

NOÇÕES DE SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

*Nélida Cristina dos Santos**

Sumário:

1. SISTEMA CONSTITUCIONAL; 2. A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E A TRIBUTAÇÃO; 3. O CONCEITO E A CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS; 4. O SISTEMA CONSTITUCIONAL E A TRIBUTAÇÃO.

1. Sistema Constitucional

A Constituição Federal determina expressamente uma organização jurídica e social, acompanhada de um funcionamento sistêmico e rígido. Nesse sentido, Geraldo Ataliba¹ expõe:

“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 raciocínio, o conjunto de normas da Carta Magna que versa matéria tributária, forma o sistema (parcial) constitucional tributário”.

Já se nota que a natureza de cada sistema estabelecerá as suas características mais peculiares e marcantes, bem como o tratamento ou as disposições da matéria, além de estruturarem o corpo, objeto dessa sistematização.

Para se afirmar que uma Constituição retrata um sistema, precisamos tecer algumas linhas a respeito do assunto.

É oportuno, no que tange à estruturação deste raciocínio, citarmos Tércio Sampaio Ferraz Júnior²:

“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,

* Advogada em São Paulo. Professora Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito de São Bernardo Campo, IMES e Pós-Graduação da Fundação Getúlio Vargas – GVLaw – Rio de Janeiro. Mestre e Doutoranda em Direito do Estado pela PUC/SP.

¹ *Sistema Constitucional Tributário*, p.03.

² *Introdução ao Estudo do Direito*, p.165.

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

Podemos concluir que deve haver interligação em vínculos horizontais e verticais formando uma trama totalmente comprometida entre si, daí retirarmos a idéia de sistema.

Este comprometimento caracteriza a estrutura hierarquizada do sistema do Direito Positivo, conforme doutrina Paulo de Barros Carvalho³:

“Examinando o sistema de baixo para cima, cada unidade normativa se encontra fundada, material e formalmente, em normas superiores. Invertendo-se o prisma de observação, verifica-se que das regras superiores derivam, material e formalmente, regras de menor hierarquia.

Todas as normas do sistema convergem para um único ponto - a norma fundamental - que dá fundamento de validade à constituição positiva “.

Adotar a noção de sistema é ponto relevante para o desenrolar do argumento científico. Segundo os ensinamentos de Eurico Diniz de Santi⁴:

“O uso de ‘sistema’ como aparelho teórico transmite ao discurso científico a idéia de correção e perfeição formal que pressupõe a validade lógico-racional: de suas proposições. No direito, o conceito de sistema é herança do idealismo alemão. Significa, pois, como doutrina Karl Larenz, a única maneira possível por que o espírito cognoscente consegue ficar seguro da verdade: o critério da ‘racionalidade’ intrínseca, preocupação imprescindível de verdadeira cientificidade.”

³ Curso de Direito Tributário, p.134.

⁴ Lançamento Tributário, p.41-42.

A Constituição, enquanto sistema, possui um conceito fundamental aglutinante configurado nos objetivos por ela consagrados. E, segundo Paulo de Barros Carvalho⁵, “onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema”.

Nesse passo, a ordem jurídica imposta pela Constituição Federal estabelece uma sistematização cujos elementos integrantes, as regras e princípios, desempenham relevante papel frente às condutas intersubjetivas da sociedade, segundo ensinamentos de J.A.Lima Gonçalves⁶.

Cabe ressaltar também que o papel lingüístico do Texto Maior é delimitar a feição estatal frente ao ordenamento jurídico, sistematizando todos os regramentos afetos ao seu funcionamento e organização, bem como, garantir a presença do indivíduo como integrante do sistema jurídico-social.

Em suma, a Constituição Federal de 1988, com sua linguagem prescritiva, constrói a realidade jurídica do Estado Brasileiro e sua ordenação jurídica, deixando ao cidadão, a direção básica e ao legislador, os relevantes ditames delineadores de seu poder tributante, dentre outros papéis. Juridicamente a República Federativa do Brasil se faz presente, imperando perante outros Estados Estrangeiros.

2. A Competência Tributária e a Tributação

O Estado, representando a ordem social, busca atingir certos fins, fundados nos interesses da própria coletividade.

Nesse passo é a atividade política que determina a escolha dos objetivos principais que devem ser perseguidos prioritariamente, visto que não é possível querer-se atingi-los, a todos simultaneamente, em razão da escassez de meios financeiros.

Fundamentalmente o Estado dispõe daquilo que arrecada na sociedade, no mais das vezes, de forma coercitiva, conforme os ensinamentos de Celso Ribeiro Bastos⁷.

A tributação é o fenômeno proporcionado (provocado) pelo Estado para que seja possível instituir, arrecadar e fiscalizar os tributos, em relação aos contribuintes.

Como o mencionado ente regula a atividade política dos representantes populares, além de prescrever a própria estrutura estatal, através da Constituição Federal, a ele cabe o exercício da tributação, atributo este juridicamente descrito no Texto Maior.

⁵ Idem, p.129-130.

⁶ Isonomia na Norma Tributária, p.14.

⁷ Curso de Direito Financeiro e Direito Tributário, p.03.

Diva Malerbi⁸ preleciona:

“A Constituição de 88, que é a fonte de todo Direito brasileiro, diz de forma inaugural como vai ser posto o novo ordenamento. Ela é a fonte primeira de toda produção jurídica no País e podemos tirar daí mais um princípio: o da supremacia da Constituição. Primeiro princípio, a supremacia da Constituição em relação a todo e qualquer ato estatal.”

Portanto, de forma imperativa, o Texto Maior delimita toda a parcela de poder entregue a cada um dos entes da Federação, pelo legislador constitucional, para ser titular de atividade política e autonomia legislativo-financeiro-administrativa.

Os entes políticos terão papéis e tarefas a desempenhar, em nome do Estado, seguindo os ditames constitucionais. Afinal, a Federação se caracteriza pela repartição de rendas e competências entre os seus componentes, acompanhados de autonomia de seus entes federados.

Roque Antonio Carrazza⁹ assevera que a Constituição é a *Lei Fundamental do Estado*. Através dela constitui-se em linguagem a estruturação jurídica do ente estatal e suas necessidades públicas. Evidentemente, é o Estado que vai dizer quais serão as necessidades encampadas como públicas.

Nesse passo, ensina Estevão Horvath¹⁰:

“A definição constitucional deve, também, estabelecer quais os interesses que o Estado incumbe zelar. A saber, na grande massa de possibilidades interventivas do Estado, tem ele o dever de atender a determinados interesses imediatos, que devem ser definidos na Constituição Federal e nas leis subsequentes.”

Podemos observar que a atividade financeira do Estado deve estar atrelada a um mecanismo arrecadador, caracterizado na tributação, sob pena de inviabilizar-se a atuação estatal.

Cabe aos cientistas das finanças informar aos entes estatais, quais os fatos que possam vir a servir de incidência para a criação das normas tributárias - os fatos signos presuntivos de riqueza, na concepção de Alfredo Augusto Becker, e posteriormente fornecer os meios e, principalmente, os limites de arrecadação ao Estado.

⁸ *Segurança Jurídica e Tributação*, RDT 47-203/211.

⁹ *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p.28.

¹⁰ *Manual de Direito Financeiro*, p.09.

O ponto central da Ciência das Finanças está na atividade fiscal, ou seja, aquela desempenhada com o propósito de obter recursos para o custeio das atividades estatais. Geraldo Ataliba define tal ramo do conhecimento como fornecedor de instrumental político para o legislador.

Superada a fase demonstrativa do mecanismo de manutenção do corpo estatal, passemos a observar o fenômeno gerador do dinheiro, a tributação.

Ao ser regulado por regras que disciplinam a retirada compulsória de patrimônio dos contribuintes pelo ente estatal, de forma lícita e em hipóteses expressamente previstas em lei, podemos observar que a ordem jurídica balizou a ocorrência fática tributária, delineou os titulares do poder de tributar e os envolveu em uma condição autônoma de arrecadar, gerenciar e empregar o dinheiro público.

O Texto Constitucional, regulando o fenômeno da tributação, o sistematizou entre os artigos 145 e 156, estabelecendo um rico sistema constitucional tributário.

Assinala J.A.Lima Gonçalves¹¹, referindo-se ao (sub) sistema constitucional tributário brasileiro, que “este sistema é formado pelos princípios e regras constitucionais que regem o exercício da tributação, função estatal de arrecadar dinheiro a título de tributo.”

Esta fenomenologia desenhada pela Constituição Federal é entregue a cada um dos entes políticos, à União Federal, aos Estados-membros, ao Distrito-Federal e aos Municípios e incide de forma ordenativa, sobre os cidadãos. A característica marcante da tributação é a relação jurídico-contributiva, sempre desencadeada entre Estado-contribuinte, e ensejadora de direitos e deveres. É a espoliação autorizada do patrimônio do cidadão, como forma de manutenção das atividades estatais.

A delimitação deste fenômeno pela Constituição Federal entregou a cada um dos entes políticos uma partição de poder, exercitada autonomamente por cada um de seus titulares. Tal delimitação é denominada competência tributária.

A competência tributária é a parcela de poder entregue ao ente político para que atue, criando tributos.

As lições de Geraldo Ataliba caminharam nesse sentido, de que a ordem dada pelo general (entenda-se a Constituição), seja atendida por todos os soldados, (entendidos assim, os entes políticos) e recebida sob vários ângulos, nas competências federais, estaduais e municipais. Ao fazer uma apologia às figuras imponentes e integrantes do exército, ele demonstrou o caráter supremo que tais regras deverão ensejar.

¹¹ *Isonomia na Norma Tributária*, p.14.

Paulo de Barros Carvalho¹² assevera:

“A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”.

Roque Antonio Carrazza¹³ argumenta:

“Com efeito, entre nós, os limites de toda competência estão perfeitamente traçados e bem articulados, de tal sorte que não pode haver, em seu exercício, quaisquer atropelos, conflitos ou desarmonias. Se, porém, vierem a surgir, pela má inteligência da Carta Magna e de suas superiores diretrizes, ela própria nos fornece os remédios jurídicos bastantes para afastá-los, fazendo com que, deste modo, as indesejáveis dissenções sejam afinal, reconduzidas ao *status quo ante* da exata coordenação das pessoas políticas (e de suas respectivas funções), debaixo de sua subordinação às normas constitucionais”.

Assim, a competência tributária é considerada uma aptidão para criar “in abstracto” os tributos, e ao legislador caberá descrever, por meio de lei, a hipótese de incidência, o sujeito ativo e passivo, sua base de cálculo e a alíquota.

No Brasil, são as pessoas políticas que têm competência tributária, pois só elas têm o poder de legislar (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios). As eventuais omissões do exercício da competência tributária não podem ser supridas por outra pessoa política, dada a indelegabilidade da competência.

Nesse passo, o Texto Constitucional, enquanto integrante do ordenamento e mesmo por localizar-se no ápice do sistema normativo, possui acentuada supremacia e nítida rigidez, que se tornam realçadas (i) por alguns princípios que regulam e norteiam o sistema tributário nacional, (ii) pelas atribuições competenciais entregues às pessoas políticas para a instituição dos tributos, e (iii) pela repartição das receitas arrecadadas pelos entes políticos.

Desse entendimento corrobora Geraldo Ataliba¹⁴: “Na verdade, o princípio da rigidez do sistema tributário não é senão a síntese orgânica de todos os demais princípios constitucionais.”

¹² *Curso de Direito Tributário*, p.212.

¹³ *Idem*, p.240.

¹⁴ *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, p.89.

A Lei Maior delimitou de forma cristalina e exaustiva as competências tributárias das pessoas políticas, repartindo em seguida, as respectivas receitas tributárias.

Tal procedimento assegura a cada ente político um acentuado equilíbrio financeiro.

Podemos afirmar que a Constituição Federal determinou ao Estado Brasileiro, uma divisão espacial e outra orgânica. Depreendemos tal enfoque pela mera observação do índice sistemático do texto, que acaba por apontar a presença de dois regramentos importantes dentro do sistema jurídico brasileiro, o princípio federativo e o princípio republicano. Nesse sentido caminha a doutrina.¹⁵

A divisão espacial do poder é apontada pela forma de Estado, ou prescrita no princípio federativo, que estabelece a presença de pessoas políticas de direito público interno, possuidoras de autonomia legislativa, financeira e administrativa

Nesse passo, a Federação, que caracteriza a opção pela forma de Estado está prestigiada no artigo 1º *caput* da Constituição Federal, como o princípio federativo ou pacto federativo, determinando o seguinte:

“A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem por fundamentos: (...)”.

Roque Antonio Carrazza¹⁶ ensina:

“Desdobrando melhor estas idéias, 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 periféricas (os Estados-membros). Esta múltipla incidência só é possível por força da cuidadosa discriminação de competências, levada a efeito pela Constituição da República.

Não padece dúvida de que estas ordens jurídicas possuem campos de atuação perfeitamente traçados pela Lei Máxima, de tal arte que em nenhuma hipótese interferem umas com as outras. Nem, muito menos, atrimam”..

¹⁵ Cf. Michel Temer e Celso Ribeiro Bastos.

¹⁶ *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p.120.

No que tange ao aspecto semântico, Michel Temer¹⁷ esclarece: “Federação, de *foedus*, *foederis*, significa aliança, pacto, união. Pois é da união, da aliança, do pacto entre Estados que ela nasce”.

Nesse passo, devemos lembrar da divisão orgânica, prestigiada no princípio republicano, que além de estar atrelada intimamente ao pacto federativo, prevê a forma de governo do Estado Brasileiro.

A República pode ser caracterizada pela tripartição do exercício do poder e pela periodicidade dos mandatos políticos, acompanhados do atributo responsabilidade dos mandatários.

Geraldo Ataliba¹⁸ elucidava:

“Parece de clara evidência e fácil aceitação que a extensão territorial dos Estados há de requerer, com maior ou menor intensidade, um tipo de regime político que melhor assegure a proximidade entre governantes e governados. Mostrando a naturalidade da relação de recíproca vocação entre república e federação, Montesquieu observou, com argúcia: ‘Em uma grande república, o bem comum sacrifica-se a mil considerações; é subordinado a exceções, depende de acidentes. Em uma república pequena, o bem público se sente mais, é melhor conhecido, está mais perto de cada cidadão; os abusos daí são menos extensos e, por consequência, menos protegidos’ (O Espírito das Leis, p.164).”

Dentre as partições do poder de tributar, a União Federal possui a competência mais ampla, também denominada residual, por força da fixação do próprio legislador constituinte.

Tal determinação fixou expressamente os impostos entregues ao ente político estadual, distrital e ao municipal, oferecendo àquela, uma parcela pouco maior.

A Constituição Federal determina, nos artigos 145, 153, 154, 155 e 156, quais são os tributos que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios podem instituir e cobrar. E cada uma dessas pessoas políticas pode tratar somente daqueles expressamente relacionados em tais dispositivos, não podendo invadir o campo da competência das outras, de forma a fixar a competência tributária privativa de cada um dos entes. É a decorrência do princípio da rigidez do sistema tributário.

¹⁷ *Elementos de Direito Constitucional*, p.57.

¹⁸ *Constituição e República*, p.44.

A competência tributária sempre encampa a capacidade tributária, sendo assim, além de detentor da aptidão para criar o tributo, também o arrecada. A capacidade somente envolve a aptidão para arrecadar a exação, possuindo credenciais para integrar a relação jurídica tributária, no tópico de sujeito ativo.

3. O Conceito e a Classificação dos Tributos

A Constituição Federal estabeleceu em seu texto as balizas para a criação dos tributos e também as diretrizes atributivas para a atuação dos entes políticos, todas voltadas para a atividade do legislador, retirando a liberdade de sua atuação no que tange à fixação hipotética do fato jurídico tributário.

O termo tributo é definido pelo Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º, *in verbis*:

“Toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não se constitua em sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Ensina Paulo de Barros Carvalho¹⁹ que a palavra tributo possui várias acepções, enquanto empregada pelo legislador, pelas lições da doutrina e pela jurisprudência dos Tribunais Superiores. Seus significados são variados: (i) quantia em dinheiro; (ii) prestação (dever); (iii) direito do sujeito ativo; (iv) relação jurídica; (v) norma; (vi) norma, fato e relação jurídica.

Para Geraldo Ataliba²⁰, tributo reflete uma obrigação (relação jurídica), e esclarece:

“Juridicamente define-se tributo como obrigação jurídica pecuniária, *ex lege*, que se não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos)”.

Luciano Amaro²¹ alerta:

“No Estado de direito, a dívida de tributo estruturou-se como uma relação jurídica, onde a imposição é estritamente regradada pela lei, vale dizer, o tributo é uma

¹⁹ Curso de Direito Tributário, p.19.

²⁰ Hipótese de Incidência Tributária, p.32.

²¹ Direito Tributário Brasileiro, p.16.

prestação que deve ser exigida nos termos previamente definidos pela lei, contribuindo dessa forma os indivíduos para o custeio das despesas coletivas (que, atualmente, são não apenas as do próprio Estado, mas também as de entidades de fins públicos)."

Nesse passo, a doutrina de Paulo de Barros Carvalho²² esclarece o critério constitucional de determinação da natureza do tributo e alerta:

"Dois argumentos muito fortes recomendam a adoção desse critério: a) trata-se de diretriz constitucional, firmada num momento em que o legislador realizava o trabalho delicado de traçar a rígida discriminação de competências tributárias, preocupadíssimo em preservar o princípio maior da Federação e manter incólume a autonomia municipal; b) para além disso, é algo simples e operativo, que permite o reconhecimento da índole tributária, sem a necessidade de considerações retóricas e até alheias ao assunto.

Finalizamos para dizer que, no direito brasileiro, o tipo tributário se acha integrado pela associação lógica e harmônica da hipótese de incidência e da base de cálculo. O binômio, adequadamente identificado, com revelar a natureza própria do tributo que investigamos, tem a excelsa virtude de nos proteger da linguagem imprecisa do legislador".

Assim, o Texto Maior, ao fixar a presença do empréstimo compulsório e das contribuições sociais 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, que estabelece competência tributária à todas as pessoas políticas, atrelada apenas as três espécies mencionadas em seus incisos.

Em momento posterior, aumenta a atuação competencial da União Federal para mais duas espécies. Estas últimas entregues exclusivamente à União Federal.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal²³, ressaltou que o entendimento sobre serem cinco as espécies tributárias integrantes do ordenamento jurídico brasileiro,

²² *Curso de Direito Tributário*, p.28.

²³ *Vide, nesse sentido o voto proferido pelo Ministro Carlos Velloso, por ocasião do julgamento do RE 138.284-8/CE: 146.733; ADC-1/D).*

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

Geraldo Ataliba²⁴ apresenta como critério para classificação das espécies tributárias, não a vinculação da arrecadação a uma atividade específica do Estado, mas a vinculação do aspecto material da hipótese de incidência a uma atuação estatal, que é algo bem diverso. Na realidade essa seria uma classificação intrínseca dos tributos.

A doutrina tem analisado, sob à ótica constitucional, outra classificação, esta, extrínseca e que se utiliza de três critérios diferenciadores que convivem, concomitantemente, no âmago constitucional: o primeiro e indiscutível é a vinculação, ou não, de uma atividade estatal no desenho da hipótese tributária; o segundo, a previsão do destino legal do tributo; o terceiro, a previsão legal da restituição.

Em suma, a classificação constitucional dos tributos permite ao operador do direito a identificação dos critérios que o legislador, no momento de criação da exação, deve atender para respeitar os ditames constitucionais, sob pena de instituí-la maculada pelo vício da inconstitucionalidade.

4. O Sistema Constitucional e a Tributação.

A previsão de um Sistema Constitucional Tributário possui um papel fundamental na delimitação do poder que o Estado passará a ter, em face de uma sociedade, no que tange à oneração de seu patrimônio.

Eduardo Domingos Bottallo ensina²⁵ que:

“Especificamente quanto à partilha constitucional das competências tributárias, já foi destacado que ela obedece caminhos bem próprios, que não se confundem com as demais funções atribuídas à pessoas de direito público interno.”

Podemos observar que enquanto as pessoas políticas já têm o caminho desenhado para sua atuação, em contrapartida, o contribuinte dispõe de tal ordenação tributária para conhecer previamente os mecanismos que lhe possibilitarão uma potencial economia tributária, a chamada elisão fiscal (ou planejamento tributário), sem esbarrar em algum tipo de comportamento criminoso, a evasão fiscal.

Destarte, podemos concluir que a tributação gera a necessidade de um sistema jurídico aparelhado para delimitar o poder de tributar, bem como suas espécies, oferecendo

²⁴ Hipótese de Incidência tributária. p. 121.

²⁵ Lições de Direito Público, p.53.

a segurança jurídica necessária para que cada integrante da sociedade saiba o porquê da oneração que incide sobre seu patrimônio em face do Estado.