



# DIRETRIZES CONSTITUCIONAIS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

---

*Denise Lucena Cavalcante<sup>1</sup>*

## **RESUMO**

O presente estudo trata das diretrizes do Sistema Tributário Nacional e sobre as necessidades de mudanças no contexto do século XXI, quando se faz necessário à adoção de mudanças urgentes para dar limites à atividade de tributar do Estado. A análise é feita a partir das diretrizes constitucionais, enfatizando a necessidade de adaptação deste sistema aos novos paradigmas do mundo contemporâneo. Constatou-se que o sistema constitucional tributário já obteve grandes avanços com a disposição expressa das *limitações ao poder de tributar*, reforçando no âmbito constitucional os direitos do cidadão-contribuinte, mas, muito ainda há que ser feito para que se possa alcançar a justiça fiscal.

## **Palavras-chaves**

Sistema Tributário Nacional. Princípios constitucionais.

## **RESUMEN**

El presente estudio es un abordaje de las directrices del Sistema Tributario Nacional y la necesidad de modificación en el contexto del siglo XXI, donde es necesario la adopción de cambios urgentes para dar mayor eficiencia a la actividad de tributar del Estado. El análisis es conforme las directrices constitucionales, así como, enfatizar la necesidad de adaptación de este sistema a los nuevos paradigmas del mundo contemporáneo. En Brasil, el Sistema Constitucional Tributario obtuvo grandes avances con la disposición expresa en las limitaciones del poder de tributar, reforzando en el ámbito constitucional los derechos del ciudadano-contribuyente, más todavía, mucho ha que hacer para que se pueda alcanzar la justicia fiscal.

## **Palabras-claves**

Sistema Tributario Nacional. Principios constitucionales.

---

<sup>1</sup> Professora de Direito Tributário e Financeiro da graduação e pós-graduação da Universidade Federal do Ceará – UFC. Vice-coordenadora da Pós-graduação em Direito/UFC. Doutora em Direito Tributário pela PUC/SP. Procuradora da Fazenda Nacional. E-mail: deniluc@fortalnet.com.br .

## 1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Para melhor compreender as diretrizes do Sistema Tributário Brasileiro na contemporaneidade é preciso fazer uma análise histórica dos dispositivos normativos e das transformações político-sociais que ocorreram nos últimos anos.

A alteração do papel do Estado, como também da propriedade e do próprio Direito neste século XXI, acentuada pela globalização da economia e pela revolução tecnológica, tem que ser levada em consideração para uma adequada compreensão do Direito Tributário atual.

Voltando ao contexto histórico do Código Tributário Nacional promulgado em 1966, ver-se-á a influência do direito comparado, destacando o direito tributário alemão e italiano, através das obras de Albert Hensel, Achille Donato Giannini, Ezio Vanoni, Benvenuto Griziotti e Dino Jarach.<sup>2</sup>

É preciso destacar que na década de sessenta a Administração Fazendária tinha um papel bem diferente de hoje, prevalecendo naquela época ainda uma fiscalização direta e com um sistema bem mais simples.

Já em 1988, quando promulgada a Constituição da República Federativa do Brasil, foram feitas importantes alterações no Sistema Tributário Nacional, elencando em seu texto uma série de diretrizes que hoje representam a chamada Constituição Tributária.

Porém, após 1988, com as importantes alterações na estrutura político-administrativa brasileira, principalmente as decorrentes da globalização econômica e revolução tecnológica, exigem-se alterações no Direito Tributário.

Esta adaptação do sistema jurídico aos novos tempos, onde predomina a celeridade e a transparência, necessita da modificação de conceitos importantes que se solidificaram com o passar dos anos, dentre eles, a noção do próprio *tempo* e do *espaço*<sup>3</sup>.

<sup>2</sup> Sobre a influência da doutrina estrangeira cita-se o trecho: “Destacam-se os autores a seguir [os citados] pela influência que exerceram nos juristas brasileiros, principalmente no período de elaboração do Código Tributário Nacional, estabelecendo pressupostos teóricos que foram a base para as teorias que ainda hoje predominam em grande parte da doutrina. As obras selecionadas [*Steuerrecht* – Albert Hensel; *Schweizerisches Steuerrecht* – Ernst Blumenstein; *Instituciones de derecho tributário* – Giannini; *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, Ezio Vanoni; *Principios de ciencia de las finanzas* – Benvenuto Griziotti; *El hecho imponible – teoría general del derecho tributário substantivo* – Dino Jarach; *Principios de derecho tributário* – Antonio Berliri] são consideradas indispensáveis para a compreensão do direito tributário contemporâneo, além de permitir uma agradável digressão aos sistemas jurídicos de outras povos e épocas, seguindo a orientação de René Descartes: “A leitura dos clássicos permite empreender jornadas mentais pelo passado e travar conversação com os homens mais nobres de outras idades.” (CAVALCANTE, Denise Lucena. *Crédito tributário – a função do cidadão-contribuinte na relação tributária*. São Paulo: Malheiros, 2004, p.52).

<sup>3</sup> “Este nuevo modelo derivado de los avances de la tecnología viene transformando los paradigmas jurídicos de forma tan radical que casi no ha dejado espacio para la adecuación de los conceptos tradicionales, exigiendo frecuentes ajustes del pensamiento jurídico. Para la comprensión de estos cambios en las disposiciones fundamentales del orden de las cosas, nada mejor que partir

O Sistema Tributário Nacional tem tido freqüentes alterações, mas, ainda, está muito longe de atender aos anseios da sociedade contemporânea, que passa a atuar diretamente na administração fazendária, exigindo cada vez mais um papel de um Estado eficiente e com parcimônia em seus gastos.

Cada ente público tem sua parcela de responsabilidade nesta fase de transição por qual passa a sociedade brasileira. A própria federação tem que ser rediscutida, ficando bem delineadas as atribuições da União, dos Estados-membros e dos Municípios em matéria fiscal.

## 2. FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO

Para bem compreender o sistema tributário de um país é preciso antes conhecer a sua estrutura e organização estatal, daí iniciar-se a presente apresentação pela forma como está organizada a federação brasileira, conforme minuciosa exposição no texto constitucional.

A Constituição brasileira alberga os princípios fundamentais do sistema jurídico, como muito bem esclarece Hugo de Brito Machado<sup>4</sup>:

A Constituição, além de estabelecer a estrutura e o funcionamento dos órgãos mais importantes do Estado, alberga as normas fundamentais de um sistema jurídico e os princípios com os quais restam positivados os valores fundamentais da comunidade. Por isto mesmo é que se coloca na posição de maior hierarquia do sistema de norma que compõem o direito positivo. Assim, entende-se que a Constituição é a base do sistema jurídico. Base no sentido de que todas as demais normas do sistema nela têm o seu fundamento de validade.

O Brasil caracteriza-se por sua forma federativa de Estado, composta pela União Federal, 26 Estados-membros, 5.564 Municípios e o Distrito Federal, integrando todos a República Federativa do Brasil<sup>5</sup>.

---

del análisis del lenguaje, aplicando los fundamentos de Michel Foucault, que orienta que la interpretación de la experiencia actual debe partir de la aplicación de las formas del lenguaje al orden de la sociedad. Vive hoy la era de la construcción, o como bien define Luc Ferry, de la elaboración activa, de una nueva estructura que definirá el orden político, social y jurídico en la era de la virtualidad, era del pasaje del pasivo para el activo, de lo dado a lo construido. La certeza hoy es que el futuro llegó y el Estado, el Derecho y la sociedad tienen que adaptarse a las nuevas reglas. Esta metamorfosis de las instituciones políticas, sociales y jurídicas exige nuevos análisis. El mundo ahora está prácticamente sin fronteras, esperando la conclusión de los puentes que permitirán esa conexión de lo real con lo virtual; del pasado con el presente; de lo distante con lo próximo; en definitiva, la pasarela jurídica que unirá este mundo.”(CAVALCANTE, Denise Lucena. La evolución del pensamiento – el pasaje del lenguaje escrito para el lenguaje virtual y sus implicaciones en el mundo jurídico.” *Revista de direito internacional, econômico e tributário*. Vol. 3, n. 1, jan./jun. Brasília: Fortium, 2008, p. 63).

<sup>4</sup> *Uma introdução ao estudo do direito*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 147.

<sup>5</sup> Assim estabelece a Constituição: “Art. 1º. 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 como fundamentos:

Os entes da federação são dotados de autonomia, abrindo mão da soberania para que a República Federativa do Brasil atue no âmbito internacional.

Quando se estabelece a autonomia dos entes federados significa que eles não possuem uma relação hierárquica entre si, sendo capazes de ter sua própria administração e gestão<sup>6</sup>. Contudo, ressalta-se que no Brasil ainda existe uma grande dependência econômica dos Estados e Municípios, comprometendo severamente a autonomia proclamada na Constituição, pois não há que se falar em autonomia sem a devida capacidade financeira.

Um dos grandes desafios do Brasil é exatamente desenvolver-se economicamente neste sistema federado<sup>7</sup>.

O sistema federativo fiscal brasileiro precisa propiciar aos Estados e Municípios não só a autonomia política, mas, principalmente, a autonomia financeira, alcançando a independência prevista por Paulo Bonavides<sup>8</sup>:

No Estado federal, deparam-se nos vários Estados que se associam com vistas a uma integração harmônica de seus destinos. Não possuem esses Estados soberania externa e do ponto de vista da soberania interna se acham em parte sujeitos a um poder único, que é o poder federal, e em parte conservam sua independência. Movendo-se livremente na esfera da competência constitucional que lhes for assinalada para efeito de auto-organização. Como dispõem dessa capacidade de auto-organização, que implica o poder de fundar uma ordem constitucional própria, os Estados-membros, atuando aí fora de toda a submissão a um poder superior e podendo no quadro das relações federativas exigirem do Estado Federal o cumprimento de determinadas obrigações, se convertem em organizações políticas incontestavelmente de caráter estatal.

Há no contexto brasileiro uma grande submissão econômica dos Estados e Municípios frente à União Federal, vez que esta detém a maior parte da arrecadação tributária e, ainda, condiciona os repasses financeiros obrigatórios a regras flexíveis por ela própria estabelecida, causando uma visível agressão ao princípio federativo e caracterizando-se numa utopia de autonomias, como

- 
- I – a soberania;
  - II - a cidadania;
  - III – a dignidade da pessoa humana;
  - IV – os valores sociais do trabalho e da iniciativa privada;
  - V – o pluralismo político.”

<sup>6</sup> Neste sentido estabelece Roque Carrazza: “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 dessas entidades políticas, campos de atuação autônomos e exclusivos, estritamente traçados na Carta Suprema, que lei alguma pode alterar.” (*Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 96).

<sup>7</sup> O federalismo é cláusula pétrea prevista no art. 60, § 4º, inciso I, da Constituição Federal: “Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado”.

<sup>8</sup> *Ciência política*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 207-208.

bem afirma André Elali.<sup>9</sup>

A previsão do constituinte originário em 1988 determinava no art. 160 a proibição da vedação dos repasses constitucionais, porém, logo depois, pela Emenda Constitucional n. 29, de 13 de setembro de 2000, tal vedação foi restringida, permitindo a retenção e bloqueio no caso de dívidas dos entes estatais, nos seguintes termos:

Art. 160. É vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos.

Parágrafo único. A vedação prevista neste artigo não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de seus recursos:

I – ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias;

II – ao cumprimento do disposto no art. 198, § 2º, II e III. [*Este artigo trata da aplicação dos percentuais obrigatórios para a saúde*].

O dispositivo constitucional supra transcrito ainda hoje é alvo de críticas, pois permite uma retenção de recursos que originalmente pertenciam aos entes federados, não devendo ter restrições, nem mesmo no caso de dívidas. O fato de haver dívidas por si só não justificaria as retenções e bloqueios, principalmente, no contexto brasileiro onde quase todos os Municípios são devedores da Previdência Social.

Além das discrepâncias econômicas entre os entes federados brasileiros, ainda existem as diferenças econômicas da população. Percebe-se, pois, as dificuldades em administrar o quinto maior país do mundo, que tem de fronteira terrestre 15.700 Km, com uma população de com mais de 190 milhões de habitantes.

Só para se ter uma idéia da distorção econômica que prevalece no Brasil, de sua imensa população, somente cerca de 25 milhões de brasileiros são contribuintes do imposto de renda, ou seja, pouco mais de 10% da população, o que caracteriza a má distribuição da renda *per capita* no país<sup>10</sup>.

<sup>9</sup> André Elali faz uma crítica bem fundamentada sobre o assunto: “Não que a centralização total seja um *caminho sem volta*, mas uma menor descentralização é que deve estruturar as relações no Brasil, adequando-se à realidade concreta, e não permanecendo numa *utopia* de autonomias. Autonomias que, como visto, não existem materialmente de forma ampla e na grande maioria dos entes, mas apenas formalmente. Isso em função da necessidade de redução dos problemas que um federalismo fiscal como o brasileiro tem causado, como, por exemplo, o caótico sistema jurídico tributário em sua amplitude de normas, a constante invasão de competências, a concessão incentivos como forma de atração de investimentos (“guerra fiscal”) e desnaturações de institutos e entidades de Direito. De outra sorte, o fenômeno impositivo brasileiro tem constituído um dos maiores óbices do crescimento econômico sustentável, por onerar, de forma absurda, a produção e circulação de produtos e serviços. Deveria, ao contrário, seguindo modelos mais desenvolvidos, priorizar as exações sobre a renda e o capital. (*O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 88).

<sup>10</sup> “O Brasil é um dos países que carrega o peso de ser o país mais injusto do mundo, aquele em que a distribuição de renda é pior. A injustiça não decorre da pobreza – o Brasil é a 11ª economia do

Neste país de proporções continentais as dificuldades são muitas, motivo pelo qual o constituinte originário em 1988 determinou como um dos princípios fundamentais previstos na República Federativa do Brasil a busca da redução das desigualdades sociais e regionais, assim dispondo na Constituição Federal:

"Art. 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I – construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II – garantir o desenvolvimento nacional;

III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. "

Tal previsão constitucional é importante, pois exerce uma maior pressão legislativa nas políticas públicas visando a estabelecer condutas que sejam voltadas para a minimização dos problemas sócio-econômicos decorrentes das desigualdades regionais.

Por isso, mesmo diante de tantas discrepâncias entre o texto formal e a realidade social, a Constituição exerce um papel importante na luta constante de controlar os excessos decorrentes da má compreensão da soberania estatal, limitando o poder de tributar e repetindo insistentemente o elenco dos direitos e garantias fundamentais do cidadão-contribuinte.

Daí a relevância do chamado Direito Constitucional Tributário e não, Direito Tributário Constitucional, como bem ressaltou José Osvaldo Casás<sup>11</sup>, devendo a Constituição ser sempre a base de todo e qualquer estudo das normas de tributação.

Também, neste sentido, esclarece Rodolfo Spisso<sup>12</sup> que toda análise jurídica deve partir da perspectiva constitucional:

Es por ello que la institución tributaria, al igual que las demás

---

mundo, em termos de produção bruta -, mas de sua péssima distribuição. A injustiça decorre do contraste entre os mais ricos e os mais pobres, entre o pólo de riqueza – similar ao de países de Primeiro Mundo – e o pólo de pobreza, similar ao dos países mais pobres do mundo" (SADER, Emir. *Perspectivas*. Coleção Os porquês da desordem mundial. Rio de Janeiro: Record, 2005, p. 129).

<sup>11</sup> Com propriedade, assim esclarece José Osvaldo Casás: "El sector jurídico en el que nos desenvolveremos, conforme a las mejores tradiciones de la doctrina latina de la tributación – americana y europea – encuentra su mas correcta caracterización cuando se alude a él como "Derecho constitucional tributario", y no como "Derecho tributario constitucional". (...) Dentro del vasto espectro que conforma el "Derecho constitucional tributario" se vislumbran claramente dos secciones; una elaborada a partir de la parte dogmática de las constituciones en los Estados de Derecho o "Derecho constitucional de la libertad", que corporiza todo un sistema de derechos y garantías del ciudadano que actúa como límite y cauce al ejercicio de la potestad tributaria normativa del Estado (...)." (*Derechos y garantías constitucionales del contribuyente*. Buenos Aires: Ad Hoc, 2002, p. 119).

<sup>12</sup> SPISSO, Rodolfo R. *Derecho constitucional tributario*. 2. ed. Buenos Aires: Depalma, 2000, p. 3.

instituciones jurídicas que integran nuestro ordenamiento, no puede ser suficientemente comprendida ni explicada si no es a la luz de la perspectiva constitucional. El programa constitucional ilumina y condiciona de tal manera a las concretas instituciones jurídicas, que éstas, para responder a criterios de justicia, no deben estar sólo al servicio de sus fines y objetivos específicos, sino también al servicio de los fines y objetivos constitucionales. De ahí, la necesidad de que el análisis del plan o programa constitucional haya de constituir en el futuro uno de los puntos básicos en la elaboración doctrinal de los estudiosos de cualquier ciencia jurídica. Desde esa perspectiva, la Constitución se nos presenta como un instrumento no exclusivamente regulador de los principios cardinales de la organización y funcionamiento del gobierno, sino, esencialmente, de restricción de poderes en amparo y garantía de la libertad individual.

Diante desta peculiaridade, compartilhamos do pensamento de Humberto Ávila quando afirma que o Direito Tributário Brasileiro é essencialmente um Direito Constitucional Tributário<sup>13</sup>.

### 3. SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

O Brasil destaca-se por conter em seu texto constitucional um extenso capítulo sobre o Sistema Tributário Nacional.<sup>14</sup>

Pode-se afirmar que a Constituição Brasileira, por sua extensão e detalhes, é *reglamentarista*, adotando aqui o termo aprendido com Domingo Garcia Belaunde em sua obra *Constitución y política*<sup>15</sup>:

Y el punto es el siguiente; o se elabora una constitución principista (o analítica) o se prefiere una constitución extensa (o reglamentarista). La idea que anima a la primera es que la constitución, sin ser un texto largo, debe ser sobria en su exposición, conteniendo solamente los principios más generales en lo que se refiere a los derechos fundamentales y a los medios para protegerlos, así como los mecanismos precisos para el comportamiento y control entre los poderes. Los demás aspectos, deberán ir tratados en leyes o estatutos constitucionales (como decía en días pasados Alberto Borea O., en estas mismas páginas) y cuya modificación debe tener

<sup>13</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 110.<sup>1</sup>

<sup>14</sup> “O sistema tributário nacional é o conjunto de normas positivas e princípios que, tendo como ápice a Constituição Federal, regula os direitos e deveres tributários tanto dos contribuintes quanto do Poder Público. O dever de pagar tributos é tão fundamental quanto os direitos assim denominados na CF (saúde, educação, moradia, liberdade), pois a arrecadação é o antecedente lógica da despesa, meio público de efetivação do direitos fundamentais.” (WEISS, Fernando Lemme. *Princípios tributários e financeiros*. Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2006, p. 140).

<sup>15</sup> BELAUNDE, Domingo Garcia. *Constitución y Política*. 3. ed. Lima: Biblioteca Peruana de Derecho Constitucional n. 2. 2007, p. 107.

un trámite especial. Lo contrario es caer en toda nuestra tradición republicana, de textos muy ceñidos y detallados, que envejecen con el tiempo. Es preciso hacer hincapié en esta idea fundamental, ya que una constitución no puede ser un memorial de agravios ni un catecismo político.

Excessivamente detalhista é o Sistema Tributário Brasileiro na Constituição de 1998, tendo muitas normas que poderiam mesmo estar na legislação ordinária<sup>16</sup>.

O Capítulo I, do Título VI, da Constituição Brasileira – CB/88 – trata da Tributação e do Orçamento, em 19 (dezenove) artigos e mais de 100 (cem) incisos e alíneas, apresentando o Sistema Tributário Nacional. Tantos dispositivos constitucionais podem ser justificados se considerar que a Constituição Brasileira foi promulgada em 1988, ou seja, mais de vinte anos depois do Código Tributário Nacional - CTN, que foi promulgado pela Lei n. 5172, de 25 de outubro de 1966. Sendo o CTN anterior a CF/88 esta o recepcionou como Lei Complementar, atendendo ao disposto no art. 146, da CF/88 que determina que somente Lei Complementar<sup>17</sup> poderá tratar de Normas Gerais de Direito Tributário.

O Sistema Tributário Nacional está disposto em seis seções da Constituição da República Federativa do Brasil, com os seguintes subtítulos:

- **Art. 145 ao art. 162:**
- Dos Princípios Gerais
- Das Limitações ao Poder de Tributar
- Dos Impostos da União
- Dos Impostos dos Estados e Distrito Federal
- Dos Impostos dos Municípios
- Da Repartição das Receitas Tributárias

Em relação à repartição dos impostos, o constituinte delimitou quais os impostos que cada ente da federação poderá instituir, por isso que se diz que no Brasil a discriminação constitucional de competência é rígida, não

<sup>16</sup> “A Constituição de 1988 [brasileira] é uma das mais progressivas do mundo, embora o seu caráter detalhista possa fazê-la conter elementos materialmente espúrios. Contudo, é um marco na construção constitucional, e especialmente preocupada com a cidadania, por isso merecendo o cognome de Constituição Cidadã.” (CUNHA, Paulo Ferreira da. *Direito constitucional geral*. Lisboa: Guid Juris, 2006, p. 225).

<sup>17</sup> No Brasil as leis podem ser complementares ou ordinárias. A regra geral é lei ordinária, sendo a lei complementar a exceção, portanto, quando necessária, dependendo da matéria, o constituinte determina expressamente. De forma clara expõe José Afonso da Silva: “Quanto a estas últimas [lei complementar] nada mais carece dizer senão que só diferenciam do procedimento de formação das leis ordinárias na exigência do voto da maioria absoluta das Casas, para sua aprovação (ar. 69), sendo, pois, formadas por procedimento ordinário com *quorum* especial.” (*Curso de direito constitucional positivo*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 531).

podendo os outros entes estatais instituir novos impostos<sup>18</sup>, ressalvado somente a competência residual da União Federal<sup>19</sup>

Esclarece-se, por oportuno, que no Brasil o tributo representa o gênero, cujas espécies são: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais.

As contribuições sociais no direito brasileiro merecem destaque, sendo hoje de grande relevância na arrecadação tributária, representando um elevado percentual no total da arrecadação, o que se faz questionar sua natureza originalmente extrafiscal para fiscal, se é que ainda se pode fazer tal distinção.

#### 4. DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Os princípios dispostos na Constituição Brasileira refletem as mudanças histórico-políticas do Direito Brasileiro, quando instaura em 1988 a democracia no Brasil.

Apesar de muitas das previsões normativas ainda não gozarem de plena eficácia, as normas previstas no capítulo referente ao Sistema Tributário Nacional já representam um grande avanço. Cabe agora ao jurista brasileiro fazer com que a eficácia destas normas alcance a realidade, como ensina Paulo Bonavides<sup>20</sup>:

Como toda Constituição é provida pelo menos de um mínimo de eficácia sobre a realidade – mínimo que o jurista deve procurar converter, se possível, em máximo – é claro que o problema constitucional toma em nossos dias nova dimensão, postulando a necessidade de colocá-lo em termos globais, no reino

<sup>18</sup> "As competências privativas antes referidas implicam, de um lado, numa afirmação do poder fiscal de seu titular; e de outro, porém, implicam numa negação deste mesmo poder. De fato, com base em sua soberania o Estado tudo poderia fazer. A Constituição, entretanto, limita esse poder à medida que o partilha entre as ordens parciais de governo que compõem a Federação. Tal é feito através de atribuição de campos econômicos determinados a cada um. Assim, tem o legislador competente a possibilidade de instituir o imposto dentro dos lindes de seu campo. Se, entretanto, extravasá-lo de qualquer forma ou captar manifestação de riqueza diversa da que lhe foi atribuída, haverá inconstitucionalidade por invasão de competência. Daí a importância de investigar se os fatos de exteriorização escolhidos pela lei tributária estão compreendidos no campo reservado à competência da entidade tributante ou ainda se os critérios de determinação de tributo não o desnaturam." (SOUZA, Hamilton Dias de. A competência tributária e seu exercício: a racionalidade como limitação ao poder de tributar. In *Princípios e limites da tributação*. Coord. Roberto Ferraz. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 260).

<sup>19</sup> "Art. 154. A União poderá instituir:

- I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;
- II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação."

<sup>20</sup> *Curso de direito constitucional*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 79.

da Sociedade. Essa sociedade, invadida de interferências estatais, não dispensa, por conseguinte, o reconhecimento das forças que nela atuam poderosamente, capazes de modificar com rapidez e frequência, o sentido das normas constitucionais, maleáveis e adaptativas na medida em que possam corresponder, de maneira satisfatória, às prementes e fundamentais exigências do meio social.

O constituinte ao estabelecer tantas diretrizes buscou consolidar o compromisso de transformação da sociedade brasileira através da nova ordem constitucional<sup>21</sup> em contraponto a desordem sócio-econômica que insiste em permanecer no país<sup>22</sup>.

Daí, a princípio, numa primeira leitura da Constituição brasileira, se ter a sensação de que muitas regras são redundantes ou óbvias, porém, o que pretendeu o constituinte foi essencialmente resguardar os direitos fundamentais do cidadão-contribuinte limitando os poderes do Estado aos estritos liames legais, através de princípios constitucionais.

As limitações constitucionais ao poder de tributar são tratadas como Princípios Gerais (Seção I - Art. 145 ao Art. 149-A) da Constituição Brasileira.

Esses princípios<sup>23</sup> representam, de um lado, as garantias fundamentais do

<sup>21</sup> Ives Gandra da Silva Martins comenta com propriedade: “Os vinte anos da 7ª Constituição Brasileira demonstram que o regime jurídico por ela instituído propiciou uma estabilidade institucional jamais alcançada, sob as Constituições anteriores. (...) Em outras palavras: o regime democrático funcionou perfeitamente, o que, a meu ver se deveu ao fato de a Constituição de 1988 ter conformado um equilíbrio de Poderes, desconhecido, por exemplo, de nossos vizinhos (Venezuela, Equador e Bolívia), cujas Constituições, mais recentes do que a nossa, não foram capazes de instituir. Com efeito, nestes países, as Constituições privilegiam apenas o Poder Executivo – são quase ditaduras – tornando os outros 2 Poderes (Legislativo e Judiciário) vicários e subordinados ao Executivo. Talvez tenha sido o grande mérito da Lei Suprema de 1988, que, nada obstante as 62 emendas (56 no processo ordinário e 6 no revisional) e os 1.600 projetos de emenda em trânsito no Congresso, mantém a estabilidade democrática, graças a estabilidade das instituições. Neste particular, a efetividade da Constituição é inequívoca. No campo tributário, todavia, permanecem indiscutíveis impasses, que têm levado a sucessivas modificações.” (Efetividade da Constituição em matéria tributária. In *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo: Magister e CEU. Vol. 12, jan./fev. 2009, p. 23).

<sup>22</sup> Sobre a questão da desordem mundial, sugere-se a leitura: SADER, Emir. *Perspectivas*. Coleção Os porquês da desordem mundial. Rio de Janeiro: Record, 2005.

<sup>23</sup> “Conforme ensinou Jean Boulanger, os princípios são um indispensável elemento de fecundação da ordem jurídica positiva. Eles contêm, em estado de virtual (*à l'état de virtualité*), um grande número de soluções exigidas pela realidade. Uma vez afirmados e aplicados pela Jurisprudência, os princípios constituem o material graças ao qual a doutrina pode edificar com confiança as construções jurídicas. E conclui aquele autor francês: ‘*Le constructions juridiques ont les principes pour armature*’ A concepção do Direito como um sistema normativo alicerçado em princípios requer uma visão de ordem jurídica diferente daquela construída no passado. Aceitar o fato de que a ordem jurídico-positiva é articulada em torno de princípios, que conferem sistematicidade orgânica ao real funcionamento do Direito, tem como consequência uma profunda alteração na forma de pensar e de se aplicar o Direito.” (PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 28).

cidadão-contribuinte e, do outro, um freio ao poder do Fisco, conforme define Hugo de Brito Machado<sup>24</sup>:

Em sentido amplo, é possível entender-se como limitação ao poder de tributar toda e qualquer restrição imposta pelo sistema jurídico às entidades dotadas desse poder. Aliás, toda atribuição de competência implica necessariamente limitação. A descrição da competência atribuída, seu desenho, estabelece seus limites.

O Sistema Tributário Brasileiro reconhece os princípios gerais de direito tributário no texto da Constituição<sup>25</sup>, dentre os quais destacam-se os seguintes:

- Capacidade contributiva (Art. 145, § 1º)
- Legalidade (Art. 150, I)
- Isonomia (Art. 150, II)
- Irretroatividade (Art. 150, III, a)
- Anterioridade (Art. 150, III, b)
- Não confisco (Art. 150, IV)
- Liberdade de tráfego (Art. 150, V)

Além dos princípios acima especificados, o constituinte também estabeleceu na Constituição Brasileira a imunidade referente aos impostos, representando esta imunidade também uma limitação constitucional ao poder de tributar.

A imunidade tributária significa a impossibilidade da União, dos Estados e dos Municípios instituírem impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços nos casos previstos na Constituição. Trata-se, pois, de uma garantia constitucional,

<sup>24</sup> *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, p. 274.

<sup>25</sup> DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR (Constituição Federal):

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

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

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

III - cobrar tributos:

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

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

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

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

conforme expresso no texto a seguir<sup>26</sup>:

A não-incidência constitucional representa mesmo uma garantia aos cidadãos quando devidamente prevista. Havendo uma norma limitadora determinando que pessoas, bens e serviços não sejam tributados, tal norma estará gerando direito, qual seja, a garantia da não exação.

Ao contrário da incidência da norma, que uma vez ocorrida faz nascer direitos para o Fisco, precisamente o direito de constituir um crédito, a norma que impede a incidência, ou mesmo veda de antemão qualquer interferência em determinados casos, também cria direitos, só para o cidadão e não para o Fisco.

Como mencionado anteriormente, a imunidade restringe-se somente aos impostos, não alcançando as demais espécies tributárias.

Neste século XXI os princípios têm crescido e passam a direcionar mais diretamente o Direito, superando a fase da estrita aplicação das regras. Percebe-se isto nas decisões jurisprudências que já não se limitam à mera aplicação da regra por subsunção.

Como afirma Hugo de Brito Machado o direito brasileiro vem mostrando uma certa tendência para o prestígio dos precedentes, que aos poucos se vão consubstanciando em súmulas dos tribunais<sup>27</sup>.

Novos paradigmas prevalecem nesta época, onde se deve buscar muito mais os ideais de justiça, do que a mera aplicação de lei genérica, seja ela boa ou má. Neste contexto, pode-se afirmar que a “má-lei” deve ser expurgada do sistema através da força constitucional dos princípios gerais do Direito.

Nas palavras de Paulo Ferreira da Cunha, seria a tutela do caso concreto e não da lei geral<sup>28</sup>:

*Um Direito do concreto.* Direito mais da tutela do *caso concreto* que da lei geral (Perelman, Müller). Ousaríamos dizer que se deverá ir pelo pensamento tópico-problemático e não pelo pensamento dogmático, pelo judicialismo e não pelo normativismo e, até, pelo pluralismo jurídico (desde logo pluralismo nas fontes consideradas) e não pelo monismo jurídico – sobretudo na sua veste de positivismo legalista do *dura lex sed lex* e, pior ainda, na sua versão portuguesíssima, são *ordes*, com ou sem acompanhamento do *argumentandum baculinum*... Também o direito pós-moderno dá prioridade ao cumprimento de um conjunto mínimo de leis, contra a selva normativa, que banaliza ou trivializa a norma: e a

<sup>26</sup> RODRIGUES, Denise Lucena. *A imunidade como limitação à competência impositiva*. Malheiros: São Paulo, 1995, p. 21.

<sup>27</sup> Hugo de Brito Machado aborda esta questão quando explica as características do *sistema do direito legislado* e o *sistema do direito do caso*. (In *Uma introdução ao estudo do Direito*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 48).

<sup>28</sup> *Geografia constitucional – sistemas juspolíticos e globalização*. Lisboa: Quid Juris. 2009, p. 314.

má norma, como a má moeda, expulsa a boa.

Estas idéias são muito importantes para o Direito Tributário, visto que este é um dos ramos mais rígidos do Direito e está sempre relacionado com conflitos patrimoniais entre o Fisco e o cidadão-contribuinte.

O Direito Tributário também tem que se adaptar aos novos paradigmas da pós-modernidade, minimizando seu aspecto coercivo e burocrático e, muitas vezes, ameaçador, conforme exposto pelo próprio símbolo da Receita Federal do Brasil que ainda hoje é a figura do “leão” como animal representativo deste órgão.

A simbologia leonina é completamente incompatível com o atual Estado Democrático de Direito, além de prejudicar a imagem do Fisco, que insiste em uma figura propagandista da década de setenta, onde ainda reinava a ditadura militar no Brasil<sup>29</sup>.

As grandes mudanças no sistema tributário brasileiro devem começar nos pequenos detalhes (sugere-se, desde logo, a extinção do inapropriado símbolo do leão), partindo da mudança burocrática dos balcões de atendimento dos órgãos fazendários até a reafirmação dos princípios constitucionais tributários.

## 5. REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Já faz algum tempo que se discute no Brasil a necessidade de uma Reforma Tributária. Alguns textos legislativos já foram propostos, porém, o mais recente está em tramitação no Congresso Nacional através da Proposta de Emenda Constitucional n. 233 (PEC n. 233/2008).

O contexto da Reforma Tributária no Brasil vem sendo alterado freqüentemente e o texto final que hoje tramita no Congresso Nacional já está com tantas alterações que não mais representa uma reforma que possa melhorar o sistema tributário vigente.

Desde a promulgação da Constituição em 1988, mais de 60 (sessenta) alterações nos dispositivos constitucionais já foram instauradas no Sistema Tributário Nacional, através das 10 Emendas Constitucionais a seguir elencadas:

- EC n. 3, de 17/03/1993
- EC n. 20, de 15/12/1998
- EC n. 29, de 13/09/2000
- EC n. 33, de 11/12/2001

<sup>29</sup> A figura do leão fazendário é, inclusive, o destaque do programa “cidadania fiscal” que, embora de excelente qualidade, a nosso ver, não deveria insistir na figura do “leão fazendário”. Disponível em: <http://leaozinho.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em: 12/10/2009.

- EC n. 37, de 12/06/2002
- EC n. 39, de 19/12/2002
- EC n. 41, de 19/12/2003
- EC n. 42, de 19/12/2003
- EC n. 44, de 30/06/2004
- EC n. 55, de 20/09/2007

Tantas alterações têm fundamento na própria Constituição Brasileira que tem previsão expressa sobre a necessidade de avaliação periódica da funcionalidade do sistema tributário nacional e, considerando que as principais diretrizes do sistema encontram-se no texto constitucional, quase todas as alterações só podem ser feitas por emendas constitucionais.

Assim prevê o art. 52, da Constituição Federal:

"Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal:

XV - avaliar periodicamente a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, em sua estrutura e seus componentes, e o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios. (Texto incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)."

As mudanças já ocorridas ainda não conseguiram suprir as necessidades contemporâneas do país, dentre elas, a vigência de um sistema eficiente que viabilize a justiça fiscal; a criação de uma estrutura estatal compatível com as mudanças efetivadas e a existência de condições concretas para enfrentar a litigiosidade fiscal em massa que predomina no Brasil.

A exposição de motivos do Projeto de Emenda Constitucional n. 233/2008 estabelece teoricamente como objetivos principais: 1. simplificação do sistema tributário, reduzindo e desburocratizando a legislação; 2. fim da guerra fiscal; 3. correção de distorções na estrutura tributária que prejudicam o investimento e a eficiência; 4. desoneração tributária, com foco nos tributos que mais prejudicam o crescimento; 5. melhora da Política de Desenvolvimento Regional; 6. melhoria da qualidade das relações federativas.

Não obstante a clareza dos objetivos acima expostos, a íntegra da PEC n. 233/2008 muito longe está de alcançar as ambiciosas diretrizes elencadas na exposição de motivos, sendo o projeto muito mais de uma reforma administrativo-fiscal do que mesmo uma reforma tributária.

## 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pretendeu-se no presente estudo fazer uma abordagem do atual Sis-

tema Tributário Nacional conforme as diretrizes constitucionais, enfatizando necessidade de adaptação deste sistema aos novos paradigmas do Direito neste século XXI.

Quando se apresenta determinada estrutura jurídica de um país, deve dar uma visão de como as instituições que instrumentalizam o Direito atuam, deixando claro como é a realidade advinda dos casos concretos.

No Brasil, o Sistema Constitucional Tributário obteve grandes avanços com a disposição expressa das Limitações ao Poder de Tributar, reforçando no âmbito constitucional os direitos do cidadão-contribuinte.

Nesta era principiológica deve-se buscar uma reafirmação dos princípios expressos no texto Constitucional, enfocando a materialização destes em regras específicas, ou seja, em medidas simples e de grande alcance, como por exemplo, na desburocratização no atendimento direto ao cidadão-contribuinte; na necessidade de cordialidade nos guichês de atendimento; na elaboração de diretrizes coletivas de esclarecimento de novas regras; simplificação e disponibilização do sistema de atendimento eletrônico; enfim, atos concretos e diretos que facilitem cada vez mais a rotina fiscal do cidadão-contribuinte.

O importante, neste contexto contemporâneo, é fazer com que a Justiça Fiscal, princípio fundamental que o é, esteja cada vez mais adequada à realidade brasileira<sup>30</sup>.

## 7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BELAUNDE, Domingo Garcia. *Constitución y política*. 3. ed. Lima: Biblioteca Peruana de Derecho Constitucional n. 2, 2007.
- BONAVIDES, Paulo. *Ciência política*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988.
- \_\_\_\_\_. *Curso de direito constitucional*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- CASÁS, José Osvaldo. *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente*. Buenos Aires: Ad Hoc. 2002.
- CAVALCANTE, Denise Lucena e, RODET, Régis. *Fédéralisme fiscal – Brésil*. Revista NOMOS, vol. 27, jul./dez. , 2007/2, p. 15-24.

<sup>30</sup> Como bem afirma Klaus Tipke: “La Justicia se garantiza primordialmente mediante la igualdad ante la ley, en el Derecho tributario mediante la igualdad en el reparto de la carga tributaria. Quien desee comprobar si se respeta o se lesiona el principio de la de igualdad necesita un término de comparación adecuado a la realidad. Éste se obtiene a partir de los principios adecuados a la realidad en los que idealmente debe fundarse el Derecho positivo. Quien desee encontrar el principio adecuado a la realidad debe estar familiarizado con dicha realidad.” (TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Traducción de Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 30).

CUNHA, Paulo Ferreira da. *Direito constitucional geral*. Lisboa: Guid Juris, 2006.

\_\_\_\_\_. *Geografia constitucional – sistemas juspolíticos e globalização*. Lisboa: Quid Juris, 2009.

ELALI, André. *O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. *Uma introdução ao estudo do direito*. São Paulo: Dialética, 2000.

\_\_\_\_\_. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Efetividade da Constituição em matéria tributária. In *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo: Magister e CEU. Vol. 12, jan./fev. 2009, p.21-29.

PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

RODRIGUES, Denise Lucena. *A imunidade como limitação à competência impositiva*. Malheiros: São Paulo, 1995.

SADER, Emir. *Perspectivas*. Coleção: Os porquês da desordem mundial. Rio de Janeiro: Record, 2005.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

SOUZA, Hamilton Dias de. A competência tributária e seu exercício: a racionalidade como limitação ao poder de tributar. In *Princípios e limites da tributação*. Coord. Roberto Ferraz. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SPISSO, Rodolfo. *Derecho constitucional tributario*. 2. ed. Buenos Aires: Depalma, 2000.

TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Traducción de Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002.

WEISS, Fernando Lemme. *Princípios tributários e financeiros*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.