

Capítulo I. DA INTRODUÇÃO

Para que o homem pudesse constituir uma sociedade e nela viver em harmonia, foi necessário transferir uma parte de sua autonomia às mãos de uma entidade superior dotada de força capaz de criar, impor e fazer observar suas regras de conduta, para assim, construir o seu Direito. É nessa gama que se percebe o nascedouro do Estado. Estado, traduzido como ente soberano, característica extraída da prevalência de sua vontade superior face às vontades individuais. A prevalência das vontades do Estado sobre os interesses individuais foi se concretizando, à medida em que esses seres individuais foram cedendo a sua autonomia.

Mas não é simples assim, uma vez que, no exercício dessa prerrogativa o Estado passa a exigir dos indivíduos o fornecimento dos recursos de que necessita, fazendo isso, principalmente, por meio de instituição dos tributos. É nessa seara que começa a se perceber a exegese do poder de tributar de um ente sobre as condutas de particulares. Assim, sem dúvida, traduz-se o poder de tributar, como sendo um aspecto da soberania estatal ou uma parcela desta.

Atualmente, contudo, já não é razoável se referir a relação tributária como uma relação de poder entre administração e administrado. A partir dos ideais do liberalismo, que atualmente persistem no modelo neoliberal, e, da concepção de Estado, deve-se visualizar sempre o aspecto da igualdade numa relação jurídico-tributária.

É nesse ponto que surge a pertinência do tema a ser abordado neste trabalho. Não se pode admitir a existência de uma relação jurídica que não seja pautada em preceitos sólidos e previamente definidos. O postulado a ser desenvolvido reflete uma garantia à isonomia de tratamento entre os sujeitos passivos de uma relação jurídica, no campo tributário.

1.1. Noção geral de princípio

Antes de se adentrar especificamente na análise do tema, é se é importante já é fundamental redundante importante conceituar o que venha a ser princípio, para que, depois disso, se desenvolva com especificidades o princípio do “Non Olet”. Etimologicamente, a origem da palavra “princípio” provém do latim *principium, principii*, que significa “começo”, “origem”, “base”. Como traz De Plácido e Silva, em seu “Vocabulário Jurídico”:

“Em sentido vulgar quer exprimir o começo da vida ou o primeiro instante em que as pessoas ou as coisas começam a existir. É, amplamente, indicativo do começo ou origem de qualquer coisa” (DE PLÁCIDO E SILVA, 1996, p. 447).

Na filosofia, de acordo com Aristóteles, princípio traduz premissa maior de uma demonstração. De acordo com Kant, princípio é toda proposição geral que pode servir como premissa maior num silogismo.

Celso Antônio Bandeira De Mello, afirma que sob o enfoque jurídico do termo princípio:

Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo (BANDEIRA DE MELLO, 2002, p.807).

Os princípios em qualquer ciência têm função de destaque, auxiliam na compreensão e direção da ciência, são tratados como pedra de toque do sistema. Sendo assim, o seu desprezo seria sem dúvida a ruína do estudo da ciência. Não seria diferente na ciência do direito, em que essa idéia de prevalência dos princípios constitucionais vem se mostrando cada vez mais presente na aplicação das normas a um caso concreto.

1.2. Princípios jurídicos

De forma técnica, princípios podem ser definidos, nos dizeres de Roque Antônio Carraza (2003), em referência a Eduardo Couture, como 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.

É importante destacar que não se pode afirmar que há prevalência entre uns ou outros (princípios implícitos ou explícitos), pois isso dependerá do caso concreto. Sendo que, em algumas situações, prevalecerão os princípios implícitos, enquanto em outros, a quando em colisão os mesmos princípios poderá, prevalecer outro.

Nessa esteira, Jesús González Perez, citado por Carraza:

Os princípios jurídicos constituem a base do ordenamento jurídico, a parte permanente e eterna do Direito e, também, o fator cambiante e mutável que determina a evolução jurídica; são as idéias fundamentais e informadoras da organização jurídica da Nação (...). E, precisamente por constituir a base mesma do ordenamento, não é concebível uma norma legal que o contravenha” (CARRAZA, 2003, p.35).

A citação em destaque vem ao encontro do que a doutrina atual reza a cerca dos princípios, uma vez que, atualmente, entende-se que os princípios têm uma função informadora, função essa que lhe dá escopo para a aplicação das diversas normas do sistema aos casos concretos que surgem.

Essa idéia corrobora com a noção de função vetorial dos princípios do jurista Celso Antonio Bandeira de Mello. Para Bandeira de Mello (2002, p. 807), os princípios jurídicos atuam como "vetores para soluções interpretativas". Diante dessa noção, constata que os princípios têm como função compelir o jurista a direcionar seu trabalho para as idéias-matrizes contidas na Carta Magna.

O sistema jurídico como um todo está longe de ser um mero conglomerado de normas, mas, sim, um conjunto bem estruturado de disposições que, quando interligados, ocupa o papel de algo único, e não diversos ramos isolados. Essa unicidade, por sua vez, se deve, em grande parte, a função que os princípios ocupam em nossa sistemática constitucional,

desenvolvida, atualmente, pelos estudiosos do direito. Diante dessa constitucionalização dos diversos ramos do direito, não se pode falar em direito penal ou qualquer outro ramo do direito totalmente alheio a seara constitucional, mas, sim, em direito penal constitucional, em direito civil constitucional, e, assim, ocorre também com os demais ramos do direito.

1.3. Sistemas – noções gerais

É importante apresentar uma noção geral, ainda que simplificada, do que se entende por sistema, pois, como já foi dito anteriormente, os princípios estão inseridos no sistema jurídico e dentro dele possuem fundamental importância.

A expressão “sistema” é cercada de ambigüidades, não trazendo certeza sobre a amplitude de seu significado, pó exemplo, há inúmeros autores que negam a possibilidade de o direito positivo apresentar-se como um sistema.

O direito posto, como um conjunto de enunciados prescritivos que se projetam sobre as condutas realizadas nas relações humanas, para que tenha um mínimo de nexos e racionalidade aos seus destinatários, deve ocupar uma condição de sistema.

O sistema pode ser vislumbrado como uma junção de partes ou elementos que isoladamente ocupam determinada importância e lugar no espaço, que quando unidas passam a conter ainda mais importância.

É dessa forma que se refere Paulo de Barros Carvalho:

“Surpreendido no seu significado de base, o sistema aparece como o objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum. Onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema” (CARVALHO, 2003, p.131).

É o mesmo entendimento de Geraldo Ataliba:

"O caráter orgânico das realidades componentes do mundo que nos cerca e o caráter lógico do pensamento humano conduzem o homem a abordar as realidades que pretende estudar, sob critérios unitários, de

alta utilidade científica e conveniência pedagógica, em tentativa de reconhecimento coerente e harmônico da composição de diversos elementos em um todo unitário, integrado em uma realidade maior.”

"A esta composição de elementos, sob perspectiva unitária, se denomina sistema.” (ATALIBA, 1966, p.4)

Sistema, assim, pode ser compreendido como uma reunião organizada de inúmeras partes que, ao se complementarem formam, um todo. Essa união ordenada faz com que uma seja a base de sustentação da outra, ou seja, as partes avaliadas organizadamente sustentam-se mutuamente.

Diante da exposição acima, conclui-se que sistema é uma unidade complexa, que se faz necessária para que haja uma compreensão do assunto independentemente de qual ramo estejamos nos referindo, pois seria difícil cogitar na assimilação solitária de cada uma das partes isoladamente. O ideal é que as partes isoladas sejam analisadas em conjunto a fim de que se possa extrair uma interpretação sem erros. Dessa forma, justifica-se a existência de um sistema.

1.4. Posição topográfica dos princípios

O ordenamento jurídico é formado por um conjunto de normas, dispostas hierarquicamente. Esse conjunto de normas está disposto de acordo com uma técnica desenvolvida por Hans Kelsen, chamada de pirâmide jurídica. De acordo com Hans Kelsen, as normas constitucionais estão dispostas no ápice da pirâmide, enquanto, na base, estão as normas infraconstitucionais. É nesse contexto escalonar das normas jurídicas que se visualiza a premissa de que uma norma só pode retirar seu fundamento de validade em uma outra norma, hierarquicamente superior.

Dessa forma, as normas hierarquicamente inferiores retiram a sua validade das normas superiores. Com isso, podemos concluir que, diretamente ou indiretamente, todas as normas de um ordenamento acabam por retirar seu fundamento de validade da constituição, já que, como já mencionado, ela se encontra no ápice da pirâmide.

Assim, é nesse tocante que surge a relevância da Constituição. As normas nela inseridas representam o fundamento maior de validade às demais normas jurídicas. As normas

constitucionais inclusive, representam seu próprio fundamento de validade, pois as normas nela expressas encarnam a soberania do Estado, isso se deve por ser auto-fundante¹. Diante disso, é essa a razão pela qual se diz ser a Constituição a lei fundamental do Estado.

Porém, mesmo dentro da própria Constituição, existe uma certa hierarquia entre as normas, em que há algumas normas constitucionais que veiculam simples regras, ao passo que outras, verdadeiros princípios. Prosper Weil, citado por Carraza (2003, p. 30), afirma que "algumas normas constitucionais são mais diretrizes; outras, menos".

A Constituição é, pois, um conjunto de normas e princípios jurídicos, atuais e vinculantes, contexto esse propício para avaliar a posição topológica dos princípios.

Em busca da superação do antagonismo existente entre o direito material e o direito positivo, surge o que vem tem se denominado de neopositivismo. Essa escola traz consigo a importância de valores como a dignidade da pessoa humana como cume de todo o sistema e dele decorrendo os demais princípios fundamentais. É a partir desse avanço que os princípios atingem a posição que hoje ocupam no sistema.

Tradicionalmente vinha se fazendo uma distinção entre princípios e normas, porém, com o desenvolvimento da escola neopositivista, essa diferença é estruturada de outra forma, sendo que, hoje entende-se que as normas são gênero, do qual são apontados como espécies as regras e os princípios.

Na lição de Luís Roberto Barroso:

Já se encontra superada a distinção que outrora se fazia entre norma e princípio. A dogmática moderna avaliza o entendimento de que as normas jurídicas, em geral, e as normas constitucionais, em particular, podem ser enquadradas em duas categorias diversas: as normas-princípio e as normas-disposição. As normas-disposição, também referidas como regras, têm eficácia restrita às situações específicas às quais se dirigem. Já as normas-princípio, ou simplesmente princípios, têm, normalmente, maior teor de abstração e uma finalidade mais destacada dentro do sistema.

Não há, é certo, entre umas e outras, hierarquia em sentido normativo, por isso que, pelo princípio da unidade da Constituição, todas as normas

¹ As normas constitucionais, além de ocuparem o cume da pirâmide jurídica, são caracterizadas pelo sua imperatividade, obrigando tanto pessoas físicas, como jurídicas, de direito público ou privado, bem como o próprio Estado soberano.

constitucionais encontram-se no mesmo plano. Isso não impede, todavia, que normas de mesma hierarquia tenham funções distintas dentro do ordenamento. De fato, aos princípios cabe, além de uma ação imediata, quando diretamente aplicáveis a determinada relação jurídica, uma outra, de natureza mediata, que é a de funcionar como critério de interpretação e integração do Texto Constitucional (BARROSO, 2001, p.149).

A mesma conclusão chega Paulo Bonavides ao citar o jurista italiano Perassi:

As normas constitutivas de um ordenamento não estão insuladas, mas fazem parte de um sistema onde os princípios gerais atuam como vínculos, mediante os quais elas se congregam de sorte a construírem um bloco sistemático. Daqui se parte sem dificuldade para o reconhecimento do princípio da unidade do sistema jurídico, que é (...) o mesmo princípio da unidade da Constituição. Mas obviamente, segundo uma perspectiva de eficácia e normatividade, cuja abrangência se estende a todas as partes do ordenamento, constituindo ao mesmo passo a suma do Direito Positivo vigente.

(...) Comentando o pensamento do sobredito jurista, Pergolesi assinala que tal pode acontecer – a formação unitária do sistema, tendo por vínculo os princípios – “porque há identidade de natureza entre norma e princípio, e, mais precisamente porque o princípio também é norma, em sentido mais abstrato, do que aquele compreendido por Perassi.” (BONAVIDES, 1996).

Menciona ainda o autor, que existe a possibilidade de formação unitária do ordenamento, vez que há identidade de natureza entre norma e princípio, já que, princípio também é norma, em sentido mais abstrato.

Os pontos diferenciadores entre princípios e regras são basicamente a abstratividade e a dimensão.

As normas jurídicas em geral (regras e princípios) são dotadas de abstratividade, porém, enquanto as regras prevêm inúmeros casos homogêneos, os princípios são ainda mais abstratos atingindo uma heterogeneidade. Assim, pode-se dizer que o campo de aplicação dos princípios é muito mais amplo que o das regras propriamente ditas.

A distinção entre princípios e regras acima apontada foi desenvolvida de forma célebre pelo filósofo do direito norte-americano Ronald Dworkin (1978), que afirma serem as regras aplicáveis de modo disjuntivo, ou seja, se forem preenchidos os pressupostos à que a regra se destina, no caso concreto ela deverá ser aplicada, sem possibilidade de afastamento. Isso acontece porque as regras regulam situações específicas e determinadas (casos homogêneos), que exigem a sua aplicação indiscriminada.

Os princípios, por sua vez, não indicam as consequências que devem ocorrer automaticamente, quando de sua aplicação. Os princípios, quando se percebe a possibilidade de sua aplicação, indicam um caminho a ser seguido, por isso denominados de vetores.

Além disso, afirma o filósofo que as regras não permitem exceções para serem completas e exatas, as circunstâncias que as excepcionam devem vir expressamente enunciadas.

Já os princípios, por não trazerem todas as consequências possíveis, nem todas as possibilidades de aplicação, quando não aplicados, não geram consequência alguma.

Outra distinção interessante apontada por Dworkin é com relação a consequência em caso de ocorrência de antinomia entre regras e regras, regras e princípios, e princípios e princípios. No primeiro caso, afasta-se a incidência de uma delas aplicando-se apenas a que prevalecer, ocorre nesse caso, um conflito. De acordo com Dworkin às regras se aplica a lógica do tudo ou nada. Por outro lado, em caso de conflito entre princípio e regra deve prevalecer o primeiro, já que, são eles mandamentos de otimização, vetores de todo o sistema, visto que normalmente esse vetor engloba as regras. E enfim, em caso de conflito entre princípios e princípios aplica-se a regra da ponderação, ou seja, pondera-se qual dos valores em discussão deve prevalecer no caso concreto. Por essa razão, que se diz que os princípios são normas que se busca aplicar na maior medida do possível.

Porém, há de se observar que o sistema jurídico exige a existência tanto das regras como dos princípios, sendo que um sistema composto somente de princípios seria por demais abstrato, levando-nos a uma incerteza tamanha passível de levar ao caos. Do mesmo pensamento compartilha J. J. Gomes Canotilho:

O modelo ou sistema baseado exclusivamente em princípios levar-nos-ia a consequências também inaceitáveis. A indeterminação, a inexistência de regras precisas, a coexistência de princípios conflitantes, a dependências do “possível” fático e jurídico, só poderiam conduzir a um

sistema falho de segurança jurídica tendencialmente incapaz de reduzir a complexidade do próprio sistema. (CANOTILHO, 1993)

Capítulo II. INTERPRETAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DENTRO DA NOVA SISTEMÁTICA CONSTITUCIONAL

Como já mencionado, o sistema jurídico pode ser visualizado como uma pirâmide, e, dentro dessa pirâmide desenvolvida por Kelsen, encontram-se princípios constitucionais, legais e infralegais, e dentre eles os que se apresentam com maior importância são os constitucionais que “espelham” os demais.

Esses princípios que se apresentam com maior importância foram eleitos pelo constituinte como fundamentos essenciais da ordem jurídica. Trata-se, em verdade, de um resumo dos valores mais importantes que um Estado precisa proteger, decorrendo deles todo o restante do sistema.

A interpretação da constituição deve partir de uma análise que visa a identificar o princípio norteador do sistema, partindo em conseqüente a um menos genérico alcançando por fim um específico que alcança o caso concreto. Nesse ponto, é interessante mencionar nesse a evolução dessa sistemática que hoje vem sendo dominada pelos constitucionalistas como filtragem constitucional, fenômeno esse que representa o deslocamento da constituição para o centro do sistema jurídico, levando a uma leitura de qualquer ramo do direito voltada para a ordem constitucional.

Essa inovação é de fundamental relevância, pois cada vez mais se percebe que quando qualquer norma infraconstitucional entra em atrito com a constituição, de forma direta ou indireta, podemos falar em um controle de constitucionalidade.

Conforme escreveu Celso Antônio Bandeira de Mello:

Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre

diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico

Violar um princípio é muito mais grave do que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra.

Isto porque, com ofendê-lo, abatem-se as vigas mestras que o sustentam e alui-se toda a estrutura nelas esforçada (BANDEIRA DE MELLO, 2002, p. 772 e 807).

A importância do respeito aos princípios constitucionais também foi exposta por Geraldo Ataliba:

(...) princípios são as linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo (poderes constituídos).

Eles expressam a substância última do querer popular, seus objetivos e desígnios, as linhas mestras da legislação, da administração e da jurisdição. Por estas não podem ser contrariados; têm que ser prestigiados até as últimas conseqüências (ATALIBA, 2001, p. 34).

Dessa forma, apresentada a grande relevância dos princípios constitucionais, deve-se prezar pela sua correta aplicação, e, para que isso ocorra, surge a atividade exegética, atividade cognitiva que visa à precisão do significado e alcance das normas jurídicas, com o fim de alcançar a perfeita aplicação.

A atividade de interpretação se funda basicamente na invocação dos princípios buscando decifrar as disposições incertas e com várias opções de interpretação comumente encontrados na legislação.

Essa atividade exegética não ocorre somente com relação as normas infraconstitucionais, mas também com as normas constitucionais que sempre devem estar de acordo com todo o sistema. A esse respeito, vejamos observação de Michel Temer:

(...) a interpretação de uma norma constitucional levará em conta todo o sistema, tal como positivado, dando-se ênfase, porém, para os princípios que foram valorizados pelo constituinte. Também não se pode deixar de verificar qual o sentido que o constituinte atribuiu às palavras do Texto Constitucional, perquirição que só é possível pelo exame do todo normativo, após a correta apreensão da principiologia que ampara aquela palavra (TEMER, 2002, p. 23).

Sem dúvida, por meio da hermenêutica se faz um exame que engloba todos os artigos de uma constituição, e isso ocorre porque o texto constitucional não representa um mero ajuntamento preceptivo, mas sim de acordo com Carlos Ayres Britto, um conglomerado que (...) se articula em feixes orgânicos, em blocos unitários de sentido, como peças de uma mesma engrenagem e instrumentos de uma só política legislativa.

Capítulo III. OS PRINCÍPIOS NO SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO

Pelo já apresentado, é possível afirmar que a ordem jurídica brasileira compõe-se de um sistema composto de normas e princípios, algumas dessas normas classificadas como de comportamento outras de estrutura, ambos concebidos pelo homem para motivar e alterar as condutas no seio da sociedade. Mas, não é só isso, esse sistema é composto por vários subsistemas que se entrecruzam em múltiplas direções e ao final se afunilam na busca de seu fundamento último de validade: a Constituição Federal.

Como princípios constitucionais de organização podem ser apontados aqueles que definem a forma de Estado, o seu regime e o sistema de governo. Porém, existem, também, princípios constitucionais cuja finalidade primeira é estabelecer direitos, isto é, resguardar situações jurídicas individuais. Dentre esses, podem ser citados os princípios que asseguram o acesso à Justiça, o princípio do devido processo legal, o da irretroatividade das leis etc. Por outro lado, existem também os princípios de caráter programático que são aqueles que estabelecem determinados valores à sociedade.

Assim, diante do exposto, percebe-se que nem todos os princípios têm o mesmo raio de atuação e, por conseguinte, a mesma influência sobre as relações jurídicas, podendo por essa razão, ser divididos em princípios fundamentais, princípios gerais e princípios setoriais ou especiais.

3.1. Princípios fundamentais.

Dentro da classificação apontada no tópico anterior, os princípios constitucionais fundamentais são aqueles que contêm, de acordo com Carl Schmitt, o que se chama de decisões políticas estruturais do Estado. Conforme Vital Moreira (1991, p. 200) formam a matriz de todas as demais normas constitucionais, que àquelas podem ser direta ou indiretamente reconduzidas.

Nesses princípios é que se substancia a opção política entre Estado unitário e federação, república ou monarquia, presidencialismo ou parlamentarismo, etc. E, por exprimirem a ideologia política que fundamenta o ordenamento, constituem o núcleo imodificável do sistema, servindo como limite às mutações constitucionais.

Para que os princípios fundamentais possam ser objeto de modificação é necessário um poder constituinte originário, pois, são eles considerados cláusulas pétreas do sistema.

Pode-se citar como exemplos de princípios fundamentais explícitos no direito brasileiro: o princípio republicano; o princípio federativo; o princípio do Estado democrático de direito, todos constantes no artigo 1º, *caput*; o princípio da separação dos poderes, que reside no artigo 2º; o princípio da livre iniciativa, constante no inciso IV do artigo 1º, todos da Constituição da República, entre outros.

3.2. Princípios gerais:

Os princípios gerais, embora não integrem o núcleo da decisão política formadora do Estado, como o fazem os princípios fundamentais, constituem importantes especificações deles. Têm como característica um grau de abstração menor que os princípios fundamentais e, em muitos casos ensejam a tutela imediata das situações jurídicas que contemplam.

Os princípios gerais, como o nome faz concluir, irradiam o seu poder por toda a ordem jurídica, se aproximando daqueles que identificamos como princípios definidores de direitos. São apontados como exemplos o princípio da legalidade, da isonomia, do juiz natural. Para J. J. Gomes canotilho esses princípios devem ser tidos como princípios-garantia.

3.3. Princípios setoriais ou especiais

Por fim, de acordo com a classificação apontada, encontram-se os princípios setoriais ou especiais que são aqueles que presidem um conjunto específico de normas afetas a determinado tema, capítulo ou título da Constituição. São princípios que tem irradiação limitada, porém, isso não influi em seu poder, pois no seu âmbito de atuação são supremos.

Algumas vezes, os princípios vetoriais são um mero detalhamento dos princípios gerais, ou seja, a partir dos princípios gerais há uma subclassificação para princípios que se aplicam especificamente sobre determinado ramo do direito.

Dentro da Constituição Federal, em matéria tributária, podemos apontar como princípios vetoriais o princípio da capacidade contributiva previsto no art. 145, § 1º, princípio da legalidade tributária, constante no art. 150, I; princípio da isonomia tributária, art. 150, II; princípio da anterioridade da lei tributária, art. 150, III; e por fim, o princípio da imunidade recíproca das pessoas jurídicas de direito público, previsto no art. 150, VI, *a*; dentre outros.

Capítulo IV. ASPECTOS RELEVANTES DO PODER DE TRIBUTAR

Conforme já mencionado acima, a soberania do Estado se expressa, além de outras formas, no poder de tributar que o ente federativo possui. A soberania que o Estado possui tem o condão de lhe possibilitar que exija dos indivíduos que a compõe que forneçam os recursos de que necessitam para movimentar a máquina estatal.

A relação tributária, porém, existente entre o órgão competente e os subordinados não é simplesmente uma relação de poder, mas, além disso, representa uma relação jurídica. O Estado como um ente organizado, tem, dentro de sua Constituição, diretrizes que devem necessariamente ser observadas, diretrizes essas que auxiliam na delimitação no exercício desse poder. Assim, o poder de tributar fica, conforme a Constituição Federal, delimitado e dividido entre os diversos níveis de governo, sendo que a esse fenômeno se dá o nome de competência tributária.

Porém, essa outorga de competência, obviamente, não é ilimitada. A Constituição Federal, além de buscar uma demarcação dentro do possível nas áreas de atuação de cada ente político, fixa também vários balizamentos que resguardam valores por ela reputados relevantes, voltando especial atenção aos direitos e garantias individuais.

Esses balizamentos de valores resguardados pelo texto constitucional compõem-se de princípios e normas sobre competência tributária e surgem a partir desses às chamadas limitações ao poder de tributar.

A face mais visível das limitações impostas aos entes tributantes são, sem dúvida, os princípios constitucionais tributários e as imunidades.

O objetivo dessas limitações impostas pelo constituinte é demarcar, delimitar, fixar fronteiras ou limites ao exercício do poder concedido aos entes da federação. Por essa razão,

não devem ser as limitações vistas como obstáculos ou vedações ao exercício da competência tributária, ou mesmo supressão dessa competência, mas, sim, como a mais pura garantia dos particulares que se submetem a atuação do ente tributante.

Dessa conclusão, pode-se extrair a natureza jurídica dos princípios constitucionais tributários, que, nos termos do art. 150 caput CF são garantias constitucionais do contribuinte e não do fisco. E, conseqüentemente, deve-se lembrar que, ao conceituarmos um instituto como garantia, como o fez o texto constitucional, automaticamente, o colocamos no rol de cláusulas pétreas, sendo assim vedada a sua redução ou eliminação por emenda constitucional. Desse entendimento compartilha o Supremo Tribunal Federal (doravante STF) como pode ser observado na ADI 939-7/DF, que teve como relator o Ministro Sydney Sanches. Nessa oportunidade, o STF decidiu pela inconstitucionalidade da EC 3/1993, que visava à autorização da criação do Imposto Provisório sobre a Movimentação Financeira (CPMF, hoje extinta) sem a necessidade de observância do princípio da anterioridade, bem como, a sua não sujeição à imunidade tributária recíproca e às imunidades conferidas pela constituição aos templos de qualquer culto.

A posição do STF vem apenas corroborar o que já fora exposto sobre a natureza jurídica dos princípios, e, pela clareza do julgado, entende-se pertinente a sua transcrição.

“ A Emenda constitucional 3, de 17.03.1993, que, no art. 2º, autorizou a União a instituir a IPMF, incidiu em vício de constitucionalidade, ao dispor, no §2º, desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica o art. 150, III *b* e VI, da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles não outros):

1. O princípio da anterioridade que é garantia individual do contribuinte (art. 5º, §2º, art. 60§4º, inciso IV, e art. 150, III, *b*, da Constituição);
2. O princípio da imunidade tributária recíproca (que veda a União, aos estados, ao Distrito federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que é garantia da federação (art. 60§4º inciso I, e art. 150, VI, *a*, da CF);

A norma que, estabelecendo outras imunidades, impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: *b*) templos de qualquer culto; *c*): patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os

requisitos da lei; e *d*) livros, jornais, periódicos o papel destinado a sua impressão ” (STF, Tribunal Pleno, ADI 939-7/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 15.12.1993, *DJ* 18.03.1994) (Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?id=266590&idDocumento=&codigoClasse=504&numero=939&siglaRecurso=&classe=ADI>, acessado em: 10/10/2009, 13:15 hrs)

Por serem os princípios tratados como garantias do contribuinte, eles não podem ser utilizados contra ele em nenhuma hipótese. Como exemplo, podemos citar uma lei que venha a reduzir ou extinguir um tributo, essa lei terá aplicação imediata, não se respeitando nesse caso o princípio da anterioridade, pelo qual um tributo não pode ser exigido do contribuinte no mesmo exercício financeiro em que tenha sido instituído.

A Constituição Federal, dessa forma, traz direitos e garantias fundamentais em todo seu corpo, pois, ao contrário do que alguns alegam não somente o seu artigo 5º possui matéria deste cunho, mas também, além de outros mais o capítulo denominado “do sistema tributário nacional”, especificamente, nos artigos 150 a 152 da CF.

Enfim, com os apontamentos feitos, é possível se entender, em sentido amplo, a limitação ao poder de tributar é toda e qualquer restrição imposta pelo sistema jurídico às entidades dotadas desse poder. E, em sentido restrito, o conjunto de regras estabelecidas pela Constituição Federal, em seus artigos 150 a 152, em que podem ser visualizados os princípios fundamentais do Direito Constitucional Tributário como legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade, proibição de confisco, liberdade de tráfego, imunidades, dentre outros.

4.1. A isonomia tributária um limitador do poder de tributar

O princípio da igualdade² tem como exegese estudos desenvolvidos por Aristóteles e guarda correspondência com o postulado da fraternidade. Para Aristóteles,

² Do latim “*aequalitas*”, de “*aequalis*” (igual, semelhante), é indicativo da semelhança de caracteres ou elementos componentes de duas coisas. Assim, a igualdade é a uniformidade de grandeza, de razão, de proporção, de extensão, de peso, de altura, enfim, de tudo que possa haver entre duas ou mais coisas.
É a evidência de coisas perfeitamente similares ou idênticas, de modo que uma se apresenta como uma semelhança da outra, com os mesmos requisitos e elementos em que se possam exibir.

a igualdade deve ser entendida dentro de uma lei que trata igualmente aos iguais e desigualmente aos desiguais.

Vale mencionar que os princípios por ora são dirigidos ao legislador, quando da criação do tipo legal, e por ora, ao aplicador do direito. O princípio em comento possui a finalidade de direcionar ambos em busca da isonomia, sendo primeiro o legislador quando cria a lei e, posteriormente, o aplicador quando vai aplicá-la ao caso concreto.

Dessa forma, são várias as consequências que podem ser extraídas desse postulado, entre elas, a que toda e qualquer pessoa que corresponda a hipótese descrita no tipo legal estará sujeito a ele, essa conclusão está voltada à atuação do aplicador do direito, que no caso concreto, deverá sempre observar a isonomia de tratamento aos que praticaram condutas que se subsumem a mesma norma, não podendo criar diferenças entre as mesmas. Em outros termos, todos são iguais perante a lei. E, ao se fazer essa afirmação estamos afirmando que as normas jurídicas devem ter caráter hipotético – sendo que, qualquer que seja a pessoa posicionada dentro dos termos da previsão legal, a consequência deverá ser sempre a mesma.

Contudo, como já afirmado, o princípio da isonomia, além de visar o tratamento isonômico pelo aplicador do direito, é também direcionado ao legislador, quando da criação das espécies normativas. Nesse aspecto, o princípio da isonomia veda o legislador que forneça tratamento diverso frente a situações iguais ou equivalentes. Logo todos são iguais também perante o legislador, e ele quando cumpre a sua função de criar ou alterar leis deverá observar esse aspecto.

Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello (2007), ao analisar a assertiva: “a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades”, aponta uma dificuldade que seria quem são os iguais ou quem são os desiguais, ou seja, nas palavras de Mello: “que espécie de igualdade veda e que tipo de desigualdade faculta a discriminação de situações e pessoas sem quebra e agressão aos objetivos transfundidos no princípio constitucional da isonomia?”

Da indagação do autor, deparamo-nos com um novo problema: além de saber qual a desigualdade que faculta, é imperioso perquirir a desigualdade que obriga a discriminação, pois o tratamento diferenciado de situações que apresentem certo grau de dessemelhança sobre decorrer do próprio enunciado do princípio da isonomia pode ser exigido por outros postulados constitucionais, como, por exemplo, no campo dos tributos, a aplicação do princípio da capacidade contributiva, com o qual se entrelaça o enunciado constitucional da

igualdade.

Tal questão é no mínimo tormentosa, pois leva a uma análise sobre a legitimidade do critério de discriminação, em que o legislador possa ter-se embasado para ditar uma norma diferenciada, quando isso não decorre, diretamente, de comando constitucional. Mello (2007), além de frisar a necessidade de uma correlação lógica entre o fator de discriminação e a desequiparação pretendida, registra ser imperioso que a razão invocada para dessemelhar seja pertinente com os valores resguardados pela Constituição.

Há, nesse sentido, algumas desigualdades factuais às quais não pode o legislador emprestar relevância jurídica em face de expressa proibição constitucional, como é o caso, do fator sexo (art. 5º, I). Entretanto, há algumas desigualdades factuais, que funcionam como critério diferenciador por imposição constitucional, como é o caso, por exemplo, da riqueza.

Enfim, em qualquer situação que possa ensejar um critério diferenciador que se depararem o legislador ou o aplicador de direito, devem sempre buscar a aplicação do princípio da isonomia ora apontado, nos ditames da igualdade em sentido formal, tratando os iguais de forma igual e os desiguais de forma desigual, na medida de suas desigualdades.

Capítulo V. O PRINCÍPIO DA INTERPRETAÇÃO OBJETIVA DO FATO GERADOR OU PRINCÍPIO DA CLÁUSULA “NON OLET”

5.1. Introdução

A premissa da qual se deve partir é a de que tributo não se confunde com sanção. Isto se afirma em vista do tributo não decorrer da prática de um ato ilícito, mas, sim, de um ato lícito. Portanto a lei não pode prever, como hipótese de incidência, a descrição de um fato ilícito, sob pena da conversão do tributo em sanção.

Em face de tal assertiva é que se afirma que o importante para a verificação é apenas a hipótese de incidência, não havendo que se perquirir acerca das origens do valor tributado.

E sob necessário desprendimento da averiguação quanto às origens do valor tributado é que se tem a teoria do “*non olet*”. Tal expressão, oriunda do latim, quer dizer “não tem cheiro”, “não cheira” e, conforme afirmado pela doutrina, surgiu em Roma, na época do Imperador Vespasiano, que, em face da diminuição na arrecadação tributária, instituiu um imposto sobre o uso dos banheiros públicos (latrinas)³.

A atitude do imperador teria gerado descontentamento no povo, seguida de uma crítica de seu filho, Tito, que argumentou que o Império Romano não poderia ser sustentado por riqueza originária de tão repugnante lugar. Respondendo à crítica, Vespasiano ordenou que fosse trazida parte da quantia arrecadada e pediu que o filho cheirasse. Ante à situação e à reação do filho, teria dito a famosa expressão: “Está vendo filho, não tem cheiro!”.

³ A rigor, o tributo sobre as latrinas foi instituído, pela primeira vez, pelo imperador Nero, tendo sido resgatada tal cobrança por Vespasiano.

demonstrando que não importava de onde vinham os valores arrecadados, se de atividades lícitas ou ilícitas, morais ou imorais.

Trazendo tal acepção para os tempos atuais, a expressão demonstra claramente que aquilo que enseja a cobrança do tributo (fato gerador, fato imponível) deve ser interpretado restritivamente, de modo objetivo, afigurando-se descipienda a análise atinente ao destinatário da cobrança. Em suma, pode-se dizer que aquele, que, com sua atividade, dá origem à perfeita subsunção entre a previsão hipotética e a realidade fática está sujeito, inexoravelmente, à exação.

5.2. Considerações atinentes ao fato gerador tributário

A expressão fato, derivada do latim, quer indicar todo acontecimento, tudo que se faz ou que é feito. Nessa esteira, pode-se afirmar que o chamado fato gerador quer indicar todo acontecimento apto a possibilitar o surgimento da obrigação de pagar tributos. Como bem exprime Geraldo Ataliba (2001), “a expressão, também tida por fato imponível, representa o momento concreto da realização da hipótese, que se opõe à abstração do paradigma legal que o antecede”.

No sentido do pensamento apostro, ressalta-se que, embora não seja incomum encontrar as expressões fato gerador e hipótese de incidência como sinônimas, vislumbra-se impositiva a diferença: enquanto a primeira se refere ao acontecimento no mundo dos fatos, a outra faz alusão à descrição prevista em lei.

Em outros termos, a hipótese de incidência descreve, com rigor, a previsão constante em lei da situação necessária e suficiente ao surgimento de uma relação obrigacional, ao passo que o fato gerador versa sobre a ocorrência, sobre aquilo que concretamente se deu na realidade fática, em face da previsão legal.

Desse modo, pode-se afirmar que o fato gerador consiste na transposição dos ditames legais ao mundo dos fatos. Essa transposição é a devida adaptação do fato à hipótese, que consubstancia o fenômeno conhecido por subsunção, o qual faz surgir o liame entre os sujeitos da obrigação tributária nascente.

A expressão fato gerador tem sua origem em nossa doutrina a partir dos estudos de Gaston Jèze, com tradução de Paulo da Mata Machado, publicados no Brasil na década de 40,

mais precisamente no ano de 1945.

Na década de 1950, o autor Francisco Bilac Pinto, passou a usar, indistintamente, diversas locuções consagradas pela doutrina estrangeira e nacional, referindo-se ao fenômeno ensejador da relação jurídico-tributária, sendo essas: "situação de fato" (Giannini), "fato imponível" (do espanhol *"hecho imponible"*), "pressuposto de fato", "pressuposto legal do tributo" (as três utilizadas por Dino Jarach) e "fato gerador" (Jèze).

A críticas muito se falou a respeito do adjetivo que qualifica o “fato”, posto que a relação jurídica não nasce a partir do fato, mas sim, da lei, de modo que não seria correto atribuir a expressão “gerador” àquele. Em suma pode-se dizer que é a lei que tem aptidão para criar a obrigação, e não o fato.

Afora tal conclusão, a locução também se mostra incrustada de dúvidas, pois, como já mencionado anteriormente, ao mesmo tempo em que designa a hipótese, a abstração trazida pela lei, refere-se à ocorrência, àquilo que se dá no mundo concreto.

Por tal razão é que diversos autores têm proposto locuções distintas, a exemplo de Alfredo Augusto Becker (1998), que defende a utilização da expressão "hipótese de incidência", fazendo menção à descrição da lei, e "hipótese de incidência realizada", aos acontecimentos.

No sentido da crítica aposta, o consagrado Geraldo Ataliba (2001) aceita, em parte, as expressões trazida por Becker, rejeitando a última, posto que o acontecimento no mundo dos fatos não poderia ser nomeado de "hipótese", mas, sim, de contradição lógica. Sugere, assim, que na definição do fato concreto, seja utilizada a locução fato imponível, essa objeto de críticas por Paulo de Barros Carvalho (2003), que prefere fazer referência à expressão “fato jurídico tributário”.

A despeito de toda controvérsia que a circunda, a expressão "fato gerador da obrigação tributária" sobrevive na jurisprudência, na legislação tributária e na própria doutrina.

5.3. Interpretação objetiva do fato gerador – cláusula do “non olet”

A interpretação objetiva do fato gerador é uma decorrência direta do princípio da isonomia ou igualdade, em âmbito tributário. Esse princípio reflete, sem dúvida, o desejo do

constituente de limitar o poder estatal, na medida em que visa colocar em situação idêntica todos aqueles que realizam o fato gerador, independentemente de aspectos subjetivos atinentes ao destinatário da obrigação principal, ou seja, por meio desse princípio visa o constituinte a subsunção a norma que traga uma obrigação tributária de todo aquele que se “enquadre ao fato descrito”, independentemente da situação subjetiva que a desencadeou.

A sistemática atual não admite mais que haja desnivelamento face à obrigação de levar pecúnia aos cofres públicos, ou, ainda, privilégios em razão do cargo ou do ofício que o contribuinte ocupe.

Em decorrência desse postulado (cláusula non olet), ao incidir a obrigação tributária não se analisam a nulidade do ato jurídico que se subsume a norma, a capacidade civil do sujeito passivo da relação ou mesmo a ilicitude do ato que gera princípio fato presuntivo de riqueza tributária, mas prevalece, em caráter exclusivo, a análise do aspecto objetivo do fato gerador, isso até em abono da equivalência necessária à sustentação do postulado da isonomia. Se assim não fosse, estaria de alguma forma privilegiando com a exoneração tributária aqueles que praticassem ato jurídico nulo ou ilícito e os incapazes por terem praticado conduta que em tese se subsume a norma, mas, que, em razão dessas anomalias, não seriam passíveis de sujeição passiva da relação jurídica.

A intenção da cláusula non olet não é proteger os marginais ou criminosos, em detrimento daqueles que, por lei, estão sujeitos ao pagamento de impostos, porque suas atividades lícitas fazem nascer a obrigação tributária.

Dessa forma, em razão da cláusula acima comentada não importa por exemplo, se os rendimentos obtidos originam-se ou não de atividade lícita, o importante é que o sujeito tenha auferido renda. Assim, bicheiros, prostitutas, traficantes de drogas, menores, quem quer que incorra num fato tributável será considerado sujeito passivo da relação jurídica tributável em detrimento de ente público.

Não de forma diversa dispõe o Tributário Nacional que em seu artigo 118, preconiza que:

Art. 188 do CTN - A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - os efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.”

Por meio desse dispositivo legal, tem-se um reforço da ideia apontada, pois, como se nota, de acordo com o CTN, para que haja a incidência do tributo sobre determinado fato, não é relevante a regularidade jurídica dos atos, a licitude do seu objeto ou dos seus efeitos, além disso, nem é decisivo indagar dos efeitos reais dos fatos ocorridos.

No entanto, a questão, não é, propriamente, se os atos ilícitos são ou não tributados. Sabe-se que ato ilícito, como tal, não é fato gerador de tributo, mas suporte fático de sanção, que não se confunde com fato gerador (CTN, artigo 3º). É importante mencionar que Alfredo Augusto Becker (1998) chama a atenção para o fato de que, mesmo nos chamados impostos de função extrafiscal, não se visualiza tributação de ato ilícito - enquanto a sanção busca impedir ou desestimular, diretamente, um ato que a lei proíbe, o tributo extrafiscal visa a impedir ou desestimular, indiretamente, um ato que a lei permite, o que demonstra que o ilícito é o elemento de distinção entre a sanção e o tributo.

Na verdade, o problema surge realmente na fase do lançamento tributário⁴, ou melhor, no momento em que se passa a investigar a ocorrência do fato gerador, cuja descrição legal não é integrada por uma ilicitude, e, assim, se faz necessário a seguinte indagação: pode-se ignorar a ilicitude que eventualmente se constate no exame do fato concreto?

Depende. Se a situação material, o fato ocorrido no mundo, corresponder ao tipo descrito na hipótese de incidência, o tributo incide. Essa situação pode ser compreendida pelo exemplo apontado por Luciano Amaro (2003):

(...) o exercício de profissão (para a qual o indivíduo não esteja legalmente habilitado) não impede a incidência de tributo sobre a prestação do serviço ou sobre a renda auferida; não se está tributando o descumprimento da norma legal que disciplina o exercício regular da profissão, mas o fato de executar-se o serviço, ou o fato da percepção de renda. O advogado impedido que, não obstante, advogue, ou o indivíduo inabilitado que, apesar disso, clique como médico, não podem invocar tais circunstâncias para furtarem-se ao pagamento dos tributos que incidam sobre suas atividades, ou sobre a renda que auferirem, a pretexto

⁴ Lançamento tributário, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional consiste no “procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

de que o fato gerador não se aperfeiçoaria diante das irregularidades apontadas. Se o diretor de uma instituição financeira, legalmente proibido de tomar empréstimo junto à empresa que dirige, realizar a operação vedada, o imposto sobre operações de crédito incide, não obstante a ilicitude do negócio. Também a circunstância de o autor da herança ter sido assassinado (ato ilícito) não impede a realização do fato gerador do imposto sobre a transmissão de bens (não obstante, por preceito da lei civil, se exclua da sucessão o assassino, caso tenha vocação hereditária: Código Civil de 2002, art. 1.814, I) (AMARO, 2003, p.269).

Assim, mesmo que se saiba que a legitimidade ou não dos atos jurídicos praticados possa ter interferência nas atividades de natureza privada, isso não pode ser vislumbrado no âmbito tributário onde esse fato não acarreta nenhuma desconsideração da exigência do valor pecuniário exigido pelo fisco pelo contribuinte.

Em síntese, se alguém incorreu ao fato que corresponda a hipótese de incidência tributária mediante um fato circunstancialmente ilícito, nasce e subsiste a relação obrigacional tributária, independentemente dessa ilicitude, na medida em que subsistir aquele fato no mundo jurídico.

Capítulo VI. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Partindo de algumas definições indispensáveis à compreensão do tema, passou-se para a análise, no ordenamento atual, da presença do mencionado princípio da interpretação objetiva do fato gerador ou cláusula do “non olet”.

Tal princípio, como se pode perceber com a análise viabilizada por uma interpretação sistemática e principiológica, leva a conclusão de que o fato gerador da obrigação tributária deve ser interpretado objetivamente, ao se fazer incidir a norma tributária, de modo a desconsiderar aspectos subjetivos atinentes à pessoa destinatária da cobrança.

Embora a legislação vigente em nosso ordenamento traga preceitos abertos e aparentemente controversos, é de se impor a aplicação do princípio em análise. Tal posicionamento se impõe, *a priori*, pela correta interpretação dos artigos 118 e 126 do Código Tributário Nacional, conjugados com o artigo 104 do Código Civil, além da correta aplicação do postulado da isonomia, e, *a posteriori*, pela devida, muito embora discutível, para alguns, interpretação econômica do fato gerador, como já bem defendia Aliomar Baleeiro (1999).

Adotar essa postura elimina, ao menos em tese, discriminações e privilégios concedidos inúmeras vezes de forma ilícita. Se assim não fosse, estar-se-ia privilegiando, com a exoneração tributária, o marginal e o criminoso, em detrimento daqueles que, por lei, estão sujeitos ao pagamento dos tributos, tendo em vista que suas atividades lícitas fizeram nascer a obrigação tributária. Trata-se, portanto, de garantia ao postulado maior da igualdade.