um princípio constitucional importa em ruptura da própria Constituição, representando por isso mesmo uma inconstitucionalidade de conseqüências muito mais graves do que a violação de uma simples norma, mesmo constitucional. A doutrina vem insistindo na acentuação da importância dos princípios para iluminar a exegese dos mandamentos constitucionais”.

Interessante observarmos que a disposição dos regramentos constitucionais e infraconstitucionais nos permite trabalhar com a noção de sistema jurídico instituído pelas regras positivadas. Assim os regramentos influenciam todo o corpo normativo jurídico.

4. Algumas considerações sobre a estrutura do sistema constitucional brasileiro

Fixada a presença dos princípios, podemos afirmar que alguns fixam a estrutura estatal e traduzem a qualidade de preocupação que o constituinte demonstrou em face da sociedade. Dentre eles, destacaremos o Princípio Republicano.

A forma de governo adotada no Brasil dá ensejo à presença do princípio republicano, que é um dos pilares do Estado de Direito e também da Monarquia, pois não se aplica somente aos Estados Republicanos, mas também às Monarquias.

Surgido nos primórdios, e confronto com os Estados Monárquicos Absolutistas, tal princípio traz a idéia de: eletividade, representatividade, transitoriedade e responsabilidade dos mandatários escolhidos pelo povo. Ela propugna a abolição de privilégios para certas classes em relação ao povo, este, sempre vinculado ao cumprimento de uma obrigação. Podemos perceber que o regramento está intrinsecamente ajustado à proteção do particular.

Ainda neste passo, tal princípio traduz a idéia de ser o agente, mero administrador da coisa pública - *res publica*. A responsabilidade é o ponto de maior relevância destes efeitos. Esta responsabilização advém da Monarquia, regime no qual o Chefe de Estado não possui

¹⁵ *Lei Complementar Tributária*, p.13/14.

responsabilidade e, por isso, investido vitaliciamente. A célebre frase “The king do no wrong” retrata bem o espírito deste momento histórico.

A noção de República encampa a idéia de que todas as autoridades, por não estarem nem acima, nem fora do Direito, são responsáveis pelos danos a que derem causa, podendo, por conseguinte, ser compelidas a ressarcir-los.

É importante termos claro, que o elemento discriminador da forma republicana de governo, em relação à Monarquia é a circunstância de pertencer ao povo o poder e, ser exercido por quem juridicamente o representa.

Este princípio é basilar na sistemática constitucional, tendo sido mencionado no artigo primeiro, protegido também pelo artigo 34, VII e também no artigo 60, parágrafo quarto da Constituição Federal de 1988. Sua influencia no sistema jurídico é notada e acentuada por tais previsões.

A doutrina, tanto sob a ótica constitucional como tributária, trazida por Roque Antonio Carrazza¹⁶ conceitua a República como sendo o tipo de governo fundado na igualdade formal das pessoas, em que os detentores do poder político exercem-no em caráter eletivo, representativo (de regra), transitório e com responsabilidade.

Outro primado de grande importância refere-se ao Princípio Federativo, ideário que representa a forma de Estado como sendo uma união, uma associação institucional de Estados, que dá lugar a um novo Estado (o Estado Federal), diverso dos que dele participa (Estados-membros, Municípios e Distrito Federal). Nela, os Estados federados, sem perderem suas personalidades, despem-se de algumas tantas prerrogativas, em benefício da União de todos os Estados.

Um dos aspectos mais marcantes do Estado Federal está na sua descentralização política, em contrapartida ao Estado Unitário, cuja característica é a centralização política. Geraldo Ataliba¹⁷ afirma com veemência:

“A federação é, assim, uma decorrência necessária, no sistema brasileiro, do próprio regime republicano. Não é por outra razão que desde o primeiro instante surge o regime já batizado de ‘Republicano-Federativo’ pela própria pena de Ruy Barbosa. E foi por afeto à Federação que esse notável civilista aderiu à República. Para ele essas duas idéias tornam-se associadas tão intimamente, que já não podem ser separadas. Assim surge positivamente a República, entre nós, na linha de uma pregação que deita raízes bem antes da Independência, na Inconfidência Mineira”.

¹⁶ *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p.37.

¹⁷ *Constituição e República*, p.44.

O pacto federativo baseia-se na idéia de que na Constituição formaliza o compromisso entre os interesses da unidade nacional e da autonomia regional, mantidas em proveito de todos os participantes.

Roque Antonio Carrazza¹⁸ sintetiza:

“... no Brasil, por obra e graça do princípio federativo – verdadeira coluna mestra de nosso sistema jurídico – convivem harmonicamente (e nisto estamos com Kelsen) a *ordem jurídica global* (o Estado Brasileiro) e as *ordens jurídicas parciais, central* (a União) e as *periféricas* (os Estados-membros). Esta múltipla incidência só é possível por força da cuidadosa discriminação de competências, levada a efeito pela Constituição da República.”

Há uma decorrência importante a ser ressaltada. O Brasil, sendo um Estado Federal, tem a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, como ocupantes do mesmo plano hierárquico. São iguais entre si, e devem receber tratamento jurídico-formal isonômico. Não há que apontar nível hierárquico entre os entes. A diferença está sim nas competências distintas que receberam da própria Constituição. Cada pessoa política possui um campo legislativo próprio de atuação.

Citando ainda o mencionado autor, ele alerta¹⁹:

“laboram em erro os que vêem uma relação hierárquica entre o governo central e os governos locais. O que há, na verdade, são, para cada uma destas entidades políticas, campos de ação autônomos e exclusivos, es-
tritamente traçados na Carta Suprema, que lei alguma pode alterar.”

Devemos lembrar ainda que o princípio federativo guarda acento no sistema tributário, garantindo a igualdade das pessoas políticas e também na disposição dos direitos fundamentais dos cidadãos, esclarecendo que o comportamento tributável por uma das pessoas políticas, não pode ser alcançado por outra, gerando assim uma garantia ao contribuinte, estabelecendo a proibição constitucional da bitributação.

Outro ditame de importância é o Princípio da Rigidez Constitucional, que pressupõe uma acentuada formalidade para a modificação do Texto Maior.

Nesse passo, a dificuldade na modificação traz uma segurança acentuada aos particulares, e especificamente aos contribuintes em face da matéria tributária.

¹⁸ *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p.83.

¹⁹ *Idem*, p.85.

De forma simples, podemos dizer que a competência tributária foi delimitada na Constituição e ao legislador, no campo infraconstitucional, somente caberá o papel de complementá-la, ou mesmo de limitá-la.

A decorrência prática é a de que não se devem fixar todas as atenções para o Sistema Tributário a partir do Código Tributário Nacional, mas sim a partir do Texto Maior. Recepcionado, após a Constituição Federal de 1988, no mesmo patamar de uma lei complementar, o CTN possibilita a operacionalização da tributação, fixando algumas definições e traçando a figura do lançamento, as previsões das hipóteses de extinção da obrigação tributária, dentre outros assuntos de relevo para o campo prático da fiscalização e arrecadação.

Importante lembrarmos que ao seu lado estão outras legislações tributárias que explicitam assuntos atrelados à tributação.

O princípio da rigidez constitucional, de forma implícita, sintetiza organicamente todos os demais princípios para um harmônico funcionamento do sistema. Nesse sentido, os conflitos e dissídios quando ocorrentes devem ser levados ao Poder Judiciário por envolverem exatamente as distorções exegéticas ou excessos deliberados, estimulados por necessidades financeiras prementes ou por solicitações políticas.

Geraldo Ataliba²⁰ explicita que se depreende da sistemática apontada, que diante do princípio da rigidez e em função dele, as normas gerais têm por escopo principal serem um instrumento complementar do próprio sistema constitucional, tendo por finalidade evitar conflitos entre pessoas tributantes. E ensina:

“O sistema tributário movimenta-se sob complexa aparelhagem de freios, que limitam os excessos acaso detrimen-
tosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais, trazendo como natural consequência à necessidade da previsão expressa de regras obviadoras dos problemas por tais exigências engendradas.”

No que tange aos direitos fundamentais, a Supremacia Constitucional também coloca em relevo a presença destas regras protetivas do particular em face do Estado. Por vezes a aplicação dos princípios sofre necessários ajustes para manter harmônica a convivência das regras jurídicas.

Finalmente, não menos importante e o Princípio do Estado Democrático de Direito previsto como um princípio fundamental no *caput* do artigo primeiro da Constituição Federal.

José Afonso da Silva²¹ nos ensina que:

²⁰ *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, p.34.

²¹ *Curso de Direito Constitucional Positivo*, p.109/110.

“... a Constituição de 1988, contudo, não promete a transição para o socialismo com o Estado Democrático de Direito, mas abre as perspectivas de realização social profunda pela prática dos direitos sociais que ela inscreve e pelo exercício dos instrumentos que oferece à cidadania e que possibilita concretizar as exigências de um Estado de justiça social, fundado na dignidade da pessoa humana. É precisamente no Estado Democrático de Direito que se ressalta a relevância da lei, pois ele não pode ficar limitado a um conceito de lei, como o que imperou no Estado de Direito clássico. Pois ele tem que estar em condições de realizar, mediante lei, intervenções que impliquem indiretamente uma alteração na situação da comunidade.”

No Estado de Direito, o poder tributário sofre uma bem elaborada delimitação. Partindo de a premissa ser a titularidade do poder tributário do constituinte, ele o possui de forma ilimitada (só ele). O Texto Constitucional retrata e demonstra a opção adotada para se determinar a repartição do poder de tributar, como forma de proteção à liberdade e à propriedade, valores cuja titularidade e do cidadão, acompanhados do importante papel que a tributação possui, qual seja abastecer os cofres públicos. Correto, portanto, é afirmar que a repartição de competência tributária possui as características da rigidez constitucional. E esta aptidão para instituir tributos, entregue a cada um dos entes políticos, também possui alguns limites que deverá cumprir, como por exemplo, a União que tributará o comportamento do contribuinte de auferir renda, e o Município que ao identificar o comportamento do munícipe no sentido de transferir sua propriedade, o tributará a título de Imposto de Transmissão de Bens Imóveis. Cada um deles possui uma qualidade e quantidade de poder previamente fixada pelo constituinte.

5. A tributação e o direito dos contribuintes

A Tributação é um fenômeno de relevo para o Direito, pois envolve ônus de uma parte em face da necessária convivência social estruturada pelo Estado. Assim, os comportamentos escolhidos para gerarem a arrecadação devem ser retirados do rol de atividades econômicas previstas na Constituição Federal.

Na seara da Ciência das Finanças, estudamos por vezes, a estruturação orçamentária do Estado e suas necessidades públicas. Evidentemente, é o Estado que irá determinar, no Texto Constitucional e leis infraconstitucionais, quais as necessidades encampadas como públicas.

A doutrina publicista, destacando Estevão Horvath²² ensina:

“A definição constitucional deve, também, estabelecer quais os interesses que ao Estado cumpre zelar. A saber, na grande massa de possibili-

²² *Manual de Direito Financeiro*, p.09.

dades interventivas do Estado, tendo o dever de atender a determinados interesses imediatos, que devem ser definidos na Constituição Federal e nas leis subseqüentes”.

A mencionada disciplina possui um caráter informativo, tendo como característica principal, fornecer ao ente estatal os dados a respeito dos fatos que podem ser relevantes para gerar a incidência da norma tributária, e posteriormente fornecerem os meios arrecadatários ao Estado. O ponto central desta Ciência incide sobre a atividade fiscal, ou seja, a desempenhada com o propósito de obter recursos para o custeio das atividades estatais. Geraldo Ataliba define tal ramo, como fornecedor de instrumentação política para o legislador.

Os fatos representativos de sinais de riqueza foram previstos no Texto Constitucional e entregues ao legislador de cada uma das pessoas políticas para que cumprissem a fase posterior, ou seja, a instituição dos respectivos tributos. Assim, o fenômeno da Tributação passa a ter feição jurídica.

O retrato da atuação do Estado, e este representado por cada um de seus entes políticos (União, Estados-membros e Municípios), com o contribuinte fixa os pólos da relação jurídica tributária. Não se confundem o Direito Financeiro com o fenômeno da tributação. O primeiro interfere na fixação de situações frente ao legislador e posteriormente o emprego das verbas arrecadadas para as devidas necessidades públicas. Lembremos que a tributação é o conjunto de aptidões que o Estado possui para instituir, fiscalizar e arrecadar tributos em face do contribuinte, estabelecendo algumas relações jurídicas de cunho impositivo.

O legislador constituinte também deteve certa preocupação com o contribuinte, estabelecendo um rol de proteções, trazidas pelos princípios tributários. A expressão Estatuto do Contribuinte trazida por Trotabas²³, do francês *statut de contribuable*, abrange as relações jurídicas existentes entre o contribuinte e o fisco, sejam as do tipo geral e impessoal, sejam as individualizadas pelos atos administrativos.

O publicista Paulo de Barros Carvalho²⁴ ensina:

“Define-se o *estatuto do contribuinte*, ao pé de nossa realidade jurídico-positiva, como a somatória harmônica e organizada, dos mandamentos constitucionais sobre a matéria tributária, que positiva ou negativamente, estipulam direitos, obrigações e deveres do sujeito passivo, diante das pretensões do Estado (aqui utilizado na sua acepção mais ampla e abrangente – *entidade tributante*). E quaisquer desses direitos, deveres e obrigações, porventura encontrados em outros níveis da escala jurídi-

²³ Finances Publiques. Paris: Dalloz, 1969, p.498. *Apud* Anais das XX Jornadas do ILADT – Ano 2000- Salvador – Bahia, 12.

²⁴ “Estatuto do contribuinte, direitos e garantias individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre o Fisco e contribuinte” in *Vox-Legis* 141/36.

co-normativa, terão de achar respaldo de validade naqueles imperativos supremos, sob pena de flagrante injuridicidade”.

A Constituição Federal de 1988, ao prescrever o Sistema Tributário Nacional dentre os artigos 145 e 156, já inscreveu o desenho do Estatuto do Contribuinte, posicionando o ordenamento jurídico tributário em face de sua presença.

O constituinte também demonstrou cautela ao positivar, na seção “Das Limitações ao Poder de Tributar”, exatamente no artigo 150 *caput*, que outras garantias asseguradas ao contribuinte poderiam estar contidas no Texto Magno.

Nesse passo, vislumbrava-se a presença de um liame entre os mencionados artigos e o artigo 5º da Carta Magna, bem como seus incisos, retratando um rol de direitos e garantias fundamentais que tendem a proteger e amparar o contribuinte em face das autoridades que exercem os poderes estatais. Até por uma ótica inversa, notamos que o constituinte ao prever inicialmente o rol de direitos e garantias fundamentais, influenciou acentuadamente a sistematização das matérias tributárias, em seu texto.

O Texto Constitucional delimita o exercício das competências tributárias das pessoas políticas, impedindo-as de ingressarem nas áreas reservadas aos direitos “à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade dos contribuintes”.

O Supremo Tribunal Federal entendeu que há direitos fundamentais fora do artigo quinto, quando julgou a Ação Direta de Inconstitucionalidade²⁵ da Emenda 3/93 que acresceu competência tributária à União Federal para a instituição do Imposto sobre Movimentação Financeira (que por sinal, posteriormente, foi acolhido como CPMF), apontando o artigo 150, III, “b” da Carta Magna (Princípio da Anterioridade Tributária) como norma que traduz um direito fundamental.

A doutrina tem encampado a Teoria do Estatuto do Contribuinte como um mecanismo protetivo que estabelece o necessário atendimento a três princípios importantes para que haja a efetiva manutenção dos direitos fundamentais, são eles: o Princípio da Legalidade, o da Anterioridade e o da Irretroatividade ou da Segurança Jurídica.

O Princípio da Legalidade não é exclusivamente tributário, mas nesta matéria, tal diretriz tem grandes reflexos. O artigo 5º, III, da Constituição Federal, enuncia que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei. E o artigo 150 do mesmo texto, em seu inciso I, transporta esta legalidade ao Direito Tributário.

O Princípio da Anterioridade está disciplinado no artigo 150 “b” e “c” do mesmo *index*. A lei que cria ou aumenta um tributo, ao entrar em vigor fica com sua eficácia paralisada

²⁵ ADIn 939-7, rel. Min. Sydney Sanches, j. 15-12-1993, Plenário, DJU, 18 mar.1994, p.5165-6.

até o início do exercício financeiro seguinte, atrelada ao cumprimento de um período de 90 dias contados de sua publicação.

Outro importante princípio está referido no artigo 150, III, “a” da Carta Constitucional e retrata a irretroatividade das leis tributárias, objetivando a necessária segurança jurídica, no setor tributário.

A lei tributária deve ser sempre anterior ao fato imponible, ou seja, àquele fato juridicamente relevante para a tributação.

Ao analisarmos os princípios estrategicamente voltados ao contribuinte, é necessário mencionarmos o princípio da isonomia, que sendo um direito fundamental encampado pelo Texto Constitucional, interfere diretamente na seara tributária.

José Artur Lima Gonçalves²⁶ enfrenta a questão sob ângulo técnico e elabora uma análise sobre a isonomia na norma tributária, oferecendo um roteiro para a obtenção da relação de subordinação e pertinência lógica entre a discriminação procedida e os valores positivados no Texto Constitucional. E conclui:

“Em suma, relativamente aos impostos, pode-se, com certeza, afirmar que os contornos jurídico-normativos do princípio da capacidade contributiva atuam no sentido de, (i) por um lado, exigir que o fato ou estado eleito como apto a gerar o nascimento da obrigação tributária manifeste um mínimo de riqueza (“signo presuntivo de riqueza”), e, (ii) por outro lado, limitar a graduação máxima da exação por via de imposto ao patamar confiscatório – que, em última análise, implica a eliminação da riqueza ínsita ao ato ou fato tributável – pressuposto mesmo da norma de tributação.”

Hugo de Brito Machado²⁷ escreve:

“Aliás, a perquirição que se há de fazer, em torno do princípio da isonomia, consiste em saber se o critério utilizado pelo legislador para estabelecer a discriminação é, ou não é, um critério *justo*. Retorna-se, deste modo, à antiga e sempre problemática questão de saber o que é justo ou o que é injusto. Por isto mesmo nos parece que, no âmbito do Direito Tributário, o princípio da isonomia jurídica tem utilidade bem menor que o princípio da capacidade contributiva. Enquanto o princípio da isonomia fica a depender da definição dos critérios de justiça, o princípio da capacidade contributiva já está a indicar que o justo é o proporcional a tal capacidade.

²⁶ *Isonomia na Norma Tributária*, p.41/68

²⁷ *Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*, p.45.

Este é, o por assim dizer, o princípio da isonomia com aplicação de um critério de justiça já definido: *a capacidade contributiva*.”

Importante é lembrar também do Princípio da Capacidade Contributiva que se hospeda nas dobras do Princípio da Igualdade e tem fulcro nos “ideais republicanos” (todos devem contribuir para a manutenção do Estado em função do princípio da capacidade contributiva), segundo ensinamentos de Roque Antonio Carrazza.

Retratado no artigo 145, em seu parágrafo primeiro da Constituição Federal, na primeira parte estabelece que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados de acordo com a capacidade contributiva dos contribuintes.

Pois bem, o Estatuto do Contribuinte acompanhado de alguns outros ditames apresentam-se como uma armadura protetiva dos direitos dos contribuintes. As articulações serão alcançadas com os efeitos da força atrativa dos Direitos e Garantias Fundamentais possibilitando ao operador do direito o real ajuste de sua aplicação em face do caso concreto.

Importante ressaltarmos o perfil do instrumento de fixação do cálculo que onerará o contribuinte-cidadão em face do ente estatal. Chama-se tributo, e é tratado também como um instituto jurídico (pois ao comporem um conceito aglutinante, formam ao seu redor uma série de regras que articulam seu funcionamento) e que atinge, de maneira onerosa, a propriedade seja ela de veículo automotor ou mesmo de imóvel rural ou urbano, dentre outros fatos ensejadores de riqueza.

A importância deste instituto, extremamente amparado pela Carta Magna, faz surgir no ordenamento jurídico uma sistemática de funcionamento dada entre o mundo fenomênico, com a previsão dos comportamentos destacados pelo legislador como comprovadores de uma efetiva relação de consumo e a incidência da legislação que onera o bolso do contribuinte por ter cumprido tal fato.

O termo tributo possui várias acepções, o que demonstra a equivocidade da palavra. Paulo de Barros Carvalho ensina ser a univocidade do conceito um imperativo metodológico inafastável, para a construção da ciência. Para ele, cada palavra há de referir-se a uma única realidade.

Afinal, o que é tributo? Pode ser definido, acompanhando o teor do artigo terceiro do Código Tributário Nacional, como uma obrigação *ex lege* em moeda, que não se constitui em sanção por ato ilícito e que tem por sujeito ativo (ou credor) uma pessoa política e eu tem por sujeito passivo, qualquer pessoa previamente apontada na lei da entidade tributante. Explore-mos tal conceito.

Obrigação é uma categoria geral do direito que interessa a todos os ramos. É o vínculo abstrato de conteúdo patrimonial pelo qual alguém (sujeito passivo) está adstrito as seguintes modalidades comportamentais, dar, fazer ou não-fazer ou suportar algo, em relação a outrem (sujeito ativo).

A obrigação tributária não é *sui generis*, é uma obrigação como outra qualquer. Tem características específicas:

(i) deflui direta e imediatamente da lei, da sua vontade, *ex lege*. É irrelevante a vontade do contribuinte. O tributo nasce com a ocorrência do fato previamente descrito na lei e por ela propenso a acarretar efeitos, ou seja, apto a fazer surgir obrigações tributárias. As obrigações *ex lege* se contrapõem às obrigações *ex voluntate*, ou seja, assumidas em face da vontade dos particulares.

Sendo o tributo uma obrigação *ex lege*, a capacidade tributária passiva independe da capacidade civil do contribuinte. Podemos dizer que mesmo pessoas que não sejam completamente aptas aos atos da vida civil podem ser validamente compelidas a efetuar o pagamento de tributos, bastando apenas que realizem o fato imponível tributário.

(ii) é exigido em moeda, referindo-se à obrigatoriedade de dar dinheiro ao Estado. A lei não pode compelir o contribuinte a pagar o tributo, de outra forma, que não em dinheiro, muito menos a Fazenda Pública poderá exigir.

O contribuinte, se o Fisco concordar, poderá oferecer em dação em pagamento, bens que em moeda se poderão expressar, conforme previsão do artigo 156, XI do Código Tributário Nacional. A Fazenda Pública poderá aceitar ou não.

(iii) não deve ser confundido com multa, pois não constitui em sanção por ato ilícito. O tributo tem por pressuposto a prática de um fato lícito qualquer. A multa tem por pressuposto, a prática de um ato ilícito ou o descumprimento de um dever jurídico tributário, é também uma obrigação *ex lege*. Os comportamentos lícitos podem ser tributados, mas não multados.

A lei ao prever a propriedade de um fato, se ocorrido, tornar-se tributário, cria o chamado fato gerador, nomenclatura que guarda impropriedades, mas freqüentemente utilizada pela doutrina. Paulo de Barros Carvalho ensina, em resumo, que hipótese tributária é a construção da linguagem prescritiva e sua projeção factual concreta é denominada fato jurídico tributário. Roque Antonio Carrazza e Eduardo Domingos Bottallo denominam, acompanhando Geraldo Ataliba, hipótese de incidência para a previsão legal e fato imponível, para a ocorrência concreta do comportamento do contribuinte.

Em suma, podemos afirmar que a expressão fato gerador difundida pela legislação é trabalhada pela doutrina, de maneira mais precisa.

6. A tributação, o contribuinte e o tributo

O fenômeno da tributação é estudado pela Ciência Econômica, na cadeira Ciência das Finanças e, também na Ciência Tributária, elaborada pelos doutrinadores e pesquisadores do assunto. Sua relevância torna-se também acentuada com a fixação de certos comportamentos como relevantes para o direito e também com reflexos econômicos, no ordenamento jurídico.

Importante alertarmos que a delimitação estatal ao fixar algumas condutas como obrigatórias e passíveis de tributação, devem obrigatoriamente respeitar as competências que o legislador constituinte conferiu aos entes políticos, quando da elaboração da atual Carta Magna.

Estão atrelados à tributação alguns fatos econômicos que geram certos efeitos para os cidadãos que os cometem. A idéia de compra e venda, transferência de bens, operações comerciais com mercadorias, sugere a presença do consumo como elemento propulsor da vida dos integrantes da sociedade.

O termo consumo vem despertando interesse perante a doutrina jurídica e a sociologia também, pois juntamente com a produção e a distribuição, são os maiores fatores da economia, conforme menciona Maria Antonieta Zanardo Donato²⁸, que aponta ainda importantes questionamentos “Assim sendo, qual é o conceito atribuído pela ciência econômica ao consumidor?”.

Conceituam-no, os economistas, como sendo o destinatário da produção de bens, seja ou não adquirente, seja ou não, por sua vez, produtor de rendas. Ou então, como adquirentes de bens e serviços que são os produtos finais do ciclo econômico.

Os comportamentos que refletem estas operações submetem-se à tributação, como visto anteriormente. São fatos que integram a incidência do tributo que passa a necessitar de várias espécies para acobertar tais cobranças.

A classificação dos tributos, segundo ensina Estevão Horvath, é financeiro-jurídica, e justifica afirmando ter o legislador se inspirado em critério financeiro para classificá-los.

A Constituição Federal e a doutrina apresentam cada uma das espécies.

O Imposto, que é um tipo de tributo que tem por hipótese de incidência, um fato qualquer, não consistente numa atuação estatal. Geral Ataliba denomina imposto de tributo não vinculado a uma atuação estatal.

O imposto nasce sempre de fatos regidos pelo Direito Privado e o seu fundamento de validade está no poder de império da pessoa política competente para tributá-lo.

O imposto é o tipo de tributo que tem por hipótese de incidência um comportamento do contribuinte ou uma situação jurídica na qual ele se encontra. Paulo de Barros Carvalho preleciona ser a hipótese tributária dos impostos, composta, sob a ótica lingüística, de um verbo mais um complemento.

²⁸ *Proteção ao Consumidor – Conceito e Extensão*, p. 45.

A doutrina também adota uma visão classificatória econômica e divide os impostos em pessoais ou reais. Os primeiros alcançam as pessoas e os seguintes incidem sobre as coisas. A crítica que se faz a esta classificação é a seguinte: juridicamente o sujeito de impostos é uma pessoa, o bem será o objeto, o ponto de referência do tributo.

Outra abordagem aponta os impostos como diretos ou que repercutem, definindo-os como aqueles cuja carga econômica é suportada pelo próprio contribuinte, isto é, pelo realizador do fato impositivo. Ou como impostos indiretos ou que não repercutem, todos aqueles cuja carga econômica é suportada não pelo contribuinte, mas por terceira pessoa distinta, o chamado consumidor final.

Na prática, esta classificação em impostos diretos e indiretos tem importância à luz do artigo 166 do Código Tributário Nacional, que prevê a hipótese de restituição.

Temos ainda as taxas, espécies de tributos que têm por hipótese de incidência uma atuação estatal diretamente referida ao contribuinte. A atuação estatal apta a fazer nascer taxa é prestação de serviço público ou de exercício do poder de polícia, conforme previsão do artigo 145, II da Constituição Federal. Interessante enfoque poderia ser dado ao contribuinte-cidadão que se tornaria perante a autoridade administrativa um consumidor do serviço prestado pelo Estado, como por exemplo, na hipótese do pedágio.

O princípio informador das taxas, conforme ensinamentos doutrinários é o princípio da retributividade. Ao contrário dos impostos, que visam abastecer os cofres públicos, a taxa visa apenas compensar o patrimônio público.

Por meio de taxa, a pessoa política deve se ressarcir das despesas para prestar o serviço público, ou para realizar um ato de polícia. Há uma correlação imediata entre o custo da atuação e o valor exato da taxa.

Podemos ainda, para um melhor esclarecimento, e acompanhando a melhor doutrina, definir taxa de serviço como sendo o tipo de tributo que tem por hipótese de incidência, um serviço público específico e divisível diretamente referido ao contribuinte. Serviço público é a prestação de utilidade material usufruível individualmente sob regime de direito público. O que o torna serviço público é o fato de uma prestação ser submetida ao Poder Público, sendo determinado por lei ou pela própria Constituição Federal. Não é qualquer serviço público que possibilita a criação de taxas, apenas os divisíveis e específicos. Para Celso Antonio Bandeira de Mello, serviço público é a prestação de utilidade material usufruível individualmente debaixo do regime de direito público.

Quanto à divisão dos serviços públicos, teremos: gerais ou universais, que alcançam um número indeterminado (coletividade) de pessoas, não se referindo particularmente a alguém, alcançam, pois a comunidade como um todo considerado. São prestados *uti universii*. E os serviços públicos singulares ou específicos alcançam pessoas individualmente consideradas. São dotados de divisibilidade, ou seja, podem ser aferidos individualmente. São prestados

uti singuli. A taxa de serviço pode ser exigida tanto de quem utiliza o serviço (fruído), como de quem o tenha apenas posto à disposição (fruível).

A taxa de polícia é o tipo de tributo que tem por hipótese de incidência um ato de polícia de efeitos concretos, isto é, direta e imediatamente referido a alguém, logo, tem por pressuposto a prática de atos de polícia.

A pessoa política se remunera pelas diligências conducentes à prática do ato de polícia, que poderá ser outro ao almejado pelo contribuinte. Por exemplo, o atestado de antecedentes criminais. A taxa de polícia não remunera o ato de polícia que não é passível de valoração, mas as diligências necessárias à prática do ato de polícia. É devida independentemente do resultado, e também encerraria a hipotética situação onde o cidadão-contribuinte seria o consumidor. Perante esta situação, não se leva em conta à capacidade econômica do contribuinte para a taxa.

O princípio informador das taxas é o princípio da retributividade, que leva em conta o custo aproximado do benefício prestado pelo Estado.

A contribuição de melhoria é o tipo de tributo que tem por hipótese de incidência uma atuação estatal indiretamente referida ao contribuinte. Esta atuação estatal só pode se constituir por força de uma obra pública, ou seja, da valorização imobiliária oriunda de obra pública.

Podemos conceituar obra pública como sendo a edificação, a ampliação, a reforma ou a conservação de um bem imóvel pertencente ou incorporado ao patrimônio público. Qualquer obra pública pode ser beneficiária da incidência de tributação por meio deste tributo, ainda que a obra pública leve a uma prestação de serviço público. A relação de causalidade refere-se entre obra pública e valorização imobiliária. A base de cálculo será o *quantum* da valorização experimentada pelo imóvel em decorrência da obra pública realizada em suas imediações. Só pode ser determinada por lei com limites fixados pela Constituição.

O Texto Maior fixa também a presença do empréstimo compulsório e das contribuições do art. 149, estende o tratamento a essas exações, do regime tributário, até então adotado pelas três espécies previstas no art. 145 da Carta Magna.

Detalhe importante de ser lembrado refere-se à previsão do *caput* do artigo 145, da Carta Magna que estabelece competência tributária a todas as pessoas políticas, atrelada apenas as três espécies mencionadas em seus incisos.

Em momento posterior, aumenta a atuação de competência da União Federal para mais duas espécies, entregues exclusivamente à União Federal.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal²⁹, ressaltou que o entendimento sobre serem cinco as espécies tributárias integrantes do ordenamento jurídico brasileiro, previsto na Cons-

²⁹ Vide, nesse sentido o voto proferido pelo Ministro Carlos Velloso, por ocasião do julgamento do RE 138.284-8/CE; 146.733; ADC-1/DF.

tuição Federal, não prejudica a definição de tributo constante do art.3º do Código Tributário Nacional, definição essa considerada tecnicamente excelente inclusive pelo próprio Tribunal.

7. Considerações finais

Finalmente, observamos que as relações de consumo, integrantes das relevantes situações tributáveis, ensejam uma interessante parcela da arrecadação. A Constituição Federal em toda sua arquitetura textual não descuidou das proteções e garantias inerentes às partes envolvidas, tanto aos contribuintes, como por outro lado o próprio Estado. Todo o ordenamento jurídico sistematizado cumpre sua tarefa jurídica de forma harmônica e articulada.

Alfredo Augusto Becker³⁰ declara:

“A estrutura jurídica existe para modificar o curso espontâneo dos atos humanos, de modo que toda a estrutura jurídica supõe uma tensão, ou ao menos, a possibilidade de uma tensão entre a conduta que ela impõe e a realidade social. A fim de que a ação de cada indivíduo saiba (com relação à sua ação e às ações dos outros indivíduos) qual será o seu resultado histórico, ou melhor, como será qualificada e como será incluída na vida histórica da sociedade e isso ele obtém graças à estrutura jurídica.”

O Texto Maior traz um Sistema Constitucional Brasileiro inovador, esculpido dentro de nosso modelo anterior melhorado, tendo sua rigidez se fortificado para que a integridade do ordenamento continue a se operar.

Nesse sentido, ao operador do direito foi entregue um fardo instrumental jurídico para que, com liberdade e preparo, descubra os reflexos que a Constituição criou pra todo o ordenamento jurídico. Assim, a garantia do contribuinte em sofrer a tributação adequada para seu perfil, estará presente tanto no plano jurídico, como no social.

BIBLIOGRAFIA:

- ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: RT, 1968.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Princípios Gerais de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, vol.1.
- BASTOS, Celso. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1991.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1989.
- _____. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1972.

³⁰ *Carnaval Tributário*, p. 98.

- BORGES, Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: RT, 1ª edição, 1975.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1995.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 10ª. edição. São Paulo: Saraiva, 1998.
- DONATO, Maria Antonieta Zanardo. *Proteção ao Consumidor - Conceito e Extensão*. São Paulo: RT, 1994.
- FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Teoria da Norma Jurídica*. Rio de Janeiro: Forense, 1978.
- HORVATH, Estevão. *Manual de Direito Financeiro*. São Paulo: RT, 1993.
- KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução João Baptista Machado, 3ª. ed. Coimbra: Armênio Amado Ed.
- LIMA GONÇALVES, José Artur. *Isonomia na Norma Tributária*. São Paulo: Malheiros, 1ª edição.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.