

Hugo de Brito Machado

***CURSO DE DIREITO
TRIBUTÁRIO***

*43ª edição,
revista e atualizada*

2024

(Provisório)

Capítulo I

O ESTADO E O PODER DE TRIBUTAR

1. O Estado e sua atividade financeira. 2. O poder de tributar. 3. Poder e competência. 4. Atribuição de competência e distribuição de receita. 5. Os princípios jurídicos da tributação: 5.1 Legalidade – 5.2 Anterioridade – 5.3 Igualdade – 5.4 Competência – 5.5 Capacidade contributiva – 5.6 Vedação do confisco – 5.7 Liberdade de tráfego – 5.8 Garantias do contribuinte e tributação extrafiscal. 6. Tributação e solidariedade social: 6.1 Solidariedade social como princípio constitucional – 6.2 Solidariedade e legalidade – 6.3 Solidariedade e capacidade contributiva – 6.4 Relativização dos princípios – 6.5 Solidariedade e gasto público.

1. O Estado e sua atividade financeira

Para viver em sociedade, necessitou o ser humano de uma entidade com força superior, bastante para fazer as regras de conduta, para construir o direito positivo. Dessa necessidade nasceu o Estado, cuja noção se pressupõe conhecida de quantos iniciam o estudo do direito tributário.

No que mais de perto interessa a este *Curso*, importa lembrar que o Estado pode apresentar-se com governo centralizado, em uma única unidade, ou descentralizado, em unidades autônomas. No primeiro caso diz-se que o Estado é *unitário*, e no segundo diz-se que ele é *federal*.

O Brasil é um exemplo de Estado Federal, ou Federação, embora a centralização do poder político e especialmente a centralização das rendas tributárias, antes da Constituição de 1988, fossem de tal ordem a caracterizar o Brasil como Estado Unitário. Com a Constituição de 1988 deu-se um passo significativo rumo ao federalismo, embora a dependência dos Estados e Municípios ainda tenha ficado bastante acentuada, posto que a distribuição das quotas destes nos fundos de participação continua a ser administrada pelo Governo Central. Desde que entrou em vigor, todavia, a Constituição de 1988 vem sendo objeto de emendas que implicaram verdadeiro retrocesso, de sorte que, praticamente, voltamos a ser um Estado Unitário, tamanha é a concentração do poder de tributar em mãos da União.

Qualquer que seja a concepção de Estado que se venha a adotar, é inegável que ele desenvolve atividade financeira. 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 de sua soberania.

No Brasil vigora a regra da liberdade de iniciativa na ordem econômica. A atividade econômica é entregue à iniciativa privada. A não ser nos casos especialmente previstos na Constituição, o exercício direto da atividade econômica só é permitido ao Estado quando necessário aos imperativos da segurança nacional, ou em face de relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei (CF, art. 173). Não é próprio do Estado, portanto, o exercício da atividade econômica, que é reservada ao setor privado, de onde o Estado obtém os recursos financeiros de que necessita. Diz-se que o Estado exercita apenas *atividade financeira*, como tal entendido *o conjunto de atos que o Estado pratica na obtenção, na gestão e na aplicação dos meios de pagamento de que necessita para atingir os seus fins*.

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

Com a tendência revelada pelas Nações Comunistas do Leste Europeu no sentido da denominada economia de mercado, o tributo ganha ainda maior importância, na medida em que se constata a ineficiência da economia estatizada. Aliás, a absoluta ineficiência da economia estatizada já ficou demonstrada de forma eloquente, especialmente pela China, que vivia na mais absoluta miséria e passou a crescer depois que resolveu admitir a iniciativa privada nas atividades econômicas. E em Cuba, onde o Governo, que se diz revolucionário, restou convencido da ineficácia do Estado no desempenho da atividade econômica, e está permitindo seu exercício por empresas privadas. São dois exemplos, mas na verdade é eloquente a demonstração que o mundo inteiro já ofereceu da inabilidade do Estado para exercer atividade econômica.

É importante, porém, que a carga tributária não se torne pesada ao ponto de desestimular a iniciativa privada. No Brasil, infelizmente, isto vem acontecendo. Nossos tributos, além de serem muitos, são calculados mediante alíquotas elevadas.

Por outro lado, o Estado é perdulário. Gasta muito, e ao fazê-lo privilegia uns poucos, em detrimento da maioria, pois não investe nos serviços públicos essenciais dos quais esta carece, tais como educação, segurança e saúde. Assim, mesmo sem qualquer comparação com a carga tributária de outros Países, é possível afirmar-se que a nossa é exageradamente elevada, posto que o Estado praticamente nada nos oferece em termos de serviços públicos. O serviço de segurança pública, por exemplo, é hoje de enorme precariedade. Por isto mesmo tem se elevado muito o gasto com a denominada segurança privada, que evidentemente não supre a ausência do serviço público, até porque a principal deficiência deste situa-se no sistema presidiário, que cada dia vem se tornando mais insuficiente, qualitativa e quantitativamente.

Além de bastante elevada nossa carga tributária é crescente. A cada dia se eleva um tributo ou se cria um tributo novo e a arrecadação, assim, tem batido sucessivos recordes. Não obstante não há dinheiro para obras importantes. As estradas, especialmente no Nordeste, estão sem a necessária manutenção, praticamente destruídas. O sistema penitenciário superlotado. As universidades federais minguando, enquanto cresce a olhos vistos o sistema de ensino superior particular. Parece que os recursos arrecadados são utilizados apenas para o pagamento de juros, ou escorrem pelo ralo da corrupção.

A propósito da corrupção, temos observado que no serviço público implantou-se a prática de contratar mão de obra *terceirizada*, em vez de realizar concursos públicos. Tudo que não seja atividade-fim pode ser entregue a terceiros, isto é, a não funcionários públicos. E isto é uma porta escancarada para a corrupção. Tanto os próprios trabalhadores se deixam corromper com mais facilidade, pois praticamente nada têm a perder se apanhados em falta, porque não são titulares de cargos públicos, como as contratações de mão de obra ensejam práticas de corrupção de difícil ou impossível controle.

Ao lado da terceirização está um outro grande responsável pelo crescimento das despesas públicas, que implica o correspondente crescimento da carga tributária: é a *propaganda governamental*. Quando se questiona qualquer redução de gastos, a primeira questão que se coloca é a de saber se eles são necessários, ou não. Resolvida essa questão afirmativamente – vale dizer, depois que se chega à conclusão de que um gasto é necessário – é que se coloca a questão das prioridades. Quais são os gastos mais necessários? Qual a prioridade? E quando se chega à conclusão de que o gasto é desnecessário a questão está resolvida. Deve ser evitado.

No caso dos gastos com propaganda, com certeza, nem será ultrapassada a primeira questão, pois tais gastos são, na verdade, inteiramente

desnecessários. Na empresa privada a propaganda é necessária para atrair clientela. Daí a divulgação insistente das qualidades de muitos produtos e serviços. É a disputa do mercado. A disputa do cliente, porque este gera a receita, sem a qual a empresa não pode sobreviver. Os órgãos do Estado não precisam fazer propaganda. Seus serviços, embora geralmente sejam de má qualidade, não são suficientes para atender àqueles que os procuram. Nenhuma entidade prestadora de serviços públicos precisa atrair clientes. Eles já existem, e muitos, em filas intermináveis, porque a capacidade de atendimento é geralmente insuficiente.

A publicidade autorizada, lícita, é apenas aquela destinada a permitir aos administrados o controle da atividade administrativa e a defesa de seus direitos individuais e sociais. Em outras palavras, a publicidade permitida é somente aquela (a) determinada pela lei para viabilizar o controle da atividade administrativa e a defesa de direitos individuais ou sociais e (b) que tem caráter educativo ou de orientação social.

Sabido que *publicidade* é o gênero e *propaganda* é uma espécie de publicidade, podemos dizer que essa espécie identifica-se pela finalidade. Enquanto a publicidade tem por fim apenas tornar conhecido o fato divulgado, a propaganda tem por fim fazer isto com o propósito de influir no íntimo das pessoas às quais se dirige, não necessariamente para que comprem um bem ou um serviço, mas para que adotem certo comportamento (Teodoro González Ballesteros, *Diccionario Jurídico para Periodistas*, Madrid, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, 1998, pp. 669-670).

Regra geral para caracterização da publicidade é a desnecessidade de trabalho técnico de elaboração da mensagem divulgada. Divulga-se simplesmente o fato, sem qualquer preocupação de influenciar as pessoas. A publicidade alcança seu objetivo pelo fato de dar conhecimento ao público da mensagem divulgada. Por isto mesmo não se faz necessária nenhuma habilidade técnica de quem prepara a matéria a ser divulgada. A publicidade apenas torna público o fato. Não importa saber qual será a consequência que vai produzir na mente das pessoas.

Mas, como também é permitida a publicidade de caráter educativo e de orientação social, esse critério é insuficiente. Necessita-se de algo para distinguir a publicidade destinada simplesmente a dar conhecimento, daquela destinada a educar e a orientar a população. Um critério capaz de ajudar nessa distinção reside no tempo e no autor do fato divulgado. Se a mensagem divulga fato situado no passado que tem como autor o Governo, é propaganda: *foi feito isto e aquilo*. Se a divulgação apenas conclama para um fato futuro que há de ser realizado pelo cidadão ou pela sociedade, anunciando o que a população deve fazer, é publicidade permitida.

Seja como for, sempre existirão mentes prodigiosas prontas para apontar caminhos vários no sentido de burlar a lei na busca da realização dos interesses pessoais dos poderosos que se encontram no exercício do poder estatal. Por isto mesmo, a lei deve ser bastante objetiva. Deve estabelecer regras que, na medida do possível, resistam às investidas dos poderosos. Para tanto, devemos pensar em regras capazes de colocar a serviço de sua preservação algumas forças que de outro modo poderiam estar atuando em sentido contrário.

2. *O poder de tributar*

Como se sabe, o Estado é entidade soberana. No plano internacional representa a Nação em suas relações com as outras Nações. No plano interno tem o poder de governar todos os indivíduos que se encontrem no seu território. Caracteriza-se a soberania como a vontade superior às vontades individuais, como um poder que não reconhece superior.

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.

Importante, porém, é observar que a *relação de tributação* não é simples relação de *poder* como alguns têm pretendido que seja. É relação *jurídica*, embora o seu fundamento seja a soberania do Estado. Sua origem remota foi a imposição do vencedor sobre o vencido. Uma relação de escravidão, portanto. E essa origem espúria, infelizmente, às vezes ainda se mostra presente em nossos dias, nas práticas arbitrárias de autoridades da Administração Tributária. Autoridades ainda desprovidas da consciência de que nas comunidades civilizadas a relação tributária é relação *jurídica*, e que muitas vezes ainda contam com o apoio de falsos juristas, que usam o conhecimento e a inteligência, infelizmente, em defesa do autoritarismo.

Nos dias atuais, entretanto, já não é razoável admitir-se a relação tributária como relação de poder, e por isto mesmo devem ser rechaçadas as teses autoritaristas. A ideia de liberdade, que preside nos dias atuais a própria concepção do Estado, há de estar presente, sempre, também na relação de tributação.

Para que fique bem clara esta ideia, vamos definir “relação de poder” e “relação jurídica”, embora saibamos que as definições são sempre problemáticas.

Entende-se por *relação de poder* aquela que nasce, desenvolve-se e se extingue segundo a vontade do poderoso, sem observância de qualquer re-

gra que porventura tenha sido preestabelecida. Já a *relação jurídica* é aquela que nasce, desenvolve-se e se extingue segundo regras preestabelecidas.

Podemos dizer que a relação tributária decorre, sim, do poder estatal, no sentido de que ela é o veículo de realização do poder de tributar, e embora em cada caso seu nascimento, seu desenvolvimento e sua extinção devam se dar de acordo com a lei, afinal, é o Estado que faz a lei, sendo o poder de tributar uma forma de sua soberania.

Justifica-se o *poder de tributar* conforme a concepção que se adote do próprio *Estado*. A ideia mais generalizada parece ser a de que os indivíduos, por seus representantes, *consentem* na instituição do tributo, como de resto na elaboração de todas as regras jurídicas que regem a Nação. O estudo desse aspecto, entretanto, não se comporta nos limites deste *Curso*, ou mesmo desta disciplina, mas no campo da ciência política, eis que pertinente à legitimidade do próprio poder estatal.

3. *Poder e competência*

No contexto da Teoria do Direito Tributário a expressão “poder de tributar” não se confunde com a expressão “competência tributária”. A palavra “poder” tem significado que transcende a ideia de direito, que está presente na palavra “competência”. “Poder” é a aptidão para realizar a vontade, seja por que meio for. Com, sem ou contra a lei. É do mundo dos fatos, e existe independentemente do sistema normativo. Já a palavra “competência” alberga a ideia de direito. Tem competência quem recebe atribuição outorgada pelo Direito. É do mundo das normas, e não existe fora do sistema normativo.

Geralmente, quem tem competência tem também poder, mas nem sempre é assim. Se fosse, não existiram rupturas na ordem jurídica. Um presidente da República não seria deposto. Uma autoridade não seria obrigada a praticar ilegalidades. Talvez possamos dizer que o “poder de tributar” é uma expressão pré e metajurídica, enquanto a expressão “competência tributária” é uma expressão tipicamente jurídica.

Organizado juridicamente o Estado, com a elaboração de sua *Constituição*, o poder tributário, como o poder político em geral, fica delimitado e, tratando-se de Confederações ou Federações, dividido entre os diversos níveis de governo. No Brasil, o poder tributário é partilhado entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios. Ao poder tributário juridicamente delimitado e, sendo o caso, dividido dá-se o nome de *competência tributária*.

O instrumento de atribuição de competência é a Constituição Federal, pois, como se disse, a atribuição de competência tributária faz parte da própria organização jurídica do *Estado*. Evidentemente só às pessoas jurídicas de direito público, dotadas de poder legislativo, pode ser atribuída competência tributária, posto que tal competência somente pode ser exercida através da lei.

Merece referência, ainda, a *capacidade tributária*, como tal neste contexto entendida a capacidade para ser sujeito ativo da relação de tributação. Tal capacidade pode ser atribuída pela lei.

A capacidade tributária não se confunde com a competência. A competência tributária é atribuída pela Constituição a um ente estatal dotado de poder legislativo. É exercida mediante a edição de lei. Já a capacidade tributária é atribuída pela Constituição, ou por uma lei, a ente estatal não necessariamente dotado de poder legislativo. É exercida mediante atos administrativos.

Em princípio a competência tributária compreende a competência legislativa e a capacidade tributária. No que concerne à competência tributária, é indelegável. Pode, todavia, ser delegada por uma pessoa jurídica de direito público a outra, no que concerne à capacidade tributária ou capacidade para ser sujeito ativo da obrigação tributária, que compreende as funções de arrecadar ou fiscalizar tributos ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária (CTN, art. 7º).

4. Atribuição de competência e distribuição de receita

Discriminação constitucional de rendas é expressão genérica. Compreende a *atribuição de competência*, ou partilha do poder tributário, e a *distribuição de receitas tributárias*.

Pela *atribuição de competência* divide-se o próprio poder de instituir e cobrar tributos. Entregam-se à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios parcelas do próprio *poder de tributar*. Os arts. 153 a 156 da CF tratam da atribuição de competência tributária à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios¹.

A técnica de atribuição de competência é de grande importância porque tem a virtude de descentralizar o *poder político*, mas tem o inconveniente de não se prestar como instrumento para a minimização das desigualdades

1. N.A. Com a reforma tributária operada pela EC 132/2023, inseriu-se, no rol dos artigos que cuidam da atribuição de competências impositivas, o art. 156-A, dedicado à competência “compartilhada” entre Estados, Distrito Federal e Municípios, para a instituição do imposto sobre bens e serviços – IBS.

econômicas entre os Estados e entre os Municípios. Ao Estado pobre, em cujo território não é produzida, nem circula, riqueza significativa, de nada valeriam todos os tributos do sistema. Por isto é que se faz necessária também a distribuição de receitas tributárias.

Pela *distribuição de receitas* o que se divide entre as referidas entidades é o produto da arrecadação do tributo por uma delas instituído e cobrado.

Tendo à União sido reservada parcela maior da competência tributária, os Estados-membros e os Municípios, todavia, participam do produto da arrecadação de diversos impostos federais. Dessa *distribuição de receitas tributárias* cuidam os arts. 157 a 162 da vigente CF.

A técnica de distribuição de receitas, porém, tem o inconveniente de manter os Estados e os Municípios na dependência do Governo Federal, a quem cabe fazer a partilha das receitas tributárias mais expressivas.

Com o objetivo de eliminar essa dependência, sugerimos à Assembleia Nacional Constituinte a criação de órgãos destinados exclusivamente a administrar a distribuição das receitas tributárias, a saber: um Conselho de Representantes dos Estados, que administraria o Fundo de Participação dos Estados, e o Conselho de Representantes dos Municípios, que administraria o Fundo de Participação dos Municípios².

O Conselho de Representantes dos Estados seria composto de todos os governadores dos Estados e do Distrito Federal. O Conselho de Representantes dos Municípios seria composto de prefeitos, um por cada Estado e um indicado pelo governador do Distrito Federal. Em cada Estado os prefeitos de todos os Municípios escolheriam seu representante no Conselho. Cada Conselho elegeria entre os seus membros um presidente.

Esses Conselhos seriam competentes para o estabelecimento das normas reguladoras da distribuição dos fundos a que se refere o art. 159, I, “a” e “b”, da CF e para o deslinde de qualquer pendência surgida na aplicação destas. Cada um deles teria a sua secretaria executiva, competente para todas as providências administrativas necessárias à consecução dos objetivos do órgão.

Assim, a técnica de *distribuição de receitas* deixaria de ter o grave inconveniente de deixar Estados e Municípios na dependência política do Poder Central.

2. N.A. De algum modo, com a EC 132/2023, essa ideia está presente no Comitê Gestor do IBS, encarregado de dividir os recursos arrecadados com esse imposto entre os Estados e Municípios, e o Distrito Federal, que têm competência “compartilhada” para sua instituição.

Ao recolher o imposto de renda e o IPI, o contribuinte já indicaria no documento correspondente o valor das parcelas destinadas aos Estados e aos Municípios, nos termos do art. 159 da CF. Tal sugestão, que foi de pronto acolhida pela Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas, foi posteriormente abandonada.

Nossa sugestão foi acolhida com aplausos pela Subcomissão de Tributos, mas na Comissão de Orçamento e Finanças foi descartada, sem uma única palavra a justificar a exclusão. Algum tempo depois um deputado me confidenciou que a nossa proposta foi recusada porque acabava com a função que a maioria dos parlamentares considera muito importante, que é a de conseguir verbas para Estados e Municípios junto ao Governo Federal.

A atuação dos deputados e senadores na obtenção de recursos financeiros para Estados e Municípios junto ao Governo Federal é uma distorção do sistema. Temos de buscar o aperfeiçoamento deste. O aperfeiçoamento da Federação. Aperfeiçoamento que se pode alcançar com a reformulação do sistema tributário, e especialmente com a reformulação da partilha das receitas tributárias. Todos os impostos devem ser federais. A legislação federal, uniforme em todo o território nacional, facilitará o desempenho da atividade econômica e poderá reduzir os atritos na relação Fisco/contribuinte. E a partilha das receitas tributárias deve ser automática, sem a interferência de uma em outra esfera de governo.

Ao fazer o pagamento de qualquer imposto, o contribuinte indicaria, no documento correspondente, os valores destinados à União, aos Estados e aos Municípios. O banco recebedor faria, então, os créditos nas contas do Tesouro Nacional, do Fundo de Participação dos Estados e do Fundo de Participação dos Municípios, que seriam partilhados sem interferência do Governo Federal, pelos respectivos Conselhos de Representantes, conforme nossa proposta, já mencionada.

5. Os princípios jurídicos da tributação

Ao estudarmos os *princípios jurídicos da tributação* não utilizamos a distinção entre *regras* e *princípios* por muitos adotada na Teoria Geral do Direito, formulada pelo critério da estrutura da norma. Adotamos a distinção baseada no critério da generalidade. Assim, utilizamos a palavra “princípio” para designar também as normas dotadas de grande generalidade, embora tenham a estrutura própria das *regras*. Nós as qualificamos como *princípios* simplesmente pelo critério da maior generalidade. Por isto mesmo, porque

dotados de estrutura própria de regra jurídica, tais princípios não podem ser relativizados.

Sendo, como é, a relação de tributação uma relação *jurídica* e não simplesmente de *poder*, tem-se como indubitosa a existência de princípios pelos quais se rege. Dentre esses princípios destacamos aqueles que, em virtude de sua universalidade, podem ser considerados comuns a todos os sistemas jurídicos, ou pelo menos aos mais importantes. São eles os princípios da *legalidade*, da *anterioridade*, da *igualdade*, da *competência*, da *capacidade contributiva*, da *vedação do confisco* e o da *liberdade de tráfego*.

Tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do poder. Em face do elemento teleológico, portanto, o intérprete, que tem consciência dessa finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte.

Aliás, o Direito é um instrumento de defesa contra o arbítrio, e a supremacia constitucional, que alberga os mais importantes princípios jurídicos, é por excelência um instrumento do cidadão contra o Estado. Não pode ser invocada pelo Estado contra o cidadão.

Assim é que a declaração de inconstitucionalidade da lei tributária, por exemplo, não pode produzir efeitos retroativos contra o cidadão, como pretendeu o INSS no caso da contribuição de previdência das empresas agroindustriais. Declarada pelo STF a inconstitucionalidade do dispositivo que determinava fosse dita contribuição calculada sobre a produção do setor agrícola, pretendeu o INSS cobrar a diferença correspondente, calculando aquela contribuição sobre a folha de salários dos trabalhadores daquele setor, relativamente aos últimos cinco anos anteriores à declaração de inconstitucionalidade.

Esse efeito retroativo, como acontece com as normas em geral, somente se opera a favor do contribuinte. Admiti-lo contra o contribuinte é o mesmo que admitir a edição de leis tributárias retroativas. E isto implicaria a destruição do próprio Direito, pois a irretroatividade das regras jurídicas em geral é da própria essência do Direito. A irretroatividade é um instrumento da segurança jurídica, valor essencial do Direito.

5.1 *Legalidade*

Pelo *princípio da legalidade* tem-se a garantia de que nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser através de *lei* (CF, art. 150, I). A Constituição é explícita. Tanto a criação como o aumento dependem de

lei. Essa explicitude decorreu do fato de que, no art. 153, § 29, da CF anterior a regra vinha formulada juntamente com as ressalvas, e tais ressalvas eram pertinentes apenas aos aumentos.

Realmente, é indubitoso que, se somente a lei pode criar, somente a lei pode aumentar, a não ser nas hipóteses ressalvadas pela própria Constituição. Admitir, fora dessas hipóteses, que o tributo pode ser aumentado por norma inferior é admitir que essa norma inferior modifique o que em lei foi estabelecido, o que constitui evidente absurdo.

Sendo a lei a manifestação legítima da vontade do povo, por seus representantes nos Parlamentos, entende-se que o ser *instituído em lei* significa ser o tributo consentido. O povo consente que o Estado invada seu patrimônio para dele retirar os meios indispensáveis à satisfação das necessidades coletivas. Mas não é só isto. Mesmo não sendo a lei, em certos casos, uma expressão desse consentimento popular, presta-se o princípio da legalidade para garantir a *segurança* nas relações do particular (contribuinte) com o Estado (Fisco), as quais devem ser inteiramente disciplinadas, em lei, que obriga tanto o sujeito passivo como o sujeito ativo da relação obrigacional tributária.

Para bem compreender o princípio da legalidade é importante ter presente o significado das palavras “lei” e “criar”. Aliás, dizer que só é válida a criação do tributo por *lei* nada significa se não se sabe o que é lei, e o que significa criar. No Capítulo I da Segunda Parte deste *Curso* trataremos do conceito de lei, da maior importância não apenas para o adequado entendimento do princípio da legalidade, mas para toda a ciência do Direito. Examinemos, agora, o que se deve entender por *criar*, no contexto do princípio da legalidade.

Salvo as exceções expressamente previstas, que examinaremos mais adiante (Segunda Parte, Capítulo I, item 3), criar um tributo é estabelecer todos os elementos de que se necessita para saber qual é a situação de fato que faz nascer o dever de pagar esse tributo, qual é o seu valor, quem deve pagar, quando e a quem deve ser pago. Assim, a lei instituidora do tributo há de conter: (a) a descrição do fato tributável; (b) a definição da base de cálculo e da alíquota, ou outro critério a ser utilizado para o estabelecimento do valor do tributo; (c) o critério para a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária; (d) o sujeito ativo da relação tributária, se for diverso da pessoa jurídica da qual a lei seja expressão de vontade.

A rigor, o que a lei deve prever não é apenas a *hipótese de incidência*, em todos os seus aspectos. Deve estabelecer tudo quanto seja necessário à existência da relação obrigacional tributária. Deve prever, portanto, a *hipó-*

Capítulo I

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

1. Sistema tributário. 2. Atribuição de competência tributária. 3. Limitações da competência tributária: 3.1 O âmbito constitucional – 3.2 Legalidade – 3.3 Isonomia – 3.4 Irretroatividade – 3.5 Anterioridade – 3.6 Proibição de confisco – 3.7 Liberdade de tráfego – 3.8 Imunidades – 3.9 Imunidade recíproca – 3.10 Imunidade dos templos – 3.11 Imunidades dos partidos políticos, das entidades sindicais e das instituições de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos – 3.12 Imunidade do livro, jornal e periódico – 3.13 Imunidades dos fonogramas e videofonogramas – 3.14 Outras limitações. 4. Competência privativa da União, dos Estados e dos Municípios. 5. Competência residual: 5.1 Conceito e limites – 5.2 Competência residual e adicionais – 5.3 Competência residual e peculiaridades locais. 6. Competência e tributos vinculados.

1. Sistema tributário

Não obstante significasse, originariamente, reunião ou conjunto, a palavra “sistema” modernamente significa o *conjunto organizado de partes relacionadas entre si e interdependentes*. No Brasil só se pode afirmar a existência, no plano constitucional, de um sistema tributário, tomada a palavra “sistema” em sentido moderno, a partir da Emenda Constitucional 18/1965.

Na vigência da Constituição anterior, o sistema tributário brasileiro colocava os Estados-membros e os Municípios em plano de considerável inferioridade, sendo mesmo razoável afirmar-se que a Emenda 18 aboliu, por via indireta, a própria Federação.

Com a Constituição Federal de 1988 a situação dos Estados e Municípios restou um pouco melhorada, sobretudo no que diz respeito à distribuição do produto da arrecadação de impostos federais. Mesmo assim, o Governo Federal obteve do Congresso Nacional a aprovação de lei que reduziu a alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas e criou uma “contribuição social”, inicialmente com alíquota de oito por cento, e hoje fixada em nove por cento, o que prejudicou sensivelmente as diversas unidades federativas, posto que restou reduzida a arrecadação do imposto de

renda, da qual participam, enquanto a União Federal arrecada exclusivamente para si a malsinada “contribuição”. Aliás, paulatinamente, ao longo dos anos 1990 e 2000, diversas “contribuições” foram criadas e majoradas, em detrimento dos impostos partilhados, agravando o problema.

Os sistemas tributários podem ser: (a) rígidos e flexíveis; e (b) racionais e históricos.

Rígidos são os sistemas nos quais o legislador ordinário de quase nenhuma opção dispõe, visto como a Constituição estabelece o disciplinamento completo, traçando todas as normas essenciais do sistema.

Flexíveis são aqueles sistemas nos quais o legislador ordinário goza de faculdades amplas, podendo inclusive alterar a própria discriminação de rendas.

Racionais são os sistemas elaborados à luz dos princípios ditados pela ciência das finanças e tendo em vista determinados objetivos políticos.

Históricos são aqueles resultantes da instituição de tributos sem prévio planejamento. Os tributos são instituídos de forma casuística, sem qualquer preocupação com o *todo*. A rigor, não devem ser considerados *sistemas*, posto que a este conceito não correspondem.

2. *Atribuição de competência tributária*

A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o que estabelece o Código Tributário Nacional (CTN, art. 6º). Isto significa dizer que, se a Constituição Federal atribui aos Estados competência para instituir um imposto, como fez, por exemplo, com o ICMS, está também dando a estes plena competência para legislar a respeito¹. Mas devem ser respeitadas as limitações estabelecidas na Constituição Federal e nas Constituições dos Estados. Tratando-se do Distrito Federal ou de Municípios, devem ser também observadas as limitações contidas nas respectivas Leis Orgânicas.

1. N.A. Com o advento da EC 132/2023, o ICMS será gradualmente suprimido, sendo substituído pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que a rigor é um imposto federal cuja receita é inteiramente partilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, mas que o constituinte afirma ser de “competência compartilhada” entre estes. O exemplo dado no texto pelo Prof. Hugo, contudo, segue válido, visto que o ICMS ainda é de competência dos Estados, situação na qual perdurará por algum tempo. Podem ser acrescentados ao exemplo o ITCMD, e o IPVA.

Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estão ainda obrigados à observância das *normas gerais de direito tributário* que são estabelecidas em leis complementares, conforme determina o art. 146 da CF. Aliás, o próprio legislador federal está adstrito às estipulações das leis complementares, não as podendo revogar, a não ser mediante lei complementar.

O Código Tributário Nacional, embora tenha sido votado como lei ordinária, porquanto à época não havia distinção formal entre lei complementar e lei ordinária, só pode ser alterado mediante lei complementar. Pelo menos assim é na parte em que regula matéria prevista na vigente Constituição como privativa de lei complementar (CF, art. 146).

A distribuição da receita não afeta a competência. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público não deixam, por isto, de pertencer à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos (CTN, art. 6º, parágrafo único). O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação/ICMS, por exemplo, é da competência dos Estados (CF de 1988, art. 155, II, redação da Emenda Constitucional 3/1993), sendo destes, portanto, a competência para legislar a respeito, embora 25% do produto da arrecadação desse tributo sejam destinados aos Municípios (CF de 1988, art. 158, IV)².

É indelegável a competência tributária. A pessoa jurídica à qual tenha a Constituição atribuído competência para instituir certo tributo não pode transferir essa competência. Admitir a delegação de competência para instituir tributo é admitir seja a Constituição alterada por norma infraconstitucional. Tal delegação somente seria possível se norma da própria Constituição o autorizasse. É razoável, todavia, admitir-se a delegação, a outra pessoa jurídica de direito público, das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária (CTN, art. 7º). Pelo menos até que em sentido contrário venha dispor a lei complementar, assim se pode entender, em face da recepção do Código Tributário Nacional pela vigente Constituição.

Pode-se afirmar que na parte colidente com o art. 21, § 5º, da CF anterior, segundo o qual a União podia transferir o exercício supletivo de sua competência tributária aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios,

2. N.A. É por isso, porque a distribuição da receita não afeta a competência, que é inuitada a remissão constante do art. 156-A da CF/88, nela inserida pela EC 132/2023, de que competência para a instituição do IBS seria “compartilhada” entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

a regra da indelegabilidade da competência tributária, contida no art. 7º do CTN, teria sido revogada. Preferimos dizer que ela, nesta parte, perdeu sua validade. Sendo assim, a ausência, na vigente Constituição, de norma conflitante com o art. 7º do CTN restabelece a validade deste.

O art. 18, § 3º, da CF de 1946, ao qual faz referência o art. 7º do CTN, estipulava que, “mediante acordo com a União, os Estados poderão encarregar funcionários federais da execução de leis e serviços estaduais ou de atos e decisões das suas autoridades; e, reciprocamente, a União poderá, em matéria da sua competência, cometer a funcionários estaduais encargos análogos, provendo as necessárias despesas”.

A disposição constitucional de então, como se vê, dava apoio à ressalva contida no art. 7º do CTN, admitindo a delegação de funções de administração tributária. Era, aliás, bastante ampla, não se restringindo ao campo da atividade de administração tributária.

A atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, não constitui delegação de competência. Tal atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais da entidade que a efetua, a qual pode, a qualquer tempo, revogar tal atribuição (CTN, art. 7º, §§ 1º e 2º).

Não constitui delegação de competência tributária o cometimento a pessoas de direito privado do encargo ou da função de arrecadar tributos (CTN, art. 7º, § 3º). Simples função de caixa, que hoje é atribuída aos estabelecimentos bancários.

Em resumo, tem-se que (a) a competência tributária é indelegável; (b) as funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, podem ser atribuídas a pessoas jurídicas de direito público; (c) a simples função de arrecadar, função de simples caixa, pode ser atribuída a pessoas de direito privado.

3. Limitações da competência tributária

Cada uma das pessoas jurídicas de direito público, vale dizer, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tem sua competência tributária, que é, como já foi dito, uma parcela do poder tributário. O exercício dessa competência, porém, não é absoluto. O Direito impõe limitações à competência tributária, ora no interesse do cidadão, ou da comunidade, ora no interesse do relacionamento entre as próprias pessoas jurídicas titulares de competência tributária.

Alguns preferem dizer, em vez de “limitações da competência”, “limitações ao *poder de tributar*” – e talvez seja esta última a expressão mais adequada, visto como as limitações são, na verdade, impostas ao *poder de tributar*, e dessas limitações, vale dizer, do disciplinamento jurídico do *poder*, resulta a *competência*. Mas essa questão terminológica não tem grande importância, pelo menos em estudo ao nível deste *Curso*. Por isto vamos utilizar, aqui, indistintamente, *limitações da competência*, como está no Código Tributário Nacional, e *limitações ao poder*, como está na Constituição Federal.

Em sentido amplo, é possível entender-se como limitação ao poder de tributar toda e qualquer restrição imposta pelo sistema jurídico às entidades dotadas desse poder. Aliás, toda atribuição de competência implica necessariamente limitação. A descrição da competência atribuída, seu desenho, estabelece os seus limites. Em sentido restrito, entende-se como *limitações do poder de tributar* o conjunto de regras estabelecidas pela CF, em seus arts. 150 a 152, nas quais residem princípios fundamentais do direito constitucional tributário, a saber: (a) legalidade (art. 150, I); (b) isonomia (art. 150, II); (c) irretroatividade (art. 150, III, “a”); (d) anterioridade (art. 150, III, “b”); (e) proibição de confisco (art. 150, IV); (f) liberdade de tráfego (art. 150, V); (g) imunidades (art. 150, VI); (h) outras limitações (arts. 151 e 152).

3.1 O âmbito constitucional

É importante observarmos que nossa Constituição Federal delimita, com razoável precisão, a matéria fática de que se pode valer o legislador na instituição dos tributos. Em relação aos impostos ela o faz ao partilhar as competências entre a União, os Estados e Distrito Federal e os Municípios. Ao atribuir a cada uma dessas entidades a respectiva competência para instituir impostos, a Constituição Federal delimita a matéria de que se pode valer o legislador de cada uma dessas pessoas jurídicas de direito público para instituí-los, vale dizer, para definir a hipótese de incidência de cada um desses impostos.

No que diz respeito aos tributos vinculados a um agir estatal – vale dizer, taxas e contribuição de melhoria –, que podem ser instituídos por qualquer das pessoas jurídicas de direito público, a Constituição Federal também delimita a matéria fática de que se pode valer o legislador para a respectiva instituição, e o faz referindo-se à atividade estatal correspondente. Assim, estabelece que tais entidades poderão instituir “taxas, 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 à sua disposição” (art. 145, II). E, ainda, “contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas” (art. 145, III).

Assim, em decorrência da supremacia constitucional, tem-se como primeira das limitações constitucionais da competência tributária o que temos denominado *o âmbito constitucional do tributo*, que é precisamente a matéria fática colocada pela Constituição Federal à disposição do legislador de cada uma das entidades tributantes.

3.2 *Legalidade*

Os princípios jurídicos da tributação funcionam como limitações ao poder de tributar. Como é sabido, o Direito é um sistema de limites. Toda norma jurídica constitui alguma forma de limitação da liberdade humana. Limita sempre, de alguma forma, a conduta de alguém. O poder de tributar, como expressão da soberania estatal, é limitado precisamente pelos denominados princípios jurídicos da tributação, que ditam a forma e as condições para o exercício daquele aspecto da soberania estatal.

No Brasil tais princípios residem na Constituição Federal, e o *princípio da legalidade* (art. 150, I), certamente o mais importante deles, impede que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exijam tributos que não tenham sido estabelecidos por lei.

Só mediante *lei* são possíveis a criação e a majoração de tributo. Não mediante decreto, ou portaria, ou instrução normativa, ou qualquer ato normativo que não seja *lei*, em sentido próprio, restrito (conceito examinado no Capítulo I da Segunda Parte deste *Curso*). Essa regra, porém, admite exceções no que se refere à majoração de certos tributos, que pode ocorrer, dentro de limites fixados em lei, por ato do Poder Executivo. Tais exceções, é importante esclarecer, são somente as previstas na própria Constituição Federal.

Com efeito, o § 1º do art. 153 da CF de 1988 faculta ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos sobre: (a) importação de produtos estrangeiros; (b) exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; (c) produtos industrializados; (d) operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários.

Na vigência da Constituição anterior, também as bases de cálculo podiam ser alteradas por ato do Poder Executivo. Agora somente as alíquotas. Mudanças nas bases de cálculo de qualquer desses impostos, como dos demais tributos, somente por *lei*.

3.3 Isonomia

A isonomia, ou igualdade de todos na lei e perante a lei, é um princípio universal de *justiça*. Na verdade, um estudo profundo do assunto nos levará certamente à conclusão de que o isonômico é o *justo*.

O princípio da isonomia, entretanto, tem sido muito mal entendido, prestando-se para fundamentar as mais absurdas pretensões. Dizer-se que todos são iguais *perante a lei*, na verdade, nada mais significa do que afirmar que as normas jurídicas devem ter o caráter hipotético. Assim, qualquer que seja a pessoa posicionada nos termos da previsão legal, a consequência deve ser sempre a mesma. Em outras palavras, ocorrida, vale dizer, concretizada, a previsão normativa, a consequência deve ser a mesma, seja quem for a pessoa com esta envolvida. Se a norma estabelece que *quem for proprietário de imóvel deve pagar imposto*, o imposto é devido, seja quem for o proprietário do imóvel.

Por isto mesmo muitos têm sustentado a insuficiência do princípio da isonomia entendido como princípio de igualdade *perante a lei*. A igualdade de todos teria de ser também *na lei*. O princípio seria, portanto, dirigido também ao próprio legislador. Não poderia *a lei* tratar desigualmente as pessoas, posto que todos são iguais.

É evidente, porém, que as pessoas não são *iguais*. Pelo contrário, as pessoas e as situações de fato nas quais se inserem são desiguais, e a lei existe exatamente para regular essas desigualdades, reconhecendo-as e tornando-as *jurídicas*. Assim, por exemplo, atribui, àquelas pessoas que reúnam certas condições, certas prerrogativas. Por isto, cabe ao advogado, privativamente, o exercício da advocacia, ao médico o exercício da medicina, e assim por diante. Se a igualdade de todos fosse absoluta, todos poderiam exercer, indistintamente, essas profissões.

O que a lei não pode fazer é tratar desigualmente pessoas que estejam nas mesmas condições factuais. A dificuldade que sempre existirá reside em saber quais são as desigualdades factuais que a lei pode admitir como critério para a desigualização jurídica. A Constituição diz que todos são iguais perante a lei, *sem distinção de qualquer natureza* (art. 5º), o que não é verdadeiro, pois muitas distinções são juridicamente consagradas, como acima foi dito. Nem poderia ser de outro modo. Na organização da sociedade, o Direito necessariamente admite desigualdades.

A algumas desigualdades factuais não pode o legislador emprestar relevância jurídica, em face de expressa proibição constitucional, como é o caso, por exemplo, do sexo (art. 5º, I). Outras desigualdades factuais,

porém, funcionam como critério de desigualização jurídica por imposição constitucional, como é o caso, por exemplo, da riqueza.

Em matéria tributária, mais do que em qualquer outra, tem relevo a ideia de igualdade no sentido de proporcionalidade. Seria verdadeiramente absurdo pretender-se que todos pagassem o mesmo tributo. Assim, no campo da tributação o princípio da isonomia às vezes parece confundir-se com o princípio da capacidade contributiva.

Constitui, assim, um problema dos mais sérios, sobre o qual se têm debruçado financistas e juristas os mais destacados, a questão da denominada tributação *extrafiscal* em face do princípio da capacidade contributiva. Se a igualdade a ser considerada, para fins tributários, é apenas a igualdade de capacidade para pagar o tributo, não há como deixar de considerar violadora do princípio da isonomia a norma que concede uma isenção, ou outro incentivo fiscal, sem levar em conta a capacidade contributiva.

A rigor, porém, o princípio da isonomia jurídica, nos termos em que o colocamos, é algo diverso daquilo que se pode entender como capacidade contributiva. Estabelecida a diferença, não nos parece que a norma instituidora de incentivos fiscais viole o princípio da isonomia jurídica, embora nos pareça que viola, às vezes flagrantemente, o princípio da capacidade contributiva.

A lei que concede isenção do imposto de renda para empresas hoteleiras, por exemplo, tendo em vista incentivar o turismo, viola flagrantemente o princípio da capacidade contributiva, embora não se possa afirmar que viola o princípio da isonomia jurídica.

A Constituição Federal de 1988 admite, claramente, a distinção por nós apontada. Assim é que consagra o princípio da isonomia jurídica em termos amplos, estabelecendo que *todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza* (art. 5º), e estabelece, no campo da tributação, norma vedando à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios *instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente*. Todavia, ao tratar da capacidade contributiva adota fórmula diversa, determinando a observância do princípio da capacidade contributiva *sempre que possível* (art. 145, § 1º).

Todos sabem que a regra do art. 150, II, teve um objetivo específico: fazer com que os militares, magistrados e parlamentares paguem o imposto de renda sobre a totalidade da respectiva remuneração. Teve inspiração puramente demagógica, posto que na verdade a distinção que favorece tais categorias profissionais é inegavelmente menos lesiva ao princípio da capacidade contributiva do que os incentivos fiscais, concedidos quase sempre

em favor de pessoas consideravelmente ricas. Grandes empresas industriais sediadas no Nordeste, empresas proprietárias de luxuosos hotéis, empresas de pesca, são isentas do imposto de renda. Tais isenções são concedidas a pretexto de estimular o desenvolvimento regional, ou setorial. Não passam, porém, de simples privilégios. Qualquer atividade econômica razoavelmente rentável atrai pessoas para o seu exercício, sendo, portanto, desnecessária a isenção do imposto de renda. Por outro lado, se a atividade não é rentável, de nada valerá a isenção, posto que, não existindo lucro, não haverá imposto de renda a ser pago, sendo, assim, inútil a isenção desse imposto.

Em relação aos militares, magistrados e parlamentares, a verdadeira questão na verdade não consiste em pagar ou não pagar imposto de renda. A verdadeira questão consiste em saber se recebem, ou não, a remuneração compatível com suas atribuições, com as responsabilidades inerentes ao desempenho de suas funções.

É geralmente muito superficial o conhecimento que as pessoas têm das atribuições das três aludidas categorias de servidores públicos. Destaque-mos, aqui, a categoria dos magistrados, para uma ligeira referência. Quando da promulgação da Constituição Federal de 1988, todos ou quase todos os que se manifestaram de público, especialmente pela televisão, a respeito das virtudes da nova Constituição apontaram entre elas os novos instrumentos de defesa dos direitos individuais e sociais, como o *habeas data*, o mandado de segurança coletivo e o mandado de injunção. Não queremos questionar, aqui, a valia desses instrumentos jurídicos, mas podemos afirmar, com absoluta convicção, que ela estará seriamente comprometida se a Magistratura não estiver bem dotada de recursos materiais e sobretudo humanos. Por isto, de nada vale dotar a ordem jurídica de excelentes instrumentos processuais para a defesa de direitos se as condições para o exercício da Magistratura não forem atrativas.

Não se pode esperar que a *vocação para a Magistratura* seja tão forte a ponto de fazer com que os juízes aceitem as privações a que são levados por uma remuneração miserável. Nem se pode acreditar que os mais capazes escolhem suas profissões sem considerar o aspecto econômico. Magistratura mal paga, seguramente, terá juízes menos qualificados, e mais vulneráveis, em cujas mãos pouco ou nada valem os melhores instrumentos jurídico-processuais. É razoável, por isto, que a Magistratura constitua uma profissão atrativa, sob todos os aspectos.

Não nos parece que o tratamento fiscal diferenciado de uma categoria profissional, ou funcional, seja indesejável se essa discriminação tem por objetivo atrair o interesse das pessoas para o desempenho das profissões incentivadas. A verdadeira questão reside em saber quais profissões estão a

merecer incentivo. Seja como for, porém, o art. 150, II, da vigente CF proíbe essa discriminação – vale dizer, veda a utilização extrafiscal do tributo em relação às pessoas físicas.

3.4 Irretroatividade

É vedada a cobrança de tributos *em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado*. Tal enunciado corresponde ao princípio geral da irretroatividade das leis, e sua efetividade depende da questão de saber se o legislador pode estabelecer o início da vigência de uma lei em data anterior à de sua publicação.

É sabido que a lei pode, em princípio, fixar as datas inicial e final de sua própria vigência. Admitir, porém, que o legislador pode fixar o início de vigência da lei em data anterior à de sua publicação equivale a praticamente suprimir a regra pela qual o tributo não pode ser cobrado em relação a fatos anteriores à sua vigência. O legislador estaria contornando a limitação constitucional.

Parece-nos que o início da vigência da lei não pode ser, em hipótese nenhuma, anterior à data da respectiva publicação. A não ser assim, a segurança jurídica estaria inteiramente destruída.

A necessidade de publicação da lei, para que tenha início a sua vigência, é tão indubitosa que os publicistas em geral não se preocupam com o tema. Às vezes, porém, é necessário meditar sobre o mesmo, em face de improvisações lamentáveis que o colocam em questionamento, como aconteceu com a Lei 8.383, de 31.12.1991, publicada no *DOU* do dia 31.12.1991, posto que, como afirma a própria Imprensa Nacional, “a remessa do referido *Diário Oficial* para os assinantes ocorreu no dia 2 de janeiro de 1992”, não obstante tenha havido publicidade da lei por outros meios.

A publicação da lei é, a rigor, condição mesma de sua existência especificamente jurídica. Não existe como tal no ordenamento jurídico brasileiro uma lei que não foi publicada. E, tratando-se de lei federal, publicada no *Diário Oficial*, por força do disposto no art. 84, IV, da CF.

A data da publicação não é aquela inserida no *Diário Oficial*, mas a data da efetiva circulação daquele veículo de publicidade. Circulação normal, vale acrescentar, circulação dentro do expediente normal daquele dia. A propósito de intimações veiculadas pelo *Diário Oficial*, o STF já consagrou este entendimento (*RTJ* 90/504).

A propósito da irretroatividade das leis tributárias, é de grande importância a questão de saber se o fato gerador do tributo, já iniciado, pode ser alcançado por uma lei nova. Já nos manifestamos afirmativamente, com fundamento no art. 105 do CTN. Entretanto, meditando sobre o tema, chegamos à conclusão de que aquele dispositivo legal, editado com fundamento na Emenda Constitucional 16/1965, não se compatibiliza com a vigente Constituição, e, portanto, não foi por ela recepcionado.

Por isto temos sustentado que o aumento de alíquota do imposto de importação, por exemplo, não alcança importações já autorizadas, cujas mercadorias já tenham sido adquiridas pelo importador. O desembaraço aduaneiro é apenas um momento em que se exterioriza o fato gerador do imposto. Admitir o contrário seria negar a finalidade do princípio, que é preservar a segurança jurídica, garantindo a não surpresa do contribuinte. O STF, todavia, entendeu diversamente, fixando o registro da declaração de importação como momento da ocorrência do fato gerador deste imposto, de modo a que modificação legislativa ocorrida dias antes, ainda que com a importação já em curso, possa validamente alcançá-la.

3.5 *Anterioridade*

Não podem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios cobrar tributo no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. A CF de 1988, em seu art. 150, III, “b”, adotou a orientação jurisprudencial do STF, que, interpretando, com inteira propriedade, o § 29 do art. 153 da CF anterior, entendia que a expressão “esteja em vigor”, naquele dispositivo, significava “tenha sido publicada”. Publicada, é claro, nos termos expostos no item precedente (3.4).

Na letra “a” do inciso III do mesmo art. 150 da CF de 1988 é vedada a cobrança de tributo “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”. Isto é mera explicitação do princípio geral da irretroatividade das leis. A lei, em princípio, não se aplica a fatos consumados antes do início de sua vigência.

O disposto no art. 150, III, “a”, que corporifica o princípio da irretroatividade das leis tributárias, aplica-se aos tributos em geral. Não comporta exceções.

O disposto na letra “b” do mesmo dispositivo constitucional, que substancia o princípio da anterioridade, comporta as exceções previstas no § 1º do mesmo art. 150. Assim é que não estão sujeitos ao princípio da anterioridade da lei ao exercício financeiro, podendo ser cobrados, portanto, no mesmo exercício financeiro em que for publicada a lei que os instituiu ou