



UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE – UFCG
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS – CCJS
UNIDADE ACADÊMICA DE DIREITO – UAD

EDILSON TAVARES DE SOUSA

ANÁLISE DA RECEPÇÃO CONSTITUCIONAL DO ART. 166 DO CÓDIGO
TRIBUTÁRIO NACIONAL

SOUSA – PB

2016

EDILSON TAVARES DE SOUSA

A NÃO RECEPÇÃO CONSTITUCIONAL DA AUTORIZAÇÃO EXPRESSA DO
CONTRIBUINTE DE FATO COMO CONDIÇÃO PARA RESTITUIÇÃO DE
TRIBUTOS INDIRETOS RECOLHIDOS INDEVIDAMENTE OU A MAIOR

Trabalho monográfico apresentado ao
Curso de Direito do Centro de Ciências
Jurídicas e Sociais da Universidade
Federal de Campina Grande, como
exigência parcial da obtenção do título de
Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador: Professor Allison Haley dos
Santos.

SOUSA – PB

2016

EDILSON TAVARES DE SOUSA

A NÃO RECEPÇÃO CONSTITUCIONAL DA AUTORIZAÇÃO EXPRESSA DO
CONTRIBUINTE DE FATO COMO CONDIÇÃO PARA RESTITUIÇÃO DE
TRIBUTOS INDIRETOS RECOLHIDOS INDEVIDAMENTE OU A MAIOR

Trabalho monográfico apresentado ao
Curso de Direito do Centro de Ciências
Jurídicas e Sociais da Universidade
Federal de Campina Grande, como
exigência parcial da obtenção do título de
Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador: Professor Allison Haley dos
Santos.

Data de aprovação: ____/____/____

Banca Examinadora:

Orientador: Prof. Allison Haley dos Santos

Banca Examinadora

Banca Examinadora

Em memória a minha mãe,
por ter dedicado os últimos momentos da sua vida
em prol dos meus estudos
e graças a sua fé
consegui realizar o sonho da graduação em Direito.

AGRADECIMENTOS

Gratidão é um sentimento de reconhecimento, uma emoção por saber que uma pessoa fez uma boa ação, um auxílio, em favor de outra. Significa muito mais que um “obrigado”, pois reflete o desejo de que várias pessoas sejam reconhecidas pela importância de seus gestos de atenção, compreensão, conforto e pelas palavras de incentivo que são ditas em meio à tenra necessidade humana de desistir diante da primeira dificuldade.

Concretizar o sonho de me graduar em Direito, que sempre me fez sonhar firmemente com o futuro e concretamente segura-lo, enseja, da minha parte, uma postura de gratidão com relação a todos (as) que plantaram a “semente da felicidade” em minha vida.

Primeiramente agradeço a Deus por ter me dado força e fé para continuar meus estudos.

A minha mãe, Maria Evânia Tavares Leite, aurorense, batalhadora, guerreira e acima de tudo grande mulher. Indubitavelmente, a melhor mãe do mundo, que sempre acreditou em mim e nos meus sonhos, enquanto muitos diziam que eu não era capaz, que sempre me deu apoio estrutural, financeiro, e principalmente emocional, que sempre buscou o melhor para mim, fazendo que eu estudasse em boas escolas, mesmo sem termos condições. A mulher guerreira que mesmo estando com o câncer na cabeça nunca desistiu de estar perto de seus filhos e de fazer com que eles pudessem ser quem eles quisessem ser.

Ao meu pai, João Edilson de Sousa Junior, grande homem, brincalhão, uma pessoa peculiar, mas que nunca esqueceu de seus filhos, e de lutar por eles, ajudando da forma que pôde, mesmo diante de todos os contratemplos, a me formar, a ter uma vida digna.

Ao meu irmão Heitor Tavares, uma pessoa diferente, que acompanha minha jornada lado a lado, e apesar de todas as intrigas, sempre nos respeitamos e ajudamos um ao outro e por todos os momentos divertidos, difíceis, engraçados que passamos juntos.

A Tia Edna e a Tio Manuel, por me darem uma casa de família para morar, me acolhendo como um filho, durante esses cinco anos de curso, sou muito grato pela forma com que fui recebido, mesmo sem ser sua obrigação, por me passarem

ensinamentos de vida, e conselhos sobre decisões que eu tive de tomar durante o curso, por me ajudarem nos momentos de dificuldade e por nunca terem desistido de mim nos momentos que eu falhei com eles.

A minha família, a exemplo dos meus avós, tios primos, por sempre estarem comigo em todos os momentos, e ajudando, aconselhando e dando todo o suporte necessário para que eu atingisse meus objetivos.

Aos meus amigos de Aurora, Lynardo Tavares, Davi Oliveira, Daniel Oliveira, Ewerton, Marx Souza, Fernando Lavor, Manoel Junior, por toda parceria, ajuda, e momentos divertidos que tivemos.

Aos amigos de Cajazeiras Mateus Pinheiro, Renan Leitão, Witney, Ramon, Thiago, Wendel, Denize, Sheyla, Jaqueline, Bruna, Rafael Formiga, Clara Cartaxo, Vital, Luana, por todos os bons momentos e divertidos que passamos.

Aos meus colegas Abraão Lyncon, Alex Guedes, Alexandre Feitosa, Bráulio Leno, Carlos Henrique, Carlos Vinícius, Édypo Dantas, Hudson Albino, João Afonso, Jonas Dantas, Ítalo Matheus, Leonardo Farias, Leonardo Figueiredo, Luís Eduardo, Lucas Farias, Matheus Victor, Renan Lima, Rodrigo Alves, meus irmãos, por compartilharem comigo os melhores momentos da faculdade.

A minha namorada Dávila Fernandes, por toda compressão, carinho, amor, que tem me dado, mesmo da diante das dificuldades e a distância que nos separa.

Ao Professor Allisson Harley, pela majestosa orientação neste trabalho monográfico.

A toda a equipe da Quirino Advocacia, por me mostrarem um mundo magnífico da advocacia, profissão essa que pretendo seguir e honrar.

Aos (Às) meus (minhas) amigos (as) professores (as), pela dedicação com que me ajudaram/ajudam a crescer profissionalmente na seara jurídica, e àqueles (as) que me acompanharam ao longo de toda a minha vida escolar e acadêmica.

A todos (as) que integram a turma de Direito 2015.2 do turno matutino.

A todos (as) amigos (as) cujos nomes não cabem neste papel.

À Família Verde, por me ensinar que é, sim, possível escolher quem faz e quem não faz parte da nossa família.

À Direção, aos Coordenadores, servidores e a todos que ajudam na construção de um melhor Centro de Ciências Jurídicas e Sociais – CCJS.

Minha eterna e humilde gratidão!

RESUMO

O aludido trabalho de conclusão de curso tem como preocupação fundamental analisar a não recepção constitucional da autorização expressa do contribuinte de fato, como condição para restituição de valores referentes a tributos indiretos recolhidos indevidamente ou a maior, essa condição está estabelecida por força art. 166 do Código Tributário Nacional. Por certo, trata-se de um dispositivo legal que dificulta, e muitas vezes impossibilita, que os contribuintes logrem êxito nas tentativas de restituição de valores de tributos indiretos recolhidos indevidamente ou a maior, além de estar em desacordo com os princípios constitucionais da individuais da administração pública e tributários. O método de abordagem utilizado na pesquisa é o dedutivo que se justifica pela busca de construir um processo de raciocínio lógico, partindo de ideias gerais para chegar a uma conclusão sobre o tema proposto. Por conseguinte, com utilização dos seguintes métodos de procedimento: histórico, através de uma breve análise de textos normativos constitucionais e legais, e decisões judiciais dos tribunais superiores, para analisar os tributos na ordem jurídica brasileira, a relação jurídica-tributária, os tributos e suas espécies, o Sistema Tributário Nacional, os princípios constitucionais tributários, e se demonstra que existe a inconstitucionalidade do art. 166 do Código Tributário Nacional. A técnica de pesquisa utilizada é a indireta, por meio de pesquisas bibliográficas, artigos jurídicos e livros especializados, além é claro da jurisprudência e normas do ordenamento jurídico brasileiro. Conclui-se, portanto, que o texto do art. 166 do Código Tributário não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, haja vista a incompatibilidade que existe entre o dispositivo e os princípios constitucionais da legalidade, moralidade, igualdade, formação de uma sociedade justa e solidária e os princípios constitucionais tributários.

Palavras-chave: Direito Tributário. Restituição. Recepção constitucional. Tributos indiretos.

ABSTRACT

The aforementioned completion of course work is to analyze key concern not constitutional receipt of express authorization from the fact taxpayer as a condition for repayment of indirect taxes improperly collected or greater, a condition established by art. 166 of the National Tax Code. Because it is a legal device that makes it difficult and often impossible for taxpayers are to succeed in indirect tax amounts restitution attempts improperly collected or greater, as well as being at odds with individual constitutional principles, public administration and tax. The approach of the method used in the research was the deductive that is justified by the quest to build a logical reasoning process, starting from general ideas to reach a conclusion on the theme. Therefore, using the following procedure methods: historical, through a brief analysis of constitutional and tax rules, and judgments of higher courts on the legal-tax relationship and the national tax system, it is shown that there is unconstitutional art. 166 NTC. The research technique used was indirect, through literature searches, legal articles and specialized books, and of course the law and regulations of the Brazilian legal system. It follows, therefore, that the text art. 166 NTC was not approved by the Federal Constitution of 1988.

Keywords: Tax Law. Restitution. Constitutional reception. Indirect taxes.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIações

ABDI – Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial;

ADC – Ação Direta de Constitucionalidade;

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade;

ADPF – Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental

AFRMM – Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante;

Apex-Brasil – Agência de Promoção de Exportação e Investimentos;

art. – Artigo;

CC – Código Civil;

CDC – Código de Defesa do Consumidor;

CF/67 – Constituição Federal de 1967;

CF/88 – Constituição Federal de 1988;

CIDE – Combustíveis – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Combustíveis;

CIDE-Energia – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Energia;

CIDE-Remessas – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Remessas ao Exterior;

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social;

Condecine – Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional;

CTN – Código Tributário Nacional;

Funttel – Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações;

Fust – Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações;

ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

IE – Imposto sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

IGE – Imposto sobre grandes fortunas

II – importação de produtos estrangeiros;

IOF – Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

IPI – Imposto sobre produtos industrializados;

IPTU – Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana;

IPVA – Imposto sobre propriedade de veículos automotores;

IR – Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza;

ISSQN – Imposto sobre serviços de qualquer natureza;

ITBI – Imposto sobre transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

ITCMD – Imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

ITR – Imposto sobre propriedade territorial rural;

MPv – Medida Provisória

RE – Recurso Extraordinário;

Resp – Recurso Especial;

STF – Supremo Tribunal Federal;

STJ – Superior Tribunal de Justiça;

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
2 A TRIBUTAÇÃO NA ORDEM JURÍDICA BRASILEIRA.....	16
2.1 O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E SUA RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	20
2.2 ESPÉCIES DE TRIBUTOS E SUAS PECULIARIDADES	23
2.2.1 IMPOSTOS.....	26
2.2.2 TAXAS	27
2.2.3 CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA	29
2.2.4 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	30
2.2.5 EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS	31
3 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	35
3.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA	38
3.2 PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA	40
3.3 PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA.....	41
3.4 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE.....	43
3.5 PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO.....	46
3.6 PRINCÍPIO DA NÃO LIMITAÇÃO AO TRÁFEGO DE PESSOAS E BENS	48
4 A NÃO RECEPÇÃO DO ART. 166 DO CTN PELA ORDEM CONSTITUCIONAL VIGENTE.....	51
4.1 Os TRIBUTOS INDIRETOS E SUAS PECULIARIDADES	51
4.2 INSTRUMENTOS PARA RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO.....	56
4.3 A INCONSTITUCIONALIDADE PELA NÃO-RECEPÇÃO DO ART. 166 DO CTN	62
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	70
REFERÊNCIAS.....	73

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como escopo estudar a não recepção do art. 166 do Código Tributário Nacional perante a ordem constitucional vigente, pois o dispositivo delimita como condição para restituir tributos que por sua natureza haja uma transferência do encargo financeiro, junte-se autorização expressa do contribuinte de fato, o que muitas vezes impossibilita restituições de contribuintes de direito de tributos pagos indevidamente ou a maior provocando assim um enriquecimento ilícito do Estado, além de violar vários princípios constitucionais.

A relação jurídica tributária não é decorrente de um ato de império do Estado sobre seu povo, mas sim de uma relação de soberania estatal decorrente da lei, criada pelos representantes do povo, assim, pode-se concluir que o próprio povo permite a tributação, gerando uma espécie de auto tributação populacional.

Por conseguinte, o Sistema Tributário Nacional é formado por um conjunto de regras e princípios, seguindo uma hierarquia constitucional. Frisa-se que todo esse sistema tributário deve seguir, não só os princípios constitucionais tributários, mas também, todos os outros princípios expressos na própria Carta Magna.

A Constituição Federal determina que lei complementar regule normas gerais em direito tributário, conforme art. 146. No entanto o CTN é lei ordinária nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que foi recepcionada pela Constituição de 1967 como lei complementar, assim como pela Constituição Federal vigente.

Para que uma lei continue vigendo mesmo diante da criação de nova ordem constitucional é necessário que ela esteja materialmente de acordo com o novo texto constitucional, porém se essa lei ou parte dela traz matérias incondizentes com a nova ordem diz-se que a mesma não foi recepcionada de acordo com instituto da recepção constitucional.

O Sistema Tributário Nacional tem como norma suprema a Constituição Federal que delimita vários fatores que devem ser respeitados e garantidos pelas normas gerais tributárias a exemplo do CTN que tem *status* de lei complementar, as demais leis ordinárias que, via de regra, é o meio jurídico adequado para aumentar ou instituir tributos, assim como os regulamentos que organizam a atividade administrativa fiscal dos entes federativos.

É garantido tanto pela CF/88, quanto pelo CTN que valores tributários pagam a maior, ou indevidamente, sejam restituídos. Porém, existe um problema estrutural no Sistema Tributário Nacional que impossibilita que os contribuintes possam restituir os tributos classificados como indiretos que pagaram indevidamente para os cofres públicos.

A causa de todo esse problema no Sistema Tributário Nacional é decorrente da vigência do art. 166. Assim sendo, o referido artigo determina que na restituição de tributos indiretos que são classificados pela doutrina como aqueles onde haverá um repasse do encargo financeiro para terceiro, é necessário que o contribuinte de direito, ou seja, aquele que por determinação legal deve recolher a importância financeira para os cofres públicos e o único legitimado pela lei como sujeito ativo para pleitear a restituição do que foi pago tributariamente indevidamente, ou a maior, contudo, para isso, o dispositivo determina que ele junte em seu requerimento, seja administrativo ou judicial, autorização expressa do contribuinte de fato.

Percebe-se então que no plano fático conseguir essa autorização é de extrema dificuldade, pois o contribuinte de direito precisa buscar todos os clientes que adquiriram seus produtos ou serviços com carga tributária indevida e ainda convencê-los, no intuito de colher deles suas autorizações expressas, para só assim o contribuinte de direito ter legitimidade para pleitear a restituição dos tributos indiretos. Certamente, isso é mais que inviável seja pela localização dos contribuintes de fato, seja pela sua própria negativa, ou pelo valor não compensatório que esse ato pode custar.

Por conseguinte, o referido dispositivo em questão facilita para que o Estado enriqueça ilícitamente. Por certo, como a lei dificulta o contribuinte a pleitear a restituição de tributo indireto pago indevidamente ou a maior, facilita, para que os entes federativos emitam leis inconstitucionais, ou aplique leis sem seguir os princípios constitucionais.

É inegável, que a aplicação deste dispositivo praticamente impossibilita o contribuinte de direito de pleitear a restituição de tributos indiretos, causando várias vezes enormes prejuízos para a classe contribuinte como um todo, pois inflaciona ainda mais os produtos e serviços, e ser uma forma de o próprio ordenamento jurídico permitir que o Estado haja inconstitucionalmente, sem garantir aos contribuintes a aplicação dos princípios constitucionais.

O objetivo desse trabalho, portanto, é justamente analisar o art. 166 do Código Tributário Nacional demonstrando sua não recepção pela ordem constitucional vigente. Especificamente, interpretar sistematicamente os textos normativos constitucionais e tributários na tentativa de demonstrar que não há recepção do art. 166 do CTN pela CF/88; verificar os efeitos jurídicos decorrentes da aplicação deste dispositivo e de sua correta aplicação a partir dos métodos de interpretação constitucional das normas jurídicas.

O método de abordagem a ser utilizado na presente pesquisa será o dedutivo que se justifica pela busca de construir um processo de raciocínio lógico, partindo de ideias gerais para chegar a uma conclusão sobre o tema proposto. Por conseguinte, será utilizado o método de procedimento histórico, através de uma breve análise de textos normativos constitucionais e tributários e decisões judiciais dos tribunais superiores na tentativa de demonstrar que existe a inconstitucionalidade do art. 166 do Código Tributário Nacional.

A técnica de pesquisa utilizada é a indireta, por meio de pesquisas bibliográficas, artigos jurídicos e livros especializados, além é claro da jurisprudência e normas do ordenamento jurídico brasileiro.

Fazendo uma abordagem sobre a tributação na ordem jurídica brasileira e a relação entre fisco e contribuinte, a recepcionalidade do CTN perante a CF/88, as peculiaridades dos tributos: sua natureza jurídica, o Sistema Tributário Nacional, se analisará, por fim, a não recepção do art. 166 do CTN perante a ordem constitucional vigente.

2 A TRIBUTAÇÃO NA ORDEM JURÍDICA BRASILEIRA

A tributação está diretamente ligada à vida de cada cidadão, por uma série de fatores que serão abordadas a seguir no presente trabalho. Não se pode falar em tributação sem falar na atividade estatal politicamente estruturada, pois, segundo preceitua João Marcelo Rocha (2012, p. 7) o “estado é a sociedade politicamente organizada”.

Por conseguinte, Dalmo de Abreu Dalari (2007) diz que os elementos constitutivos do Estado são três: povo, território e soberania. É inegável que esses três elementos são essenciais à existência de Estado, uma vez que a ausência de qualquer um deles enseja na ausência de Estado legitimidade constituído. Um elemento constitutivo não prevalece diante de outro, sendo todos eles harmônicos entre si.

Darcy Azambuja (1997, p. 19) conceitua povo, afirmando:

Povo é a população do Estado, considerada sob o aspecto puramente jurídico, é o grupo humano encarado na sua integração numa ordem estatal determinada, é o conjunto de indivíduos sujeitos às mesmas leis, são os *súditos*, os *cidadãos* de um mesmo Estado.

A autora conceitua povo como elemento constitutivo do Estado quando diz que o povo é o conjunto de indivíduos que seguem as mesmas leis. É importante frisar que o povo vive por meio de relações sociais próprias de uma sociedade, sendo que os cidadãos se pautam por condutas determinadas por normas jurídicas criadas por eles mesmos, e que tem, dentre suas funções, harmonizar o meio social em que vivem, formando assim um ordenamento jurídico do Estado.

Continua a autora Darcy Azambuja (1997, p.36) definindo é território:

O segundo elemento essencial à existência do Estado é o território, a base física, a porção do globo por ele ocupada, que serve de limite à sua jurisdição e lhe fornece recursos materiais. O território é o *país* propriamente dito, e portanto *país* não se confunde com povo ou nação, e não é sinônimo de Estado, do qual constitui apenas um elemento.

O território, então, não é apenas uma porção de terra ocupada pelo povo, mas também o elemento constitutivo do Estado que se refere à delimitação

territorial, onde a norma é aplicada e os seus efeitos irradiam. Frisa-se que jamais as leis criadas por um Estado podem ter sua incidência além dos limites de seu território.

Um ponto que deve ser acrescentado é sobre a forma de governo que cada Estado se utiliza, podendo essa forma de governo ser unitária ou federativa. Segundo Hugo de Brito Machado (2012) diz-se que o Estado é unitário quando a forma de governo é centralizada, ou seja, o poder executivo é centralizado em um único órgão político; já o Estado federativo usa a forma de governo descentralizada, sendo esta a forma que ocorre no Brasil.

Conforme a Constituição Federal de 1988, mais precisamente no art. 1º, a República Federativa do Brasil é formada por três pessoas jurídicas de poder político distinto sendo elas: a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. Cada um tem seu território delimitado, não podendo suas leis ultrapassarem seus respectivos territórios, pois cada um tem sua competência legislativa e a exerce nos limites delineados pela Constituição.

Hans Kelsen (2000, p. 544) assim conceitua soberania:

A afirmação de que a soberania é uma qualidade essencial do Estado significa que o Estado é uma autoridade suprema. A “autoridade” costuma ser definida como o direito ou poder de emitir comandos obrigatórios. O poder efetivo de forçar os outros a certa conduta não basta para constituir uma autoridade.

Para o autor, a soberania é a capacidade de que tem o Estado de emitir normas obrigatórias, o que demonstra uma qualidade essencial que todo Estado deve ter. Por certo, cada Estado deve ser independente o suficiente para legislar sem estar submetido à outra vontade que não seja a do seu povo. Ainda, a partir do pensamento do autor, soberania é também a demonstração de força por parte do Estado de obrigar seus cidadãos a seguir suas normas jurídicas.

Miguel Reale (2000, p.139) conceitua soberania nos seguintes termos:

Soberania é tanto a força ou o sistema de força que decide do destino dos povos, que dá nascimento ao Estado Moderno e preside ao seu desenvolvimento, quanto à expressão jurídica dessa força no Estado constituído segundo os imperativos éticos, econômicos, religiosos etc., da comunidade nacional, mas não é nenhum desses elementos separadamente: a soberania é sempre sócio-jurídico-política, ou não é soberania.

Feitas essas breves considerações acerca do que é Estado e seus elementos constitutivos, importante destacar que a soberania é exercida pelo Estado através de comandos jurídicos, que são realizados através de normas jurídicas organizadas, e que formam um ordenamento que regula como deve ser regido o povo em seu território.

Sobre a finalidade do Estado, Vittorio Cassone (2010, p.5) afirma:

O estado desenvolve atividades, políticas, econômicas, sociais, administrativas, financeiras, educacionais, policiais, que tem por fim regular a vida humana em sociedade, por isso que a finalidade essencial do Estado é a realização do bem comum.

Continua o mesmo autor dizendo que para que o Estado consiga atingir sua finalidade necessita de recursos financeiros, que são auferidos através da obtenção de receitas originárias e derivas.

Para Ricardo Alexandre (2012, p.4) as receitas originárias são obtidas através de atividade econômica, ou seja, o Estado realiza uma atividade lucrativa através da realização de negócios jurídicos com particulares. Quanto às receitas derivadas, estas são obtidas através de um comando legal, obrigando os particulares a pagar certa quantia em dinheiro ao fisco, proveniente do fato gerador dos tributos.

O fato gerador segundo Vittorio Cassone (2010, p.148) “é o fato que gera a obrigação tributária”. Por certo, para que o contribuinte tenha que cumprir com a obrigação de pagar o tributo o fato realizado por ele deve enquadrar-se nos termos da lei tributária.

Ainda, sobre a forma como o Estado obtém recursos financeiros, Hugo de Brito Machado (2012, p.23) assevera:

Para alcançar seus objetivos precisa de recursos financeiros e desenvolve atividade para obter, gerir e aplicar tais recursos. Isto não significa que não possa atuar no campo econômico. E atua, com maior ou menor intensidade, ora explorando patrimônio seu, com o fim de lucrar, ora intervindo no setor privado da economia, na defesa da coletividade. De qualquer forma, pelo menos em princípio, o Estado não prescinde de recursos financeiros que arrecada do setor privado, no exercício da soberania.

A partir da afirmação acima é possível inferir que a exploração de atividade econômica por parte do Estado é a exceção à regra, onde os recursos usuais para a consecução de seus fins são obtidos através do recolhimento dos contribuintes.

Na mesma linha de pensamento a própria CF/88 determina que a República Federativa do Brasil, explore a atividade econômica excepcionalmente, seguindo a concepção de Estado mínimo como diz Ricardo Alexandre (2012).

Esse entendimento do estado mínimo é extraído da literalidade do art. 173 da Carta Política de 1988:

Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

No Brasil vigora a liberdade de iniciativa na ordem econômica, sendo a tributação a principal fonte de receita do Estado. Por conseguinte, a tributação é a principal arma contra a estatização da economia, segundo afirma Hugo de Brito Machado (2012, p.24):

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem válido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolize a atividade econômica, o tributo é inegavelmente a grande e talvez a única arma contra a estatização da economia.

Afirma, ainda, o autor (MACHADO, 2012, 27) que “no exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o tributo. O *poder de tributar* nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta” (itálico no original).

Machado (2012, p. 27) completa seu raciocínio explicando que a relação tributária entre o Estado e o particular não se trata de uma relação de poder e sim de uma relação jurídica, fazendo a seguinte relação distintiva entre o elo de poder e o elo jurídico:

Entende-se por *relação de poder* aquela que nasce, desenvolve-se e se extingue segundo a vontade do poderoso, sem observância de qualquer regra que porventura tenha sido preestabelecida. Já a *relação jurídica* é aquela que nasce, desenvolve-se e se extingue segundo regras preestabelecidas. (itálico no original)

Portanto, a principal fonte de receita do Estado brasileiro é o tributo, estando seus conceitos e espécies disciplinadas no ordenamento jurídico brasileiro. Frisa-se que essa relação jurídica tributária entre o fisco e o contribuinte esta positivada no art. 5º, inciso II, CF, que expressa o princípio da legalidade, que será tratado adiante.

O princípio da legalidade além de ser preceito basilar no Estado de Direito, é também pedra fundamental na atuação administrativa do Estado, nos termos do art. 37, *caput*, da CF/88.

Vale salientar ainda, que segundo Vittorio Cassone (2010) a atividade tributária do Estado está devidamente organizada em todo ordenamento jurídico brasileiro, partindo da Carta Fundamental até os regulamentos expedidos pelos órgãos fazendários dos entes federativos.

A atividade tributária do Estado é totalmente vinculada aos comandos legais constitucionais e infraconstitucionais, desde a instituição, passando pela fiscalização até a cobrança. Não se trata de uma relação de poder entre o Estado e o contribuinte e sim uma relação jurídica, por isso jamais deve o Estado agir arbitrariamente, mas pautar-se na CF/88 e no CTN que foi recepcionado pela Carta Política, conforme será abordado a seguir.

2.1 O Código Tributário Nacional e sua recepção pela Constituição Federal de 1988

É imperioso tratar da recepcionalidade do Código Tributário Nacional perante a Constituição Federal de 1988, sendo impreterível entender o fenômeno da recepção constitucional.

Sobre o tema, afirma Pedro Lenza (2011, p.186):

Estamos diante de um dos temas mais fascinantes do direito, qual seja, o do direito intertemporal *latu senso*, vale dizer, a relação do direito com passado, presente e futuro. Conforme aponta Carlyle Poop, sua importância social reside no tocante à “*segurança dos cidadãos no que concerne ao passado...* O respeito ao direito adquirido, com a conseqüente proibição da retroatividade da norma

legal, é um verdadeiro instrumento de *paz social, impeditivo do arbítrio e do abuso de poder por parte do detentor*”.

Desta forma, pode-se afirmar que a proibição à retroatividade da lei é um verdadeiro princípio pacificador do Estado de Direito. Certamente que conflitos sobre direitos ocorrem quando uma nova constituição entra em vigência, pois se têm a criação de um novo Estado, diante de um mesmo território e povo, porém, com uma ordem jurídica diferente, o que caracteriza uma nova forma de exercício da soberania. Daí procede à indagação sobre o que acontecerá com as normas infraconstitucionais elaboradas antes do advento da nova ordem constitucional.

Para Ricardo Alexandre (2012) se todas as normas fossem revogadas diante de uma nova ordem constitucional geraria um verdadeiro caos, já que todos os atos jurídicos realizados diante de um determinado ordenamento jurídico seriam revogados diante da revogação de todo ordenamento jurídico anterior.

Portanto, para o referido autor se as normas anteriores à nova Constituição forem compatíveis com a mesma, estas serão recepcionadas e continuarão em vigência, porém se determinadas normas forem incompatíveis com a nova ordem constitucional as mesmas serão revogadas, não podendo mais produzir efeitos no mundo jurídico diante de sua ausência de recepção.

Na mesma linha de pensamento, vale salientar que essa compatibilidade normativo-constitucional, de acordo com a teoria da recepção, não quer dizer que a compatibilidade deva ser de aspecto tanto formal e material, basta apenas que a norma infraconstitucional anterior à nova constituição tenha compatibilidade material, ou seja, o conteúdo que ela regulamenta é compatível materialmente com o que dispõe a nova ordem jurídica constitucional, não obstante possa estar formalmente em desacordo.

Diante da prescindibilidade de compatibilidade formal, possível que seja recepcionado pela nova ordem constitucional tanto norma integralmente como apenas alguns dispositivos de lei anterior, já que de acordo com a teoria da recepção constitucional só se exige a compatibilidade material das normas, portanto, os dispositivos que forem incompatíveis materialmente com a nova Constituição não serão recepcionados.

Pedro Lenza (2011, p.186) ao falar sobre a teoria da recepção, cita como exemplo o próprio CTN, afirmando o seguinte:

Como exemplo lembramos o CTN (Código Tributário Nacional – Lei n. 5.172/66), que, embora tenha sido elaborado com *quórum* de lei ordinária, foi recepcionado pela nova ordem como lei complementar, sendo que os ditames que tratam sobre matérias previstas no art. 146, I, II, III da CF só poderão ser alterados por lei complementar. (itálico no original)

Acrescenta ainda o constitucionalista, que de acordo com o fenômeno da recepção é inadmissível o controle de constitucionalidade genérico de leis anteriores à nova constituição por falta de previsão no art. 102, I, “a”, da CF/88 como será mais adiante abordado.

Portanto, tecnicamente, deve-se arguir apenas a questão da recepção ou não de norma anterior a nova Constituição, não se confundindo com inconstitucionalidade ou constitucionalidade, já que estes termos se referem a normas jurídicas que passam a vigor após uma Constituição já existente.

Mas para entender o fenômeno da recepção do CTN pela CF/88 é preciso perquirir sobre alguns aspectos históricos. Segundo Ricardo Alexandre (2012), a Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, batizada de Lei do Sistema Tributário Nacional, foi criada durante a vigência da Constituição Federal de 1946, que não previa a figura da lei complementar. Por conseguinte, passados alguns meses, foi publicado o Ato Complementar 33, de 13 de março de 1967, que denominou a Lei de Código Tributário Nacional.

Roberval Rocha (2012) diz que o Código Tributário Nacional, que é lei ordinária, foi recepcionado como lei complementar pela Constituição Federal de 15 de março de 1967, que curiosamente foi promulgada apenas dois dias depois do Ato Complementar que alterou a denominação do CTN.

De forma sucinta Roberval Rocha (2012, 29) comenta sobre a recepção do Código Tributário Nacional perante a Constituição de 1967:

O que chamamos de Código Tributário Nacional é, do ponto de vista formal, uma lei ordinária, a lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. A constituição de 1967 exigiu que as normas gerais veiculadas por lei complementar, então a lei ordinária em vigor foi recepcionada como complementar. Portanto, o CTN é lei ordinária e formalmente lei complementar.

Segundo Ricardo Alexandre (2012), o Código Tributário Nacional tem força de lei complementar desde 15 de março de 1967, quando foi recepcionado pela CF/67, e como se trata de norma geral de direito tributário a partir daquela data só poderia ser alterado por lei complementar.

Segundo Roberval Rocha (2012), diante da importância da matéria o legislador preferiu essa espécie legislativa, já que para ela ser aprovada é necessária maioria absoluta dos congressistas, diferentemente de uma lei ordinária que exige apenas uma maioria simples dos parlamentares.

Porém, conforme afirma Roberval Rocha (2012), a diferença entre lei complementar e ordinária não está restrita apenas ao quórum de votação, mas sobretudo nos aspectos material, pois cada matéria regulamenta disposições prévias e taxativamente previstas no texto constitucional.

Portanto, além do quórum de votação das leis complementares é necessário que a própria Constituição Federal prescreva quais matérias serão regulamentadas por cada espécie normativa. Assim dispõe a CF/88, em seu art. 146, quando dispõe que caberia a lei complementar legislar sobre matérias gerais de direito tributário.

Destarte, o CTN foi instituído pela lei ordinária 5.172/66, recepcionada em seu aspecto material pela CF/67 com status de lei complementar, e da mesma forma pela CF/88. Enquanto a CF/88 previu as espécies tributárias e as limitações do poder de tributar do Estado, o CTN dispõe sobre as formas de constituição, cobrança, fiscalização e extinção do crédito tributário, além de tratar da prescrição e decadência e outros aspectos materiais dos tributos. Sobre as espécies de tributos e suas peculiaridades, tratadas a seguir.

2.2 Espécies de tributos e suas peculiaridades

O tributo que tem seu conceito legal definido no art. 3º do CTN, como sendo "toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

Vittório Cassone (2010, p.6) conceitua tributo como:

[...] certa quantia em dinheiro que os contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas) são obrigadas a pagar ao Estado (União, Estados, Distrito Federal Municípios) quando praticam certos fatos geradores previstos pelas leis tributárias.

O tributo é instituído, cobrado e fiscalizado de acordo com a prescrição legal, devendo o pagamento ser feito somente em dinheiro, vedada outra forma de pagamento. Acrescenta-se que esse pagamento é decorrente de obrigação legal estabelecida por meio de relação jurídica, não constituindo sanção de ato ilícito.

Por conseguinte, a partir da atividade tributária do Estado nasce o direito tributário como parte autônoma do Direito, sendo “o ramo do Direito que estuda as relações jurídicas do Estado e o contribuinte, relativa à instituição, fiscalização e arrecadação de tributos” (ALEXANDRE, 2012, p.4).

O estudo da natureza jurídica dos tributos pela doutrina fez com que os tributaristas classificassem os tributos de várias formas distintas estando a seguir expostas as classificações mais importantes, uma vez que a classificação é tarefa puramente doutrinária diante das peculiaridades das espécies de tributos que serão a seguir estudadas.

Hugo de Brito Machado (2012) diz que os tributos podem ser classificados quanto à competência impositiva podendo ser federais, estaduais e municipais. Na mesma linha de pensamento, acerca da competência impositiva dos tributos, Ricardo Alexandre (2012, p.67) diz que são considerados tributos privativos aqueles que a “Constituição Federal defere a determinado ente político a competência exclusiva para sua instituição, não sendo possível delegação, quer expressa ou tácita”.

Ainda, segundo o mesmo autor, os tributos comuns seriam aqueles cuja competência para sua instituição é deferida para todos os entes federativos. Já os tributos residuais, cuja previsão constitucional se encontra no art. 154, I, são aqueles tributos que não tem previsão constitucional, cuja competência para sua instituição é exclusiva da união.

Cláudio Carneiro (2010) classifica os tributos em relação a sua vinculação a atividade estatal podendo eles adquirir natureza de tributos vinculados e não vinculados.

Machado (2012) diz que os tributos também podem ser classificados como fiscais, extrafiscais e parafiscais. Alexandre (2012), por sua vez, diz que os tributos

fiscais são aqueles que possuem finalidade puramente arrecadatória de recursos financeiros para os entes federativos, enquanto que os tributos extrafiscais são aqueles cuja cobrança é oriunda de uma vontade estatal de intervir em uma determinada situação social ou econômica.

Já os tributos parafiscais são aqueles cuja “lei tributária nomeia sujeito ativo diverso da pessoa que a expediu, atribuindo-lhe a disponibilidade dos recursos arrecadados para o implemento de seus objetivos” (ALEXANDRE, 2012, p.68).

A doutrina ainda classifica os tributos em diretos e indiretos, como sendo aqueles em que haja uma transferência do encargo financeiro para o próximo na cadeia econômica. Vale acrescentar que a restituição dos tributos indiretos perante os órgãos fiscais e judiciários só é possível mediante autorização expressa do contribuinte de fato como determinada o art. 166 do CTN, sendo a recepionalidade deste dispositivo perante a ordem constitucional vigente, objeto de estudo do presente trabalho.

É importante salientar que existe certa divergência entre os tributaristas se essa classificação é ou não relativa à natureza jurídica dos tributos, sendo que uma minoria entende que sim (ALEXANDRE, 2012), enquanto a maioria (MACHADO, 2012; SABBAG, 2014; CARNEIRO, 2010; ROCHA, 2012) entendem que não.

Sobre tributos diretos e indiretos Alexandre (2012, p.70) destaca o seguinte:

São indiretos os tributos que, em virtude de sua configuração jurídica, permitem translação do seu encargo econômico-financeiro para uma pessoa diferente daquela definida em lei como sujeito passivo [...] São diretos os tributos que não permitem tal translação, de forma que a pessoa definida em lei como sujeito passivo é a mesma que sofre a impacto financeiro.

O estudo da classificação dos tributos será mais bem aprofundado, especialmente quanto a sua recepionalidade perante a ordem constitucional vigente, destacando-se a obrigatoriedade de autorização expressa do contribuinte de fato como condição para restituição dos tributos indiretos.

Feitas essas considerações sobre o conceito de tributo, o ramo do direito que os estuda, sua natureza jurídica e classificação dos tributos, passe-se ao estudo das espécies tributárias.

2.2.1 Impostos

Os impostos são espécies tributárias que tem previsão no art. 145, I, da CF/88, cuja competência é comum, portanto, todos os entes federativos podem instituir impostos. O conceito legal é definido no art. 16 do CTN que afirma ser um tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Para Sabbag (2014, p.416), “imposto é tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa à vida do contribuinte, à sua atividade ou seu patrimônio”. Aduz ainda, que essa espécie tributária se classifica como não vinculado à atividade estatal e refleti diretamente no âmbito privado.

Carvalho (2004, p.36) definiu imposto “como o tributo que tem por hipótese de incidência um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público”.

Segundo Rocha (2012), a Constituição Federal enumera treze impostos, divididos em relação à competência das três esferas de governo conforme arts. 153, 155, 156 da CF, cabendo sete a União, três aos Estados e três aos Municípios. Vale salientar que o Distrito Federal detém a competência cumulativa dos Municípios e dos Estados.

A União pode instituir imposto sobre os seguintes fatos geradores (art. 153, CF/88): importação de produtos estrangeiros; exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; renda e proventos de qualquer natureza; produtos industrializados; operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; propriedade territorial rural; grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

E ainda, nos termos do art. 154, incisos I e II, CF/88, a união pode instituir os chamados imposto residuais, “desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”, e os impostos extraordinários em caso de guerra ou sua iminência.

Quanto aos estados, podem instituir impostos sobre os seguintes fatos geradores (art. 155, CF/88): transmissão causa *mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que

as operações e as prestações se iniciem no exterior; propriedade de veículos automotores.

Os Municípios podem instituir imposto sobre os seguintes fatos geradores (art. 156, CF/88): propriedade predial e territorial urbana; transmissão "*inter vivos*", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; serviços de qualquer natureza.

Portanto, os impostos são de competência comum, cabendo a cada ente federativo instituí-los nos limites constitucionalmente previstos, tendo cada um deles suas peculiaridades, haja vista tratarem de fatos geradores diferentes, podendo assumir peculiaridades tributárias distintas em razão da natureza de cada e da relação jurídica estabelecida entre contribuinte e Estado.

2.2.2 Taxas

As taxas são espécies tributárias previstas no art. 145, II da Constituição Federal, de competência comum de todos os entes federados, que poderão instituí-las "em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição".

A respeito da competência tributária das taxas, Alexandre (2012, p.25) diz, a partir da leitura do art. 25, §1º, da CF/88, que os estados "têm competência material residual, podendo prestar serviços públicos não atribuídos expressamente à União nem aos Municípios".

O CTN regulamentando a Constituição Federal dispôs em seu art. 77, que as taxas cobradas no âmbito de cada ente federado, "têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição".

Sobre o conceito de taxa, Machado (2012, p.437) afirma que é uma "espécie de tributo cujo fato gerador é o exercício regular do poder de polícia, ou o serviço público prestado ou posto à disposição do contribuinte".

Ocorre que esses fatos geradores só são possíveis mediante uma atividade do Estado, o que levou Sabbag (2014, p. 429) a dizer que “a taxa é um tributo vinculado à ação estatal atrelando-se à atividade pública, e não à ação popular”.

A partir da afirmação acima, percebe-se que o fato gerador das taxas não é atividade do particular ou contribuinte, mas a própria atividade estatal, porém, o Estado cobra o tributo do particular ou contribuinte quando a referida ação estatal for a prestação de um serviço público ou o exercício do poder de polícia, nessa relação jurídica não é obrigatório que o contribuinte receba vantagem estatal, quando este utiliza-se de seu exercício de prestação de serviço público ou poder de polícia.

Rocha (2012) diferencia as taxas dos impostos, dizendo que àquela é espécie tributária vinculada, ao contrário dos impostos. Por certo, para que possa haver a cobrança de uma taxa é necessário que primeiro exista uma lei regulamentando um determinado fato gerador vinculado à prestação de serviço público ou exercício de poder de polícia.

Portanto, para que o contribuinte pague a taxa é necessário que os seus atos se enquadrem em determinado fato gerador e que utilize, efetivamente ou não, determinado serviço público, ou que seja exercido pelo ente público poder polícia sobre uma determinada atividade particular. Por outro lado, na cobrança dos impostos basta que o particular pratique determinado fato gerador previsto em lei tributária.

Sobre a finalidade das taxas, além de ser um meio de receita derivada, como afirmado acima, elas têm uma função econômica, além de simplesmente financeira, como explica Rocha (2012, p.131):

A função econômica precípua das taxas é cobrir razoavelmente os custos pela manutenção dos serviços a elas afeitos. É um instrumento de custeio, em geral parcial, de certa despesa pública, que o legislador visa repartir entre a universidade de cidadãos e aqueles que obtêm certas prestações de serviços públicos.

Ainda, para o citado autor, o ideal seria que os valores arrecadados pelas taxas fossem utilizados na manutenção dos serviços que as vincula, porém nada impede que os recursos obtidos através das taxas sejam utilizados em outras atividades estatais, pois embora as taxas sejam espécies tributos vinculados, a sua arrecadação é não vinculada, não impedindo que a lei instituidora de uma taxa

possa vincular sua arrecadação a determinados fins, uma vez que a vinculação de receitas públicas só diz respeito aos impostos, nos termos do art. 167, IV da CF/88.

2.2.3 Contribuições de Melhoria

A contribuição de melhoria é espécie de tributo com previsão no art. 145, II da CF/88, que delega competência aos entes federativos para a instituírem, tendo como fato gerador as obras públicas realizadas. Percebe-se que é um tributo vinculado.

Cada ente federativo só pode cobrar o referido tributo de acordo com sua área delimitada de atuação, não podendo um ente federativo cobrar a contribuição de melhoria por obra realizada por outro ente. Assim, não pode o Município cobrar contribuição de melhoria por obra realizada pela União.

Segundo preconizado no art. 81 do CTN, esse tributo tem como destinação cobrir os custos da obra pública realizada em determinado local, onde tenha havido valorização imobiliária, “tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado”.

Segundo Alexandre (2012, p.38):

[...] tais contribuições são tributos vinculados, uma vez que sua cobrança depende de uma específica atuação estatal, qual seja realização de uma obra pública que tenha como consequência um incremento do valor de imóveis pertencentes aos potenciais contribuintes.

Por certo, se a valorização imobiliária ocorre por outro fator não diretamente ligado a uma obra pública realizada não há que se falar em fato gerador para cobrança da contribuição de melhoria. Na mesma linha de raciocínio, é possível inferir que mesmo tendo sido realizada a obra pública, mas se dela não decorrer a valorização do imóvel, não ocorre fato oponível para incidência tributária. Da mesma forma ocorre quando a realização de uma obra ao invés de causar a valorização do imóvel termina causando a sua desvalorização, também não configura a subsunção ao fator gerador da contribuição de melhoria, mas gera, em tese, um direito ao particular de ser indenizado pelo Estado (ROCHA, 2012).

Alexandre (2012, p.38) assevera que “não é legítima a sua cobrança com intuito de obter recursos a serem utilizados em obras futuras, uma vez que a valorização só pode ser aferida após a conclusão da obra”.

Por outro lado, para o referido autor, excepcionalmente é possível a cobrança da contribuição de melhoria enquanto a obra ainda esteja em andamento, desde que a parcela da obra já realizada tenha inquestionavelmente realizado uma valorização dos imóveis da área.

É importante mencionar que a base de cálculo para esse tipo cobrança excepcional é a valorização dos imóveis localizados na área de intervenção construtiva pelo Estado, não podendo ser cobrada antes do término da obra e ter como base de cálculo a valorização final do imóvel.

Para Rocha (2012) a cobrança da contribuição de melhoria é um meio de garantir o princípio do não enriquecimento sem causa. Diante da divergência doutrinária acerca da vinculação da contribuição de melhoria à base axiológica que lhe dá lastro, Sabbag (2014) diz que a contribuição também garante o cumprimento dos princípios da equidade, da atribuição da mais-valia imobiliária gerada pela obra pública, do custo/benefício, da capacidade contributiva. Machado (2012), por sua vez, afirma que o referido tributo tem a finalidade redistributiva, evitando injustiças na repartição de receitas públicas.

Diante das peculiaridades referentes à contribuição de melhoria quanto à sua vinculação a uma obra estatal, além de sua finalidade axiológica, Machado (2012) arremata dizendo que esse tributo tem como característica fazer retornar ao Tesouro Estatal os recursos dispendidos para realização de obras públicas que propiciem a valorização imobiliária dos particulares.

2.2.4 Contribuições Sociais

As contribuições são espécies de tributo que faz surgir divergência na doutrina quanto a sua natureza jurídica, se seria de tributos ou não. A celeuma emerge do próprio texto do art. 150, § 6º, da CF/88, que se referiu ao binômio tributo ou contribuição.

Para Sabbag (2014) as nomenclaturas utilizadas pelo legislador constitucional “trata-se de imprecisão técnica, veiculadora de uma inadvertida dicotomia conceitual, a que todos – o legislador inclusive – não deixam de estar sujeitos”.

Assim, segundo o autor, a mera imprecisão técnica de nomenclatura no texto constitucional não afasta a possibilidade de as contribuições serem caracterizadas como espécies de tributo.

A doutrina diverge muito sobre a natureza específica das contribuições como afirma Rocha (2012), posto que as vezes elas têm natureza semelhante as taxas e outrora a impostos, a depender do fato gerados e da vinculação ou não como um serviço prestado.

Para Rocha (2012) as contribuições possuem natureza jurídica de tributos, possuindo características próprias e espécies autônomas, distinta das demais. As contribuições estão previstas nos arts. 149 e 149-A da CF/88, dividindo-se em contribuição previdenciária, social, de intervenção no domínio econômico e para financiamento da iluminação pública. São de competência privativa da união, com exceções as de caráter previdenciário, conforme o regime de previdência do ente, e a destinada ao custeio da iluminação pública.

Vale mencionar que cada contribuição tem sua finalidade e formas de tributação distintas, tendo elas funções fiscais e econômicas conforme sua natureza e destinação.

2.2.5 Empréstimos Compulsórios

O empréstimo compulsório tem previsão no art. 148 da CF/88, que dispõe ser da União à competência para sua instituição, desde que destinado a atender as despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, ou então, no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o princípio da anterioridade anual.

O empréstimo compulsório só pode ser instituído por lei complementar, fugindo a regra dos outros tributos que podem ser instituídos mediante lei ordinária e vedada a edição de medida provisória dispondo sobre matéria afeta a sua

competência. A destinação da arrecadação é vinculada as despesas que fundamentam sua instituição.

Segundo Alexandre (2012, p. 45):

[...] o dispositivo visa evitar que haja desvirtuamento do tributo, pois se a Constituição Federal previu quais as circunstâncias que autorizam a criação do tributo, não faria sentido utilizar os recursos arrecadados em outras despesas. Assim, se o empréstimo compulsório foi criado em virtude de uma guerra externa, toda sua arrecadação deve ser carregada para fazer face aos esforços de guerra.

Importante registrar que o art. 15 do CTN restringe os fatos geradores dos empréstimos compulsórios, o que faz surgir questionamentos sobre a recepionalidade do dispositivo pela Carta Política vigente.

Sobre essa questão, Rocha (2012, p. 65) arremata:

[...] o inciso III não foi recepcionado pela nova ordem jurídica brasileira, pois carta Magna não possibilita a absorção de poder aquisitivo mediante a imposição de empréstimo compulsório. A bem de verdade, outros mecanismos não tributários, como a manipulação das taxas básicas de juros e outros instrumentos de política monetária são mais eficazes e mais fáceis de serem implementados pelo Governo Federal que o empréstimo compulsório, que exige, via de regra, árduo e moroso caminho do processo legislativo das leis complementares para sua implantação.

O parágrafo único do art. 15 do CTN prescreve prazo e condições do empréstimo compulsório, sendo que ele deve ser restituído a quem de fato contribuiu.

Para Alexandre (2012) o empréstimo compulsório não será legítimo sem a previsão de sua restituição, pois seria necessário que a lei instituidora fixe prazo e condições para seu resgate pelos contribuintes. Sobre a natureza jurídica dos empréstimos compulsórios, há divergência doutrinária entre os tributaristas.

Segundo Machado (2012) os empréstimos compulsórios têm regime jurídico próprio distinto do regime jurídico dos tributos, pois, ao entender que se trata de contrato coativo, o Supremo Tribunal Federal consagrou na Súmula 418 que se não se trata de tributo, já que sua arrecadação não estaria sujeita a exigência constitucional da previa autorização orçamentária. Porém, em que pese ter esse verbete perdido validade em face do art. 21, § 2º, II da CF/67, com a nova ordem

constituente vigente, se concluiu que os empréstimos compulsórios estão submetidos a regime jurídico próprio, diverso do regime jurídico dos tributos, tendo sido lhes conferindo indiscutível caráter extraordinário.

Segundo Rocha (2012), o empréstimo compulsório tem natureza de tributo, não obstante, do aspecto financeiro alguns sustentam que não é tributo porque não seria de fato uma receita.

Os argumentos trazidos pelos financistas são no sentido de como o Estado teria que restituir seus contribuintes não ensejaria em receita, uma vez que esse patrimônio terá que ser devolvido aos particulares.

Alexandre (2012, p. 42) refuta os argumentos dos doutrinadores que entendem que os empréstimos compulsórios não possuem natureza tributária porque não se incorporariam ao patrimônio do Estado de forma definitiva, afirmando o seguinte:

Esse entendimento não merece prosperar, pois a exação se enquadra com perfeição na definição de tributo constante no art. 3º do CTN, que não contempla nenhum requisito à definitividade do ingresso da recita tributária nos cofres públicos. Também confirma o entendimento o fato de o referido art. 148 da CF/1988, que é fundamento constitucional para a existência de empréstimos compulsórios no ordenamento jurídico brasileiro, encontram-se inserido na seção que trata dos princípios gerais do sistema tributários nacional. A obrigatoriedade de restituição dos recursos arrecadados serve para dar fisionomia própria ao tributo, de forma a caracteriza-lo como uma espécie tributária distinta, embora não sirva como argumento para descaracterizá-la como tributo.

Assim, para Alexandre (2012) o empréstimo compulsório é empréstimo forçado, coativo, porém restituível ao contribuinte. Essa obrigação forçada nasce de um comando legal, uma vez que tem caráter de obrigatoriedade e jamais poderia ocorrer por livre manifestação das partes. Portanto, existindo lei e verificada a ocorrência de fato fatos gerador oponível, os contribuintes são obrigados a emprestar dinheiro ao fisco.

Na mesma linha de pensamento Roberval Rocha (2012, p.599) salienta que “os empréstimos compulsórios são tributos temporários para custear despesas urgentes, ficando obrigada a devolvê-los assim que solucionada a causa que justificou a instituição”.

Destarte, entende a maioria da doutrina que os empréstimos compulsórios são tributos de competência exclusiva da união, podendo ser instituídos somente através de lei complementar. Tem natureza jurídica de tributo, conforme disposto na CF/88 e nos termos do conceito previsto no art. 3º do CTN, caracterizando-se como uma espécie tributária distinta das demais.

3 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Sobre como é caracterizado um sistema jurídico, quanto aos seus elementos e relações, traz-se a título introdutório nesta seção, o magistério de Humberto Ávila (2012, p.57), que aduz:

Um sistema jurídico é caracterizado, sobretudo, por seus elementos e suas relações. Os elementos de um sistema jurídico são as normas jurídicas. Parte das relações que entre elas existem é estabelecida pela própria Constituição, especialmente por meio da fixação de uma hierarquia ou um subsistema. A totalidade dessas relações forma a estrutura de sistema jurídico, que estabelece como normas jurídicas são ou devem ser ordenadas. Princípios estruturais de um Estado são os princípios diretivos de sua constituição (*Leitgrundsätze seines Aufbaus*). Por isso, pode-se dividir – didaticamente – as distinções de ambos os sistemas em dois grupos: as diferenças que dizem respeito à *estrutura dos sistemas* aquelas que tratam dos *elementos do sistema*. As primeiras podem ser denominadas de diferenças estruturais; as segundas, de diferenças normativas. As diferenças estruturais tratam das distinções fundamentais da sistemática jurídica. Por meio desse agrupamento, poderão ser mais bem investigadas as diferenças entre dois sistemas, para que o leitor possa melhor comparar.

Partindo da afirmação acima, tem-se que o sistema jurídico é formado por normas jurídicas que tem uma relação hierarquizada, baseado num escalonamento normativo, organizado a partir da sua base pela Constituição Federal, que fundamenta toda a estrutura desse sistema jurídico, que se enraíza a partir dos princípios jurídicos estruturais.

A diferença dos sistemas jurídicos decorre de sua complexa estrutura ou de seus elementos característicos. A primeira se refere à forma que o sistema é organizado mediante princípios fundamentais específicos. A segunda se refere aos elementos normativos que compõe o determinado sistema.

Sobre os elementos normativos que compõem o Sistema Tributário Nacional, Ávila (2012, p.58) explica:

O sistema Constitucional Brasileiro é caracterizado pela quantidade dos seus dispositivos. Ele também possui um específico e expresso *Sistema Tributário Nacional* (art. 154 a 162), que contém uma seção específica para as *Limitações ao Poder de Tributar* (arts. 150 a 152). Muitas normas que tratam da relação entre o Estado e os cidadãos

estão expressas na Constituição. O sistema possui também uma estrutura sintática que estabelece uma hierarquia específica entre as partes e o todo (exemplo: art. 1º, princípios fundamentais).

Portanto no Sistema Tributário Nacional tem como elementos estruturais os princípios constitucionais tributários que estão expressos na própria CF/88. Lenza (2011) explica que o sistema constitucional brasileiro é um sistema de regras e princípios, pois as normas podem se revelar tanto na forma de princípios como na forma de regras. Por conseguinte, o autor usa a diferenciação de regras e princípios formulada por Robert Alexy, que afirma conter as regras determinações sobre determinada situação fática e juridicamente possível, enquanto que os princípios seriam os mandamentos a partir dos quais as possibilidades deveriam ser realizadas.

Seguindo os ensinamentos de Ávila, Lenza (2011, p.138) explica como é composto um sistema de regras e princípios e como deve ser sua aplicação.

Humberto Ávila, por sua vez, esclarece que "... um sistema não pode ser composto somente de princípios, ou só de regras. Um sistema só **princípios** seria demasiado **flexível**, pela sua ausência de guias claros de comportamento, ocasionando problemas de coordenação, conhecimento, custos e controle de poder. E um sistema só de **regras**, aplicadas de modo formalista, seria demasiado **rígido**, pela ausência de válvulas de abertura para o amoldamento das soluções às particularidades dos casos concretos. Com isso se quer dizer que, a rigor, não se pode dizer nem que os princípios são mais importantes do que as regras, nem que as regras são mais necessárias do que os princípios. Cada **espécie normativa** desempenha funções diferentes e complementares, não se podendo sequer conceber uma sem a outra, e outra sem a uma. Tal observação é da mais alta relevância, notadamente tendo em vista o fato de que a Constituição Brasileira é repleta de regras, especialmente de competências, cuja finalidade é, precisamente, alocar e liminar o exercício de poder"

Segundo Ávila, a *interpretação e aplicação* de **princípio** e **regras** dar-se-ão com base nos **postulados normativos inespecíficos**, quais sejam, a **ponderação** (atribuindo-se pesos), a **concordância prática** e a **proibição de excessos** (garantindo a manutenção de um mínimo de eficácia dos direitos fundamentais), e *específicos*, destacando-se o postulado da **igualdade**, o da **razoabilidade** e o da **proporcionalidade**. (negrito e itálico no original)

Lenza (2011) ainda ressalta que a dimensão da regra é relativa à sua validade, especificidade e vigência, nos princípios é em relação a sua importância, peso e valor. Quanto aos conflitos entre regras uma delas será afastada seguindo o

critério da especialidade, nos princípios não se fala em conflito e sim colisão que não há declaração de invalidade de um perante o outro, e sim a prevalência de um perante o outro definido pelas condições do caso concreto. Com relação à aplicação das regras, são aplicadas totalmente ou não; nos princípios deve haver uma ponderação, balanceamento, sopesamento entre princípios colidentes. Os mandamentos das regras são de definição e dos princípios de otimização.

Machado (2012) ao abordar os princípios jurídicos tributários não se atém a distinção de princípios e regras, utilizando uma distinção baseada no critério da generalidade. O autor utiliza a palavra princípio não só para designar normas jurídicas dotadas de grande generalidade, embora para o autor os princípios tenham estrutura própria das regras, e “por isto mesmo, porque dotados de estrutura própria de regra jurídica, tais princípios não podem ser relativizados” (MACHADO, 2012, p.31).

O contribuinte e o Estado, do ponto de vista tributário, são regidos por uma relação jurídica e não uma relação de poder, e essa relação jurídica tributária possui inuidosa existência de princípios que a regem. Diante desta ideia, “tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder. Em face do elemento teleológico, portanto, o interprete, que tem consciência dessa finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte” (MACHADO, 2012, p.31).

Machado (2012) ainda menciona que os princípios servem para proteger o contribuinte, pois se revelam como um conjunto de regras previstas na CF/88 e que não podem ser transgredidas pelo Estado na instituição, majoração e cobrança dos tributos, daí a previsão constitucional da limitação ao poder de tributar.

Pelos ensinamentos de Ávila (2012), as limitações não são apenas dirigidas contra o Estado, pois também servem para conter as forças econômicas sociais. Para o referido autor “as limitações não estabelecem apenas um dever de abstenção, mas também de ação e composição”. As limitações ao poder de tributar seriam uma espécie das diversas limitações estabelecidas ao ente federativo por meio de regras de competência, de princípios, de garantias e direitos fundamentais (AVILA, 2012, p.125).

Como se observa, os princípios constitucionais tributários são extremamente importantes, pois norteiam todo o Sistema Tributário Nacional, tendo características tanto axiológicas como também de regras, por isso são à base de formação do

Sistema Tributário Constitucional, merecendo uma abordagem, mesmo que concisa, mas individualizada.

3.1 Princípio da Legalidade Tributária

O princípio da legalidade, segundo a doutrina, é um dos mais importantes em um ordenamento jurídico, e não poderia ser diferente no Direito Tributário, haja vista ser este ramo do direito público cuja instituição de tributos, majoração e redução dependem de lei. Em nosso ordenamento jurídico ele está explicitamente previsto no inciso II do art. 5º e no art. 37 da Carta Política de 1988.

Segundo Kiyoshi Harada (2010), a natureza desse princípio é nitidamente política, uma vez que nasce da luta de povos contra a tributação arbitrária ou não consentida. Carneiro (2010) acrescenta que a atividade tributária é analisada como sendo vinculada ao que preceitua a lei, sendo este princípio um direito fundamental dos contribuintes, uma vez que quando um Estado emite uma lei tributária, esta está sendo emitida pelo povo através de seus representantes eleitos, acarretando assim uma tributação consentida pela população (SABBAG, 2014).

Carneiro (2010) afirma que esta regra elementar se espalhou no mundo, direcionada não apenas ao legislador, mas também ao aplicador e ao interprete da lei, pois o fundamento básico da legalidade é a segurança jurídica.

O princípio da legalidade encontra-se previsto no art. 150, da CF/88, que veda aos entes federados a exigência ou majoração de tributos sem lei anterior, proibição reproduzida no art. 9º do CTN.

Rocha (2012, p.614), ao comentar sobre o princípio da legalidade, salienta:

A legalidade tributária revela-se como princípio da reserva absoluta à lei formal, e expressa que todos os elementos essenciais do tributo devem vir taxativamente determinados em lei editada pelo Legislativo da pessoa política competente para instituí-lo, vedando o emprego da analogia e da discricionariedade administrativa. Em reforço a essa garantia constitucional, fala-se no **subprincípio da tipicidade fechada**, consistente em só admitir como típico o fato que se adequa rigorosamente – isto é, com todos os seus elementos -, à hipótese legal de incidência tributária. (negrito no original)

O art. 97 do Código Tributário Nacional delimita taxativamente as hipóteses de incidência do princípio da legalidade, aplicando-o aos casos de instituição e majoração de tributos, com as ressalvas previstas, a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, a fixação da base de cálculo e das alíquotas incidentes, com as devidas ressalvas, e por fim, na previsão das penalidades cominadas em face das ações ou omissões contrárias aos preceitos legais e as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção dos créditos tributários.

Conforme se constata, o respeito o princípio da legalidade vai além das hipóteses de majoração e instituição de tributos. Alguns doutrinadores afirmam que também seria necessária uma lei para reduzir os tributos (CARNEIRO, 2010; ROCHA, 2012) fundamentando essa conclusão no fato de que uma vez que somente outra lei pode alterar uma lei já existente, se a lei fosse alterada por um ato inferior como um decreto, por exemplo, não estaríamos falando de uma lei.

Carneiro (2010) acrescenta que a própria CF/88 no seu art. 150, § 6º, reserva a lei outros assuntos, como a isenção, a redução da base de cálculo, a concessão de crédito presumido, a concessão de anistia ou remissão, relativos aos impostos, taxas ou contribuições.

Rocha (2012) explica que o princípio da legalidade possui algumas exceções, previstas no próprio texto constitucional, como no caso de o próprio Poder Executivo Federal poder alterar valores de alguns tributos – alguns impostos cujo caráter extrafiscal faz com que o chefe do executivo exerça controle sobre a economia em alguns situações – por meio de Decreto Presidencial, restringindo essa hipótese às alíquotas.

Para Rocha (2012) o princípio da legalidade tributária é um direito fundamental individual, não podendo ser suprimido de nenhuma forma, seja com a criação de novas exceções por lei, ou mediante emendas à CF/88, por força do art. 60, § 4º, IV, da Carta Fundamental, sendo, portanto, uma cláusula pétrea.

Machado (2012) afirma que o princípio da legalidade é o mais importante limite para os governantes na atividade tributária do Estado. O autor destaca que já existem alguns teóricos querendo mesquinhar o referido princípio com teses sobre o Estado Social que deveria se sobrepor a legalidade, colocada como algo inseparável do individualismo. Refutando essa tese, o limite tributário fundamental imposto pela legalidade não pode sofrer mitigações a pretexto de proteger interesses individuais que não trazem benefício a defesa da coletividade de contribuintes.

Ainda, não pode a administração tributária deixar de aplicar uma lei tributária sob a alegação de sua inconstitucionalidade, pois a competência para declarar que uma lei é constitucional ou não é do poder judiciário. Sendo, portanto, a administração tributária uma atividade extremamente vinculada aos ditames legais (MACHADO, 2012).

Destarte, o princípio da legalidade tributária é compreendido por muitos autores como um direito fundamental individual, uma vez que ele é um limite para frear o arbítrio dos governantes. A lei tributária, portanto, é um ato de vontade do povo, instituída por seus representantes eleitos, que vincula atuação da administração tributária e dos contribuintes.

3.2 Princípio da Isonomia Tributária

O princípio da isonomia ou da igualdade é um direito fundamental individual previsto no *caput* do art. 5º da CF/88. Sabbag (2014), reproduzindo o pensamento de Aristóteles, afirma que princípio da igualdade seria tratar igualmente aos iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades, retratando um olhar material do princípio.

Na seara tributária, o princípio tem assento no art. 150, II, da CF/88, que veda a instituição de tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação de equivalência uns perante os outros, sendo vedada qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos, sendo um princípio autoaplicável segundo a doutrina.

Harada (2010, p.363) comentando o referido dispositivo, leciona que “esse princípio tributário veda o tratamento jurídico diferenciado de pessoas sob os mesmos pressupostos de fato; impede discriminações tributárias, privilegiando ou favorecendo determinadas pessoas físicas ou jurídicas”.

Alexandre (2012) explica que o princípio da isonomia possui uma acepção vertical e outra horizontal. A segunda se refere ao tratamento que a lei tributária deve dar a pessoas que estão no mesmo nível, devendo esse tratamento ser igual em todos os sentidos, dando como exemplo o Imposto de Renda, no qual as

peças com o mesmo rendimento e mesmas despesas devem pagar o mesmo valor. Enquanto que no segundo aspecto, a lei tributária deve tratar pessoas que estejam em níveis diferentes, ou situação distinta, de forma diferente, e exemplificando novamente, o Imposto de Renda, no qual as pessoas que tem rendimentos diferentes devem pagar um valor diferente.

Ressalta Harada (2010, p.364):

É oportuno ressaltar que, o tratamento diferenciado, dispensado pelas normas jurídicas, guardar relação de pertinência lógica com a razão diferencial (motivo de tratamento discricionário), não há que se falar em afronta ao princípio da isonomia. Da mesma forma, não afronta o princípio quando a lei elege determinada situação objetivamente considerada para prescrever a inclusão ou exclusão de determinado benefício, ou a imposição de certo gravame.

Na mesma linha pensamento, Alexandre (2012) destaca que a CF/88 exige o tratamento distinto entre contribuintes em situações distintas, sendo possível a declaração de inconstitucionalidade por omissão se a lei – como a do imposto de renda – não previsse os casos de deduções.

Carneiro (2010) observa que o destinatário desse princípio é o aplicador da lei, podendo ser a autoridade administrativa, ou o próprio magistrado em casos de lide judicial, mas também o legislador, pois este não pode consignar na lei situações que estabeleçam tratamento diferenciado a pessoas que se encontram em situação semelhante.

Também é manifestação desse princípio, segundo Machado (2012), a regra da uniformidade dos tributos federais em todo território nacional. Ainda, observa o autor, os impostos progressivos não ferem o referido princípio, uma vez que quem tem maior capacidade contributiva deve pagar mais imposto, pois só assim os contribuintes estariam sendo igualmente tratados.

3.3 Princípio da Irretroatividade Tributária

O princípio da irretroatividade tributária encontra-se previsto no art. 150, III, a da CF/88, que veda a cobrança de tributos cujos fatos gerados tenham ocorrido antes da vigência da norma legal.

O legislador constituinte originário resguardou o contribuinte do arbítrio do Estado, uma vez que o ordenamento jurídico brasileiro inadmitte que a leis possam retroagir, salvo para beneficiar o cidadão, sendo um direito individual fundamental.

Sabbag (2014) comentando sobre a retroatividade das leis afirma que os fatos devem ser regulados pela lei vigente no tempo em que foram realizados (*tempus regit actum*). Trata-se de regra geral oriunda do direito intertemporal, que sinaliza no sentido de que a lei tributária há de ser irretroativa, em regra. Sendo assim, frisa-se que, quando houver situações em que a lei puder reportar-se-á fatos pretéritos, modificando os efeitos jurídicos e elidindo a incidência da lei anterior, estar-se-á diante de casos de possível retroatividade da lei.

Discordando em certo ponto de outros doutrinadores Harada (2010) afirma que o dispositivo constitucional que prevê a irretroatividade seria dispensável, uma vez que o princípio da legalidade é suficiente para impedir a cobrança de tributos antes de lei tributária instituidora.

Contrapõe-se Rocha (2012) afirmando que a real finalidade do referido princípio é garantir a segurança jurídica, uma vez que as “operações ou negócios que realizamos hoje serão tributados ou não pela lei de hoje. A mudança futura da lei influirá nas operações que ainda se realizarão”.

Rocha (2012) complementa dizendo que o princípio ora tratado não se refere a vigência (como o princípio da anterioridade), mas à produção de efeitos legais, aplicando-se indistintamente a todos os tributos, sem exceções. Conclui afirmando que a irretroatividade incide igualmente as leis que extinguem ou reduzem tributos.

Diz Rocha (2012) que o referido princípio impera de forma absoluta quanto a leis que pretendem instituir ou mudar a sistemática quantitativa dos tributos, que não correspondem a sanções ou atos ilícitos.

Por sua vez Carneiro (2010) ressalta as hipóteses de exceção ao princípio da irretroatividade tributária nos casos de lei interpretativa e a lei tributária que prevê penalidades menos severas, nos casos de declaração de inconstitucionalidade, nas hipóteses de direito adquirido (CTN, art. 178), ato jurídico perfeito (CTN, art. 144) e coisa julgada.

Destarte, o princípio da irretroatividade tributária é um direito individual fundamental do contribuinte, uma vez que o mesmo evita que o contribuinte seja tributado por determinado fato antes mesmo da vigência que lei criou ou majorou o tributo.

3.4 Princípio da Anterioridade

O princípio da anterioridade tributária, segundo Carneiro (2010), seria corolário do princípio da segurança jurídica, sendo também chamado de princípio da não-surpresa ou da eficácia deferida, porque admitiria um planejamento das atividades econômicas por parte do contribuinte, evitando que seja surpreendido por um tributo recém instituído ou majorado, que produzirá efeitos em momento posterior.

Rocha (2012) salienta que esse princípio é exclusivamente tributário, pois não decorre de nenhum outro princípio previsto na CF/88 e afirma que o mesmo deve ser analisado à luz do que dispõe o art. 150, inciso III, alíneas “b” e “c” da Carta Constitucional de 1988, que tratam da anterioridade anual e nonagesimal ou noventena.

Sabbag (2014) explica que o elemento axiológico que embasa o princípio em estudo é a segurança jurídica, que objetiva impedir a tributação de surpresa, conhecida como “tributação de supetão” ou “tributação de inopino”, ou seja, aquela que surpreende o sujeito passivo da obrigação tributária sem lhe permitir tempo de preparo para o evento inexorável da tributação.

Segundo o autor citado, a preocupação maior do referido princípio é com o tempo que a lei instituidora ou majoradora do tributo deve dar para viger nas relações jurídicas tributárias depois de publicada, dotando os contribuintes de tempo para que possam se planejar economicamente, com a finalidade de poder pagar os tributos que foram instituídos ou majorados.

Rocha (2012) acrescenta que não há que se falar em aplicação do princípio da anterioridade em leis que não causem gravame, ou seja, que reduzem ou fulminem os tributos.

Sobre o princípio da anterioridade do exercício financeiro Rocha (2012) afirma que o mesmo objetiva proteger o sujeito passivo do ônus tributário imprevisto ou não planejado, devendo a lei gravosa só produzir efeitos no ano seguinte, ou seja, conforme o art. 34 da lei 4.320/64, coincidindo com o ano civil, portanto, de 1º de janeiro a 31 de dezembro.

Registra ainda o autor que a Súmula 669 do STF determina que os casos previstos em lei de mera administração tributária não se submetem ao princípio da

anterioridade, como exemplo o caso em que a norma legal altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária.

Infelizmente, segundo Rocha (2012), apenas o princípio da anterioridade do exercício financeiro não impediria que os contribuintes fossem surpreendidos com leis que tornavam mais gravosas os encargos tributários, pois segundo o autor as modificações legislativas publicadas no dia 31 de dezembro de um ano, cuja entrada em vigor se daria no primeiro de janeiro, eram – e ainda são - práticas comuns na seara tributária.

A Emenda Constitucional nº 24/2003, que incluiu a alínea “c” no inciso III do art. 150 da CF/88, garantiu mais um direito fundamental individual ao contribuinte ao determinar, pelo menos em regra, que todas as leis tributárias que instituem ou majorem tributos só produzam efeitos nas relações jurídicas tributárias noventa dias após a sua publicação.

Machado (2012) ao explicar como funciona a aplicação do princípio da anterioridade do exercício financeiro e da anterioridade nonagesimal, diz que se uma lei é publicada no último dia de dezembro do ano estará sendo atendido o princípio da anterioridade anual, mas essa lei só poderá entrar em vigor em abril do ano seguinte, ou seja, só vigeria noventa dias depois de sua publicação.

Para Harada (2010) o princípio da anterioridade tributária trata-se de verdadeiro direito fundamental individual, sendo prestigiado o Estado Democrático de Direito que não pode editar normas de caráter tributário que venham a surpreender o contribuinte, tolhendo-lhe o direito de se planejar financeiramente para cumprir com a obrigação principal e acessória. Na visão do referido autor o princípio visa impedir que o Estado surpreendesse a população com novos tributos ou aumento dos existentes.

É importante salientar que direitos e garantias fundamentais não são dotados de taxatividade, conforme o § 2º do art. 5º da CF/88, e ainda, segundo Sabbag (2014, p. 90) a “identificação daqueles abre-se para o cotejo dialógico entre a Constituição e o plano da realidade social, na busca de uma ideal exemplificação, no lugar da exaustão”.

Por conseguinte, de forma sucinta e sistemática Machado (2012, p.35/36) aponta em quais tributos não se aplica o princípio da anterioridade, os que se aplica o princípio da anterioridade financeira e em quais se aplica o princípio da

anterioridade nonagesimal, sendo que em todos os demais tributos restantes o princípio se aplica cumulativamente:

O princípio da anterioridade – vale dizer, a limitação albergada pelo art. 150, III, “b”, da CF – não se aplica (1) aos empréstimos compulsórios destinados a atender a despesas extraordinárias, decorrente de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (art. 148,I); (2) aos impostos sobre: importação de produtos estrangeiros (art. 153,I), exportação, para o Exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (art. 153,II), produtos industrializados (art. 153,IV) e operações de crédito, cambio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (art. 153,V); (3) aos impostos extraordinários criados na iminência ou no caso de guerra (art. 154,II).

O IPI, embora não se submeta ao *princípio da anterioridade*, está sujeito à vacância de 90 dias, ou seja, a regra jurídica que cria nova hipótese de incidência ou de qualquer forma o aumenta, ainda que apenas dentro dos limites da lei, só entra em vigor 90 dias depois de publicada.

As contribuições de seguridade social se submetem a limitação do art. 150, III, “b”. Podem ser criadas ou aumentadas por lei publicada no curso do exercício financeiro, mas subordinam-se à exigência da anterioridade de 90 dias (art. 195, § 6º).

Também não se submetem à limitação do art. 150,III, “b”, os aumentos de alíquotas do ICMS e da contribuição de intervenção no domínio econômico autorizados pelos arts. 155. § 4º, IV, “c”, e 177, §4º, I, “b”, inseridos no texto constitucional pela Emenda Constitucional 33/2001, que não escapam, todavia, da exigência de antecedência dos 90 dias, da alínea “c”, introduzida no inciso III do art. 150 pela Emenda Constitucional 42.

A exigência de antecedência de 90 dias, da alínea “c” do inciso II do art. 150, não se aplica ao imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, III) e relativamente à base de cálculo do IPVA (art. 155, III) e a base de cálculo do IPTU (art. 156,I). Esta exceção permite que uma lei que aumenta esses impostos possa entrar em vigor no primeiro dia do exercício financeiro mesmo tendo sido publicada no último dia do exercício anterior. Relativamente a outros tributos de incidência anual não abrangidos por esta exceção, como é o caso do ITR, a lei deve ser publicada pelos menos 90 dias antes do início do exercício da respectiva cobrança.

É indubitável, a grande importância deste princípio no universo do Direito Tributário, pois ele garante que o contribuinte não tenha seu patrimônio subtraído de forma inesperada pelo Estado, sendo, por isso, inquestionavelmente, um direito fundamental individual.

3.5 Princípio do Não-Confisco

São históricas as raízes do princípio constitucional do não-confisco, segundo ensina Rocha (2012), citando como exemplo a decisão de Marshall, juiz da Suprema Corte dos Estados Unidos da América, que reconheceu que o Estado não deve confiscar os bens particulares no exercício de sua atividade tributária, sendo essa decisão judicial um grande marco histórico para o direito tributário como para o direito constitucional.

O referido princípio tem previsão constitucional no art. 150, inciso IV, que diz ser vedado utilizar o tributo com a finalidade de confisco. Rocha (2012) ensina que esse princípio é decorrente do direito individual fundamental à propriedade privada e sua função social, conforme previsão no art. 5º, incisos XXII e XXIII, da CF/88.

Portanto, o referido princípio tem a finalidade de proteger a propriedade privada da atividade tributária abusiva e confiscatória do Estado. E como ensina Rocha (2012) trata-se de uma limitação quantitativa aos tributos.

Carneiro (2010) aduz que o conceito de confisco é um conceito jurídico indeterminado. No entanto, o preceito se encontra previsto na constituição como limitação estatal ao poder de tributar, e segundo Alexandre (2012) acrescenta, este princípio também poderia ser denominado de princípio da razoabilidade ou proporcionalidade da carga tributária.

Utilizando dos critérios de razoabilidade e proporcionalidade para com o ontribuinte, Carneiro (2010, p. 378) conceitua confisco nos seguintes termos:

Apesar de ser difícil a definição de confisco, podemos entendê-lo como o ato pelo qual se apreendem, adjudicando ao Fisco, bens ou valores pertencentes a outrem, ou, ainda a fixação de percentuais muito elevados que inviabilizem a aquisição de mercadorias ou a prestação de serviços. Nesse caso, o que se veda é a inversão do Estado à atividade privada, a apropriação de bens pertencentes aos contribuintes pelo Estado, em que se utilize a tributação como ferramenta de expropriação.

Machado (2012, p. 41) complementando o raciocínio acima, afirma que a “Constituição deu mais um instrumento de controle da voracidade fiscal do governo, cuja utilidade certamente fica a depender da provocação dos interessados e da

intendência e coragem dos magistrados”, pois, neste sentido, caberia ao Poder Judiciário dizer quando um tributo é confiscatório.

Sobre a competência desta manifestação, caberia ao Supremo Tribunal Federal, pois além de ser matéria tributária seu conteúdo é eminentemente constitucional, haja vista o direito à propriedade privada ser direito fundamental individual, devendo a partir desses parâmetros se julgar se um tributo está sendo ou não confiscatório.

Por outro lado, Harada (2010, p. 368) entende que “não cabe ao juiz examinar o fenômeno tributário sob o aspecto da conveniência, nem substituir o critério da justiça do legislador por seu critério”.

Ainda, Harada (2010, p. 366/367) traz alguns critérios doutrinários que devem ser levados em conta no aspecto quantitativo para detectar o efeito confiscatório de um tributo, mencionando:

O critério formal, representado pela superação de alíquota legalmente fixada, por sua vez, só detecta o efeito confiscatório de um tributo no caso de afronta à expressa disposição de lei, hipótese difícil de ocorrer, a não ser por erro, quando o tributo recolhido a maior poderá ser repetido. Um critério que pode projetar luz sobre a intrincada questão é da razoabilidade. É certo que não existe um parâmetro legal para aferição do critério da razoabilidade da tributação. Diríamos que o conceito de razoável está mais para o sentir do que o para o definir. Ainda que, o que é razoável para uma pessoa possa ser irrazoável para outra, a verdade é que existe um limite que está na consciência média dos indivíduos, o qual estabelece um marco divisor entre uma e outra. Cada um de nós tem a plena consciência, por exemplo, de um comportamento razoável que deve ter no interior de um teatro, de um salão de festas, de uma sala de aula, tanto é que nossos comportamentos variam segundo o ambiente que nos encontramos. A experiência de vida exerce influência no nível de conscientização do que é razoável, da mesma forma que a experiência impositiva da entidade política ajuda a sinalizar o que é razoável exigir dos contribuintes. O princípio da capacidade contributiva igualmente, deve ser levado em conta na avaliação do efeito confiscatório de um tributo. Ultrapassando o limite da capacidade econômica do sujeito passivo, estaria caracterizado o confisco. [...]. Ocorre que, inexistindo, também, um parâmetro legal ou constitucional fixando o limite de tributação de cada contribuinte ou de cada categoria de contribuintes, surge a dificuldade em dimensionar a carga tributária compatível com a capacidade contributiva de cada um, ensejando o desencadeamento de um círculo vicioso: é confiscatório o tributo que desrespeite a capacidade contributiva; ela é superada quando o tributo passa a ter efeito confiscatório. Advirta-se, desde logo, que o conceito de capacidade econômica do contribuinte não pode ser considerado em sua concepção teórica, extraída da Ciência das Finanças, mas dentro

dos limites das demais garantias constitucionais, sob pena de, por meio de imposição tributária, cometer apropriação da propriedade do contribuinte de elevada capacidade econômica.

Por conseguinte, Machado (2012, p. 41) diz que o princípio do não-confisco deve ser aplicado apenas aos tributos e não as multas tributárias, pois o regime jurídico dos tributos e das multas tributárias são distintos, sendo “o ilícito pressuposto essencial desta e não daquela”.

Por outro lado, Rocha (2012, p. 628) acrescenta que apesar do princípio se referir apenas a tributos, “a doutrina e a jurisprudência abominam, com igual intensidade, as multas desproporcionais. Há tese do STF que estende o alcance do preceito também a essas penalidades (RE 582.461)”.

Entretanto, Machado (2012) salienta que a decisão do Supremo Tribunal foi correta, porém o fundamento para essa decisão deve ser outro que é no sentido de que o “princípio constitucional da proporcionalidade, no que alberga a ideia de que deve haver uma proporção, em sentido estrito, entre a gravidade do ilícito e a sanção menos correspondente”.

Sobre essa questão Rocha (2012) salienta que a matéria sobre confisco é eminente constitucional não cabendo ao Superior Tribunal de Justiça a competência para análise.

3.6 Princípio da Não Limitação ao Tráfego de Pessoas e Bens

O princípio da não limitação ao tráfego de pessoas e bens está previsto no art. 150, inciso V, da CF/88, que determina a vedação em 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.

O referido princípio é decorrente do princípio da livre liberdade de locomoção, previsto no art. 5º, inciso XV, da CF/88 que permite a livre locomoção de pessoas no território nacional, desde que em tempo de paz, e observadas as prescrições legais.

Carneiro (2010, p. 381) diz que o citado princípio é uma garantia constitucional a “liberdade de locomoção, ou seja, proíbe que um tributo seja tão oneroso a ponto de estabelecer barreiras à circulação de bens ou de pessoas, daí pautar-se em dois fundamentos”, quais sejam o tráfego de bens e o tráfego de pessoas.

Por sua vez, Harada (2010) explica que o referido princípio é consectário lógico da unidade econômica e política do território nacional, que se destina a assegurar a livre circulação de bens e de pessoas ou meios de transportes, que não pode sofrer limitação ou embaraço por tributação interestadual ou intermunicipal, com a ressalva da possibilidade da cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo poder público.

Esclarece Machado (2012) que esse princípio não proíbe a cobrança do ICMS, ao qual é de competência dos Estados Membros e do Distrito Federal, cujo fato gerador é a operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Assim, o princípio veda a instituição de um tributo em que a hipótese de incidência seja um elemento essencial à transposição de fronteira interestadual ou intermunicipal, que, por outro lado, é bem diferente de operação de circulação de mercadorias um dos fatos geradores do ICMS.

Sobre a exceção quanto ao pedágio, à natureza jurídica deste tem gerado grande discussão na doutrina e na jurisprudência, onde se questiona se o mesmo seria uma espécie de tributo ou não.

Machado (2012, p. 43) diz que é indiferente se o pedágio tem ou não natureza de tributo, pois restaria “afastada a possibilidade de se invocar o princípio da liberdade de tráfego para impedir a cobrança do pedágio”, já que a própria constituição permite a cobrança do pedágio em casos de utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

Ainda esclarece Alexandre (2012) que segundo posicionamento do STF, o pedágio não seria espécie tributária, mas sim uma taxa de serviço (RE 181.475-6).

O referido autor ainda explica que o pedágio tem sido cobrado por particulares num regime de concessão, permissão ou autorização; portanto, seria um regime contratual de direito privado entre os Estado e as pessoas jurídicas de direito privado.

Por certo, os pedágios quando cobrados por pessoa jurídica de direito privado, assumem também natureza contratual com quem os pagam, tendo o pedágio natureza, nesses casos, de preço público ou tarifa.

Feitas as considerações sobre as os princípios constitucionais tributários, necessários a abordagem e compreensão do ponto central deste trabalho, dessa forma passa-se a exposição do objeto da pesquisa.

4 A NÃO RECEPÇÃO DO ART. 166 DO CTN PELA ORDEM CONSTITUCIONAL VIGENTE

4.1 Os Tributos Indiretos e suas peculiaridades

O estudo dos tributos indiretos tem gerado muita discussão na doutrina, sobretudo quanto ao seu conceito, natureza jurídica e a forma de sua restituição, que é bastante peculiar.

Inicialmente é importante mencionar sucintamente, conforme já dito acima, que os tributos indiretos são aqueles em que o ônus tributário da obrigação é suportado pelo contribuinte de fato, não obstante seu pagamento já tenha se realizado pelo contribuinte de direito, o sujeito passivo da relação tributária.

Lopes (2012) ensina que os tributos que comportem, por sua natureza, transferência do encargo financeiro são denominados tributos indiretos. Diversamente, os tributos em que não haja transferência do encargo financeiro a outra pessoa serão denominados diretos.

Rocha (2012, p. 403) conceitua e distingue os tributos diretos e indiretos da seguinte forma:

Tributo direto é aquele em que o contribuinte de direito é também o contribuinte de fato, ou seja, a pessoa física ou jurídica que a norma legal define como sujeito passivo da obrigação é a mesma que arca com o ônus de recolher o valor devido ao fisco. É o dos impostos sobre o patrimônio e renda.

Tributo indireto é aquele em que o contribuinte de direito recolhe o valor aos cofres públicos, mas transfere o ônus econômico para outra pessoa, chamando contribuinte de fato. Regra geral é o caso dos impostos incidentes sobre a produção e o consumo, como o ICMS e IPI. (negrito no original).

A nomenclatura de tributos indiretos nasce de uma classificação doutrinária e jurisprudencial, oriunda da interpretação do texto do art. 166 do CTN, que se refere à forma de restituição de tributos que por sua natureza haja uma transferência do encargo financeiro para outra pessoa.

Segundo o referido autor de acordo com o dispositivo legal, só poderia ocorrer a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, a transferência do

respectivo encargo financeiro a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Um ponto interessante a ser considerado na análise do art. 166 do CTN, é saber quem delimita quais os tributos que comportam transferência do encargo financeiro. Por certo, a doutrina e a jurisprudência tem assumido esse papel na prática, quando de acordo com a Constituição deveria ser a lei.

Para Lopes (2012) e Sabbag (2014), o ICMS e o IPI são exemplos clássicos de tributos chamados de indiretos, ou seja, aqueles onde pode haver transferência do encargo financeiro.

Isso ocorre, porque se tratam de impostos que tem como característica em comum a atividade comercial, como a industrialização, as operações de circulação de mercadoria, transporte interestadual e intermunicipal, energia elétrica, operação de circulação de mercadorias importadas e serviços de telecomunicações.

Tanto a doutrina pátria quanto a jurisprudência entendem que esses tributos têm, em decorrência de seus fatos geradores, uma natureza jurídica que permite a transferência do encargo financeiro para o consumidor final destes produtos, serviços e operações.

Sabbag (2014), diferentemente da maioria da doutrina, entende que a tributação indireta só existe apenas no âmbito dos impostos, sendo, portanto, todas as outras espécies tributárias: taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais tidas como tributos diretos.

Ainda, Sabbag (2014), seguindo a linha doutrinária da classificação dos tributos indiretos, ensina que o imposto direto é aquele cuja carga econômica é suportada pelo contribuinte que deu ensejo ao fato imponible, citando como exemplos o imposto de renda (IR), imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU), imposto sobre a propriedade de veículo automotor (IPVA).

Já os impostos indiretos são aqueles cujo ônus tributário repercute em terceira pessoa, não sendo o encargo financeiro assumido pelo realizador do fato gerador. Ainda, nos impostos indiretos transfere-se o ônus financeiro para o contribuinte de fato, não se onerando o contribuinte de direito, mencionando como exemplos o imposto sobre produtos industrializados (IPI) e o imposto sobre operação relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de

transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS) (SABBAG, 2014).

Vale registrar que há outras espécies tributárias que, dependendo da relação jurídica estabelecida, pode haver transferência do encargo financeiro para outra pessoa que não o sujeito passivo da relação jurídica tributária, a exemplo das contribuições de intervenção no domínio econômico, prevista no art. 149 da CF/88, Roberval Rocha (2012) especifica a: CIDE-Energia no setor de energia (Lei nº 9.991/00), Fust e Funtel no setor de telecomunicações (Leis nº 9.998/00 e 10.052/00 respectivamente), CIDE-Remessas no setor de tecnologia (Lei nº 10.168/00), Condicine no setor audiovisual (MPv nº 2.228/01 e Lei nº 12.485/2011), CIDE-Combustíveis, (Lei nº 10.336/01), Apex-Brasil, no setor de exportação (Lei nº 10.668/03), AFRMM no setor marítimo (Lei nº 10.893/07), e ABDI no setor industrial (Lei nº 11.080/04).

Demonstrando a celeuma doutrinária acerca da classificação e tributos diretos e indiretos, Rocha (2012) afirma que a partir da análise da jurisprudência pátria até mesmo os tributos classificados como diretos como IR, IPTU, COFINS, IPVA são tratados como indiretos.

Em casos concretos, o STJ se manifestou em relação à locação de imóvel, tratando o IPTU como tributo indireto, sendo este tributo unanimemente classificado pela doutrina como tributo direto e outro caso sobre o ISS. No precedente mencionado, no caso o Recurso Especial 797.293/SP¹, a Corte Especial concluiu que o imposto deve ser restituído a quem tiver recolhido o tributo. Já no caso do ISS que é classificado pela doutrina como tributo indireto o STJ entende que o art. 166 do CTN deve ser se aplicar por presunção conforme REsp 426.179-SP².

¹ IPTU. RESTITUIÇÃO. INDÉBITO. Trata-se de REsp em que se busca desconstituir acórdão que, em demanda visando à restituição de valores indevidamente pagos a título de IPTU e taxas de limpeza e iluminação públicas, manteve a sentença na qual se decidiu que devem os proprietários, na execução, demonstrar que suportam o ônus ou que estão autorizados a receber o crédito pelos inquilinos, na forma do art. 166 do Código Tributário Nacional (CTN). A Turma, ao prosseguir o julgamento, negou provimento ao recurso ao entendimento de que o valor recolhido deve ser restituído, quando for o caso, a quem o recolheu indevidamente, seja ele o proprietário seja o locatário. Destarte, na hipótese em questão, o acórdão recorrido partiu do pressuposto de que o imóvel estava alugado, tendo havido (ou podendo ter havido) recolhimento do tributo pelo locatário, hipótese em que a ele a restituição deve ser feita. Precedente citado: REsp 797.293-SP, DJe 6/5/2009. REsp 775.761-RJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 17/12/2009.

² ISS. OUTDOORS. TRIBUTO INDIRETO. O ISS pode ser classificado como imposto indireto ou não. Na hipótese da incidência sobre serviços de publicidade em outdoors, trata-se de tributo indireto porque recolhido sobre as receitas oriundas de cada encomenda. Assim, o valor do serviço é repassado ao tomador, contribuinte de fato, incidindo a presunção do art. 166 do CTN e a Súm. n.

Esse tratamento de tributos entendidos pela doutrina como diretos como indiretos é causado justamente pela interpretação generalizada dos tribunais referente à atividade empresarial e econômica. Percebe-se que todos os encargos decorrentes da atividade empresarial irão, em tese, ser suportados pelo consumidor final, pois, no valor que este paga em determinado produto ou serviço está suportando o valor real do produto ou serviço, ou seja, o lucro do empresário, o salário dos funcionários da empresa e os tributos decorrentes da atividade empresarial inerentes.

Em leitura ao entendimento jurisprudencial acima citado, no caso referente à restituição do ISS, tributo de competência municipal, no caso a empresa publicitária que prestou os serviços é o contribuinte de direito, sendo ela o único sujeito passivo da relação tributária. A lei complementar 116/2003 que dispõe sobre o ISSQN determina que o sujeito passivo da relação tributária é quem presta serviço de qualquer natureza, porém o STJ entendeu que como essa empresa cobrou pelo referido serviço ao seu consumidor, e assim, ocorreu uma transferência do encargo financeiro para este, sendo o consumidor entendido neste caso como contribuinte de fato, pois ele suportou todo ônus do serviço inclusive tributário, deve o consumidor autorizar a empresa de publicidade a restituição do ISSQN, entendendo, assim o STJ, nesse caso, o ISSQN como um tributo indireto.

Muitas vezes o STJ não classifica se um tributo é direto ou indireto, baseando suas decisões apenas utilizando-se de uma interpretação literal da lei ou em alguns casos faz a classificação de acordo com a repercussão na seara econômica de quem suporta do ônus de tributário.

Machado (2012, p. 487) ao analisar o art. 166 do CTN afirma:

Esse dispositivo somente se aplica aos tributos cujo valor o contribuinte pode, por força de autorização legal, cobrar de terceiros. Não em relação a impostos incidentes sobre vendas, e o comprador não está obrigado a suportar o ônus correspondente.

Percebe-se que o citado autor faz a observação a partir da natureza jurídica dos tributos, mencionando a impossibilidade de restituição no caso dos tributos classificados como indiretos.

546-STF. Com esse entendimento, a Turma, prosseguindo o julgamento, negou provimento ao recurso. REsp 426.179-SP, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 11/5/2004.

A instituição e a majoração de tributos é decorrente da lei, segundo o princípio da legalidade tributária, devidamente positivado no art. 150, I, da CF/88, já estudado neste trabalho, assim como a transferência de encargo tributário só pode ser realizada com amparo na lei.

Machado (2012) afirma que nos casos de tributos que por sua natureza haja uma transferência do encargo financeiro para um terceiro esta situação deve estar delimitada pela lei. Neste sentido, não caberia a doutrina ou a jurisprudência classificar os tributos lhe prevendo essa transferência, pois apenas à lei é reservado definir qual seu fato gerador, qual sua base de cálculo, qual a sua alíquota e quem é o seu responsável tributário.

Na mesma trilha de pensamento, se a lei prescreve que o sujeito passivo da relação tributária pode transferir o encargo a um terceiro. Sobre essa questão, Machado (2012, p.487) arremata:

Não se presta para resolver essa questão a assertiva, tão difundida quanto equivocada, de que o comprador sempre paga o imposto sobre vendas, pois este vem embutido no preço do bem ou do serviço. Na verdade só se pode afirmar que ocorre a cobrança do imposto do consumidor quando o preço seja estabelecido *sem o imposto* e a lei autorize a cobrança deste, além do preço, como acontece, por exemplo, nos Estados Unidos, com o *sales taxes*. No Brasil, se um comerciante anunciar o preço de um produto e depois pretender cobrar o imposto do adquirente, este se pode recusar a pagar o imposto, porque a lei não autoriza tal cobrança.

No Brasil uma parcela considerável da doutrina e jurisprudência entende como tributos indiretos aqueles que incidem na atividade econômica realizada pelas partes, onde, em tese, o consumidor ou destinatário final dos produtos ou serviços, suportaria todo o ônus de pagar os tributos e demais encargos intrínsecos à atividade industrial e autônoma desenvolvida.

Porém, a legislação pátria não definiu quais são os tributos indiretos, apenas disse que no caso de interesse de restituição da parte desses tributos é necessário à autorização expressa do contribuinte de fato.

Seria a lei o instrumento formal capaz de dizer quais são os tributos indiretos, evitando celeuma. A partir de consulta à legislação tributária pátria não existe menção a nenhum tributo vigente que incida sobre a base de cálculo a partir de um fato gerador que autorize a transferência de seu encargo financeiro para o elo final da cadeia.

Destarte, se percebe que a norma legal complementar tributária não foi clara e conforme assevera Lopes (2012) que não existem critérios para se identificar se um tributo é direto ou indireto, bem como, que todos os custos do empresário são repassados ao consumidor dos bens ou serviços, incluindo ao os tributos, nem por isso, complementa o autor, que o imposto de renda ou a contribuição social sobre o lucro são tributos indiretos.

Certamente que a lei tributária não definiu uma classificação dos tributos, porém tal omissão não autoriza uma interpretação que atenta ao princípio da reserva da lei, ou seja, não se pode interpretar se um tributo é ou não indireto e autorizar a restituição da exação ao contribuinte de fato não foi o responsável pela obrigação tributária legalmente prevista.

4.2 Instrumentos para restituição do indébito tributário

Ultrapassada a celeuma acerca de quais tributos seriam indiretos, autorizando a restituição da exação paga a quem não foi o sujeito passivo da relação tributária, é importante expor sobre quais as formas de restituição de tributos indiretos.

A restituição é possível através de procedimentos administrativos ou judiciais. Torres (2012, 343) distingue o processo administrativo do processo judicial:

O processo administrativo tributário participa da atividade de autotutela da legalidade exercida pela própria Administração, isto é, tem por finalidade o controle da legalidade e da legitimidade do lançamento levado a efeito pelas autoridades administrativas. Alguns autores preferem caracterizá-lo como simples procedimento, por não revestir as características de definitividade na composição do litígio, tendo em vista ser a Administração simultaneamente juiz e parte interessada. Há certo exagero formalista na tese e a legislação e jurisprudência brasileira vem utilizando a expressão “procedimento administrativo tributário” fundadas na consideração de que a Administração pratica atos materialmente jurisdicionais.

O processo judicial tributário, que se desenvolve perante os órgãos do poder Judiciário, tem por objeto dirimir as controvérsias entre o Fisco e o contribuinte. Participa do controle jurisdicional dos atos da Administração, plenamente compatível com o sistema de separação de poderes que adotamos. Em outros países, como na França, em que o Judiciário não interfere sobre a Administração, incube ao próprio Contencioso Administrativo exercer o controle da legalidade

dos atos tributários com todos os requisitos da prestação jurisdicional.

Como se observa as searas administrativa e judiciais são independentes, pois enquanto a primeira efetiva a autotutela dos atos realizados pela administração, a partir do princípio da legalidade, a segunda trata de efetivar o princípio da inafastabilidade da jurisdição.

Campos (1998, p. 89) diz que “o direito do contribuinte de requerer em juízo a repetição do tributo indevido não tem como condicionamento o esgotamento as vias administrativas, pois o direito, neste caso, deriva da Constituição”.

A ação cabível judicialmente para restituir os tributos pagos indevidamente ou a maior é a Ação de Repetição de Indébito, ou simplesmente Ação de Restituição. Por conseguinte, Lopes (2012) conceitua essa ação judicial tratando-a de natureza condenatória, através da qual o suposto contribuinte lesado postula a condenação da Fazenda Pública a devolver o que recebeu indevidamente.

O mesmo autor assevera que o fundamento da referida ação é evitar o enriquecimento ilícito, conforme aplicação analógica do art. 876 do Código Civil, que obriga àquele que recebeu indevidamente quantia, restituir ao pagador.

Referente ao entendimento doutrinário acerca do locupletamento indevido e da possível confusão na determinação do sujeito ativo na ação de repetição, Harada (2010, p. 579) pondera:

Grande parte da doutrina e da jurisprudência busca o fundamento dessa ação na velha parêmia de Pompônio, de inegável conteúdo ético e amoral – o princípio que veda o locupletamento ilícito. Tal posicionamento acabou por semear a confusão do aspecto jurídico com o aspecto econômico da tributação, com reflexo, inclusive, na determinação do sujeito ativo da ação de repetição.

O entendimento do referido autor é no sentido de afirmar que o instituto do enriquecimento sem causa é um instituto do direito privado, positivado no Código Civil, bem diferente da realidade do Direito Tributário que é um ramo do direito público e como tal segue outros fundamentos e princípios próprios previstos na CF/88 e já explicitados no presente trabalho.

Completa o raciocínio Harada (2010) no sentido de ser o tributo restituído não com fundamento no princípio do locupletamento indevido, oriundo do direito privado, mas sim do princípio da legalidade, base fundamental de todo o

ordenamento jurídico, porém, ínsito a própria relação tributária, posto que obrigação tributária é *obligatio ex legis* consoante doutrina uníssona.

Dessa forma, entende-se que se o tributo é pago a mais do que devido por lei, o contribuinte tem o direito de repetir (restituir) o pagamento, acrescido de juros e correção monetária; se pago a menos do que determina a lei, o contribuinte tem a obrigação de completar o pagamento, acrescido de juros, correção monetária e multa, com a ressalva do art. 138 do CTN, com relação a última.

Portanto, para o referido o autor o que fundamenta a restituição de tributos não é a justiça social trazida pelo instituto da vedação ao enriquecimento sem causa e sim o princípio da legalidade, uma vez que determinada lei tributária exige do contribuinte certa parcela em dinheiro e se esse pagamento for superior ao que a lei determinada, nada mais justo do que cumprir a lei fielmente, tendo direito o contribuinte de requerer restituição do valor que pagou superior ao que deveria com juros e correção monetária.

Sobre a restituição de tributos o art. 165 do CTN prescreve as hipóteses de cabimento:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Lopes (2012) analisando a cabeça do dispositivo acima transcrito ressalta haver uma imprecisão técnica do legislador, pois não se trata de uma restituição total ou parcial do tributo, mas sim do valor em pecúnia que foi recolhido a título de pagamento de determinado tributo.

Outro ponto importante salientado pelo referido autor é que essa restituição nunca será parcial, mas sempre total, pois em suas palavras “englobará tudo o que foi pago indevidamente. Se o tributo foi pago a maior, só era indevida a parcela excedente, que deverá ser repetida integralmente” (LOPES, 2012, p. 353).

O sujeito passivo da obrigação tributária é a parte legitimada para pleitear a restituição, pois arcou com o ônus do pagamento. Assim a disposição contida no art. 121 do CTN, aponta ser o sujeito passivo a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou da penalidade pecuniária.

Ainda, conforme art. 121 do CTN o sujeito passivo poderia ser contribuinte – que é aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador – ou o responsável tributário – aquele que sem revestir a condição de contribuinte, tenha sua obrigação decorrente de disposição expressa de lei.

Rocha (2012, p. 236) conceitua e distingue doutrinariamente o contribuinte do responsável tributário:

O contribuinte é o aspecto subjetivo do fato gerador, aquele que, em princípio, praticou a ação descrita como núcleo do fato gerador, aquele a quem pode ser imputada a autoria do fato imponível. É quem compra, auferir renda, exposta mercadoria, enfim, quem realiza concretamente o fato tributável. É o devedor do tributo, também denominado sujeito passivo direto ou originário, e, na maioria dos casos, é também o responsável direto pelo cumprimento da exação, o que só não ocorre quando a lei transfere este ônus para um terceiro, dito responsável tributário.

[...]

O sujeito passivo responsável tributário pode ser um sucessor ou um terceiro vinculado ao fato gerador, respondendo solidária, subsidiária ou substitutivamente pela exação.

O referido autor ainda destaca os requisitos que caracterizam o responsável tributário como sendo: a obrigatória vinculação a lei, a responsabilidade só pode ser atribuída a terceiro vinculado ao fato gerador; e deve ser prevista expressamente na lei.

Em conseqüente, Borba (2004) diz que o art. 165 do CTN faculta ao sujeito passivo ajuizar uma ação judicial para reaver um o valor pago indevidamente, exceto no caso que de extravio de estampilha ou erro no pagamento por essa modalidade (art. 162, § 4º, CTN).

Os instrumentos legais cabíveis para os casos em que o contribuinte pagou mais tributo do que o devido, ou, pagou um tributo que não era devido, é o requerimento administrativo de restituição tributária ou a ação de repetição de indébito no âmbito judicial.

Como ensina Machado (2012, p. 486) a repetição é cabível nos casos de “cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou a maior que o devido; erro na identificação do sujeito passivo e, ainda a reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória”.

Não obstante o direito de ação do contribuinte, que tem desfalcado seu patrimônio de forma indevida pela atividade fiscal do Estado, ser público e subjetivo, o art. 166 do CTN dispõe:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Pela leitura do referido artigo se percebe que o sujeito passivo capaz de pleitear a restituição é exclusivamente o contribuinte de direito, como sendo aquele que pratica o fato gerador e que paga o tributo diretamente aos cofres do fisco, ou o que transferiu esse encargo a terceiro.

Porém, no caso de tributos classificados como indiretos, o contribuinte de direito só estaria legitimado à restituição do valor indevidamente recolhido aos cofres da Fazenda se estiver autorizado expressamente pelo contribuinte de fato, que seria aquela pessoa do final da cadeia que paga por um bem ou serviço.

O Supremo Tribunal Federal já chegou a sumular a matéria através no revogado verbete 71 assim redigido: “embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto”.

Esse verbete sumular sofreu várias críticas da doutrina. Segundo Lopes (2012, p; 357), o entendimento do STF, que é anterior à vigência do CTN, partia da “premissa implícita de que a repercussão operava-se em 100% dos recolhimentos dos tributos indiretos, razão por que haveria locupletamento do contribuinte de direito na restituição, eis que já ressarcido pelo contribuinte de fato”.

Esse antigo entendimento do STF daria a possibilidade para o fisco de descumprir vários princípios constitucionais quanto a instituição, majoração e cobrança de tributos. Nesse sentido, afirma Lopes (2012, p. 352)

A crítica a essa restrição na restituição de indébito tornou-se generalizada, sob o forte argumento de que nem sempre ocorre repercussão no pagamento de tributos indiretos, do que é exemplo a

hipótese de tabelamento sem que seja incluída na composição do preço a margem tributária.

Por conseguinte, com o advento do CTN, em seu art. 166, houve a previsão de que a restituição do indébito de tributos indiretos passou a ser realizada pelo sujeito passivo da obrigação tributária, desde que não houvesse o repasse do encargo financeiro para um terceiro.

Pode-se acrescentar também, que em tese, essa restituição pode ser feita pelo contribuinte de direito, desde que expressamente autorizado pelo contribuinte de fato, porém, tal previsão legal restringe o direito ação, haja vista a dificuldade que teria do contribuinte de direito – a exemplo de grandes empresas que possuem vários clientes – de localizar todos aqueles destinatários finais de seus produtos ou serviços (contribuintes de fato) para conseguir deles uma autorização e só assim poderiam ingressar com a medida judicial cabível.

Diante do novo panorama legal o STF revisitou o tema e modificou seu posicionamento, editando a Súmula 546, que está assim redigida: “cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte “*de jure*” não recuperou do contribuinte “*de facto*” o “*quantum*” respectivo”.

Para Rocha (2012) a citada súmula apenas confirma o teor do artigo, frisando que esta súmula veio somente dar roupagem nova à antiga Súmula 71 do próprio STF, que não excepcionava a situação probatória acima referida.

Por certo, o contribuinte de direito provando que não ocorreu transferência do encargo financeiro para terceiro, este mesmo sem autorização expressa do contribuinte de fato poderá restituir o valor dos tributos indiretos que pagou indevidamente ou a maior.

Lopes (2012, p. 359) resume as hipóteses de cabimento de restituição do valor referente a tributos indiretos pagos indevidamente:

Em se tratando de tributo indireto, legitimado a requerer a repetição do indébito será a pessoa que se encaixaria no polo passivo da relação obrigacional correspondente caso a tributação tivesse ocorrido de forma regular (“contribuinte de direito”), desde que prove não haver transferido o encargo para terceiro (“contribuinte de fato”) ou, do contrário, estando por este expressamente autorizado.

Por outro lado, o mesmo autor ainda ressalta o entendimento do STF, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 46.450, pela 2ª Turma, que

entendeu que o fundamento do art. 166 do CTN seria evitar um enriquecimento ilícito.

Registre-se que esse julgamento ocorreu no dia 1 de janeiro de 1970, muito antes da ordem constitucional vigente, no entanto, com o advento da Carta Política de 1988 a matéria de repetição de indébito passou a ser julgada apenas no âmbito do STJ, que passou a ser competente para decidir sobre as matérias infraconstitucionais.

4.3 A inconstitucionalidade pela não-recepção do art. 166 do CTN

Como visto acima, o art. 166 do CTN faz parte do texto original da Lei nº 5.172/66 que entrou em vigor antes da CF/88. Assim, conforme já exposto anteriormente, o presente dispositivo analisado, do ponto de vista da sua análise quanto à compatibilidade com a nova ordem constitucional vigente, a partir dos critérios da Teoria da Recepção.

Segundo Morais (2005, p. 574) “o fenômeno da recepção além de receber materialmente as leis e atos normativos compatíveis com a nova Carta, também garantem a sua adequação à nova sistemática legal”.

Portanto, deve ser feita uma interpretação sistemática do dispositivo objeto do trabalho e analisar se existe adequação material, acarretando assim na sua recepção ou não pela ordem constitucional vigente.

Machado (2012, p. 487), assim interpreta o art. 166 do CTN:

Esse dispositivo, de rara infelicidade, tem ensejado a recusa do Fisco em devolver o que é indevidamente pago e inspirando julgados dando pela improcedência de ações de repetição. Invocam a equivocada classificação dos tributos direto e indiretos, como se a repercussão do tributo fosse um fenômeno simples e viabilizar a comprovação exigida pelo art. 166 do CTN

O autor relata a impossibilidade de efetuar as restituições de tributos ditos como indiretos, em virtude de uma análise superficial dos julgadores e do próprio Fisco, que restringem a interpretação apenas quanto à classificação do tributo, se direto ou indireto.

Lopes (2012, p. 358) ratificando o entendimento anterior afirma que:

[...]. Dificilmente a autorização de que trata o Art. 166 do CTN será alcançada pelo contribuinte de direito, por razões de ordem prática que praticamente a inviabilizam. Como a repercussão, em relação a tributos indiretos, é a regra, infere-se que, havendo recolhimentos indevidos a esse título, enriquecerá ilicitamente o Fisco.

Os motivos de ordem prática para conseguir a restituição de um tributo indireto pagos indevidamente evidenciados pelos doutrinadores acima, sendo exemplificados através de recorrente questionamento: como uma grande empresa, ao descobrir que pagou um tributo indireto em desconformidade com a lei, vai atrás de todas aquelas pessoas que adquiram um produto ou serviço gerador da exação e irá conseguir de cada uma autorização expressa para que a mesma possa pleitear a restituição?

Na prática, conforme ressaltado acima, dificilmente esse contribuinte de direito vai conseguir localizar todos esses clientes e convencê-los a assinar uma autorização para que àquela possa pleitear a restituição.

Na mesma linha de pensamento leciona Fabretti (1998, p. 146) quando afirma que “na prática, essa norma é inviável, pois não há como a empresa obter autorização dos consumidores, que, dependendo da mercadoria, podem ser milhares”.

Por outro lado, no caso de o contribuinte de fato tente obter a restituição por meio de ação, não logrará êxito, como explica Lopes (2012, p. 358), já que é “entendimento dominante em sede pretoriana o de que ‘contribuinte de fato’ não é parte legítima para discutir vínculo tributário a que não pertence, ainda que seu escopo último seja repetir o indébito”.

Vale registrar ainda, que mesmo sem ter havido a venda de produto ou serviço o contribuinte de direito ainda encontraria dificuldade para torna efetiva a Súmula nº 546 do STF. Assim explica Rocha (2012, p. 403):

No mais das vezes, quando o contribuinte de direito não consegue provar que não houve a repercussão e, ainda assim, intenta a restituição, com pedido a repetição de indébito, os órgãos administrativos ou judiciais indeferem o pleito por falta de legitimidade ativa.

Observa-se que os contribuintes, que recolheram tributos indiretos em desconformidade com a lei ou com os princípios constitucionais tributários, têm sérias dificuldades e até mesmo impossibilidade de pleitear a restituição do que foi indevidamente pago, seja no âmbito administrativo ou judicial.

Como estudado no tópico anterior o posicionamento do STF sobre o assunto é anterior a ordem constitucional vigente, entendendo como fundamento para a exigibilidade da autorização expressa do contribuinte de fato para que o contribuinte de direito possa pleitear a restituição tributária indireta é a vedação do enriquecimento sem causa do contribuinte de direito.

No entanto, indo mais além, a Suprema Corte entende que entre o enriquecimento ilícito do contribuinte de direito e o do Estado, melhor que esse dinheiro indevido permaneça com o próprio Estado, que aplicará os recursos em serviços e ações que reverterão a toda a sociedade.

Campos (1998, p. 91) traz ensinamentos que refutam totalmente as teses das Cortes Superiores sobre o enriquecimento ilícito do contribuinte de direito.

Se o 'SOLVENS', ao cobrar o preço de seus bens ou serviços, repassa a terceiro o ônus do tributo indevido, argumenta-se que enriquece injustificadamente, de modo que entre enriquecer o Contribuinte e enriquecer o Estado, que enriqueça então o Estado, mesmo que praticando um ilícito. Ocorre, no entanto, que o contribuinte que computa no custo ou acrescenta no preço tributo que sabe indevido, não realiza pressuposto jurídico do enriquecimento injustificado, em relação ao terceiro com quem contrata o preço dos seus bens ou serviços. Ao pagar o preço contratado, o terceiro nunca faz um pagamento indevido, pois não paga dívida inexistente. Para caracterizar enriquecimento injustificado, necessário seria que o tributo constituísse obrigação de terceiro e que, não sendo devido, lhe fosse indevidamente exigido pelo 'SOLVENS'. Como porém, o tributo é de responsabilidade do 'SOLVENS', o seu único devedor, e não do terceiro, não há possibilidade lógica de ocorrer a hipótese de o terceiro pagar o indevido. Tudo o que o terceiro paga é sempre devido, pois é sempre preço, a mesmo que a lei o considerasse devedor do tributo, em lugar do 'SOLVENS'. Dito de outra maneira: se o 'SOLVENS' fosse credor do tributo em relação ao terceiro é, certo que não poderia cobrar deste nada além do que devido, sob pena de enriquecer injustificadamente. Mas não há entre o terceiro e o 'SOLVENS' nenhuma relação de natureza jurídica tributária, por mais tênue que seja. A relação é apenas de direito privado. O elemento tributo que nela insere é de conteúdo econômico, não jurídico. Tributo aí é apenas o nome da par cela entre outras tantas que compõem o preço, mas que não é paga pelo terceiro a título de tributo, uma vez que o terceiro nada deve a esse título. Não há, portanto, como o 'SOLVENS' enriquecer injustificadamente com o recebimento de

tributo, se o terceiro somente lhe para o preço dos bens ou serviços, e não de tributo que não lhe compete pagar.

Portanto, para o referido autor não existiria o enriquecimento sem causa por parte do contribuinte de direito, já que o mesmo teria sido tributado injustamente, pois nos tributos ditos como indiretos o pagamento feito pelo contribuinte de fato se refere a um preço, estando nele embutidos outros valores, calculados a partir de variáveis econômicas e financeiras, não sendo o tributo parte dessa relação jurídica que é direito privado.

Destarte, a única parte que se enriqueceria ilegalmente é o Estado, uma vez que o mesmo recebe um valor superior ao legalmente previsto. Quanto ao enriquecimento ilícito do Estado, Frabelli (1998, p. 146) assevera:

Entretanto, se o tributo for pago a maior, por exigência ilegal ou inconstitucional, é evidente que o tributo deve ser restituído, pois, caso contrário, haveria o enriquecimento sem causa do Poder Público, que seria premiado pela ilegalidade ou inconstitucionalidade de sua lei.

Da assertiva acima, infere-se que o próprio Estado é o maior beneficiado por praticar a tributação de forma inconstitucional ou ilegal, pois o contribuinte não tem como restituir os tributos indiretos que foram recolhidos indevidamente, haja vista a dificuldade e até impossibilidade criada pelo art. 166 do CTN.

Desse modo, para Frabelli (1988), as determinações do art. 166 do CTN seriam inconstitucionais, justamente por favorecer que o Estado se enriqueça ilicitamente em detrimento dos contribuintes.

Como já mencionado, os institutos do direito privado não deveriam ser confundidos ou mesclados com os institutos do direito tributário, já que estes últimos devem observar um conjunto de regras e princípios próprios, sendo, portanto, um ramo do direito naturalmente público.

Em conseqüente, deve se acrescentar que a repercussão financeira é instituto decorrente da ciência das finanças, não sendo, portanto, uma matéria jurídica, não podendo um conceito de outra ciência servir de base para um fundamento jurídico tributário, que se pauta na estrita legalidade.

Cassone e Cassone (2000, p. 254/255) elencam os princípios constitucionais que regem o direito de restituição.

Isto para dizer que o fundamento *mediato* do direito a restituição encontra-se na Constituição, pela conjugação dos princípios constante do art. 3º, inciso I (construção de uma sociedade justa), art. 5º, *caput* (igualdade), art. 37, *caput* (moralidade) e art. 150, inciso I (legalidade).

Tais princípios maiores contém, implicitamente, a ordem de restituição imediata, dirigida ao legislador infraconstitucional, por isso sujeira a regramento – porque as coisas devem ser ordenadas.

Por certo, para se interpretar uma norma jurídica o ponto de partida encontra-se nos princípios constitucionais aplicáveis a matéria, observando-se os institutos de direito público e de direito privado. Assim, o instituto da restituição tributária, intrinsecamente ligado ao ramo do direito público, deve observar o princípio da legalidade tributária, da construção de uma sociedade justa, igualdade e moralidade, segundo os autores citados logo acima.

Machado (2012, p. 487), realizando uma interpretação sistemática do art. 166 do CTN, conclui da seguinte maneira:

Entendido como obstáculo à restituição de tributo indevidamente pago, o art. 166 do CTN é flagrantemente inconstitucional. É forma indireta de violação a garantia de que nenhum tributo será cobrado sem que tenha sido criado por lei. Lei válida, obviamente. Qualquer forma de evitar a restituição do tributo indevidamente pago é, sem dúvida, validação de cobrança indevida, de cobrança ilegal, ou inconstitucional, que não pode ser tolerada pelos que respeitam o Direito e, sobretudo, a supremacia da Constituição.

O referido autor tratou de afirmar que a criação e manutenção de meios que dificultem o exercício de ação que busque a restituição de tributo recolhido indevidamente é sem dúvida uma afronta ao instituto do direito a restituição de tributos, recolhidos em desconformidade com a lei.

A afronta ao princípio da legalidade, segundo o autor citado, encontra-se evidente, tendo em vista que a restituição de tributos pagos indevidamente é um meio de se garantir que o que não foi pago tributariamente de acordo com a lei possa voltar ao *status quo* de antes, ou ao *status quo* determinado pela lei em caso de recolhimento a maior.

Estrela (2016), afirma que o art. 166 do CTN vai de encontro ao princípio da legalidade:

A inconstitucionalidade do art.166 do CTN advém desse princípio. Sendo ilegal a cobrança do tributo cabe a restituição albergada pelo

art.165 do mesmo diploma legal. Se a Constituição Federal não limita o direito de repetição – com base que só pode cobrar tributos previstos em lei – não pode uma *lei infraconstitucional* limitar esse direito. Sendo o art.166 referido e seus requisitos óbice a prática do direito de repetição, conclui-se pela sua inconstitucionalidade.

Segundo o autor, ocorre afronta a esse princípio porque a própria CF/88, nas disposições sobre as limitações ao poder de tributar, diz que é vedada a cobrança de tributo sem lei, o que abrange a cobrança em desconformidade com a norma legal instituidora ou majoradora.

Dessa forma, vê-se que o instituto da restituição funciona como uma autentica garantia ao contribuinte para a restituição de tributos recolhidos de forma diversa da lei, sendo que a CF/88 e o CTN não limitam o direito de restituição.

Estrela (2016) ainda comenta sobre a inconstitucionalidade do dispositivo em face o princípio da legalidade, afirmando:

Restringindo ilegalmente o direito subjetivo à repetição de indébito, de índole constitucional, a referida norma veiculada pelo malsinado art. 166 do Código Tributário há de ser tida como inconstitucional, pois a estrita legalidade é garantia constitucional e uma lei infraconstitucional não pode ser óbice para o exercício de tal direito.

Vale registrar que a cobrança de tributos é uma atividade estatal administrativamente vinculada e como tal ele deve respeitar os princípios previstos no art. 37 da CF/88 (legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência).

A moralidade, por sua vez é princípio garantidor do direito a restituição de tributos pagos indevidamente pelos contribuintes, uma vez que, não pode jamais o Estado usar de todo poder que tem, mesmo que atribuído de forma limitada pela CF/88, para obter deslealmente, inconstitucionalmente e ilicitamente vantagem econômica dos contribuintes, o polo mais frágil na relação jurídico-tributária.

Sobre a impossibilidade de aplicação do art. 166 do CTN por afronta ao princípio da moralidade pública, Cassone (2010, p. 256) arremata:

Resta evidente que não tem sentido falar em aplicabilidade do art. 166 do CTN (ou art. 89 da Lei nº 8.212/91, com redação de lei posterior), pois, em face do princípio da moralidade (art. 37, CF), o Estado deve ser o primeiro a dar o exemplo, devolvendo a quem pagou o que não poderia ser exigido – tal ocorre nos tributos declarados inconstitucionais. Ademais, no tributo indevido, na dúvida

entre permanecer com o Estado ou devolver ao contribuinte de direito, o tributo deve ficar com este último, em vista do princípio da moralidade que norteia a Administração Pública.

Um ponto interessante a ser salientado, extraído das citações acima, é que a consequência da cobrança de tributo indireto realizada de forma ilícita e a vedação a restituição, hipoteticamente desrespeita os princípios da legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade e não confisco. No plano prático, conforme as decisões jurisprudenciais acima mencionadas, nenhuma consequência vai recair sobre o Estado, pois mesmo que a justiça declare a cobrança ou maior ou em desacordo com a lei, o sujeito passivo só será parte legitimada a pleitear a restituição se munida de autorização expressa do contribuinte de fato.

Destarte, o princípio da moralidade também é estaria sendo vilipendiado pelo art. 166 do CTN, pois este facilita que o Estado realize a administração tributária de forma ilícita, sem sofrer nenhuma restrição.

Por sua vez, Harada (2010, p. 581) de forma sucinta consegue fazer um apanhado de várias afrontas quem tem o art. 166 do CTN em face da ordem constitucional vigente:

Menos sentido tem o disposto no art. 166 do CTN que, a pretexto de regular a repetição dos chamados tributos indiretos, impõe ao sujeito passivo condições de impossível repetição em determinados casos, perpetrando a retenção indevida do tributo pelo sujeito ativo. A norma em questão implica confusão entre a relação jurídica de direito privado, existente entre o comprador e o vendedor de bens e serviços, e a relação de direito público, existente entre contribuinte e fisco. Ademais, não há definição legal do que seja tributo direto e tributo indireto nem possibilidade de verificação objetiva da repercussão econômica do imposto, pelo que esse fenômeno não poderá servir como critério balizador do direito a restituição do indébito. Não é por outra razão que a Corte Suprema orientou-se no sentido da irrelevância jurídica do fenômeno da relevância jurídica do fenômeno da repercussão econômica para reconhecimento do direito ao crédito do ICMS. Outrossim, segundo a jurisprudência em vigor

Segundo o autor, o próprio STF recentemente passou a entender como juridicamente irrelevante a análise do fenômeno da repercussão financeira do tributo nas operações empresariais e comerciais, pois o fenômeno da repercussão econômica seria objeto das ciências das finanças e não da ciência do Direito.

Já Cassone (2000) entende que o referido dispositivo é contrário a ciência do Direito, justificando-se a sua redação à época da Constituição de 1962, ao justificar abusos quanto a distribuição de produtos necessários ao consumo do povo.

Como se observa, a doutrina vem se inclinando pela total incompatibilidade do art. 166 com a ordem constitucional vigente, não podendo este dispositivo ser recepcionado pela CF/88.

Contudo, enquanto o dispositivo não for modificado, revogado ou declarado inconstitucional, seja através de controle difuso ou concentrado, conseqüentemente, continuará em vigência, impossibilitando aos contribuintes de direito a restituição dos tributos classificados como indiretos, violando assim os princípios constitucionais tributários bem como os princípios da moralidade, igualdade e legalidade estrita, dificultando assim a construção de uma sociedade justa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O texto do art. 166 do CTN é materialmente incondizente com a ordem constitucional vigente, haja vista afrontar vários princípios constitucionais.

Indubitavelmente que o referido dispositivo dificulta e muitas vezes impossibilita que os contribuintes possam pleitear judicial ou administrativamente a restituição dos valores de tributos indiretos recolhidos indevidamente. Uma vez que para que essa restituição seja possível é necessário que o contribuinte de direito, ou seja, aquele que é o responsável tributário pelo recolhimento da importância financeira do tributo, junte ao seu requerimento ou petição caso seja judicial autorização do contribuinte de fato como sendo aquele que suporta encargos financeiros da relação jurídica entre ele e o contribuinte de direito.

Vale registrar que a natureza jurídica dos tributos indiretos é duvidosa. Pois, transferência do encargo financeiro para outro subsequente da cadeia como é tratada pela doutrina e pela jurisprudência é matéria das ciências das finanças e não do Direito. Certamente, a própria lei deveria especificar quais tributos existe uma transmissão dos encargos financeiros para o próximo da cadeia, sendo que nenhuma lei neste sentido existe no ordenamento jurídico brasileiro.

Como exposto, muitos doutrinadores chegam a dizer que essa classificação de tributo indireto não existe, justamente pela lei não especificar as espécies tributárias que ocorre a tributação indireta.

Se pode ainda afirmar que, a pessoa quando está adquirindo um produto, ela não está realizando um pagamento de tributo, mas sim um pagamento de preço o que é algo completamente diferente. O preço se refere ao valor real do produto, considerando o valor que foi empregado para produzi-lo, o transporte, os tributos, o pagamento dos funcionários, e os lucros dos empresários. Por certo, quando um consumidor está adquirindo um produto ou um determinado serviço, se trata de uma relação de direito privado, sendo inclusive regulamentada pelo Código Civil e pelo Código de Defesa do Consumidor, que é bem diferente das relações tributárias, cujo esta relação é decorrente do exercício da soberania do Estado no exercício do poder

de tributar, seguindo os princípios do direito público e específicos do Direito Tributário.

Seguindo os princípios de direito público a tributação indireta só poderia ocorrer se a lei autorizasse ao contribuinte de direito a cobrar determinado tributo de outras pessoas, o que não ocorre no Brasil. Machado (2012) dá como exemplo as “sales taxes” no Estados Unidos em que o preço do produto e seu tributo são cobrados separadamente. Desta forma, seria possível saber quem é o responsável tributário e quem suportou o ônus financeiro tributário na compra de determinado bem.

Como os tributos indiretos, praticamente não existem no ordenamento jurídico brasileiro, vale salientar que a autorização expressa do contribuinte como condição para restituição é inconstitucional.

Primeiro, pelo fato de não existirem critérios legais para se afirmar se houve ou não transferência ou do encargo financeiro para terceiro violando o princípio da legalidade, não podendo esta interpretação ser feita pela doutrina ou jurisprudência.

Segundo, pela afronta direta ao princípio da construção de uma sociedade justa, e da isonomia tributária, uma vez que o obstáculo da restituição de tributos indiretos além da utilização de critérios que não sejam os legais para classificar se há ou não transferência do encargo financeiro, pode ser que na prática um mesmo tributo tenha interpretações e condições diferentes de restituição, sendo por uns entendidos como diretos e por outros como indiretos, bem como se torna arbitrária qual pessoa é parte legítima para pleitear a restituição ferindo o princípio da isonomia.

Terceiro, o princípio da moralidade da administração pública também é afrontado pelo art. 166 do CTN, uma vez que o Estado quando recebe quantia em dinheiro proveniente de sua atividade tributária indevida por motivo de inconstitucionalidade do ato, ou a maior por erro seja do contribuinte ou do fiscal, deveria ser o primeiro a procurar restituir ao contribuinte a quantia que foi recolhida indevidamente e não ficar com tal verba de natureza inconstitucional causando o locupletamento ilícito do Estado, que é sua função evitar que esse enriquecimento aconteça na sociedade.

Quarto, por não garantir a aplicação adequada dos princípios constitucionais tributários. Pode-se dar como exemplo, quando o contribuinte paga um tributo indireto mediante atividade fiscal do Estado e este sem respeitar os princípios da

legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade do exercício financeiro, anterioridade nonagesimal e não confisco, ficará impossibilitado o contribuinte pleitear restituição do que foi pago indevidamente em virtude da dificuldade de se conseguir uma autorização expressa do contribuinte de fato, certamente, nesses casos o art. 166 do CTN não garante a aplicação desses princípios desses princípios.

Destarte, pouco adianta todos os direitos e garantias constitucionais se na ordem prática para se restituir os tributos indiretos que foram recolhidos indevidamente é necessário que o contribuinte de direito realize quase impossível.

Diante da própria natureza jurídica dos tributos indiretos que é duvidosa, por se tratar de matéria fora da ciência do Direito e das afrontas aos princípios constitucionais fundamentais individuais, da administração pública e tributários, conclui-se que a redação do art. 166 do CTN é incompatível com a Constituição Federal.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, R. **Direito Tributário Esquematizado**. 6. ed. São Paulo: Método, 2012.

ÁVILA, H. **Sistema Tributário Constitucional**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

AZAMBUJA, D. **Teoria geral do estado**. 36 ed. São Paulo: Globo, 1997.

BORBA, C. **Direito Tributário Teoria e 1000 Questões**. 17. ed. Niteroi: ABNT, 2005.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso: 1º de mar. 2016.

_____. **Lei Complementar Federal nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/legislacao/lc116.htm>>. Acesso em: 15 de mar. 2016.

_____. **Lei Federal nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 15 de mar. 2016.

_____. **Lei Federal nº 8.078, de 11 de setembro de 1990**. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8078.htm>. Acesso em: 15 de mar. 2016.

_____. **Superior Tribunal de Justiça**. REsp 426.179-SP, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 11/5/2004. Disponível em: <www.stj.jus.br/docs_internet/informativos/RTF/Inf0208.rtf> . Acesso em: 15 de mar. 2016.

_____. **Superior Tribunal de Justiça**. REsp 797.293-SP, DJe 6/5/2009. REsp 775.761-RJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 17/12/2009. Disponível em: <www.stj.jus.br/docs_internet/informativos/RTF/Inf0420.rtf> . Acesso em: 15 de mar. 2016.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. Súmula nº 14. Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_001_100> . Acesso em: 15 de mar. 2016.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. Súmula nº 546. Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte de jure não recuperou do contribuinte de facto o quantum respectivo.. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_501_600> . Acesso em: 15 de mar. 2016.

_____. **Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Denominado Código Tributário Nacional pelo art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13.3.1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em: 15 mar. 2016.

CAMPOS, D. D. **Direito Processual Tributário**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

CARNEIRO, C. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro-RJ: Lumen Juris, v. 1, 2010.

CARVALHO, P. D. B. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo-SP: Saraiva, 2004.

CASSONE, V. **Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo-PB: Atlas, 2010.

CASSONE, V.; CASSONE, M. E. T. **Processo Tributário**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

DALLARI, D. D. A. **Elementos de teoria geral do estado**. 26. ed. São paulo-SP: Saraiva, 2007.

ESTRELA, E. C. **Repetição de indébito nos tributos indiretos – aspectos conceituais e polêmicos**. Âmbito Jurídico, 2016. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=259>. Acesso em: 14 abril 2016.

FABRETTI, L. C. **Código Tributário Nacional Comentado**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

HARADA, K. **Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. São Paulo-SP: Atlas, 2010.

KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. Tradução: Luis Carlos Borges, 2000.

LENZA, P. **Direito Constitucional Esquematizado**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

LOPES, M. L. R. **Processo Judicial Tributário**. 7. ed. [S.l.]: Impetus, 2012.

MACHADO, H. D. B. **Curso de Direito tributário**. 33. ed. São Paulo-SP: Malheiros Editores, 2012.

MORAIS, A. D. **Direito Constitucional**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

RAMALHO, L. C. **Código Tributário Nacional Comentado**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

REALE, M. **Teoria do direito e do estado**. 5 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2000.

ROCHA, J. M. **Direito Tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2012.

ROCHA, R. **Código Tributário Nacional Para Concursos**. 1. ed. Salvador-BA: Juspodvim, 2012.

SABBAG, E. **Manual de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo-SP: Saraiva, 2014.