

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS QUE LIMITAM O PODER DE TRIBUTAR.

CONSTITUTIONAL PRINCIPLES LIMITING THE POWER TO TAX.

¹ROMUALDO, G. K..

^{1e2}Departamento de Direito –Faculdades Integradas de Ourinhos-FIO/FEMM

RESUMO

A manutenção da vida em sociedade ao longo da história demonstrou a necessidade da criação do Estado que, para desenvolver as atividades que necessita, precisa angariar recursos financeiros. Esta forma de arrecadação consiste na tributação. Todavia, os entes federados não possuem liberdade ilimitada para a prática deste ato, pelo fato de que este ato repercute diretamente no patrimônio dos cidadãos-contribuintes. Portanto, o texto constitucional discorre sobre uma série de princípios que limitam o poder de tributar, exercido pelos entes federativos. Desta forma, este estudo tem como objeto realizar uma análise profunda de quais são estes princípios constitucionais que vedam a atuação irrestrita e desmedida do Estado, tecendo diversas considerações pertinentes ao tema. Os princípios constitucionais são pilstras que norteiam todo o ordenamento jurídico e devem ser interpretados de acordo com a sua finalidade primordial, de se alcançar um bem jurídico maior. Visando garantir maior entendimento sobre o tema em estudo, previamente à sua exposição, realizou-se um breve esboço histórico sobre a matéria ao longo das constituições nacionais. E, por fim, em síntese conclusiva, ratificaram-se os pontos mais importantes e de maior relevância sobre o assunto abordado

Palavras-chave: Entes Federados. Limitações. Poder de Tributar. Princípios Constitucionais.

ABSTRACT

The maintenance of society throughout history has shown the need for state creation that, needed to raise funds to develop its activities. This form of storage is in taxation. However, federal entities do not have unlimited freedom to practice this act, the fact that this act has a direct impact on the heritage of citizen-taxpayers. Therefore, the Constitution talks about a set of principles that limit the power to tax, exercised by federal entities. Thus, this studied conduct a thorough analysis of what these constitutional principles prohibit the unrestricted and boundless activities of the State, weaving various considerations relevant to the topic. The constitutional principles are pillars that guide the entire legal system and are to be interpreted according to its primary purpose, to achieve greater legal asset. To ensure better understanding of the subject under study, prior to exposure, there was a brief historical sketch on the matter over the national constitutions. And finally, in concluding summary, ratified is the most important and most relevant on the subject matter.

Keywords: Federated Entities. Limitations. Taxing Power. Constitutional Principles.

INTRODUÇÃO

O trabalho aqui explanado tem por finalidade analisar de forma crítica quais são os vários princípios constitucionais que restringem o poder de tributar. Desta forma, antes mesmo de dar enfoque ao assunto principal do trabalho, deve-se fazer alguns esclarecimentos.

Sabe-se que é da natureza humana viver em uma sociedade, desta forma, para que seja possível o convívio em comunidades, se houve a necessidade da

¹ Gustavo Kremer Romualdo

criação do Estado. Este, por sua vez, tem a função de criar e regulamentar quais são as diretrizes e normas para que o convívio em sociedade torne-se possível.

Em se tratando de um Estado de Direito toda a atuação do ente estatal deverá estar vinculada a norma, pois ela é a sua limitação e apoio a toda sua atuação.

É incontestável o fato de que, tratando-se de qualquer forma de governo, seja ele centralizado ou descentralizado, é necessário o uso de recursos financeiros para que o Estado possa realizar suas atividades.

A forma pela qual o Estado arrecada seus recursos financeiros é a tributação. Todavia esta atuação não é exercida de forma livre e irrestrita pelo Estado, mas de forma estritamente vinculada e limitada.

Em países como o Brasil que são regrados pela forma federalista de Estado o poder é descentralizado e subdivido entre vários entes federados que exercem em conjunto a função de regulamentar a sociedade, sendo eles a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal.

As limitações à atuação tributária dos entes federados no Brasil atualmente estão dispostas na Constituição Federal de 1988 que contém diretrizes básicas aplicadas a todos os tributos.

Nota-se que algumas normas constitucionais trazem preceitos, estruturando de forma genérica como deverá ser a tributação no caso concreto e, de acordo com o caso em concreto, deverá ser especificado qual o tributo a ser cobrado, o modo como ele será lançado e a sua forma de arrecadação.

O sujeito ativo da competência tributária é regulamentado pelo princípio da legalidade, devendo a sua atuação ser estritamente vinculada à legislação. Desta forma, não pode o titular da competência tributária, modificá-la nem muito menos transferi-la, pois estaria atuando de forma diversa àquela disposta no texto legislativo.

Os limites ao poder de tributar implicam em restrições que deverão ser seguidas pelo próprio Estado quando da cobrança ou criação de taxas ou tributos. Dessa forma, a escolha do objeto deste trabalho de conclusão de curso recaiu sobre a interpretação de forma crítica de quais são as restrições impostas pelo Poder Constituinte.

Por conseguinte, o presente estudo tem como meta analisar de forma crítica alguns dos princípios constitucionais que oferecem limites ao Poder de Tributar, compreendendo seus possíveis desdobramentos no campo prático.

Sabe-se que a Constituição Federativa do Brasil não menciona, de forma expressa qual a interpretação que deve ser dada aos princípios constitucionais que restringem o Poder de Tributar. Desta forma, como pode-se saber como ela deve ser realizada? Como o texto constitucional deve ser interpretado?

De acordo com o ponto de vista deste trabalho, por ser o texto constitucional a base para a construção de todo o ordenamento jurídico brasileiro e, por conseguinte, o norteador do direito tributário, somente após uma análise crítica e detalhada das restrições expressas e interpretativas presentes na Carta Magna pode-se afirmar quais são todos os princípios constitucionais impostos ao poder de tributar e quais são as consequências decorrências destas limitações.

Assim sendo, o trabalho aqui desenvolvido tratará de esclarecer alguns princípios que têm por objetivo impor limites constitucionais à atuação tributária dos entes federais analisando cada uma delas de forma detalhada e crítica.

RESULTADOS E DISCUSSÃO

Princípios Constitucionais

O ordenamento jurídico brasileiro é formado por normas, dispostas de forma hierárquicas, formando uma pirâmide jurídica, onde, de acordo com Kelsen, as normas inferiores deverão buscar validades naquelas que lhes são superiores.

Assim sendo, pode-se dizer que a Constituição da República Federativa do Brasil ocupa o patamar máximo desta pirâmide, tratando-se da lei máxima que deverá servir para direcionar e dar validade a toda legislação que lhe for inferior.

A Constituição, além de ser o ápice da pirâmide jurídica brasileira, caracteriza-se pela imperatividade de seus comandos, obrigando quaisquer pessoas, físicas ou jurídicas, de direito público ou privado, bem como o próprio Estado (CARRAZZA, 2006, p. 34).

Roque Antônio Carrazza ressalta ainda que a Constituição não se trata de mero repositório de recomendações, mas sim de um conjunto de normas que devem ser incondicionalmente observadas, inclusive pelo legislador infraconstitucional quando da criação de uma nova (2006, p. 35).

Neste diapasão é o entendimento de Gomes Canotilho:

A superioridade hierárquica da Constituição revela-se de três modelos; a saber: "(1) as normas do direito constitucional constituem uma *lex superior* que recolhe o fundamento de validade em si própria (*autoprímazia normativa*); (2) as normas de direito constitucional são normas de normas (*norma nomarum*), afirmando-se como fontes de produção jurídica de outras normas (normas legais, normas regulamentares, normas estatutárias etc); (3) a superioridade normativa das normas constitucionais implica o princípio da conformidade de todos os atos dos poderes políticos com a Constituição (CANOTILHO, 1991, p.141).

Esclarecidas estas premissas deve atentar-se para o fato de que as normas infraconstitucionais que estiverem em descompasso com a Constituição recebem a denominação de inconstitucionais, que poderiam assim o ser em decorrência da matéria, quando o conteúdo da norma inferior for incompatível com a Carta Magna, ou formal, quando a norma infraconstitucional for editada por autoridade incompetente ou sem a devida observância dos procedimentos legislativos indicados pela Constituição.

Convém salientar ainda que a maioria das normas de maior relevância estão dispostas no texto constitucional, e, via de regra, elas determinam quais são os poderes estatais, quem serão os detentores deste poder, como deverá ser o seu exercício e quais os direitos e garantidas dos governados (CARRAZZA, 2006, p. 35).

Neste sentido, como em verdade, nem todo o texto constitucional é composto por normas supremas de extrema relevância, dentro da própria Carta Magna existem comandos que veiculam regras simples, ao mesmo tempo em que outros tratam-se de verdadeiros princípios que são os norteadores do ordenamento jurídico.

Kant, em seu estudo denominado *Crítica em Razão Pura* (*Dialética, II, A*) conceitua que princípio é toda proposição geral que pode servir como premissa maior num silogismo. Isto posto, entende-se que princípio é o ponto de partida, é a premissa inicial sobre a qual consegue-se obter todos os desmembramentos possíveis sobre determinado assunto (KANT apud CARRAZZA, 2006, p. 37).

Como brilhantemente explana Roque Antônio Carrazza, os princípios tratam-se, em um exercício de equiparação, dos alicerces e vigas mestras do sistema jurídico, ao passo que ao retirá-los cai por terra toda e qualquer norma jurídica, ou, até mesmo, o ordenamento jurídico por inteiro (2006, p. 38).

Assim sendo, de acordo com Roque Antônio Carrazza:

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 (CARRAZZA, 2006, p. 39).

Cumprido ressaltar ainda que, mesmo que os princípios sejam premissas básicas que devem estar por trás de toda e qualquer análise da norma jurídica, nem todos eles estão expressos no texto constitucional, uma vez que eles podem decorrer de uma hermenêutica da Carta Magna como um todo, resultado de uma análise profunda e minuciosa de quais foram as finalidades e os motivos que determinaram o legislador constituinte a criação daquela norma constitucional.

Em linhas gerais, este também é o entendimento de Celso Antônio Bandeira de Mello, a saber:

Princípio (...) é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamenta 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 tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo (MELLO apud CARRAZZA, 2006, p. 902-903).

Como resultado Roque Antônio Carrazza explana que um princípio jurídico é inconcebível em estado de isolamento. O princípio até poderá existir de forma autônoma, todavia, sempre se apresenta relacionado a outros princípios e normas que lhe dão equilíbrio e proporção, reafirmando a sua importância (2006, p.39).

Em verdade, nas palavras de Roque Antônio Carrazza, nota-se que o Direito é um conjunto bem estruturado de disposições que, interligando-se por coordenação e subordinação, ocupam, cada qual, um lugar, próprio no ordenamento jurídico (2006, p. 39).

Norberto Bobbio posiciona-se da seguinte maneira sobre os princípios:

(...) Para mim, não há dúvida: os princípios gerais são normas como todas as outras. E esta é também a tese sustentada por Crisafulli. Para sustentar que os princípios gerais são normas, os argumentos são dois, e ambos válidos: antes de mais nada, se são normas aquelas das quais os princípios gerais são extraídos, através de um procedimento de generalização sucessiva, não se vê por que não devem ser normas

também eles: se abstraio da espécie animal obtenho sempre animais, e não flores ou estrelas. Em segundo lugar, a função para a qual são extraídos e empregados é a mesma cumprida por todas as normas, isto é, a função de regular um caso. E com que finalidade são extraídos em caso de lacuna? Para regular um comportamento não-regulamentado: mas, então, servem ao mesmo escopo a que servem as normas expressas. E por que não deveriam ser normas? (BOBBIO apud CARRAZZA, 2006, p. 40).

Em outras palavras, ao que se percebe, o renomado autor posiciona-se de forma a entender que os princípios são normas, uma vez que é através da sua análise em abstrato que decorre a validade de todas as normas infraconstitucionais e ainda pelo motivo de que a função primordial deles é regular um caso concreto.

Cumprir ratificar que, por ter caráter normativo, os princípios constitucionais devem ser observados estritamente, uma vez que a sua afronta acarreta danos de maior amplitude do que o simples descumprimento de uma ordem, mesmo que esta demande da Constituição, uma vez que ao afrontar algum princípio afronta-se os pilares básicos do ordenamento jurídico e, conseqüentemente, causando danos ao ordenamento jurídico como um todo e não simplesmente a um princípio específico.

Com relação aos princípios objeto de estudo do presente capítulo, eles estão elencados no artigo 150 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, que será explanado e discutido ao longo deste trabalho.

Em linhas gerais pode-se dizer que o citado artigo da Carta Magna não confere competência positiva aos entes federados, pelo contrário, visa impedir que estes entes utilizem-se do poder de tributar que possuem.

Estas limitações dizem respeito a uma proibição do poder estatal, que deverá realizar uma abstenção, uma prestação negativa, de não intervenção nas garantias individuais estabelecidas pelo próprio legislador constituinte.

A partir deste ponto, este trabalho se dividirá em dois grandes grupos que terão como objeto o estudo: a) os princípios constitucionais gerais, que tem como característica em comum o aspecto de que possuem aplicação em todo o sistema jurídico brasileiro, que serão objeto de estudo em seqüência; e b) os princípios setoriais, peculiares ao ordenamento tributário e que na maioria das vezes, somente são aplicados nesta seara, que serão aprofundados capítulo seguinte.

Princípios Constitucionais Gerais

Todos os princípios abaixo narrados e explanados de maneira relativamente aprofundada têm como característica em comum a sua generalidade. Estes norteadores constitucionais se desdobram por todo o ordenamento jurídico infraconstitucional, não sendo criados e aplicados em somente uma seara do direito.

Entretanto, embora difusos por todo o ordenamento, priorizou-se em abordar os seus aspectos e possíveis implicações nos ramos do direito constitucional e do tributário, não mencionado demais considerações, não menos importantes, mas que não dizem respeito ao objetivo deste estudo.

Princípio da Legalidade Tributária

O princípio da legalidade não se trata de um princípio exclusivo do direito tributário, uma vez que ele vincula todos os ramos do Direito e, inclusive, está expresso no artigo 5º, inciso II da Constituição da República Federativa do Brasil.

De acordo com este princípio somente a lei pode impor as pessoas a fazer, ou deixar de fazer, alguma coisa. É a lei que possui a competência para definir quais são os deveres e obrigações inerentes a todos os indivíduos, como por exemplo, definir quais serão os delitos que receberão a pretensão punitiva do Estado ou até mesmo determinar o valor dos tributos que serão pagos pelos contribuintes.

Por iguais razões permite-se concluir que a lei, na medida em que contribui para a possibilidade da coexistência da vida em sociedade, afeta diretamente na liberdade do indivíduo.

Nos ensinamentos de Geraldo Ataliba:

Resulta claro da leitura do texto constitucional – em benefício da segurança do cidadão e terceiros submetidos à ordenação estatal – que só o Legislativo pode emanar normas genéricas e abstratas contendo preceitos vinculantes. Por outro lado, a tessitura informativa do processo de formação das leis garante não só ampla discussão dos projetos, com sua consequente publicidade, como possibilidade de colaboração, crítica (...)

Isso se deve passar de tal maneira que jamais possam sobrevir surpresas, desigualdades e menos ainda arbitrariedades contidas no bojo das leis (ATALIBA apud CARRAZZA, 2006, p. 240).

Assim sendo, Roque Antônio Carrazza conclui que o princípio da legalidade constitui dogma fundamental, impedindo que o Estado atue com arbítrio em suas relações com os indivíduos, que possuem a faculdade de realizar tudo aquilo que a lei não lhes proíbe (2006, p. 241).

Todavia, da mesma forma não poderá agir a Administração, pois a esta somente é permitido fazer aquilo que a lei lhe determina, devendo interpretar as lacunas legislativas como uma proibição e não como uma faculdade de atuação.

Roque Antônio Carrazza ainda leciona 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 expresso do art. 5º, II, da Constituição da República (2006, p. 242).

Como se percebe, pela própria leitura do inciso II do art. 5º da Carta Magna depreende-se o entendimento de que somente a lei deverá instituir e obrigar os contribuintes ao pagamento de determinado tributo. Todavia, o legislador constituinte resolveu ser um pouco mais zeloso e intensificou o princípio da legalidade tributária no inciso I do artigo 150 da Lei Maior.

Princípio da Estrita Legalidade

Tratando especificamente do princípio da legalidade tributária prescrito no inciso I do art. 150 da Constituição, Hugo de Brito Machado destaca que somente mediante lei é possível a criação ou a majoração de tributos, tal ato não pode ser realizado por decreto, portaria, instrução normativa ou qualquer ato normativo que não seja lei em seu sentido próprio (2010, p. 292).

Assim sendo, quando da instituição de tributos ou da majoração dos mesmos o Fisco deverá utilizar-se do meio correto, a lei em sentido estrito, que tem um procedimento autônomo e específico, para que a cobrança do tributo seja legítima.

Caso a obrigação tributária não decorra de lei ela não poderá ser exigível uma vez que o Poder Constituinte lhe impôs como medida necessária para a instituição do tributo.

Desta forma, assiste razão Roque Carrazza ao dizer que inexistente o dever de pagar tributo que não tenha brotado de lei ordinária, já que somente por causa dela é que ele nasce e é exigível (2006, p. 244).

Em síntese conclusiva, entende-se que o Fisco deverá utilizar-se do máximo de legalidade possível quando da instituição ou majoração dos tributos. Vez que a finalidade do princípio da legalidade tributária é a limitação ao exercício do poder de tributar pelo próprio Estado.

Outras considerações

Pietro Virga brilhantemente explana que a legalidade tributária ainda impõe outros limites ao Estado, sendo eles os direitos que a Constituição garante, na medida em que a tributação, mesmo que realizada com respaldo na lei, não poderá afrontar os direitos constitucionalmente assegurados (VIRGA apud CARRAZZA, 2006, p. 256).

Neste sentido, mesmo que preenchido todos os requisitos da lei ordinária, a instituição ou majoração do tributo ainda poderá ser inconstitucional quando ela suprimir garantia previamente concedida ao contribuinte.

Assim sendo, por exemplo, não poderá a Administração Pública burlar o sigilo bancário, violar o domicílio ou até mesmo a correspondência dos contribuintes sob a alegação de que poderia aumentar a arrecadação tributária, pois à Administração Pública compete a estrita atuação discricionária nos limites que lhe impõe a lei, não podendo também o Fisco beneficiar ou, inclusive, prejudicar contribuintes, por decisão própria não legitimada pela lei.

Por iguais razões, do mesmo modo é verdade que o Fisco está proibido de renunciar aos créditos tributários ou transacionar sobre eles com os contribuintes sem prévia cominação legal pois estaria afrontando o princípio da legalidade que determina como deverá ser a atuação da Administração Pública.

Em linhas gerais, para o princípio da legalidade tributária, não basta a simples instituição ou majoração do tributo por lei ordinária, deve haver formas de proteção dos contribuintes contra eventuais usos desregrados por parte da Administração.

Roque Carrazza explana que os mecanismos de proteção são de duas ordens: material – na medida que o contribuinte somente pode ser obrigado a pagar tributo que venha a ser criado por meio de pessoa jurídica competente, através de lei ordinária - e formal – que permite ao cidadão socorrer-se do judiciário para averiguação da correta aplicação da lei por parte do Fisco no ato da cobrança tributária (2006, p. 249).

Hugo de Brito Machado explana que a extensão da interpretação do princípio da legalidade não pode restringir-se a simples instituição do tributo, deixando para a lei infra-legal a definição de seus elementos essenciais (2015, p. 209).

Nas palavras do doutrinador:

O princípio da legalidade – repita-se – exige que todos os elementos necessários à determinação da relação jurídica tributária – ou, mais exatamente, todos os elementos da obrigação tributária principal – residam na lei (MACHADO, 2015, p. 209).

Ponderação pertinente é feita no sentido de que não basta a lei ordinária estabelecer elementos genéricos que delimitam características gerais a serem interpretados e aplicados por ente estatal da forma como bem entender. A lei ordinária deverá trazer todos os elementos necessários à tributação na medida em que, como a legalidade tributária constitui limitação à própria vontade do Estado, esta não pode estabelecer limites gerais, pois seria possível ao Estado facilmente transpassá-la.

Segundo Hugo de Brito Machado, não poderia a lei ordinária instituir o tributo deixando ao Poder Executivo realizar a sua complementação sob o pretexto do poder regulamentar que o autoriza a estabelecer todos os elementos necessários à fiel execução da lei, porque este poder trata-se de uma interpretação dada pelo Chefe do Poder Executivo às normas contidas na lei, podendo ser utilizado somente diante de conceitos vagos (2015, p. 210).

Caso esta possibilidade fosse dada ao Poder Executivo, o princípio constitucional da legalidade não teria eficácia plena, uma vez que cada ente regional da Administração Pública poderia, por meio do poder regulamentar, interpretar a norma tributária da forma que fosse mais benéfica.

Por fim ratifica-se, a lei, além de instituir o tributo, deverá mencionar quais são todos os seus elementos essenciais, bem como quais as sanções possíveis para o caso de abstinência do pagamento.

Não seria inteligível com o princípio da legalidade tributária que a lei estabelecesse todos os elementos necessários à tributação como forma de limitar a atuação Estatal descontrolada, mas não oferecesse limites para a atuação da Administração quando os contribuintes não atuassem da forma como exige a lei.

Neste sentido, reafirma-se, também é preciso que a lei tributária discipline como deve ser o procedimento adotado pelo Fisco quando o contribuinte agir de forma diversa ao pagamento da obrigação tributária, casos em que ficará o Fisco legitimado a impor-lhe sanções, desde que previstas na lei tributária.

Lei Ordinária e Lei Complementar

Ressalva importante deverá ser feita no sentido de que em se tratando do princípio da legalidade, via de regra ele deverá ser entendido em seu sentido estrito, ou seja, somente a lei ordinária por ato do Poder Legislativo Competente (entenda-se Congresso Nacional e as Assembleias Legislativas, sejam elas estaduais ou municipais) tem competência para instituir ou majorar tributos.

Diz-se que, via de regra, o tributo deverá ser criado ou aumentado por lei ordinária uma vez que esta afirmação comporta exceção: os empréstimos compulsórios e os impostos de competência residual da União devem ser instituídos ou majorados por lei complementar e não lei ordinária como os demais tributos.

Todavia, nestes casos ainda assim está resguardado o princípio da legalidade, uma vez que a lei complementar exige quorum de votação superior ao da lei ordinária, o que torna o processo de criação ou majoração destes tributos mais difícil do que o daqueles.

Exceções ao Princípio da Legalidade Tributária

Outro ponto conflitante na doutrina é o §1º do art. 153 da Constituição da República, que possui a seguinte redação:

Art. 153. §1º: É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

Hugo de Brito Machado entende que o citado diploma legal constitui exceção, prescrita na própria Lei Maior, ao princípio da legalidade com relação a majoração dos tributos (2015, p. 214-215).

Contudo, Roque Antônio Carrazza tem entendimento diverso, pois compreende que o §1º do art. 153 da Carta Magna não constitui exceção ao princípio da legalidade pelo simples fato de que a atuação do Poder Executivo

deverá ser totalmente vinculada às condições e aos limites estabelecidos pela lei (2006, p. 295).

Nas palavras do doutrinador Roque Antônio Carrazza:

Alterar, como é cediço, pressupõe algo preexistente. Só se altera o que já está posto. No caso, só se altera as alíquotas dentro dos limites e condições que a lei previamente traçou. Se a lei não estabelecer limites mínimos e máximos para as alíquotas, o Executivo nada poderá fazer, neste particular (2006, p. 295).

Na medida em que se analisa o tema sob este enfoque, pode-se entender que o §1º do art. 153 da Constituição da República Federativa do Brasil não configura exceção ao princípio da legalidade, mas sim, aparente exceção, pois somente é facultado ao Executivo realizar a alteração das alíquotas de impostos específicos dentro de limites previamente existentes, não podendo o Poder Executivo nem mesmo alterar a base de cálculo dos impostos narrados no dispositivo constitucional.

Pode-se afirmar ainda que os referidos impostos tenham caráter de extrafiscalidade, instrumento financeiro utilizado pelo Estado a fim de estimular ou até mesmo inibir condutas, não tendo com objetivo principal a finalidade de arrecadar receita, mas sim a de intervir na economia.

Eduardo Sabbag discorre sobre aspectos de grande relevância para o tema em análise ao afirmar que a atuação da Administração não está adstrita ao aumento das alíquotas, podendo também reduzi-las na medida em que os impostos disciplinados nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição da República são extrafiscais, podendo ser entendidos também como flexíveis, pelo fato de que o Poder Executivo utiliza-os para a regulação do mercado ou da economia do País (2015, p. 72-73).

Por derradeiro, Hugo de Brito Machado leciona que as limitações ao princípio da legalidade não podem ser confundidas com àqueles que impõem restrições ao princípio da anterioridade (2015, p. 215). No caso das limitações ao princípio da legalidade analisa-se o tema sob a ótica do instrumento que deverá ser utilizado para a criação da lei e não do tempo necessário para que ela surta efeitos, como é o caso da vedação pertinente ao princípio da anterioridade.

Medidas Provisórias

A medida provisória está disciplinada no art. 62 da Carta Magna e trata-se de ato administrativo, com força de lei, que pode ser utilizado pelo Presidente da República nos casos de relevância e urgência.

Após a Emenda Constitucional nº 32/2001 e da análise dos dispositivos constitucionais pertinentes ao tema, em linhas gerais, a Medida provisória, ficou assim disciplinada: a) tem prazo de validade de 60 dias; b) poderá ser prorrogada uma única vez, por igual período; c) poderá ser convertida em lei, dentro do seu prazo de validade; d) não havendo a conversão, ela perderá a eficácia desde sua edição, devendo os seus efeitos ser regulados por decreto legislativo do Congresso Nacional; e) não havendo sido editado o decreto legislativo pelo Congresso Nacional até sessenta dias após a rejeição ou perda de eficácia da medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por elas regidas; f) é defeso a reedição, na mesma sessão legislativa, de medida provisória que tenha sido rejeitada ou que tenha perdido eficácia por decurso de prazo.

Eduardo Sabbag entende que pela não admissão da medida provisória, pelo fato de que ela não preenche os princípios constitucionais tributários, sobretudo o princípio da legalidade tributária, o princípio da anterioridade tributária e o princípio da segurança jurídica (2015, p. 79).

O renomado jurista ainda explana que os pressupostos constitucionais da medida provisória (relevância e urgência) não correspondem à legislação aplicada do campo do direito tributário, pois afrontam diretamente o princípio da anterioridade tributária, pois sob o pretexto de um imediatismo eficaz choca-se com a segurança jurídica e planejamento prévio que deverão sempre existir no campo da tributação (SABBAG, 2015, p. 81).

Embora avidamente defendido pelo citado autor o entendimento de que é impossível a utilização da medida provisória para a instituição ou aumento de impostos, segundo o texto do § 2º do artigo 62 da Lei Maior, este ato é constitucionalmente possível, exceto em se tratando do: I - imposto sobre importação de produtos estrangeiros (art. 153, I, da CF); II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (art. 153, II, da CF); III - produtos industrializados (art. 153, IV, da CF); IV - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (art. 153, V, da CF); ou, finalmente, V –

impostos extraordinários, instituídos na iminência ou no caso de guerra externa, compreendidos ou não no âmbito da competência tributária da União (art. 154, II, da CF).

Ressalta-se que as exceções compreendidas no §2º do art. 62 da Constituição só produzirão efeitos no exercício financeiro seguinte se houverem sido convertidas em lei até o último dia daquele em que foi editada.

Por fim, último esclarecimento deve ser realizado para mencionar que conforme a literalidade do inciso III do §1º do artigo 62 da Constituição da República, é vedada a edição de medida provisória sobre matéria reservada a lei complementar, uma vez que tal ato normativo depende de um critério de elaboração muito mais prudente que não pode ser deixado à margem sob o pretexto de existirem fatos de relevância e urgência.

Princípio da Isonomia Tributária

O princípio da Isonomia não se trata de instituto jurídico exclusivo do direito tributário. Ele também pode ser conhecido como princípio da igualdade e tem como finalidade, por exemplo, vedar a atuação desigual do Poder Judiciário quando do julgamento de casos idênticos.

Abaixo explanar-se-á de forma mais consistente o tema, tendo como enfoque os possíveis desdobramentos que esta garantia constitucional pode trazer para o ramo do direito tributário

Igualdade: Princípio Basilar do Ordenamento Jurídico Brasileiro

Segundo Eduardo Sabbag, a igualdade (ou isonomia), pensamento originalmente ensinado por Aristóteles e divulgado em nosso ordenamento por Ruy Barbosa, consiste em tratar igualmente os iguais, e, de forma desigual os desiguais, na medida de suas respectivas desigualdades (2015, p. 133).

A isonomia não constitui princípio específico do ramo do direito tributário, ao contrário, ela permeia todo o ordenamento jurídico brasileiro, sendo, inclusive, se trata de princípio de alta relevância que inaugura dos direitos e garantias individuais prescritos no art. 5 da Carta Magna.

No campo doutrinado, Eduardo Sabbag atenta-se para o fato de que, ao ter como ponto inicial a premissa de que nem todos são iguais, deve haver uma forma de tratar todos de forma isonômica. Para tanto, leciona que a igualdade deve ser

dividida em duas, a igualdade perante a lei e a igualdade na (ou através da) lei (2015, p. 134).

De modo geral entende-se que a igualdade perante a lei trata-se da substituição do governo dos homens pelo governo da lei. Destarte, o governo sob a premissa da lei permite regular as situações de maneira mais igualitária, uma vez que para que ocorra o comando legal, deve analisar o fato somente sob o seu aspecto formal, verificando se todos os requisitos previstos no próprio ordenamento jurídico foram preenchidos para a sua insurgência. Em síntese, todos cidadãos que tiverem aspectos formais igualitários deverão receber o mesmo tratamento.

Entretanto, o governo da lei não é suficiente para atingir-se uma igualdade real, porque mesmo havendo cidadãos que formalmente serão idênticos perante a lei, eles possuem características subjetivas diferentes, o que os tornam desiguais no caso concreto.

Assim sendo menciona Eduardo Sabbag que a igualdade na lei é voltada para o legislador, que deverá atuar com vistas a mitigar estas diferenças, com a finalidade de se alcançar a igualdade real (2015, p. 134).

O renomado doutrinador afirma que sob esta perspectiva, o legislador está proibido de atuar de ofício adotando critérios de diferenciação casuísticos e artificiais (SABBAG, 2015, p. 134-135).

Hugo de Brito Machado entende que com relação ao critério de diferenciação deverá ter um nexos plausível com a finalidade da norma. Vejamos: não pode ser estabelecido como critério para aprovação no concurso da magistratura que o candidato seja magro, pois este critério discriminatório não possui nenhuma razão se comparado com as funções desempenhadas pelo cargo. O critério seletivo plausível para o caso seria exigir que o candidato fosse bacharel em direito, pois as funções desempenhadas dependem de vasto conhecimento do mundo jurídico (2010, p. 44).

Destarte, conclui-se que na seara do direito constitucional tributário o legislador constituinte visa salvaguardar tanto a isonomia (ou igualdade) formal quanto a isonomia (ou igualdade) real, criando uma garantia ainda maior para os contribuintes.

A Isonomia do ramo do direito tributário

No âmbito do direito tributário o princípio da isonomia tributária, também conhecido como princípio da igualdade, está disciplinado do art. 150, II da Constituição da República Federativa do Brasil. In verbis:

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

(...)

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

Eduardo Sabbag entende que este inciso difere-se da igualdade genérica prescrita no art. 5º da Lei Maior pelo fato de que enquanto nesta a atuação do Estado deverá ser positiva, impondo que o Estado o dever de tratar de forma igual todos os iguais, naquela a atuação do Estado deverá ser negativa, a ele é defeso tratar de forma desigual aqueles contribuintes que se encontram em situações isonômicas (2015, p. 136).

Por sua vez, Hugo de Brito Machado menciona que a regra significativa que distingue a isonomia tributária da isonomia geral é a proibição de critério de discriminação a ocupação profissional ou a função exercida pelo contribuinte (2015, p. 218).

Neste sentido, o Fisco não pode estabelecer casos em que não haverá a aplicação da lei tributária utilizando-se como fundamentação desta decisão a ocupação profissional ou a função exercida pelo contribuinte, pois não constituem critério de diferenciação que visa a isonomia real, mas sim critério que tem como finalidade privilegiar determinados contribuintes que, porventura, possam exercer funções de grande importância para a manutenção do Estado.

Eduardo Sabbag relata que, sob o pretexto de cargos profissionais ou funções exercidas, muitas foram as isenções ilegalmente concedidas no período do regime ditatorial. Todavia, por outro lado, o doutrinador invocado alude que o princípio da isonomia passou a servir como escudo garantidor, protegendo os contribuintes das injustas discriminações em razão da função exercida ou ocupação profissional do contribuinte (2015, p. 136).

Pode-se dizer que, no campo prático o princípio da isonomia tributária é de difícil aplicação, pois consiste em conflito de interesses diversos. Estes interesses, de acordo com Eduardo Sabbag, são: a vontade do Estado tributante, a vontade do particular tributado e a vontade dos setores econômicos beneficiados por isenções ou benefícios (2015, p. 137).

Por conseguinte, o grande problema do intérprete que se encontra diante deste conflito de vontades é questionar-se sobre a legitimidade dos critérios distintivos adotados quando do exercício do princípio da isonomia. Não deve o intérprete efetuar uma simples valoração entre estas vontades e dar razão aquela que lhe aparenta ser mais benéfico.

Nesta linha de raciocínio, Eduardo Sabbag conclui que deve haver compatibilidade entre o elemento de diferenciação utilizável e os interesses e valores protegidos pelo texto constitucional (2015, p. 137).

Com vistas a se buscar a igualdade real, criando distinções entre os contribuintes no caso concreto, a atuação do Legislador, segundo Bernardo Ribeiro, deverá ter como norte as seguintes regras: a) a igualdade jurídica tributária, que consiste numa igualdade relativa, com seu pressuposto lógico da igualdade de situações ou condições (...); b) não se admitem exceções ou privilégios, tais que excluam a favor de um aquilo que é exigido de outros em idênticas circunstâncias (...); c) a existência de desigualdades naturais que justificam a criação de categorias ou classes de contribuintes, desde que as distinções sejam razoáveis e não arbitrárias (MORAES apud MACHADO, 2015, p. 210)

Portanto, diante de conflito de interesses e com vistas a uma aplicação constitucional do princípio da igualdade tributária o legislador deverá estabelecer como parâmetro o critério mais razoável possível, que deverá estar ligado com a finalidade da norma.

A Isonomia e as desigualdades regionais como critério de discriminação

A igualdade da aplicação da lei tributária deve ser extensiva a todo o território brasileiro, que nos ditames do art. 151, I da Constituição de 1988, é defeso a União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, ou que implique distinção ou preferência em relação ao Estado, ao Distrito Federal ou ao Município, em detrimento de outro, ressalvados os casos em que são

admitidos incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócioeconômico entre as diferentes regiões do País.

Em verdade, a interpretação da aplicação do princípio da isonomia tributária no território brasileiro deve ser uniforme, exceto nos casos em que ocorra demasiada diferença entre os entes federativos, quando a União poderá conceder incentivos ou preferências.

Hugo de Brito Machado menciona que caso o Governo Federal realize a concessão de incentivos e benefícios às regiões mais carentes do País, estará, pois, realizando uma reforma tributária no caso concreto que, num futuro promissor, acabará por erradicar a guerra fiscal existente entre os Estados Membros (2015, p. 227).

Por derradeiro, o entendimento do dispositivo constitucional que permite à União conceder incentivos fiscais deve ser no sentido de que esta atuação constitui uma obrigação e não uma faculdade do Governo Federal, pois a redução de desigualdades sociais está prescrita em vários dispositivos diferentes do texto constitucional brasileiro.

O Princípio da Isonomia Tributária e a cláusula “non olet”

Antes de realizar a comparação existente entre a igualdade e a cláusula “non olet” deve ser entendido qual o significado desta expressão. Aludida expressão latina, segundo o entendimento de Amílcar de Araújo Falcão, contemporaneamente deve ser entendida como a busca de atingir isonomicamente a capacidade contributiva do contribuinte, sem preconceitos ou sentimentos quanto à licitude, ou a ilicitude do fato gerador do tributo (FALCÃO apud SABBAG, 2015, p. 139).

De acordo com a cláusula “non olet”, que também pode ser conhecido como “money does not smell” para o direito inglês, a incidência tributária deverá ocorrer de forma abstrata. Desde que concretizado o fato gerador o tributo tornar-se-á exigível, não importando se a atitude do contribuinte foi lícita ou ilícita.

Elucida o doutrinador Aliomar Baleeiro:

A validade, invalidade, nulidade, anulabilidade ou mesmo a anulação já decretada do ato jurídico são irrelevantes para o Direito Tributário. Praticado o ato jurídico ou celebrado o negócio que a lei tributária erigiu em fato gerador, está nascida a obrigação para com o Fisco. E essa obrigação subsiste independentemente da validade ou invalidade do ato.

Se nulo ou anulável, não desaparece a obrigação fiscal que dele decorre, nem surge para o contribuinte o direito de pedir repetição do tributo acaso pago sob invocação de que o ato era nulo ou foi anulado. O fato gerador ocorre e não desaparece, do ponto de vista fiscal, pela nulidade ou a anulação (2005, p. 714).

Por conseguinte, de acordo com o entendimento defendido do Eduardo Sabbag, pode-se concluir que para o direito tributário, havendo a realização da casuística hipotética do fato gerador, seja ela um ato permitido ou não pelo direito, ela fará com que o tributo se torne exigível no campo do direito tributário, não podendo o contribuinte escusar-se do pagamento, por exemplo, sob o argumento de que o ato é ilícito, não podendo ter repercussões na esfera tributária (2015, p. 139).

Salienta-se, todavia, que o tema em análise comporta divergência doutrinária. Bernardino Ribeiro de Moraes, em sentido contrário ao que acima foi explanado defende que a tributação fundamentada em ato ilícito acarretaria em colisão com os diversos ramos do Direito, pois não seria admissível que de um lado a norma jurídica viesse a reprovar determinado fato, considerando-o como crime, ao passo que, por outro lado o Estado valesse desse mesmo fato para dele arrecadar determinado tributo (MORAES apud SABBAG, 2015, p. 150).

Em síntese conclusiva, Eduardo Sabbag estabelece que adotar entendimento contrário à possibilidade da tributação de atos ilícitos, seria afrontar o princípio da isonomia tributária, uma vez que os contraventores teriam uma vantagem adicional, uma desobrigação tributária que serviria de incentivo à realização de atos criminosos. Vantagem esta não incidente sobre os contribuintes que praticam atos lícitos e possuem a mesma capacidade contributiva daquele que atuam de maneira contrária ao que prevê o ordenamento jurídico (2105, p. 151).

Além destas ponderações, complementa Aliomar Baleeiro aludindo o aspecto em tela, não é a moral, mas sim a capacidade econômica dos contribuintes que praticam atos ilícitos. Outrossim, como se não bastasse o referido jurista, explana que sob o prisma da moral parece-lhe muito pior deixá-los imunes a incidência tributária, aquela que indubitavelmente incide sobre as atividades lícitas, úteis e eticamente acolhidas (2005, p. 715).

Em verdade, não parece ser a vontade do legislador constituinte deixar à margem do princípio da isonomia aqueles que praticam atos ilícitos. Acredita-se que o entendimento mais correto do referido princípio constitucional seja no sentido

de sujeitar todos os contribuintes à lei tributária, não sendo justo deixar de aplicá-la nos casos em que a fonte da obrigação tributária possa ter decorrido de um ato penal.

Princípio da Irretroatividade Tributária

Em primeiro plano, deve-se atentar para o fato de que o princípio da irretroatividade não regula somente as regras tributárias. A irretroatividade é um princípio universal que se apresenta nas constituições, não somente a nacional, como também as estrangeiras (SABBAG, 2015, p. 190).

Em linhas gerais a irretroatividade traz a ideia de que a lei nova não pode retroagir para alcançar fatos praticados anteriores a sua vigência. Esta garantia tem como escopo proporcionar uma maior segurança jurídica, pois permite que os cidadãos tenham conhecimento prévio de quais serão os possíveis desdobramentos jurídicos dos fatos que praticarem.

No ordenamento jurídico pátrio a irretroatividade está prevista de forma genérica no inciso XXXVI do art. 5º da Constituição Federal, de cuja redação extrai-se a síntese de que é defeso a lei nova prejudicar o direito adquirido, o ato jurídico que já foi praticado e acabado e a coisa julgada de forma definitiva.

Neste sentido, por ser de sobredita seriedade, o aludido princípio não poderia está à margem das limitações estabelecidas pelo constituinte ao poder de tributar. A limitação é divulgada pela alínea “a” do inciso III do art. 150 da Lei Maior, estabelecendo que é vedada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

Atenta-se para o fato que qualquer outro entendimento diverso deste levaria o ordenamento jurídico a um retrocesso, pois ao se permitir a aplicação de novos dispositivos legais a fatos pretéritos, os cidadãos ficariam a mercê da vontade do próprio Estado, que atuaria de forma livre, desimpedida e ilimitada, pois ele poderia criar e aplicar leis conforme o seu livre entendimento.

Por tais razões, demonstra-se mais do que necessário a existência do princípio da irretroatividade, que, salvo exceções, disciplina que as leis deverão ser aplicada de modo futuro.

Interessante ainda salientar que segundo Eduardo Sabbag, em matéria tributária, o fato posterior deve ser entendido como fato gerador, que somente pode

ser objeto de exigibilidade da tributação caso este ocorra posterior a publicação da lei que o houver instituído (2015, p. 192).

Por derradeiro, o princípio da irretroatividade não deve ser confundido com o princípio da anterioridade, seja ele anual ou nonagesimal, uma vez que, em se tratando deste último, ele disciplina que a lei nova somente poderá ser exigida no exercício financeiro seguinte ou se decorridos noventa dias de sua publicação, ao passo que naquele primeiro é impedida a aplicação da lei nova a fatos pretéritos, anteriores mesmo a própria edição da lei.

A lei interpretativa e a aplicação de seus efeitos jurídicos sobre atos pretéritos (art. 106, I do CTN)

Neste momento cumpre salientar que existe equívoco terminológico ao denominar a lei como interpretativa. No ordenamento jurídico brasileiro, o ato de interpretar a lei deve ficar-se restrito ao Poder Judiciário, não podendo o Legislador disciplinar como deverá ser a melhor maneira da lei ser interpretada e aplicada no caso concreto.

Neste diapasão, Roque Antônio Carrazza entende que a tarefa de interpretar a lei é obrigação dos seus aplicadores, que basicamente consistem nos membros do Poder Judiciário, que aplicam a lei de forma definitiva e com força institucional aos casos concretos que lhe são apresentados (CARRAZZA apud SABBAG, 2015, p. 197).

Em que pese o comentário acima, é possível que a lei possua pontos obscuros e imprecisos, necessitando de um complemento. Neste caso, o legislador poderá atuar, com vista a assegurar uma maior segurança jurídica, preenchendo os equívocos da lei pretérita, todavia sem inovar.

A edição da lei interpretativa deverá abster-se a sua função específica de esclarecer e suprimir a lei anterior, não podendo, na medida do possível, trazer maior onerosidade ao contribuinte. Nesta toada, a lei interpretativa somente poderá ser exigida se considerada em conjunto com a lei anterior, pois, repita-se, tem caráter meramente esclarecedor.

Eduardo Sabbag entende que caso a lei interpretativa constitua novo gravame ao contribuinte, agravando a sua situação, esta terá a sua aplicação condicionada à fatos posteriores (2015, p. 199-200).

Como se não bastasse, nas palavras de Hugo de Brito Machado:

Admitir a retroatividade de uma lei apenas por ostentar o rótulo de lei interpretativa significa abolir o princípio constitucional da irretroatividade das leis, porque o referido rótulo o legislador colocará em qualquer lei, sempre que pretenda vê-la aplicável a fatos do passado (2015, p. 232).

Neste sentido, não basta que o legislador tenha determinado e rotulado a lei como interpretativa, pois a exegese deve estar contida no próprio texto legal bem como demonstrar-se necessária da compreensão e aplicação da lei anterior. Pois a contrário senso, o legislador atuaria sempre rotulando a lei nova de lei interpretativa para que seus efeitos pudessem ser aplicados a fatos anteriores, impedindo a aplicação no caso concreto do princípio da irretroatividade.

Vale ressaltar que o princípio da irretroatividade constitui garantia constitucional do contribuinte. Desta forma, do entendimento do art. 150, inciso III, alínea “a” da Constituição extrai-se a máxima de que o princípio da irretroatividade somente deverá ser observado nos casos de criação ou majoração de algum tributo que agrave a situação do sujeito passivo da obrigação tributária. Neste sentido, quando a lei nova interpretativa lhe trazer maiores benefícios, nada impede que esta discipline que esses benefícios sejam aplicados a fatos pretéritos a sua vigência (SABBAG, 2015, p. 202).

Grande destaque no mundo jurídico foi a questão da lei interpretativa e a Lei Complementar nº 118/2003, que em seu art. 3º disciplinava que para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 do Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário, nos casos de tributo sujeito a lançamento por homologação, ocorre no momento do pagamento antecipado de que trata o §1º do art. 150, também da legislação acima invocada.

Ocorre que a aludida lei complementar, embora mencione em seu art. 3º a expressão “para fins de interpretação”, trouxe inovação jurídica. Não obstou-se a apenas esclarecer a interpretação correta que deveria ser dada a extinção do crédito tributário, portanto, a sua interpretação retroativa suprimiria garantia anteriormente já concedida aos contribuintes pelo fato de que a explicação anterior dada ao inciso I do art. 168 do Código Tributário Nacional, permitia a aplicação do prazo para eventual restituição de indébito maior do que o disciplinado pela Lei Complementar nº 118/2003.

Vale ressaltar, ainda que, segundo Eduardo Sabbag, este foi o entendimento adotado não somente pela grande parte da doutrina como também inclusive pelo STJ (2015, p. 203-204).

Conclua-se, é entendida como lei interpretativa a norma que não possua em seu conteúdo inovação jurídica, esta deverá restringir-se a dar a interpretação legislativa correta da qual necessita a lei anterior, com vistas a evitar possíveis inseguranças jurídicas.

A lei benigna e a aplicação de seus efeitos jurídicos sobre atos pretéritos (art. 106, II do CTN)

O inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional permite a aplicação retroativa da lei que instituir penalidade mais benigna ao contribuinte.

Citada norma corresponde a toda organização constitucional na qual refere às limitações ao poder de tributar, uma vez que estes impedimentos visam trazer maiores garantias aos cidadãos ao impedir que o Estado de atue da forma como melhor entender em detrimento da segurança jurídica.

Assim sendo, não se tornaria lógica a não aplicação da lei benigna que implica em menor imposição de multa ao contribuinte de forma retroativa, pois ela constitui maior benefício aos sujeitos passivos da relação tributária.

Em que pese à afirmação acima, como expresso no texto do art. 106, II do Código Tributário Nacional, a retroatividade deve ser aplicada em somente um caso específico, quando a lei posterior trouxer menor cominação de infração tributária.

Nesta mesma toada, Eduardo Sabbag menciona que a aplicação retroativa da lei tributária não é admitida quando estabelecer hipóteses de isenção, pelo fato de que a lei tributária não pode ser aplicada a fato anterior à sua vigência quando extinguir tributo, mesmo que implique em benefício do contribuinte (2015, p. 207).

Todavia, o próprio legislador impôs restrições à aplicação da lei que estabelece multa tributária mais benigna. É oportuno mencionar ainda que da própria dicção do art. 106, II do Código Tributário Nacional entende-se que para a aplicação da lei benigna de forma retroativa deve-se preencher determinados requisitos.

Neste sentido para aplicação da lei tributária que implique menor cominação de multa no ramo do direito tributário o ato não deve ter sido julgado de forma definitiva e:

Art. 106, II do CTN: (...)

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributos;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Portanto, pode-se concluir que a aplicação de forma retroativa da lei posterior que trazer menor imposição de multa ao contribuinte não é aplicada a todos os casos em geral, pelo fato de que deverá ser consagrada em casos muito peculiares estabelecidos no próprio inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional.

Finalmente, Aliomar Baleeiro menciona que o “ato definitivamente julgado” deve ser entendido como aquele que já assim o foi, tanto na esfera administrativa quanto na esfera judicial (BALEIRO apud SABBAG, 2015, p. 212).

Todavia, Eduardo Sabbag entende ser equivocada tal afirmação uma vez que o ato administrativo ainda é passível de análise do Poder Judiciário. Assim sendo, o entendimento que se deve ter do “ato definitivamente julgado” é daquele que já foi apreciado pelo judiciário de forma definitiva, aquele já transitado em julgado (SABBAG, 2015, p. 213).

Ponderação interessante é feita pelo jurista no sentido que a retroatividade da lei mais benigna não pode ser aplicada nos casos em que a penalidade já houver sido recolhida, não sendo possível nem mesmo ao contribuinte pleitear a sua restituição (SABBAG, 2015, p. 209).

Sábio doutrinador fundamenta este entendimento no fato de que ocorre no direito tributário o mesmo fenômeno que ocorre na órbita penal onde a lei benéfica não pode retroagir para alcançar a pena que já tiver sido cumprida (SABBAG, 2015, p. 209).

Assim sendo, entende-se que a aplicação retroativa da lei benéfica no direito tributário seja impossível nos casos em que o tributo já houver sido recolhido por questões de segurança jurídica. Nesta toada exemplifica-se: o recolhimento de uma sanção tributária hoje, na vigência de lei que estipule como multa o valor “x”

poderia ser objeto de futura ação de restituição do indébito por parte do contribuinte, caso em momento posterior surja lei mais benéfica que a reduza.

Assim sendo, como acima relatado, acredita-se que a inaplicabilidade da lei benéfica nos casos em que o tributo já foi recolhido é importante para trazer maior segurança, tendo em vista que, como no exemplo hipotético citado, a sua aplicação poderia ofender a coisa julgada, uma vez que em qualquer caso seria possível que o valor recebido pelo Fisco fosse objeto de discussão judicial e posterior devolução parcial para o contribuinte.

CONCLUSÃO

Durante o presente estudo foram tecidas diversas considerações sobre os principais princípios que limitam a atuação do Estado na seara tributária, analisando quais seriam seus possíveis desdobramentos.

Em linhas gerais, em face de todas as ponderações relatadas, pode-se concluir que texto constitucional estabelece uma série de princípios que vedam a atuação livre do Estado com relação ao Poder de Tributar que dão maiores garantias ao sujeito passivo da obrigação tributária.

Estes princípios constitucionais que limitam a atuação dos entes federados tornam possível que os contribuintes tenham conhecimento prévio de quais ações o Estado pode, ou não, praticar no ramo do direito tributário.

Tratando de forma específica do princípio da legalidade ressalta-se: não é princípio exclusivo do ramo tributário, ele deve fundamentar qualquer ato Estatal e inclusive da Administração, sob pena de ser realizado em desconformidade com o texto constitucional.

Com relação à estrita legalidade, esta deverá ser severamente observada no ramo do direito tributário, na medida em que o legislador constituinte houve por bem estabelecer esta restrição à instituição ou majoração de tributos. A criação ou aumento devem ocorrer pela forma legislativa correta, sob pena de inconstitucionalidade da lei criada.

Em virtude destas considerações, e não menos importante, depreende-se o raciocínio jurídico de que a medida que o princípio da legalidade tributária tem como finalidade restringir a atuação do Fisco, a lei que houver instituído ou aumentado determinado tributo deverá estabelecer todos os elementos necessários à tributação. Tais premissas não podem ficar a cargo da própria

Administração, visto que esta poderia interpretar a norma superior e genérica, de forma a conseguir extrair para si o maior proveito possível, realizando na prática verdadeira obediência ilusória do princípio em apreço.

Em mesmo sentido de argumentação é pertinente afirmar que o princípio da legalidade não estabelece restrições meramente formais a criação ou majoração de tributos estipulando qual o procedimento legislativo correto. Dele ainda é possível depreender o entendimento de que não basta o preenchimento dos requisitos legais à criação da norma, uma vez que esta também não poderá suprimir garantia constitucional anteriormente conferida ao contribuinte.

Convém ressaltar que o princípio da igualdade deve ser compreendido e atendido em duas vertentes: a igualdade formal e a igualdade real, visto que embora formalmente igualitários os contribuintes detêm características subjetivas que os tornam desiguais no caso concreto, fato que é imperceptível ao se averiguar apenas os requisitos legais de isonomia.

É, sobretudo, importante frisar que o legislador, quando da apreciação do princípio da igualdade, deve almejar alcançar a igualdade real, realizando critérios de discriminação que devem estar vinculados com a finalidade que ensejou a criação da referida norma. Por tais motivos demonstra-se constitucionalmente possível a concessão de incentivos fiscais às regiões mais carentes do país, pois destinam-se a promover maior equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico da nação.

Portanto, ainda sob o prisma do princípio da igualdade, é preciso insistir no fato de que até mesmo as obrigações tributárias decorridas da prática de atos ilícitos devem ser submetidas à tributação, a medida que o critério de discriminação entre os contraventores e os contribuintes regulares, as vistas de impedir a tributação com relação àqueles não constitui motivo relevante e nem mesmo coaduna com o princípio da igualdade.

No tocante ao princípio da irretroatividade, não é demais ratificar que ele diferencia-se do princípio da anterioridade, a medida que aquele visa assegurar a aplicação da lei nova para fatos pretéritos, ao passo que o princípio da anterioridade visa salvaguardar a imediata aplicação da norma que poderá surtir efeitos imediatamente a sua publicação.

Não se pode olvidar ainda que com relação a lei interpretativa, esta somente poderá ser aplicada de forma retroativa e não constituir afronta ao princípio da

irretroatividade caso ela abstenha-se a realizar esta função específica. Neste mesmo sentido, não basta que a lei seja rotulada como interpretativa, esta afirmativa deverá ser extraída do próprio texto da norma para que seja possível frustrar o princípio em consideração.

Ainda com relação à esta vedação constitucional ao Poder de Tributar, sustenta-se que a legislação mais benigna que verse sobre multa que comine em menor onerosidade ao contribuinte, não se sujeita ao princípio da irretroatividade, já que essa implica em maior benefício ao sujeito passivo da obrigação tributária. Entretanto, a sua aplicação restringe-se a casos expressos no Código Tributário Nacional que impossibilitam a imposição da multa menos onerosa, quando esta já houver sido recolhida.

Salienta-se ainda que, embora demasiadamente extenso, este estudo não alberga todos os princípios constitucionais que implicam numa forma de limitação ao Poder de Tributar, pois da leitura e interpretação da Constituição da República Federativa do Brasil outros ainda podem ser elencados

É interessante ressaltar ainda que além dos princípios constitucionais, existem outras formas de se limitar à atuação do Estado no ramo do direito tributário, sendo elas, por exemplo, as isenções e imunidades, que tratam de institutos autônomos e muito específicos, que demandam um estudo com afinco e, portanto, ficaram à margem deste trabalho.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BRASIL, **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Documento eletrônico. Disponível na internet via: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 25 de abril de 2015.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Documento eletrônico. Disponível na internet via: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 25 de abril de 2015

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BRASIL, **Emenda Constitucional nº 1, de 27 de outubro de 1969**. Documento eletrônico. Disponível na internet via: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm>. Acesso em: 25 de abril de 2015.

BRASIL, **Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965**. Documento eletrônico. Disponível na internet via: <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 25 de abril de 2015.

BRASIL, **Lei nº 5.172: Código Tributário Nacional**, 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CAFEZEIROS NETO, José. **Limitações ao poder de Tributar**. Documento eletrônico. Disponível na internet via: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/20781-20782-1-PB.PDF>>. Acesso em: 05 de agosto de 2014.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2006.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

KFOURI JÚNIOR, Anis. **Curso de Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2015.

_____, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2010.

MARTINS, Marcelo Guerra. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Documento eletrônico. Disponível na Internet via: <<https://www.metodista.br/revistas/revistas-unimep/index.php/direito/article/view/710>>. Acesso em: 29 de julho de 2014.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio Franco da. **Manual de direito financeiro & Direito Tributário**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.