

A DISTRIBUIÇÃO MÚLTIPLA E SUAS CONSEQÜÊNCIAS PROCESSUAIS.*

William Douglas Resinente dos Santos e
Alexandre Freitas Câmara**

Introdução e definição do fenômeno.

O cotidiano do fórum tem mostrado alguns expedientes utilizados pelas partes e seus procuradores na busca de seus interesses. Buscar o próprio interesse é natural no ser humano e absurdo seria esperar-se o contrário. Porém, tal busca é limitada pela moral e, se esta não for suficiente, pela lei.

A questão que iremos abordar é a da distribuição múltipla. Este fenômeno pode se manifestar de diversas formas:

a) Distribuição múltipla simples: ocorre com a distribuição de várias iniciais absolutamente idênticas, para optar por aquela que "cair" com um juiz que tenha posicionamento favorável ao pedido, ou que venha concedendo liminares em ações idênticas. É feita em um mesmo ramo do Judiciário.

b) Distribuição múltipla dispersa: o procedimento é idêntico ao anterior, mas ocorre em questões sujeitas à Justiça Federal. O autor distribui duas ações idênticas, uma na Justiça Estadual da Comarca onde reside e outra na Vara Federal, em geral na capital. Também poderá ocorrer com ajuizamento em duas cidades com Vara Federal na mesma Seção ou em Seções Judiciárias diversas.

c) Distribuição múltipla diferida no tempo: havendo indeferimento do pedido de liminar, ou da antecipação da tutela, a parte desiste do processo e eventual recurso para, tão logo publicada a sentença, ajuizar novo processo absolutamente

idêntico, repetindo esse procedimento até que a inicial seja distribuída a algum juiz que conceda a pretendida liminar.

A distribuição múltipla se caracterizará sempre que forem repetidas as mesmas as partes, causa de pedir e pedido. Outro procedimento assemelhado, na busca de decisão favorável, é aquele onde várias pessoas estão em situação idêntica (ex. reprovados em exame psicotécnico) e o advogado dos mesmos faz uma petição inicial para cada um, distribuindo-as na mesma data. Até aqui, nada demais. Porém, após as decisões de cada um dos juízes, o advogado desiste das ações onde não foi obtida liminar, requerendo o ingresso destes autores como litisconsortes naquelas ações onde a liminar foi concedida. Em relação a estes autores, estaremos diante de uma variação da distribuição múltipla diferida no tempo. A solução aqui, porém, é mais simples: basta que os juízes não admitam o litisconsórcio nesses casos, ou seja, quando já apreciada a liminar. Tal rejeição, a ser feita quando se verificar a tentativa de escolha do Juízo, evitará - por certo - expedientes semelhantes, a burla do princípio do Juiz Natural e também de maledicências.

Outro expediente para escolha do Juízo, burlando o princípio do Juiz Natural, é o do advogado que, sabendo (por acompanhar o D.O.) que o Juiz de Vara Federal interiorizada é contrário ao seu pedido, distribui a ação na Capital. A matéria aqui é de incompetência e por essas regras se resolve. Anote-se todavia que, se para lograr êxito na modificação da competência, for declarado endereço irreal, estaremos diante de falsidade ideológica, punível criminalmente, como o primeiro autor já teve oportunidade de decidir (processo nº 92.0112395-7, 1ª Vara Federal de Niterói).

Princípio do Juiz Natural. O expediente de requerer desistência de um processo em razão do indeferimento de liminar, com posterior ajuizamento de um pedido idêntico, como apontou o magistrado JOSÉ ANTÔNIO LISBÔA NEIVA, viola flagrantemente o princípio do Juiz Natural, ou seja, aquele determinado pelas normas de competência para conhecimento do conflito de interesse. Se não cabe Juízo ou Tribunal de exceção

(art. 5, XXXVII, CF), também incabível a escolha de determinado Juízo, pela parte, visando burlar o sistema de distribuição. As partes não podem pretender escolher os Juízes que mais lhe convierem, isto é, aqueles que entendem que, v.g., a liminar requerida é cabível. Se o Juiz não concede uma liminar, a lei processual prevê os caminhos regulares para revisão de sua decisão. O expediente utilizado, além de violar os princípios já citados transtorna ainda mais o aparato administrativo de suporte judicial, tumultuando-o com ações, desistências e novas e idênticas ações, tudo dirigido à irregular tentativa de se escolher o Julgador passando-se por cima da livre distribuição.

Exercício regular da advocacia. Não se diga que a presente decisão prejudica o exercício da profissão porque não se exercita ofício ultrapassando - mesmo que com inteligência - as regras processuais. Repiso que à insatisfação com decisão judicial deve sobrevir, se assim quiser a parte, o recurso cabível. O CPC não prevê a figura da rejeição de decisão judicial na forma ora escolhida pela parte. A insatisfação é direito da parte, mas esta deve se manifestar pelos meios processuais adequados.

Desperdício de esforço administrativo. Ainda que repisando, para que manter a Justiça um serviço de distribuição, com servidores ali alocados, meios materiais etc, se se permite a escolha de juízes? Nem que fosse para economizar servidores e capas de processo, bastaria extinguir tal serviço e deixar que as partes procurassem os juízes com entendimento favorável à tese do autor.

Abuso do direito de ação. Pode ser tido como abuso de direito o fato da parte utilizar tais expedientes, exacerbando o exercício regular do direito de ação. Sempre sustentamos que o sistema normativo atual não tem sido o bastante para impedir o abuso das partes e procuradores quando do exercício do direito de ação. A solução deve ser objeto de meditação. Os Códigos de Processo e de Ética da OAB devem ser revistos, mantendo as previsões modestas que já possuem e tipificando as condutas desonestas, as chicanas, os expedientes escusos e temerários, os atos proelatórios e os atentados à

dignidade da Justiça, e as penalidades aplicáveis. O novo Estatuto da OAB (Lei nº 8.906, que revogou a antiga Lei nº 4.215) previu apenas os direitos dos advogados, remetendo os deveres ao Código de Ética (ver arts. 31/33), diploma que veio com redação algumas vezes confusa e que nos pareceu pior que o sistema anterior. O fenômeno da distribuição múltipla, tanto no sistema anterior quanto no atual, viola, em nossa visão, a ética profissional.

Igualdade das partes. A discussão do tema interessa também o princípio da igualdade das partes, inclusive das que - embora não citadas - como tal já se prenunciam na exordial. Permitir o expediente em tela é dar tratamento desigual aos que figurarem ao pólo passivo, pois estes não podem (nem poderão) escolher os juízes que decidirão a causa para a qual foram chamados. Assim, o sistema de livre distribuição - que, se alguém disso se esquece, é o que o CPC prevê - assegura a igualdade das partes nem que seja deixando ambas à mercê da alea quando existir mais de um juiz competente para conhecer a matéria. No caso de distribuição múltipla dispersa, mais do que o simples sorteio do juízo competente, estaremos diante de regras processuais já estabelecidas. Assegurar a igualdade das partes é dever do Magistrado, posto o art. 125, I, do CPC. Ainda sobre o art. 125 do CPC, e tratando da repressão de qualquer ato contrário à dignidade da Justiça, deve ser lembrado que os jurisdicionados mais abastados possuem melhores meios para custear a "ginástica processual" aqui tratada. Permiti-la, assim, é violar a igualdade de todos perante a lei, com mácula aos arts. 1º, II, 3º, III e IV, e 5º, caput da Constituição Federal.

Precedentes jurisprudenciais. A matéria em discussão já foi abordada pelos eminentes Julgadores do TRF da 1ª Região, nos seguintes termos: "Conflito de Competência. Mandado de Segurança. Desistência. Novo ajuizamento. Prevenção. I - A distribuição a Juízo diverso de outro Mandado de Segurança idêntico ao primeiro que foi extinto por desistência, fere o princípio do Juiz Natural. (...)" (Conflito de Competência nº 0511 (REG. 91.03.25205-1). Relator Juiz Márcio Moraes, 2ª Seção, TRF-3ª Região, julg. 17/03/92).

Também o E. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, nesse sentido se posiciona: “Repetir-se mandado de segurança, com a mesma matéria de outro, em curso, no qual foi denegada a liminar pedida, configura, além de litisdependência, litigância de má-fé. Apelação improvida.” (RJTJERGS 152/451)

O Ministério Público Federal, representado pelo Ilustre Procurador Regional da República, Dr. JOÃO SÉRGIO LEAL PEREIRA, já se manifestou sobre esta questão, no bojo de processo judicial, dizendo o seguinte: “É antiga, nos legisladores e magistrados, a preocupação de combater a incorreção das partes no seu comportamento em Juízo.

Tal cuidado, bem se compreende, busca impedir o uso de manobras desleais tendentes a confundir a formação de um reto convencimento do órgão judicial ou a desviar do rumo justo a atividade jurisdicional.

Apesar de ser o processo, sem dúvida, uma contenda e como tal passível de recursos à habilidade dos litigantes na escolha e nas realizações das táticas que melhor atendam ao resultado pretendido, não se pode perder de vista as exigências éticas e sociais inerentes à sua significação como instrumento de função essencial do Estado.

Daí, ao “duelo” das partes, deve o Juiz atuar de maneira eficiente no sentido de combater e repelir a má-fé, a improbidade e a chicana, em suas multiformes manifestações. (...)

Em expressivo acórdão, o extinto Tribunal Federal de Recursos examinou interessante questão referente ao abuso do direito de demandar, na busca de fato líquido e certo. É ver: “Mandado de Segurança. Abuso do direito de postular em Juízo. Para os efeitos do art. 63 e seu § 2º, do CPC, configura-se procedimento temerário e ilegal, de ajuizar o impetrante, no mesmo foro, à mesma época, petições de igual teor, sobre idêntica matéria, tentando obter distribuição à vara de sua preferência, desistindo de imediato do pedido, nas demais, após logrado o seu

intento. (AMS 66.783, Rel. Ministro José Neri da Silveira, DJ, 22.11.71, p.6527)."

Essa solução também foi encampada por acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, publicado no DJ de 25.03.92, p. 6771, no julgamento da Ação Rescisória nº 0401393/89, tendo por relator o Juiz Silvio Dobrowolski, de cuja ementa se extrai o seguinte: "Processo Civil. Litigante de má-fé. Ajuizamento múltiplo. Litispendência - Procede com má-fé o litigante que ajuíza vários mandados de segurança idênticos, desistindo dos outros quando obtém, em um deles, liminar mais vantajosa (...)."

Acrescente-se a essas decisões, por sua pertinência, outro acórdão unânime da 4ª Câmara do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, de 26.05.75, no julgamento do ES 139, Rel. Desembargador Hamilton de Moraes e Barros, in verbis: "A má conduta processual do litigante, violadora das escorreitas normas de comportamento, se inclui entre os atos que caracterizam a má-fé, nos termos do art. 17 do CPC. Deve ser imposta condenação ao pagamento das custas em décuplo. "É o quanto basta na espécie. Erradicar a figura do litigante de má-fé, co-responsável pela congestionamento da Justiça, é dever de todos nós."

Litigância de má-fé. Além das decisões de tribunais referidas acima, vale repisar que o Código de Processo Civil prevê a responsabilidade das partes por dano processual e, em seu art. 17, delimita a litigância de má-fé apresentando como uma de suas hipóteses a utilização do processo para conseguir objetivo ilegal. O objetivo ilegal no caso em tela é a burla do sistema da livre distribuição e do juiz natural, de modo que possa a parte optar entre mais de um juiz, escolhendo o que mais lhe convier. Além disso, não deixa de ser temerário o ajuizamento de ações iguais. A litigância de má-fé importará na responsabilidade por perdas e danos, honorários advocatícios e despesas efetuadas. Ocorrendo desistência antes da citação, inexistirá na prática despesas para a parte ré. Os prejuízos causados pela litigância de má-fé atingem, no entanto, o Estado,

vez que as custas pagas certamente são inferiores ao custo real do serviço prestado. A parte autora beneficia-se, assim, das custas subsidiadas, que particularmente na Justiça Federal são de pequena monta. A singeleza das custas é importante para não onerar o cidadão que procura o Judiciário e não tem direito à gratuidade de Justiça. Não deveria isto, porém, ser veículo de abuso. A distribuição múltipla viola o dever das partes e de seus procuradores, conforme vemos no art. 14, II do CPC. Não pode haver boa fé ao se ajuizar ações idênticas. Aplicando-se um dos princípios da Lógica Formal, o da redução ad absurdum, podemos imaginar o que seria da atividade jurisdicional do Estado se cada pessoa ajuizasse "n" ações para cada problema.

Deveres do Juiz. Desde logo diga-se que o uso de expedientes escusos no bojo não é um problema apenas da parte adversa, mas também do juiz, já que ao magistrado cabe velar pela correta aplicação das leis, inclusive as de conteúdo processual. Além disso, o expediente de distribuição múltipla prejudica a celeridade da prestação da tutela de modo oblíquo, uma das preocupações dos julgadores.

Uma solução seria aplicação extensiva do art. 129, onde diz que o juiz deve evitar que as partes se sirvam do processo para conseguir fim ilícito. Esta não parece, todavia, a melhor solução. A aplicação pura e simples do art. 129 do CPC à hipótese da distribuição múltipla esbarra na afirmação - unânime na doutrina - segundo a qual este dispositivo legal é inaplicável quando o dolo partir de apenas uma das partes, sendo absolutamente necessário, para que incida a norma, que haja conluio entre as partes (neste sentido as lições autorizadíssimas de Barbosa Moreira, Comentários ao Código de Processo Civil, vol. V, 6ª edição, Forense, 1993, pag. 114 e de Nelson Nery Júnior e Rosa Maria Andrade Nery, Código de Processo Civil e Legislação Processual Civil extravagante em vigor, Revista dos Tribunais, 1994, pag. 36). Verifica-se, pois, que o requisito da incidência do art. 129 do CPC é a bilateralidade.

Novidade doutrinária do fenômeno e sua solução. Outra é a solução que se nos afigura a adequada para a

hipótese. É certo que, segundo ensinamento doutrinário tradicional (por todos, consulte-se Nery e Nery, op. loc. cit.), o dolo exclusivo de uma das partes implica em litigância de má-fé, a qual, como sabido, não leva à extinção do processo e nem mesmo à sucumbência da parte que age dolosamente. Mas há que se considerar que estamos aqui diante de um fenômeno novo no mundo do Direito, a burla ao Princípio do Juiz Natural. Diante de fenômenos novos, que ainda não se haviam sido figurados pelos juristas, não se pode querer aplicar necessariamente os conceitos clássicos (criados, repita-se, quando a presente situação ainda não havia sido figurada) e as idéias préconcebidas, pois estes podem ser totalmente inadequados para solucionar o caso em tela. O jurista é um cientista social, e deve evoluir junto com a sociedade para não ser ultrapassado por ela, tornando-se defensor de idéias anacrônicas.

Parece-nos, assim, que deva ser outra a solução, como dissemos na hipótese de distribuição múltipla em que a segunda ação é proposta quando já extinto, sem julgamento do mérito, o primeiro processo (hipótese em que, como sabido, não se podem aplicar as regras da litispendência). Afirma o art. 485, III do CPC que a sentença de mérito transitada em julgado é rescindível quando "resultar de dolo da parte vencedora em detrimento da vencida, ou de colusão entre as partes, a fim de fraudar a lei." Verifica-se aqui que o tratamento dado pelo ordenamento processual à sentença favorável obtida mediante dolo do vencedor é idêntico ao tratamento dado à sentença obtida mediante colusão processual. Ora, ubi aedem ratio ubi aedem dispositio, se após o trânsito em julgado o tratamento é o mesmo, também deve ser idêntico o tratamento das duas hipóteses antes de proferida a sentença. Assim, em verificando o Juiz, antes de proferir sentença de mérito, que o autor se valeu do expediente da distribuição múltipla para, dolosamente, obter decisão favorável que não teria obtido se o primeiro processo fosse ter seu mérito julgado pelo Juízo a que distribuiu aquela demanda, deve proferir sentença que obste a este intento do demandante, extinguindo o processo sem julgamento do mérito. É de se lembrar que ao dolo da parte vencedora a que se refere a Lei equipara-se o dolo de seu representante legal e de seu advogado, o que permite esta

solução ainda que o autor desconheça a utilização por seu advogado do artifício da distribuição múltipla. Esta extinção pode se dar até mesmo quando da apreciação da petição inicial, por se tratar de matéria de ordem pública. Todavia, a extinção pura e simples fecharia a possibilidade de apreciação do mérito da causa. Logo, no caso em apreciação, far-se-á a aplicação analógica do dispositivo invocado, para impedir o sucesso do expediente. Assim, estando extinto o primeiro processo, o magistrado, melhor do que extinguir o segundo feito, deverá assegurar que o mesmo seja apreciado pelo juízo que tratou do primeiro.

Conclusão. Não são poucas as reclamações contra a morosidade do Judiciário. Em parte as reclamações são justas e, em outra, dirigem-se ao Judiciário esquecendo que a desproporção entre juízes/serventuários e a população/causas é enorme, que os códigos de processo são obsoletos, que a Administração e Congresso são maiores geradores de sobrecarga, com a edição diuturna de normas violadoras da Constituição etc. Dentre as causas do asoerramento podemos citar a distribuição múltipla, onde o aparato administrativo-judicial perde tempo com causas idênticas.

Entendemos que o expediente da distribuição múltipla, pelas razões expostas, deve ser evitado e punido como litigância de má-fé, sem prejuízo de ser objeto de aperfeiçoamento no tratamento legal, como em geral merece atenção o abuso no direito de postular.

Especificamente sobre a distribuição múltipla, a solução nos parece ser que se sempre se assegure a apreciação do caso idêntico serão objeto:

a) No caso de estar ainda em curso o primeiro processo, de mera extinção fulcrada na litispendência (art. 267, V, CPC);

b) Na hipótese de já estar findo o primeiro processo, de apreciação pelo juízo que tratou da primeira causa.

Temos por certo, que no segundo caso, e edição de sentença terminativa (Art. 267, XI, do CPC) seria consequência jurídica muito dura, ainda que para obstar a pretendida burla. Tal solução, acaso adotada, teria um efeito prático indesejável. Com efeito, se o primeiro processo já está findo e o segundo é extinto, estaria se impedindo a apreciação do mérito, caso em que o remédio seria forte demais. Ainda que a parte abuse do direito de demandar, seria draconiana essa forma de punição. Por tais motivos é que, na hipótese "b", acima, a causa deve ser julgada pelo órgão que apreciou inicialmente a questão. Exemplificando, se a causa foi inicialmente distribuída à vara A, onde houve a extinção, e o segundo processo (idêntico) for para a vara B, esta deverá encaminhá-lo à vara A. Se o sistema de informática identificar o expediente e o segundo feito for remetido à vara A para verificação, este juízo deverá, confirmando a distribuição múltipla diferida no tempo, dar-se por competente e apreciar o caso.

Em qualquer caso, devem ser impostas as penas da litigância de má-fé e oficiado à OAB, com a esperança de que a mesma não permita a utilização desses expedientes escusos. A litigância de má-fé passou a ser, fora de dúvida, punível de ofício em razão da reforma do CPC de fins de 1994 (art. 18).

Assim, em suma, a solução em caso de litispendência é a simples extinção. No caso de inexistir litispendência, por já haver sentença terminativa no primeiro feito, o juiz deve conduzir-se à luz do ensinamento do art. 485, III, do CPC, evitando sucesso da parte no fim de fraudar a Lei. Logo, havendo "Fim proibido", qual seja, violar o princípio do Juiz Natural, a igualdade das partes e abuso do direito de postular, o juiz proferirá decisão que impeça que o objetivo da parte autora seja alcançado. Isso se fará através de sentença terminativa, ou, conforme o caso, mantendo-se ou remetendo-se o feito no ou para o juízo que originalmente tenha apreciado a questão.

* Esta é uma versão resumida do estudo.

**** Os autores são, o primeiro, Juiz Federal Substituto e Professor de Direito Processual da Universidade Federal Fluminense e, o segundo, Advogado e Professor de Direito Processual Civil do NAJ - Núcleo de Atualização Judiciária e do Curso Glioche.**

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO E NOVAS TENDÊNCIAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

**FACULDADES INTEGRADAS BENNETT - MAIO/95
DISCIPLINA: DIREITO TRIBUTÁRIO II
PROFESSORA: VALÉRIA ALBUQUERQUE
ALUNA: FLÁVIA HEINE PEIXOTO**

INTRODUÇÃO

O presente trabalho, elaborado como parte da disciplina Direito Tributário II, tem por objetivo discorrer sobre os assuntos abordados na palestra intitulada "Princípios Constitucionais Tributários e Novas Tendências do Direito Tributário no Brasil", proferida pelo jurista Gilberto Ulhôa Canto, em 24 de abril de 1995, durante o III Ciclo de Palestras da Justiça Federal do Rio de Janeiro.

Além de comentários à palestra, este trabalho se baseará também em uma pesquisa bibliográfica sobre os assuntos em questão.

A nossa Constituição Federal, promulgada em 1988, apesar de bastante incompleta, dados os vários temas que dependem de legislação complementar, foi muito minuciosa no que diz respeito ao assunto "tributo", dedicando o título VI à Tributação e Orçamento, a partir do artigo 145, onde poderemos encontrar os Princípios Constitucionais Tributários. Tais princípios servem como uma proteção aos contribuintes, assegurando-lhes que seus direitos sejam respeitados sempre que o Estado tiver que aplicar seu poder de tributar, uma vez que este deverá obedecer aos preceitos contidos em nossa Carta Magna. Mais adiante, estes

princípios serão abordados com mais atenção, no item 2 do presente trabalho.

Quanto às Novas Tendências do Direito Tributário no Brasil, estamos passando por um momento de grandes modificações, onde inúmeras emendas à nossa Constituição vêm sendo propostas. Ao longo de todos esses anos, vem-se fazendo um acompanhamento do desenvolvimento do País e suas necessidades, de modo a se tentar aperfeiçoar sempre o Sistema Tributário Nacional. O próprio Código Tributário Nacional, ou Lei 5.172/66, que regula o nosso sistema tributário, fundamenta-se na Emenda Constitucional 18, de 1965. Assim, vários dispositivos foram sendo atualizados, tornando matéria constitucional temas como a competência tributária dos Municípios, que na Constituição Federal de 1967 ainda não eram considerados entes públicos autônomos.

O sistema tributário de qualquer país deve corresponder às suas condições econômicas e sociais, além de ser adaptado às suas instituições políticas e ao seu regime jurídico geral. O sistema brasileiro corresponde a esses requisitos, por ser produto da evolução histórica. Na verdade, o Brasil só veio a ter um sistema tributário propriamente dito a partir do Império. Durante todo o período da Colônia, de 1500 a 1808, o Brasil esteve sujeito a um regime administrativo e econômico que não comportava a elaboração de um sistema tributário, sendo explorado por Portugal. Não havia quase comércio ou indústria próprios e os tributos se reduziam aos "quintos" e aos "dízimos", sobre os produtos das indústrias extrativas. Quanto houve a abertura dos Portos, com a chegada da Família Real, em 1808, surgiu a Alfândega, cobrada na base única de 24% para os produtos de quaisquer origens, exceto os portugueses, que pagavam 16%, e os ingleses, que pagavam 15%. Tal tarifa aduaneira, porém, não contribuía muito para o desenvolvimento econômico do país, sendo mais um fator político do que econômico, uma vez que a própria Inglaterra gozava de situação mais privilegiada do que Portugal. Quando houve a Proclamação da Independência, em 1822, o Brasil foi dividido em Províncias, porém sem autonomia política, sendo simples subdivisões

administrativas. O regime era unitário e as Províncias não tinham renda própria, a elas eram dotadas verbas para as despesas dos seus serviços. O Ato Adicional de 1834, reformando a Constituição de 1824, concedeu autonomia política às Províncias e surgiu, então, a necessidade de se conceder também autonomia financeira, definindo-se fontes de receita própria de cada uma das unidades políticas em que passara a ser dividido o país: governo central, Província e Municípios. Isto foi feito em 1835, pela Lei 99, que reservou certos tributos ao governo central, permitindo às Províncias quaisquer outros e deixando aos cuidados destas definir os tributos que pertenciam aos seus respectivos Municípios. Com a Proclamação da República, em 1889, a Constituição de 1891, não mudou muito o sistema de discriminação de receitas, instituído pela Lei 99, gerando alguns problemas como permitir que tributos iguais fossem criados simultaneamente pelos três entes públicos, além de deixar os tributos municipais inteiramente a critério dos respectivos Estados. Isto foi corrigido pela Constituição de 1934, que definia os tributos próprios dos Municípios e instituía o conceito de bitributação, a fim de se evitar a duplicidade de tributos. As constituições posteriores fizeram algumas modificações quanto às competências de cada ente, adaptando-se sempre à situação vigente.

Dentre as inúmeras tentativas de se reformular o atual sistema financeiro do Estado, nota-se uma tendência ao que Uihôa Canto chama de "oversimplification", com a extinção de espécies tributárias. Isto é algo que deve ser analisado cuidadosamente, verificando-se os efeitos que podem vir a ocorrer em um país como o Brasil, com 27 Estados e mais de 5 mil Municípios, todos participantes do Sistema Tributário Nacional.

2 - OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Entende-se por "princípios" aquelas posições essenciais que formam os requisitos primordiais instituídos como base de uma ciência ou, no caso, de um ordenamento jurídico-tributário. Os Princípios Tributários formam um conjunto

de preceitos que servem para fixar a conduta a ser observada em qualquer ação jurídico-tributária que seja efetuada.

O capítulo I do Título VI da Constituição Federal de 1988 estabelece, além dos Princípios Gerais do Direito Tributário, todos os princípios que visam impor limitações ao poder de tributar, além de determinar a competência tributária das pessoas de direito público, especificando-lhes quais os impostos que podem ser instituídos por cada uma delas. Este conjunto de princípios norteia o poder de tributar, cria limitações e disciplina as repartições da receita tributária. A atual Constituição fez pequenas alterações no artigo 2 do Código Tributário Nacional, que trata do sistema tributário.

Em sua palestra, Ulhôa Canto dividiu os Princípios Tributários em 2 grupos: um de proteção ao contribuinte e outro de competências. A doutrina enumera os seguintes princípios:

1- Princípio da Capacidade Contributiva

Segundo este princípio, encontrado no artigo 145, § 1, o Estado deve repartir a carga tributária de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes. Assim, cada um deve contribuir na medida de suas condições econômicas, dispondo de uma parte proporcional de seu patrimônio, em prol das necessidades coletivas.

2- Princípio da Isonomia

Encontrado no artigo 150, II, este princípio baseia-se no artigo 5, que diz que todos são iguais perante a lei. Assim, contribuintes que se encontrem em situação equivalente devem ter tratamento igual

3 - Princípio da Legalidade

Significa que a instituição ou a elevação de tributos somente pode acontecer mediante de lei formal, isto é, lei ordinária formalizada de acordo com as regras do processo legislativo, que legitimem os tributos. Assim, pode-se dizer que isto só pode ocorrer com o consentimento da população, devidamente representada por seus legisladores. Este princípio é encontrado no artigo 150, I, com exceção prevista no artigo 62, que trata das Medidas Provisórias criadas pelo poder Executivo. Ele se baseia no princípio da reserva legal, consubstanciado no artigo 5, que dispõe que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude da lei".

Tal princípio já era previsto na Magna Carta, expresso como "no taxation without representation".

4 - Princípio da Irretroatividade

Consta no artigo 150, III, a; segundo ele, é proibida a cobrança ou instituição de tributos em relação a fatos geradores anteriores à vigência da lei nova que está criando ou aumentando os tributos. Isto é uma segurança para os contribuintes, a fim de que eles não sejam surpreendidos com mudanças tributárias, sobretudo onerosas, havidas no decurso de uma situação fática que a nova imposição legal vem a definir como hipótese de incidência tributária. Isto é respaldado pelo direito adquirido, pelo ato jurídico perfeito e pela coisa julgada, consagrados no artigo 5, XXXVI. A retroatividade da lei só é permitida, em determinadas situações, quando for para beneficiar o contribuinte, como acontece com a lei penal (artigo 5, XL).

5 - Princípio da Anterioridade

Este princípio vem expresso no artigo 150, III, b; tem a função de não surpreender os contribuintes, acostumando-os a nova situação que está surgindo e dando-lhes tempo para que planejem suas atividades e futuros pagamentos sem confusão. Os tributos só podem ser cobrados no exercício financeiro seguinte à publicação da lei que os instituiu ou aumentou, ou seja, no ano da declaração relativa ao fato gerador

havido no ano anterior (ano-base). No entanto, este princípio perde um pouco a sua função, evitar surpresas ao contribuinte, no caso de leis que sejam lançadas em datas muito próximas ao novo exercício financeiro.

As exceções a este princípio estão contidas no artigo 150, §1, que fala da não aplicação deste princípio no imposto sobre importação, imposto sobre exportação, imposto sobre produto industrializado, imposto sobre operações financeiras, além do imposto extraordinário para esforço bélico, previsto no artigo 154, II, e das contribuições sociais que, segundo o artigo 195, §6, podem ser cobradas após 90 dias, no mínimo, da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado. A outra exceção encontra-se no artigo 148, I, e diz respeito aos empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência.

Este princípio se confunde um pouco com o Princípio da Anualidade, que vigorou na Constituição de 1946, foi abolido posteriormente pela Emenda Constitucional 18, em 1965, tendo sido restaurado depois na Constituição de 1967, para ser novamente abolido pela Emenda Constitucional I, de 1969. Segundo ele, nenhum tributo poderá ser cobrado ou instituído em certo exercício, sem que sua cobrança tenha sido prevista no Orçamento Anual do Poder Público tributante, submetido e aprovado pelo poder legislativo no exercício anterior. No entanto, este princípio não vem expresso na atual Constituição, mas há ainda muitos tributaristas que conseguem vislumbrá-lo em alguns artigos que se referiam às leis orçamentárias.

6 - Princípio da Tipicidade

Diz respeito aos tipos de tributos que podem ser instituídos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, vindo expresso nos artigos 145, I, II, III (impostos, taxas e contribuições de melhoria), 148 (empréstimos compulsórios) e 149 (contribuições sociais).

7 - Princípio da Competência Tributária

Encontrado em vários artigos, como os 145, 147, 148, 149, 153, 154, 155, 156, este princípio delimita as competências de cada ente público, buscando-se evitar os conflitos de competência.

8 - Princípio da Vedação de Efeito Confiscatório

Este princípio impede que a tributação se caracterize como violação ao direito de propriedade assegurado pelo artigo 5, XXII, encontrando-se expresso no artigo 150, IV. O confisco seria o ato pelo qual se apreendem ou adjudicam bens pertencentes a outrem, em favor do Fisco, no caso.

9 - Princípio da Liberdade ao Tráfego

É encontrado no artigo 150, V. Segundo ele, é vedado cobrar tributos pela simples transposição de fronteiras dos Estados ou Municípios, seja pelo transporte de cargas ou de passageiros, o que tem respaldo no artigo 5, XV. Tal vedação não se aplica, no entanto, ao ICMS de um Estado ou Município para outro, embora não possa haver a cobrança de qualquer adicional nessas operações, como taxas por exemplo. Uma outra exceção é a cobrança de pedágios, que são tarifas que visam a conservação e a manutenção das vias públicas.

10 - Princípio da Uniformidade Tributária

Segundo este princípio, encontrado no artigo 151, I, é proibida a preferência na cobrança de tributos de competência da União, devendo ela instituir tributos uniformes em todo o território nacional, para evitar que se dispense tratamento diferenciado para determinados Estados ou Municípios, privilegiando-os em detrimento de outros e quebrando a unidade da Federação. Permitem-se, no entanto, concessões de incentivos ou investimentos setoriais, favorecendo

o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico de determinadas áreas ou regiões nacionais.

Ainda no artigo 152, encontra-se a vedação de diferenciação tributária entre bens e serviços, em razão de sua procedência ou destino, no caso dos Estados, Distrito Federal e Municípios.

11 - Princípio da Imunidade Tributária

É encontrado no artigo 150, VI, vedando à União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituir impostos reciprocamente entre si, sobre certas entidades e sobre certos objetos. No entanto, é interessante observar que estas imunidades só dizem respeito a impostos, não abrangendo taxas ou contribuições de outras naturezas. Há ainda outros artigos que falam da não incidência dos tributos de competência de cada ente, como os da União (153, §2, II; §3, III e §4), os dos Estados e Distrito Federal (155, §2, X) e Municípios (156, §2, i).

Além desses princípios gerais, há ainda dois princípios relativos somente ao IPI e ao ICMS:

a) PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE

Com relação ao IPI, o artigo 153, §3, II, fala que em cada operação deve-se abater o imposto que já foi pago nas anteriores. Já o artigo 155, §2, I, se refere ao ICMS.

b) PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE

Adota alíquotas tanto menores quanto maior for a essencialidade do produto. É encontrado no artigo 153, §3, I, com relação ao IPI e no artigo 155, §2, III, com relação ao ICMS.

3 - NOVAS TENDÊNCIAS DO DIREITO TRIBUTÁRIO NO BRASIL

A atual Constituição Federal trouxe algumas modificações na sua parte tributária, como a inserção das Contribuições Sociais no capítulo do Sistema Tributário Nacional (artigo 149), acabando com a dúvida sobre a natureza jurídica e criando um prazo de 90 dias, no mínimo, para a sua exigibilidade (artigo 195, §6). Tais contribuições destinam-se a angariar recursos para o sustento dos encargos paralelos da Administração Direta, cujas atividades não são típicas de Estado, mas que, apesar disso, o Governo tem interesse em vê-las desenvolvidas em benefício da população. Em seu artigo 149, a Constituição dispõe sobre a competência exclusiva da União de estabelecer contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais, além da competência dos Estados e Direito Federal sobre os sistemas de previdência e assistência social de seus servidores.

Encontra-se ainda um novo texto para as Contribuições de Melhoria, no artigo 145, III, onde foi suprimida a parte do artigo 81 do CNT que estipulava o limite total desta contribuição como sendo a despesa realizada e o limite individual como sendo o acréscimo de valor que da obra resultasse, para cada imóvel beneficiado. Estes limites eram de difícil critério e acabavam por inviabilizar a cobrança de tal tributo, pois deixava-se de considerar a capacidade contributiva dos proprietários.

Além dessas novidades, os Empréstimos Compulsórios, citados no artigo 148, passaram a ser vinculados às despesas para as quais foram criados, o que não ocorria na Constituição anterior, de 1967.

Nos dias atuais, nota-se um empenho muito grande do Governo em se estabilizar a moeda e zerar o déficit público, equilibrando a balança entre receitas e despesas. Existe uma corrente que sustenta o aumento da carga tributária; outra corrente, ao contrário, afirma que o Brasil é um dos países que

tem uma quantidade enorme de tributos que oneram muito a população, uma vez que tributos indiretos, como o IPI e ICMS são repassados ao consumidor.

Existe um projeto para a criação de um imposto único, que dificilmente será aprovado, pois a diversidade de tributos gera receita para distintos órgãos da Federação, os quais se insurgem contra essa medida, como é o caso dos Municípios, que foram muito beneficiados na atual Constituição. Ulhôa Canto, em sua palestra, mostrou-se contrário a este tipo de imposto, ressaltando que ele não leva em conta a capacidade contributiva dos contribuintes. Segundo ele, um tributo sobre renda consumida seria o melhor medidor desta capacidade contributiva, pois “quem gosta de caviar continuará a consumi-lo, mesmo que o imposto seja 200%”.

O Governo Federal está se orientando no sentido de fazer reformas constitucionais visando, por outros caminhos, eliminar ou reduzir o nosso déficit público. A Reforma Previdenciária, por exemplo, que vem sendo muito combatida, só produzirá efeitos a longo prazo. Outro exemplo, foi a aprovação, esta semana, do fim do monopólio do gás canalizado e de sua distribuição somente pelo Estado.

Além disso, acelera-se o processo de privatizações, como forma de tirar do Estado a gestão de empresas que muitas vezes são deficitárias e que, por outro lado, não dizem respeito às suas finalidades essenciais. Vê-se o exemplo do BNDES, que empresta dinheiro a empresas privadas e, quando estas não cumprem seus compromissos, seu acervo acaba passando para as mãos daquela autarquia, que não tem por finalidade administrar empresas privadas. Isto gera necessidade de sua alienação, como foi o caso da COSINOR (Companhia Siderúrgica do Nordeste), entre outras. Pretende-se ainda a privatização de setores importantes da Petrobrás, da Vale do Rio Doce e de outras sociedades de economia mista.

4 - CONCLUSÃO

Verifica-se, portanto, que a tendência no Brasil é respeitar os clássicos princípios do Direito Tributário, que sempre informaram essa área. Procura-se, ainda, evitar o aumento do número de tributos e apelar para outras medidas, como forma de se zerar o déficit público. Recentemente, o Ministro da Saúde, Adib Jatene, pretendeu ressuscitar o IPMF para financiar a área de saúde, encontrando resistência no Ministro do Planejamento, José Serra, que era contrário à tributação com destinação específica.

A majoração de alíquotas do Imposto sobre Importação tem sido uma arma governamental para equilibrar a balança comercial, como ocorreu recentemente com diversos produtos estrangeiros que, anteriormente haviam tido suas alíquotas reduzidas, de forma a se evitar o aumento de preços dos similares nacionais. Ultimamente, o Setor de Calçados, vem pedindo ao governo uma tributação maior para os calçados da China, que estão chegando aqui com preços tão competitivos, que algumas fábricas brasileiras já se viram obrigadas a fechar suas portas.

O importante é que tanto o Poder Executivo como o Legislativo tenham sempre em mente que qualquer reforma na área tributária deverá ser sempre orientada no sentido de defender os interesses coletivos da Nação, e não de setores específicos ou privados.

5 - BIBLIOGRAFIA

1 - BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças. Rio de Janeiro, Forense, 1965.

2 - OLIVEIRA, Juarez. Código Tributário Nacional. São Paulo, Saraiva, 1995.

3 - SOUZA, Rubens Gomes. - Compêndio de Legislação Tributária. São Paulo, Edições Financeiras, S.A., 1964.

4 - VÁRIOS AUTORES. Direito Tributário 4. São Paulo, José Bushatsky Editor, 1976.

OS PRIVILÉGIOS FISCAIS: ISENÇÕES E INCENTIVOS FISCAIS

**Guilherme Calmon
Nogueira da Gama**

1. OS PRIVILÉGIOS FISCAIS

O tema referente aos privilégios fiscais está intimamente relacionado à questão da Cidadania Fiscal, e deve ser eficazmente utilizado para a efetiva implantação dos princípios constitucionais garantidores das liberdades fundamentais dos cidadãos, hodiernamente. É certo que a orientação tradicional a respeito do assunto não vem atingindo os resultados previstos, sendo imperativa a análise dos problemas existentes, possibilitando saná-los para a efetivação das liberdades dos cidadãos. Como bem ressalta o Professor Ricardo Lobo Torres, “temos seguido, especialmente nos períodos de autoritarismo, a política paternalista de privilégios fiscais e financeiros indiscriminados à burguesia, empobrecendo os assalariados e inibindo o aprimoramento da idéia de privilégio da cidadania, própria do Estado de Direito”(1).

Antes de analisarmos os privilégios fiscais nos dias atuais, mister se faz a verificação histórica a respeito do tema, visando sua melhor compreensão de acordo com a sistemática vigente. Durante a Idade Média, na época do feudalismo, o senhor feudal cobrava tributos e rendas patrimoniais em virtude de seu feudo, que lhe representava uma gama de direitos. Com o advento do Estado Moderno, há o deslocamento do poder de cobrar impostos para o rei ou para o príncipe territorial. Nos países que aderiram ao patrimonialismo, os senhores feudais e o clero conservaram, perifericamente, o direito ao recebimento de algumas rendas fiscais ou patrimoniais, como influência residual da época feudal (2), sob os fundamentos da autoridade suprema e da jurisdição. De acordo com a primeira idéia, “não pode impor

tributo senão o príncipe que não reconhece superior, o qual, todavia, fica condicionado por leis gerais anteriores”(3). A “Jurisdictio”, no Estado Patrimonial, é conservada pelo senhor feudal e é proveniente do domínio da terra, consubstanciando-se na competência para exercer o poder normativo e judicial. Em praticamente todos os países que adotaram tal modelo fiscal e econômico, surge uma certa confusão entre as rendas patrimoniais e fiscais. Naquele tempo, a imunidade tributária é “a impossibilidade absoluta de incidência de impostos sobre determinadas pessoas, em virtude da liberdade estamental”, servindo de proteção à Igreja e à nobreza, mas excluindo os pobres. Com a transferência do poder fiscal do clero e do senhorio para o príncipe, entendia-se que o poder transferido era limitado pela preexistente liberdade estamental. Como lembra Ricardo Lobo, observa-se que “a Igreja ajuda mais o reino com as orações do que o soldado ou o escudeiro com as armas” (4).

De se notar, contudo, que os denominados impostos indiretos sobre o consumo, gastos ou despesas dos indivíduos foram criados no final da Idade Média, com duplo objetivo: (a) fornecer maior arrecadação ao Tesouro para atender às necessidades financeiras do Estado; (b) atingir as classes privilegiadas (ou seja, clero e nobreza) que não sofriam tributação direta (5). A imunidade fiscal da Igreja e do senhorio não se estendia ao campo dos impostos indiretos incidentes sobre as coisas, razão pela qual passou-se a considerar a superioridade dos impostos indiretos para assegurar a igualdade.

Há a noção da distinção entre imunidades e privilégios, porquanto estes são concedidos pelo príncipe, compreendendo “a renúncia ao direito de impor tributos (privilégio negativo) e a concessão de auxílio e pensões (privilégio positivo)”, também fundados nos direitos e liberdades estamentais (6). Na verdade, a situação fática relativamente às classes privilegiadas permanecia equivalente àquela anterior à transferência do poder fiscal. O clero e a nobreza conservaram a imunidade fiscal relativamente aos impostos diretos e obtinham os privilégios quanto aos tributos indiretos. Ou seja, em nada contribuía, em termos fiscais, para o príncipe, tal como ocorria

anteriormente. Em vários Estados Patrimoniais, inúmeras eram as isenções da sisa, da jugada e de outros impostos indiretos, ao mesmo tempo em que se concediam pensões e côngruas ao clero, e as tenças e doações aos nobres. A questão atinente à natureza do privilégio - concessão do príncipe justificada pela liberdade - era prevista no direito do positivo e recomendada pelos doutrinadores, naquela época. Pode ser lembrado, por exemplo, Duarte Ribeiro de Macedo que recomendava a introdução das artes em Portugal, com a completa isenção tributária a qualquer artífice que pretendesse instalar uma fábrica nova. Para finalizar a análise da questão dos privilégios ainda no Estado Patrimonial, cumpre lembrar que os pobres não tinham imunidade de tributos, o que denotava uma estrutura fiscal injusta, "prejudicial à liberdade e à dignidade do homem" (7). Tal modelo era altamente deficitário em virtude do pequeno número de recursos oriundos do pagamento dos impostos indiretos pela população miserável, e era justificada a adoção de tal sistemática através da teoria da proporcionalidade dos impostos, vinculada à idéia de justiça comutativa, que transformaria a incidência do imposto indireto em imposição mais justa, ao ser mais vigoroso ou incisivo sobre os ricos do que sobre os pobres.

No Estado de Polícia, ainda existe a convivência entre o poder fiscal do príncipe e a fiscalidade periférica da Igreja e da nobreza (8), com a ressalva de que começam a surgir críticas contundentes a esses poderes, o que conduziu a uma política de controle centralizadora. Nesse período, duas idéias fundamentam o modelo fiscal não existente: a de majestade e a do domínio eminente. Somente na fase seguinte, a do Estado de Direito, tais idéias são abandonadas e substituídas pelas noções de soberania nacional e de representação, desaparecendo a fiscalidade não-estatal. No período absolutista, há o recrudescimento da centralização do poder fiscal nas mãos do soberano, com forte aumento das receitas tributárias e o aperfeiçoamento da administração financeira. A medida mais importante daquele período foi o da extinção da jurisdição do senhorio e dos donatários do reino de D. Maria I, pelo alvará de 19 de julho de 1790. O poder do rei continua limitado pelas imunidades e privilégios da Igreja e da nobreza. Mas há o início da crítica

contundente a esses direitos, com ataques diretos ao clero e a nobreza. Redirecionam-se os privilégios, objetivando incentivar o crescimento econômico dos países e alterando o tratamento da questão da pobreza. No que se refere à Igreja, basicamente prossegue a intributabilidade absoluta da religião católica, mas surgem inúmeros críticos à imunidade da Igreja. Já, os privilégios fiscais das classes privilegiadas, normalmente resumidos às isenções de pagamento de impostos, sofreram severas críticas, nesse período, tendo sido objeto de restrição por algumas medidas legislativas. Sucede que a alteração não é radical, já que atinge apenas alguns privilégios fiscais negativos, muitas vezes substituindo-os pelos privilégios positivos, com o fornecimento de pensões, incentivos e subsídios. Há o início da orientação jurídica e filosófica de que os privilégios fiscais devem ter caráter eminentemente provisório (característica de transitoriedade) e a natureza de mera concessão do rei, passível, portanto, de revogação. Em virtude de tais noções, são enunciadas as primeiras regras atinentes ao tema: (a) só o príncipe pode conceder o privilégio; (b) os magistrados não têm direito de concedê-lo.

A reformulação de alguns privilégios anteriormente concedidos à nobreza, e própria crítica à classe dos nobres, vem seguida da política intervencionista de concessão de subsídios e incentivos fiscais e financeiros à burguesia.

No Estado de Polícia, há um novo tratamento dispensado à questão da pobreza. Procura-se aliviar a tributação dos pobres e colocar a cargo do Poder Público a política de efetiva proteção da classe menos privilegiada. Chega-se à conclusão de que o critério da proporcionalidade é injusto, por atingir em alíquotas iguais os ricos e os pobres. Discute-se a respeito da adoção da progressividade da tributação, com a ressalva, apenas, da imunidade do mínimo existencial, com a supressão da incidência fiscal sobre aqueles indivíduos que não possuem riqueza mínima até para a sua própria sobrevivência.

Finalmente, com o surgimento do liberalismo, já no Estado Fiscal, o poder fiscal é completamente centralizado no

Estado, sendo suprimida a fiscalidade periférica até então existente. Nas palavras do Professor Ricardo Lobo Torres (9), “há uma nova estrutura da propriedade, com o tributo a incidir sobre a economia burguesa e se extinguindo as jurisdições da Igreja e do senhorio”. O monopólio do poder fiscal do Estado se fundamenta em duas idéias centrais: a de soberania e a de contrato social. Consoante aquela, não se admite qualquer poder igual ou superior ao Estado. E, de acordo com a noção de contrato social, os cidadãos renunciam a uma parcela mínima de sua liberdade em favor do Estado, recebendo em troca a garantia e a segurança dos seus direitos de liberdade. “A natureza contratual da tributação e o princípio do minimalismo fiscal aparecem ainda na obra de Bentham e de Adam Smith” (10).

No Estado fiscal, o poder fiscal do Estado, apesar de exclusivo diante da supressão da fiscalidade periférica da Igreja e da nobreza, não é absoluto ou insuscetível de qualquer limitação. Aqui, a liberdade preexistente limita a soberania fiscal através das imunidades e pelas proibições de privilégios e de confisco. Houve uma reformulação da orientação até então adotada, para substituir as imunidades e privilégios anteriormente existente pelas imunidades e privilégios dos cidadãos, da mesma forma em que se trocou a garantia da liberdade estamental pela da liberdade individual.

O art. 4º, seção 2(1) da Constituição norte-americana, ao proclamar que “os cidadãos de cada Estado serão titulares de todos os privilégios e imunidades dos cidadãos e outros Estados”, atribuiu um cunho democrático e genérico às imunidades e aos privilégios do tratamento igualitário ou não-discriminatório.

A imunidade é a impossibilidade absoluta de incidência tributária sobre as coisas ou pessoas, aparecendo como qualidade dos direitos fundamentais dos cidadãos, “em homenagem à liberdade individual” (11). Relativamente aos privilégios, há profunda alteração no seu tratamento, durante o Estado Fiscal. São vedados os privilégios pessoais ou odiosos e são autorizados ou permitidos os privilégios dos cidadãos

fundados em características objetivas ou reais. Contudo, ainda subsistem alguns privilégios da fase anterior, concedidos à Igreja e à burguesia.

A Constituição Imperial de 1824, em seu art. 179, item 16, extinguiu os privilégios odiosos, ou seja, aquelas permissões para fazer ou deixar de fazer alguma coisa contrária ao direito comum. Na precisa definição do Professor Ricardo Lobo, "odioso é o privilégio que consiste em pagar tributo menor que o previsto para os outros contribuintes, não pagá-lo (isenção) ou obter subvenção e incentivos, tudo em razão de discriminação pessoal, como sejam as circunstâncias de o beneficiário ser membro de clero ou da nobreza" (12).

A supressão dos privilégios odiosos das classes e dos estamentos induz à permissão da concessão de privilégio ao cidadão de ser tratado desigualmente objetivando compensar uma desigualdade, fundada em condições eminentemente objetivas, para que seja alcançado o fim do princípio isonômico. É certo que todo privilégio denota uma discriminação, e quando o elemento discriminador é cabível em virtude da desigualdade na situação real, para que seja obtida a igualdade final, é permitida a concessão do privilégio. Desse modo, a concessão de auxílios e pensões aos pobres, e a isenção do pagamento de tributo às pessoas de menor capacidade contributiva não são privilégios odiosos.

Tais privilégios não-odiosos, ou na expressão utilizada pelo Professor Lobo Torres, "privilégios equalizadores" não se fundamentam na questão da liberdade, posto não constituírem usurpação dos direitos fundamentais. A sua concessão, sob a forma negativa (isenções) ou sob a forma positiva (incentivos e subvenções), é fundada no princípio de justiça, ou em virtude do princípio do desenvolvimento econômico.

Inobstante tais considerações, no Brasil foram mantidos vários privilégios existentes no antigo regime. O direito positivo previu e a doutrina justificou vários privilégios

concedidos ao clero e à burguesia, podendo ser lembrada a Constituição de 1824, que atribuiu competência ao Poder Executivo para prover os benefícios eclesiásticos, contrariamente aos princípios e idéias liberais.

No Estado Fiscal, relativamente à questão da pobreza, o Poder Público tem a possibilidade de conceder subvenções, subsídios ou incentivos nas hipóteses de pobreza relativa. Estrutura-se, juridicamente, a imunidade fiscal do mínimo existencial, e os privilégios concedidos aos pobres.

No Estado de Direito, o poder de tributar se assenta no princípio da capacidade contributiva, emanada da noção de justiça distributiva, concretizando-se no princípio da progressividade. A regra então adotada é a “regra de justiça segundo a qual cada cidadão deve pagar, o imposto de acordo com a sua capacidade de contribuir” (13), sendo que esse pagamento não deve atingir a parcela mínima necessária à existência humana digna, que é limitadora do poder fiscal do Estado (princípio do mínimo existencial).

O mínimo existencial, como condição da liberdade, implica na necessidade do Estado efetuar prestações positivas de natureza assistencial, e ainda resulta na imunidade fiscal, no que se refere “à impossibilidade do poder impositivo do Estado invadir a esfera da liberdade mínima do cidadão representada pelo direito à subsistência” (14). O princípio da imunidade do mínimo existencial não está previsto expressamente no texto constitucional brasileiro vigente. Importante notar que a Constituição de 1946, em seu art. 15, §1º, garantia tal princípio, ao assegurar a imunidade ao mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica. Apesar do desaparecimento do dispositivo constitucional tal como havia em 1946, o princípio pode ser encontrado através da garantia sob a forma de isenções de determinados impostos indiretos (ICM e IPI), previstos em lei. O imposto sobre a renda da mesma forma, não incide sobre um mínimo indispensável à sobrevivência do declarante. “O mínimo existencial não tem dicção constitucional própria; deve-se

procurá-lo na idéia de liberdade, dos princípios constitucionais da igualdade, devido processo legal e da livre iniciativa, na Declaração dos Direitos Humanos e nas imunidades e privilégios dos cidadãos” (15).

Pode, ainda, ser lembrada a não-incidência do imposto sobre a renda relativamente às aposentadorias e pensões de indivíduos com idade superior a sessenta e cinco anos, com rendimentos exclusivos do trabalho (art. 153, §2º, inciso II, da Constituição Federal). E, a imunidade do imposto territorial rural sobre pequenas glebas rurais de proprietário que não possua outro imóvel (art. 153, §4º, da Constituição Federal).

O Poder Público, desde que tenha possibilidade (disponibilidade) ou dentro das forças do orçamento, pode conceder subvenções, subsídios ou incentivos, para as situações de pobreza relativa. São privilégios permitidos, que não são considerados odiosos, que tendem aumentar gradativamente com o fortalecimento das finanças públicas.

2. A PROIBIÇÃO DOS PRIVILÉGIOS ODIOSOS

De acordo com as normas e princípios constitucionais vigentes, as limitações constitucionais ao poder de tributar se consubstanciam nas imunidades (art. 150, inciso IV, V e VI, da Constituição da República), na proibição dos privilégios odiosos (art. 150, inciso II; arts. 151 e 152, da Constituição Federal), nas proibições de discriminação fiscal e nas garantias normativas ou princípios gerais ligados à segurança dos direitos fundamentais, tais como a legalidade, a irretroatividade, a anterioridade e a transferência (art. 150, inciso I, II e § 5º e 6º, do texto constitucional) (16).

A proibição do tratamento fiscal desigual o que, em última análise, é espécie do princípio isonômico, insculpido no “caput”, do art. 5º, da Magna Carta, está previsto no art. 150, inciso II, da Constituição Federal, que veda o tratamento desigualitário ou discriminatório “em razão de ocupação profissional ou função exercida pelos contribuintes,

independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos". É, exatamente, nas palavras de Ricardo Lobo, "o contraponto fiscal, sob forma negativa, do princípio proclamado afirmativamente no "caput" do art. 5º" (17). A proibição da desigualdade, na verdade, somente será aplicável no tocante à apreciação da capacidade contributiva do cidadão ou da necessidade do desenvolvimento econômico se não tiver fundamento na justiça ou na utilidade social.

A proibição da desigualdade, tal como prevista no inciso II, do art. 150, já referido, se especializa sob duas formas: (a) a proibição de privilégios odiosos; (b) a proibição de discriminação fiscal. Tais vedações incluem qualquer instrumento fiscal, tanto no campo das renúncias das receitas (como, por exemplo, isenção, dedução, diminuição de alíquota) quanto na seara dos gastos públicos (subsídios, subvenções ou restituições de tributos). O privilégio fiscal negativo é representado pelas isenções ou reduções de tributos, acarretando sempre uma concessão contrária à ordem legal. Por sua vez, o privilégio fiscal positivo se consubstancia nos incentivos, subvenções e restituições de tributos, representando um tratamento preferencial a alguém. É entendimento corrente que a Constituição Federal promulgada em 1988 deu tratamento mais consentâneo com o correto à questão referente aos privilégios fiscais, ao proibir genericamente os odiosos e a permitir a concessão dos não-odiosos. Os artigos 151 e 152 da Lei Maior cuidam de vedações específicas relacionadas aos privilégios por parte da União, ou dos Estados ou dos Municípios.

O princípio genérico da proibição da concessão de privilégios odiosos, consagrado no inciso II, do art. 150, da Constituição da República, impede a existência de qualquer elemento discriminador que conduza à diminuição ou mesmo à exclusão da imposição tributária, acarretando a desigualdade entre indivíduos. A redação adotada pela Assembleia Nacional Constituinte, no tocante à adoção de tal princípio, teve por escopo suprimir os privilégios odiosos que haviam sido concedidos na vigência de ordem jurídico-constitucional de 1967/1969, como podem ser lembradas as isenções de imposto

sobre a renda concedidas aos militares, magistrados, deputados e senadores. Houve proibição explícita à concessão de privilégios fiscais em favor de empresas pública, e reciprocamente foram vedadas discriminações contra as empresas privadas (art. 173, §2º, da Constituição Federal de 1988).

De se notar, no entanto, que apenas “a discriminação infundada ou desarrazoada é odiosa, já que o direito tributário, sendo essencialmente discriminatório, deve sempre introduzir distinções entre os contribuintes, com base na capacidade econômica de cada qual” (18). Inexiste um rol exaustivo de hipóteses de proibições de discrimine.

Os privilégios odiosos vedados em virtude de violarem o direito fundamental à igualdade de tratamento, não têm por fundamento a liberdade. No entanto, algumas “imunidades” previstas no inciso VI, do art. 150 do texto constitucional, têm características próprias de privilégios odiosos, como a dos jornais.

Privilégio significa a impossibilidade de discriminação entre os cidadãos que estejam em igualdade de condições.

3. AS ISENÇÕES FISCAIS E INCENTIVOS FISCAIS

A isenção fiscal é a principal espécie de privilégio fiscal de natureza negativa, admissível no sistema jurídico brasileiro desde que não seja odiosa. O Código Tributário Nacional, em seu artigo 175, “caput”, prevê como causas de exclusão do crédito tributário, a isenção e a anistia. Ao tratar dos motivos e coisas para a concessão de isenções, Aliomar Baleeiro entendia que era “inconcebível a isenção geral e universal, a de todos os tributos, por isso mesmo que ela, no mundo contemporâneo, não é privilégio de classe ou de pessoas, mas uma política de aplicação da regra da capacidade contributiva ou de incentivos a determinadas atividades, que o Estado visa a incrementar pela conveniência pública” (19).

A isenção tributária tem por finalidade a aplicação de uma política de incentivo a determinadas atividades, bem como a busca da justiça fiscal em relação a certos indivíduos dentro de um contexto de observância de princípios relacionados à capacidade contributiva, e princípios econômicos, considerando certos critérios que não sejam discriminatórios ou distintivos. A isenção não deve ser concedida como favor ou privilégio de “mão beijada”, pois a todos incumbe o dever de contribuir para a manutenção dos serviços públicos.

Na exata conceituação feita por Ricardo Lobo “a isenção (ou privilégio não-odioso) é a limitação fiscal derogatória da incidência, fundada na idéia de justiça, tendo por origem o direito positivo e por fonte a lei ordinária; possui eficácia constitutiva, e revogável com efeito restaurador da incidência e abrange apenas a obrigação principal” (20).

Enquanto a lei geral institui a obrigação tributária, a norma especial do privilégio permite que alguém não pague o tributo, através de um privilégio negativo (isenções) ou de outros instrumentos que a obrigação possa se converter com as subvenções e as restituições (privilégios positivos).

Nos períodos de autoritarismo no Brasil, mormente entre 1930 e 1945, 1964 e 1979, houve um aumento na política governamental de concessão de privilégios fiscais em favor de certa parcela da burguesia, sob o argumento da necessidade do desenvolvimento econômico. Nesses períodos, as isenções, os incentivos fiscais, as subvenções tornaram-se instrumentos comuns para promover e sustentar o desenvolvimento econômico do país. Contudo, o abuso na concessão de tais privilégios, a falta de controle e fiscalização quanto ao emprego correto do dinheiro público, além da crise econômico-financeira do Tesouro resultaram no descrédito e completo fracasso da ideologia de concessão de privilégios fiscais.

A Constituição Federal de 1988, em época oportuna, traçou algumas orientações e regras básicas para a política de isenções. Inicialmente, o art. 150, inciso II, proíbe a

concessão de privilégios odiosos, ou seja, aqueles destituídos de razoabilidade e de apoio nos princípios da capacidade contributiva e do desenvolvimento econômico. O art. 70, por sua vez, ao cuidar dos mecanismos de controle interno e externo da Administração Pública, prevê o efetivo controle de legitimidade exercido pelo Tribunal de Contas, aí inserido o exame de mérito do real proveito das renúncias de receita para o efetivo desenvolvimento do país. O art. 165, §6º, que denuncia o princípio da transparência, ordena o acompanhamento do demonstrativo dos efeitos de todas as renúncias e subvenções junto com o orçamento, possibilitando a descoberta de incentivos camuflados e equiparando os privilégios positivos com os negativos.

Revela notar que a política governamental de concessão de privilégios fiscais, principalmente sob a forma de isenções, entrou em franco declínio em diversos países, quase que na mesma época, podendo ser lembrada a reforma do ex-Presidente Ronald Reagan, em 1985, que diminuiu o número de isenções e de privilégios positivos.

Em tema de isenção tributária, é importante lembrar a diversidade de entendimentos acerca da natureza jurídica e efeitos de tal instituto. Consoante Rubens Gomes de Souza, apesar da isenção, ocorre o fato gerador, nascendo da obrigação tributária, havendo a dispensa do pagamento da obrigação por força de lei. Esse entendimento encontra vários adeptos na doutrina brasileira, como por exemplo Luiz Emygdio F. da Rosa Júnior, para quem "a isenção significa a dispensa do pagamento do tributo devido, uma vez que ocorre o fato gerador, dá-se a incidência tributária, sem, todavia, ser constituído o crédito tributário, pois o lançamento não se efetiva" (21). De outro lado, Souto Maior Borges ensina que na isenção tributária ocorre a derrogação da Lei de incidência fiscal, ou seja, suspende-se a eficácia da norma impositiva. A isenção é verificada no plano da norma jurídica, e não no plano fático. O fato abstrato, em virtude da isenção, deixa de existir e dessa forma não há como nascer nenhuma obrigação tributária. O Supremo Tribunal Federal continua a entender que, na isenção ocorre fato

gerador, nasce a obrigação tributária e a lei apenas dispensa o seu pagamento. Contudo, a melhor orientação acerca do tema é a de que “a isenção é uma limitação legal do âmbito de validade de norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça, ou, é a nova configuração que a lei dá à norma jurídica tributária, que passa a ter seu âmbito de validade restringido, impedindo, assim, que o tributo nasça” (22).

Os princípios tributários, previstos em âmbito constitucional, constituem verdadeiras limitações constitucionais ao poder de tributar e objetivam estabelecer um equilíbrio entre o poder impositivo e os contribuintes. As isenções tributárias se subordinam a vários princípios constitucionais, sendo certo que duas idéias básicas as fundamentam: (a) justiça; (b) segurança jurídica (23). À noção de justiça, estão atrelados os princípios da capacidade contributiva, da economicidade e do desenvolvimento econômico. Ao ideal da segurança jurídica, se vinculam os princípios da legalidade, da anterioridade e da transparência orçamentária.

De acordo com o princípio da capacidade contributiva em tema de isenções, o benefício deve ser concedido àquele que não tenha capacidade econômica para suportar o pagamento do tributo, sendo aplicável, em regra, as hipóteses de isenções genéricas e gratuitas que visam não agravar as classes menos favorecidas da população, aqueles que tenham menor poder aquisitivo. Tal princípio é perfeitamente possível de ser posto em prática, com os mesmos fundamentos, no que concerne às isenções de taxas e contribuições de melhoria, já que a população de mais baixa renda é quem mais necessita dos serviços e/ou obras públicas. Como lembrava o saudoso Aliomar Baleeiro, “o princípio fundamental, fonte principal de critérios discriminatórios, é o da capacidade contributiva (expresso no art. 202, da Constituição Federal de 1946, e suprimido pela Emenda nº 18/65), que recomenda a personalização do imposto e a sua graduação, segundo as possibilidades econômicas do contribuinte. Mas a igualdade será respeitada dentro da mesma categoria de contribuintes” (24).

Conforme o princípio do desenvolvimento econômico, a concessão de privilégio fiscal pelo Estado não será odiosa se se fundar na necessidade de crescimento econômico do país (ideologia das décadas de 60 e 70, no Brasil). Hoje em dia, tal princípio somente se justifica relativamente às isenções se houver perspectiva de distribuição de rendas e da criação de empregos, porquanto os resultados advindos da política governamental de incentivos sem tais fundamentos foram catastróficos.

Finalmente, o princípio da economicidade propugna que o Estado deve obter o maior proveito, com o menor gasto possível, monetária e financeiramente falando. As isenções, assim, devem ser financeiramente produtivas, ou levando ao desenvolvimento econômico ou ao melhor resultado possível com menos gasto ou despesa pelo Tesouro.

Como regra, “as isenções fiscais só devem ser concedidas se houver diferenças substanciais entre os indivíduos ou atividades poupados do ônus tributário, e os a que ele se sujeitem” (25). As isenções para serem válidas devem alcançar toda uma categoria de indivíduos ou atividades, identicamente situados. Como lembrava Sampaio Dória, as franquias tributárias se outorgam apenas no interesse público.

As isenções estão intimamente relacionadas com os direitos e garantias fundamentais, e principalmente em virtude do princípio isonômico (art. 150, inciso II, da Constituição Federal). Três orientações básicas relativas às isenções podem ser verificadas pela exegese do art. 150, inciso II: (a) proíbe os privilégios odiosos, ou seja, isenções e quaisquer outros benefícios que não encontrem fundamento razoável no direito para distinguir entre cidadãos; (b) proíbe as discriminações odiosas, representadas por exceções ou por condições inconstitucionais criadas no ato concessivo da isenção, como aquelas que excluem certas pessoas ou bens do gozo da exoneração fiscal; (c) permite os privilégios não odiosos, consubstanciados nas isenções outorgadas para manter o

equilíbrio regional (art. 151, I) ou para respeitar o princípio da capacidade contributiva" (26).

Desse modo qualquer privilégio fiscal que se desgarre do princípio isonômico da capacidade contributiva ou do desenvolvimento econômico viola o direito fundamental à igualdade de tratamento, convolvendo-se em discriminação odiosa, a atingir o patrimônio alheio.

As situações fiscais análogas devem ser igualmente tributadas, sem discriminação ou privilégios odiosos. A esta altura, merece referência o entendimento de José Afonso da Silva (27), segundo o qual "o princípio da igualdade tributária relaciona-se com a justiça distributiva em matéria fiscal; diz respeito à repartição do ônus fiscal do modo mais justo possível".

Em célebre obra acerca do assunto, José Souto Maior Borges demonstrou que "somente se pode isentar com a razoabilidade presumida em qualquer ato legislativo, como estimam dizer os autores argentinos". Segundo o citado jurista, "o ordenamento constitucional tributário do país exige que os contribuintes, em idênticas circunstâncias características de capacidade contributiva, se submetam a idêntico tratamento tributário. No moderno Estado de Direito a igualdade e a generalidade são princípios básicos de tributação, com os quais colidem as isenções de pessoas ou grupos sociais estabelecidos pura e simplesmente 'intuitu personae', isto é, sem nenhuma consideração de justiça fiscal ou de ordem social ou econômica" (28). As exceções ao princípio da generalidade da tributação são fundadas em exigências da justiça fiscal, adequando-se aos princípios da capacidade contributiva, e do desenvolvimento econômico.

Objetivando finalizar esse tópico, faz-se imperiosa a referência à possibilidade de a União conceder incentivos fiscais discriminatórios em favor do desenvolvimento de áreas atrasadas, em prol da expansão do mercado interno e da busca da homogeneização da economia do país. Durante a vigência da Constituição Federal de 1946, vários diplomas legais

instituíram incentivos a determinadas áreas geográficas, como por exemplo a Zona Franca estabelecida em Manaus.

4. JUSTIÇA FISCAL, DESENVOLVIMENTO URBANO E UTILITARISMO

Com o aparecimento do Estado Fiscal, as finanças passaram a se basear nos tributos, exigidos com fundamentos na Justiça distributiva, e no seu princípio fundamental da capacidade contributiva. Procurava-se, por meio da tributação, adequar o sistema impositivo às diversas situações, objetivando alcançar o ideal de justiça. A despeito do distanciamento havido, durante um certo período, entre a tributação e a justiça financeira, através de considerações com a "utilidade", reconhece-se, hoje em dia, o retorno do pensamento sobre a justiça fiscal. Como ressaltava Baleeiro, "desde muitos séculos, pensadores e moralistas, à luz do Direito ou da religião, clamam unisonamente por impostos justos, sem que se acordem nos caracteres de tais tributos; contemporaneamente, tende a tornar-se geral a crença de que a justiça tributária deve repousar na personalidade e na graduação dos tributos, segundo a capacidade econômica do contribuinte" (29).

A justiça fiscal é basicamente distributiva, característico do sistema publicístico, significando a sistemática de tratar desigualmente aos desiguais na medida em que se desigalam. Mas pode ser detectada a natureza comutativa, própria das relações de troca, como ocorre relativamente às taxas e contribuições.

Previsto como um dos princípios cardeais da idéia de justiça fiscal, o princípio da capacidade contributiva ingressou no ordenamento constitucional brasileiro no início do século passado, tendo sido posteriormente esquecido, e retornado na Constituição de 1946. Novamente abolido do texto Constitucional em 1967 e 1969, ressurgiu em 1988, conforme §1º, do art. 145. A capacidade contributiva é a capacidade econômica do contribuinte, significando o princípio que cada um

deve contribuir na proporção de seus bens e rendas, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira.

O princípio da capacidade contributiva não justifica a incidência de tributo sobre o mínimo necessário à vida (imunidade do mínimo existencial), nem sobre a totalidade da riqueza (vedação do tributo confiscatório). A expressão utilizada no texto constitucional “sempre que possível” é indicativa da necessidade do ajustamento do princípio da capacidade contributiva às várias espécies de impostos, mas não admite a ausência de sua aplicação quando isso não for possível.

No tocante à aplicação do princípio da capacidade contributiva aos incentivos fiscais, há necessidade da distinção da espécie de privilégio. Aqueles que atuam na vertente da receita, como as isenções, se subordinam aos princípios da capacidade contributiva, enquanto os privilégios positivos (operam na via da despesa) se orientam pelos princípios do desenvolvimento econômico, da igualdade entre as regiões, e não são fundados no princípio da capacidade econômica.

Não se toleram discriminações, nem isenções que não tenham razoabilidade e compatibilidade com o sistema constitucional. “Razoável será a classificação que um homem bem informado, inteligente, de bom senso e civilizado possa racionalmente prestigiar. A classificação deve repousar sobre uma diferença real, e não aparente, de modo que todos situados identicamente sejam tratados com igualdade; que a classificação deve ter uma finalidade, ou a consecução de uma política dentro da competência do Estado; e que a diferença deve ter um nexó com o objetivo da legislação, que seja substancial, e não apenas remoto ou especulativo” (30).

De acordo com o princípio do desenvolvimento econômico, “os tributos devem ser cobrados de modo a não criarem obstáculos ao desenvolvimento econômico”, sendo certo que constitui um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (art. 3º, inciso II, da Constituição Federal). Basicamente, os incentivos fiscais têm justificativa na idéia de

crescimento econômico. O princípio do desenvolvimento econômico, hodiernamente, propugna um mínimo de intervenção direta do Estado na economia, redirecionando os investimentos para obras de infra-estrutura, e se compatibiliza com outros princípios de justiça como a redistribuição de rendas e a capacidade contributiva. A visão utilitarista, segundo a qual a sociedade é ordenada de forma justa quando suas instituições são organizadas de forma que se tenha o maior saldo positivo da soma de satisfações de todos os indivíduos que a ela pertencem, mesmo com sacrifício da justiça fiscal, não mais prevalece. O utilitarismo, compreendido como uma visão do desejo de obter um bem-estar social cada vez maior, sem se preocupar com a repartição ou distribuição das satisfações obtidas entre os cidadãos, fracassou, conforme a experiência demonstrou. A história brasileira é demonstrativa de tal afirmação, conforme visto. Nas épocas de Estado totalitário, adotou-se uma política governamental de concessão de privilégios fiscais, sob o fundamento da sua necessidade para o desenvolvimento econômico do país (visão utilitarista) sem que houvesse perspectiva de futura distribuição de rendas e de geração de empregos. Os resultados de tal política são conhecidos, e persistem até hoje no panorama econômico-financeiro do país.

5. CONCLUSÕES

Após a abordagem feita, verifica-se que o tema relacionado aos privilégios fiscais comporta inúmeras conclusões e ainda várias indagações. No caso brasileiro, importante se faz mencionar que a Constituição Federal de 1988, sem dúvida alguma, constitui um grande avanço, nesse particular, ao tornar expressos vários princípios e regras principiológicas que eram objeto de dúvida na vigência do texto constitucional revogado. A adoção do princípio da capacidade contributiva, no §1º, do art. 145, da Constituição, representa uma importante conquista no campo tributário, sendo intimamente vinculado ao princípio da igualdade. Outrossim, a supressão dos privilégios fiscais descabidos, além da vedação do tratamento fiscal discriminatório, em virtude do inciso II, do art. 150, da Constituição, constituem fundamentais iniciativas para a efetiva realização da justiça fiscal.

É certo que persistem falhas no texto, conforme lembrado pelo Professor Ricardo Lobo Torres, como por exemplo a questão da imunidade dos jornais e revistas. Mas, mesmo em relação aos pontos insuficientes incumbe ao intérprete do texto encontrar o verdadeiro sentido do sistema jurídico-constitucional hoje vigente, possibilitando a efetivação dos objetivos e metas previstas constitucionalmente, como a construção de “uma sociedade livre, justa e solidária” (inciso I, do art. 3º, da Constituição), a erradicação da pobreza e da marginalização além da redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III, do dispositivo citado), a promoção do bem de todos, sem qualquer discriminação (inciso IV), sem se esquecer da garantia do desenvolvimento nacional (inciso II, do art. 3º). Todos os objetivos assinalados se fundamentam em princípios de justiça, razão pela qual outra não pode ser a meta da política estatal de incentivos fiscais.

A certeza é a de que possuímos os instrumentos necessários à obtenção das metas desejadas. Então, qual é a razão da falta de utilização ou utilização parcial dos meios disponíveis? Provavelmente, a falta de vontade política, quem sabe...

6. BIBLIOGRAFIA

BALEEIRO, Aliomar. “Direito Tributário Brasileiro”. Rio de Janeiro, Forense, 10ª ed., 1985, 667p.

- “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”. Rio de Janeiro, Forense, 2ª ed., 1960, 430p.

BORGES, José Souto Maior. “Isenções Tributárias”. 2ª ed., 1980.

CARRAZA, Roque Antônio. “Curso de Direito Constitucional Tributário”. São Paulo, Malheiros, 4ª ed., 1993, 471p.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. "Curso de Direito Tributário".

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. "Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário". Rio de Janeiro, Biblioteca Freitas Bastos, 5ª ed.

SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. "Direito Constitucional Tributário e 'Due Process of Law'". Rio de Janeiro, Forense, 1986.

SILVA, José Afonso da. "Curso de Direito Constitucional Positivo". São Paulo, TR, 5ª ed. atual., 1989, 751p.

TORRES, Ricardo Lobo. "A Idéia de Libertação no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal". Rio de Janeiro, Renovar, 1991, 193p.

- "Curso de Direito Financeiro e Tributário". Rio de Janeiro, Renovar, 1993, 373p.

- "O Mínimo Existencial e os Direitos Fundamentais". In: Revista de Direito Administrativo 177, p. 29/49, 1989.

7. NOTAS

(1) TORRES, Ricardo Lobo. "A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal". Rio de Janeiro, Renovar, 1991, p. 81.

(2) TORRES, op. citada, p. 23.

(3) "Tractus de Legibus ac Deo Legislatore". Venetiis, Ex Typographia Balleoniana, 1740, lib V, cap. XIV, n.1, p. 274.

- (4) TORRES, op. citada, p. 34.
- (5) NOGUEIRA, Ruy Barbosa. "Curso de Direito Tributário". p.8/9.
- (6) TORRES, op. citada, p.35.
- (7) TORRES, op. citada, p.45.
- (8) TORRES, op. citada, p.65.
- (9) TORRES, op. citada, p.118.
- (10) TORRES, op. citada, p.120/121.
- (11) TORRES, op. citada, p.128.
- (12) TORRES, op. citada, p.129.
- (13) TORRES, op. citada, p.134.
- (14) TORRES, Ricardo Lobo. "Curso de Direito Financeiro e Tributário". Rio de Janeiro, 1993, p. 58.
- (15) TORRES, Ricardo Lobo. "O Mínimo Existencial e os Direitos Fundamentais". In: Revista de Direito Administrativo nº 177. Rio de Janeiro, p. 29.
- (16) TORRES, Ricardo Lobo. "Curso de Direito Financeiro Tributário", p. 54.
- (17) TORRES. "Curso de Direito Financeiro Tributário", p. 64.
- (18) TORRES. "Curso de Direito Financeiro Tributário", p. 69.

(19) BALEEIRO, Aliomar. "Direito Tributário Brasileiro". Rio de Janeiro, Forense, 10ª ed., p.587.

(20) TORRES, "Curso de Direito Financeiro Tributário", p. 70.

(21) ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio da. "Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário".

(22) CARRAZA, Roque Antônio. "Curso de Direito Constitucional Tributário", p.379.

(23) TORRES, "Curso de Direito Financeiro Tributário", p.251.

(24) BALEEIRO, Aliomar. "Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar". Rio de Janeiro, Forense, 1960, p. 224.

(25) SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. "Direito Constitucional Tributário e "Due Process of Law"". Rio de Janeiro, Forense, 1986.

(26) TORRES. "Curso de Direito Financeiro Tributário", p. 254.

(27) SILVA, José Afonso da. "Curso de Direito Constitucional Positivo". São Paulo, RT, 5ª ed., p. 196/197.

(28) BORGÊS, José Souto Maior. "Isenções Tributárias". 2ª ed., 1980, pp. 40/43.

(29) BALEEIRO, Aliomar. "Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar".

(30) SAMPAIO DÓRIA, op. citada.

VIGÊNCIA E APLICAÇÃO DAS LEIS TRIBUTÁRIAS EM FACE DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

(*) **Alfredo França Neto**

GERALDO ATALIBA afirma não haver direito sem princípios e conclui que as normas jurídicas nada valem se divorciadas de princípios sólidos, a chave e a essência de todo o direito.

Daí assentar-se que os princípios jurídicos fundamentam e legitimam todo e qualquer sistema constitucional e, em especial, conciliam as necessidades de um Estado de Direito que seja a um só tempo consideravelmente forte para exercer legitimamente os poderes estatais e suficientemente justo para garantir os direitos e assegurar as liberdades e as garantias individuais dos cidadãos.

Com isso, mesmo o legislador ordinário, no seu peculiar ofício de elaborar as leis, somente exerce o seu poder discricionariamente se, quando e como o permitam os princípios constitucionais.

CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO assevera que ofender um princípio é muito mais grave do que transgredir uma norma jurídica, sendo essa a mais importante forma de inconstitucionalidade ou de ilegalidade, conforme a gradação do princípio violado, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais.

Assim, ao expressar a Constituição Federal que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei" (art. 5º, II), consagra o princípio da legalidade de forma genérica, desde a Carta Imperial de 1824, como um dos fundamentos do Estado de Direito, assegurando

máxima liberdade aos cidadãos nas relações jurídicas de direito privado, porque tudo o que a lei não proíbe se torna lícito e facultado aos particulares.

O princípio da legalidade, essencial no governo representativo, garante o administrado contra as condutas arbitrárias, uma vez que somente pela vontade de seus representantes as imposições podem ser feitas.

Outrossim, ao determinar a Constituição ser "vedado exigir ou aumentár tributo sem lei que o estabeleça" (art. 150, I), está prestigiando exuberantemente o princípio da legalidade, repetindo-o de forma mais específica e vigorosa, como uma das garantias dos contribuintes.

É que o princípio da legalidade, pela moderna doutrina do Direito Público, também traduz uma vinculação estrita, uma ausência de liberdade do Estado, que faz apenas aquilo que a lei autoriza, vedado constitucionalmente o que não for objeto de expressa previsão legal (art. 37, da CF).

Ademais, a lei, como manifestação positiva do direito e resultado de um processo legislativo, cria normas dirigidas às pessoas e à coletividade, de acordo com a realidade social.

No Estado de Direito se impõe a idéia de que à lei e apenas à lei cabe instituir as obrigações tributárias e de que a eleição dos fatos da vida, objeto do ato de tributar, compete exclusivamente ao legislador, não ao administrador ou ao juiz.

Deveras, o Direito Tributário acolhe o princípio da legalidade estrita por confiar na lei fiscal formal como única expressão possível de justiça material.

ALBERTO XAVIER diz que o princípio da legalidade tributária reserva à lei formal instituir ou majorar

tributos, através de votação por assembleias representativas, para que se observe também o princípio da autotributação.

O princípio da legalidade estrita (art. 150, I) em conjugação com os princípios da irretroatividade e da anterioridade (art. 150, III, "a" e "b") limitam o poder de tributar "em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado "e" no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou". São eles que constroem o núcleo básico das leis tributárias, e, em especial, solucionam, no tempo e no espaço, problemas pertinentes à vigência, e à eficácia e à validade das mesmas.

Para ALBERTO XAVIER os princípios da anterioridade e da não retroatividade são conexos com o da legalidade, mas dele autônomos. Enquanto o princípio da legalidade se concentra na exigência de lei para a imposição dos tributos, aqueles respeitam as características temporais da lei em face de um dado exercício, financeiro e frente a um determinado fato tributário.

A propósito disso, a existência, a validade, a eficácia e a vigência das leis tributárias tornam-se mais precisas a partir do entendimento dos princípios da legalidade tributária, da irretroatividade da lei tributária e da anterioridade da lei tributária.

A lei se insere no sistema jurídico-positivo somente a partir da sua promulgação. É, assim, a promulgação que faz nascer a lei.

Entretanto, para que os destinatários de lei promulgada a cumpram espontânea ou coercitivamente, não basta esteja inserida no sistema jurídico normativo. É necessário dar-lhe publicidade no órgão oficial de divulgação.

Desse modo, enquanto a promulgação dá caráter constitutivo à lei, a publicidade declara a sua existência e estabelece a relação de autoridade entre o poder público e os destinatários da norma.

Quanto à validade das leis (constitucionalidade e legalidade), o sistema normativo brasileiro comporta subsistemas (federal, estaduais e municipais) em atenção às autonomias política, legislativa, administrativa e financeira das diversas unidades federativas existentes (a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios).

Isso permite compreender que a relação de validade entre as normas jurídicas se afere a partir da competência legislativa, ou seja, quando, dentro do subsistema a que pertença, for editada pelo poder legislativo competente em razão da matéria por ela regulada e pelo conteúdo das normas jurídicas expedidas, aferido pela compatibilidade existente entre o seu conteúdo e o das demais normas integrantes do subsistema de referência que lhe sejam lógica e politicamente procedente.

A estrutura do sistema normativo em que a norma jurídica se insere é, portanto, sempre de índole vertical (através de uma relação de subordinação das normas derivadas à norma-origem). Assim, uma norma jurídica valida a outra na medida em que lhe recepciona (relação de autoridade em face dos sujeitos normativos).

Uma lei ordinária integrante de um subsistema normativo será validada por outra norma jurídica do mesmo subsistema normativo (relações verticais entre as normas, dentro de um mesmo sistema) e não por uma norma jurídica afeta a outro subsistema normativo (relações horizontais que se dão entre normas pertencentes a subsistemas normativos diversos).

De conseqüência, uma lei será válida quando a relação de autoridade que ela estabelece se acha assegurada pelo conteúdo de uma lei que logicamente lhe recepciona, compatibilizando-a com o sistema jurídico.

Entre normas jurídicas pertencentes a subsistemas jurídicos federativos diversos o que ocorre é relação de eficácia. Se incompatíveis, não há revogação, mas apenas suspensão da eficácia.

A revogação (total ou parcial) das leis acha-se intimamente vinculada às relações de validade entre as normas jurídicas. Pela revogação, uma determinada norma perde a sua validade, como estabelece o art. 2º, § 1º, da LICC: "a lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que trata a lei anterior".

Outrossim, determinadas fontes normativas integram simultaneamente subsistemas distintos. É o que se dá com a Constituição Federal e as leis complementares à Constituição Federal que funcionam como elemento de validade tanto de leis ordinárias federais, como estaduais ou municipais.

O conceito de eficácia da lei refere-se à aptidão de uma norma para produzir efeitos jurídicos concretos. Relaciona-se a eficácia com a produção abstrata de efeitos jurídicos por uma lei e não com a produção concreta desses mesmos efeitos.

Para melhor compreender o conceito de eficácia, torna-se necessário examinar, também, os conceitos de incidência e de aplicação das leis.

A incidência consiste na sujeição de uma determinada situação de fato às conseqüências jurídicas previstas na norma que se lhe aplique. A aplicação da lei, por sua vez, consiste na invocação da incidência de uma norma jurídica sobre determinada situação de fato descrita em seu conteúdo, para a concreta produção dos efeitos jurídicos nela previstos.

A efetividade da lei diz respeito ao fato dela ser socialmente observada e ser fática e concretamente realizada, i. e.,

quando puder legitimamente dar origem a uma obrigação (efeitos de direito); só pode ser considerada efetiva quando, na realidade social, de tal obrigação advir o cumprimento da prestação ou o pagamento. A efetividade consiste, assim, na produção de efeitos de fato da lei.

Didaticamente, o costume negativo tem a haver com a efetividade da lei, enquanto que o desuso com a sua eficácia.

A vigência é uma especial propriedade da lei que diz respeito ao período em que ela atua e pode ser legitimamente invocada para a produção de efeitos jurídicos válidos.

A doutrina reconhece íntima vinculação entre a eficácia e a vigência das leis, porque essa última é a dimensão temporal da primeira. Nesse contexto, a vigência da lei é o período de produção de efeitos jurídicos ou de aptidão para os produzir, representando o lapso temporal em que uma determinada norma pode ser invocada para produzir efeitos de direito.

Pode-se considerar a eficácia da lei, ainda, como o período de incidência e aplicabilidade da mesma. Em face da garantia constitucional do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada, os efeitos de uma norma revogada continuam se produzindo legitimamente - não em razão da vigência da norma revogada, mas sim em virtude da sua anterior aplicabilidade e incidência sobre as situações precedentemente verificadas.

Deve-se destacar, outrossim, que a vigência e a aplicação das leis tributárias não ocorrem, necessariamente, no mesmo momento, a um só tempo, tendo em vista o princípio da anterioridade que faz com que a lei, vigente na data da sua aplicação, como acontece normalmente, ou nos termos da LICC, só incida sobre os fatos geradores ocorridos a partir do primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que haja sido publicada (CF, art. 150, III, b).

O próprio Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) se encarrega de distinguir a vigência da aplicação das leis tributárias a partir de regras peculiares previstas nos arts. 101 a 104 e nos arts. 105 a 106, respectivamente, demonstrando que a lei tributária vigente nem sempre é aplicável aos fatos a ela contemporâneos.

Efetivamente, de ordinário, a lei pode vigor sem ser aplicável ou ser eficaz, e pode ser aplicável sem estar mais em vigor (certo não existir a vigência da lei antes da publicação, nem depois da sua revogação). Portanto, é possível a aplicação da lei, tanto aos fatos que se passam antes da sua publicação, como também aos fatos que se passam durante a sua vigência, mas deles se cogite somente após a sua revogação.

A vigência é a qualidade daquilo que está em vigor, que tem força, eficácia; que está pronto a produzir efeitos jurídicos válidos.

A vigência dá aptidão à norma legal para incidir e dar significação jurídica aos fatos. Se a lei vige e ocorre a situação nela prevista como "hipótese de incidência", incide, inevitavelmente.

A incidência é automática, porque, cumpridas as formalidades necessárias, passa a regular obrigatoriamente determinadas situações de fato nela contempladas de forma genérica e abstrata.

A aplicação da lei, dependendo sempre de ato de alguém, pode ocorrer ou não. É atividade em que o caso concreto se enquadra ou não na lei, porquanto a norma jurídica só se realiza quando aplicada efetivamente a uma determinada situação de fato submetida aos seus efeitos.

Sem embargo disso, a aplicação da lei tributária implica na possibilidade de incidência de um mandamento legal à

hipótese concretamente ocorrida, observados ainda princípios constitucionais tributários peculiares.

O lançamento tributário, como ato simplesmente declaratório, reporta-se à legislação vigente ao tempo do fato gerador da respectiva obrigação tributária, ainda que posteriormente modificada ou revogada. A lei, modificada ou revogada, continua a produzir efeitos jurídicos válidos, embora não mais vigente. Aplica-se, na hipótese, a lei contemporânea do fato gerador.

No que se refere, todavia, ao ilícito fiscal, a regra aplicável é sempre a da lei mais benigna. Assim, se ocorre na prática algum ilícito fiscal e, justamente com o tributo, será cobrada uma penalidade, mas surge lei mais favorável ao contribuinte, é esta que será aplicada, independentemente da lei vigente à época da infração. Se a lei nova, porém, é mais severa, aplica-se a lei contemporânea do fato imponible; vale dizer, sempre a lei mais benigna.

Demais disso, o juiz, no caso concreto, pode declarar incidenter tantum, uma lei inconstitucional e, por consequência, negar-lhe a eficácia. A lei continua a vigor, mas não produz efeitos jurídicos válidos entre as partes objeto do litígio, naquela determinada situação concreta.

Antes de limitar o poder de tributar, a irretroatividade da lei é expressão de um princípio geral e universal de direito que constitui garantia fundamental dos indivíduos (CF, art. 5º, XXXVI).

A Constituição Federal enuncia a regra em consideração à vedação de cobrar tributos "em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado". Assim, a lei deve ser anterior ao fato imponible (o fato concreto que dá nascimento à obrigação tributária) e, não, o fato imponible anterior à lei.

A propósito disso, o CTN estabelece duas diretrizes: (1ª) - a de que a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e pendentes (art. 105); e (2ª) - a de que a lei nova retroage quando for expressamente interpretativa ou quando passe a contemplar tratamento mais benéfico ao contribuinte em matéria de sanções ou infrações (art. 106, I e II - *lex mitior*).

Todavia, em razão do princípio constitucional tributário da irretroatividade, a lei que descrever a hipótese de incidência somente se aplicará aos fatos imponíveis consumados durante a sua vigência.

Outrossim, se todos os fatos imponíveis são instantâneos, carece de relevância jurídica a circunstância de sua formação se estender no tempo, como refere o CTN quanto aos chamados fatos geradores pendentes, ou seja, àqueles que estejam em curso ainda incompleto, na forma do art. 116.

A cobrança de tributo novo ou majorado não atinge, em nenhuma hipótese, fatos imponíveis já consumados, razão de ser desnecessário falar a lei em fatos geradores pendentes. Estes fatos ao se consumarem, apenas no futuro, tornar-se-ão então imponíveis, e, agora sim, sujeitos ao regime legal tributário que viger no momento, ou não produzirão tal ocorrência, circunstância em que não haverá qualquer tributo exigível.

Com isso, como forma de conciliar o seu texto com o princípio tributário da irretroatividade, diz-se que a parte do art. 105, do CTN, tem aplicação apenas às chamadas obrigações tributárias acessórias.

Alguns autores mencionam como fatos geradores pendentes os que se dão, especialmente, com os tributos que tem fatos imponíveis continuados ou complexivos, de que é exemplo típico o imposto de renda, pois somente no final do ano-base se consumam, se completam. Mesmo aqui, como os fatos

imponíveis se aperfeiçoam no último dia de cada ano, sujeitar-se-ão à lei anterior, que vigor eficazmente à época.

O Supremo Tribunal Federal entende que o fato gerador do imposto de renda se completa somente no dia 31 de dezembro do ano-base e, portanto, a lei publicada até essa data é a aplicada no cálculo do imposto correspondente, com espeque no art. 105, do CTN, segundo o qual a lei se aplica imediatamente aos fatos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha início mas não esteja completa (Súmula STF 584).

Tal entendimento sofre forte oposição de LUCIANO DA SILVA AMARO, que afirma não satisfazer o princípio da anterioridade nos arrais do imposto de renda o simples fato do lançamento e da arrecadação do tributo se operar no ano seguinte ao da lei que o instituir ou aumentar.

Outrossim, a melhor doutrina rejeita qualquer individualidade à chamada "lei interpretativa" porque a entende lei nova e impede que nela se reconheça aptidão para retroagir.

É rigorosamente correto dizer que a lei que efetua correções no texto de outra é lei nova (LICC, art. 1º, §4º); a que simplesmente repete a anterior, é lei ociosa; finalmente, a que introduz alguma modificação, restrição ou ampliação ao alcance da lei existente jamais pode ser tida como meramente interpretativa.

RUBENS GOMES DE SOUZA afirma ser perigoso admitir-se a lei interpretativa, na medida em que abre ao legislador a chance e o caminho para modificar retroativamente a lei interpretada.

Como este alcance, certamente o art. 106, I, do CTN, não foi recepcionado pela Constituição Federal, porque nenhuma obrigação tributária poderá nascer por decorrência da aplicação retroativa de uma lei interpretativa.

O princípio da anterioridade veda a cobrança de tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”, à exceção dos impostos a que se refere o § 1º do art. 150 (impostos sobre a importação de produtos estrangeiros; sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; sobre produtos industrializados; sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, e os impostos extraordinários, na iminência ou no caso de guerra externa).

Excepcionam-se, também, do princípio da anterioridade os empréstimos compulsórios, instituídos para atender as despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (art. 148, I), e ainda as contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social, exigíveis após decorridos 90 dias da data da publicação das leis que as instituírem ou modificarem (art. 195, § 6º).

Assim, a lei tributária subordinará, necessariamente, a sua eficácia no tempo, na hipótese de instituir ou modificar a contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social que vige desde a sua publicação, mas, por força do art. 195, § 6º, da Constituição Federal, somente será exigível após decorridos noventa (90) dias da sua publicação, não se lhe aplicado o princípio da anterioridade.

Na espécie, há eficácia pendente, subordinada a uma condição temporal, assinada pela Constituição Federal, para que se possa exigir efetivamente a contribuição social referida.

É WINDSCHEID, em famosa referência nas suas PANDECTAS, quem faz surgir para a ciência jurídica a chamada “ineficácia simples, ou pendente”.

Com efeito, pode um ato conter todas as condições de validade e, entretanto, não possuir eficácia, pela falta de um elemento intrínseco, como ocorre, p.ex., no caso do ato condicional, ou complementar exigido pelo contrato ou pela

lei, em que falte a condição suspensiva ou ocorra a resolutória; ou, ainda, haja um negócio jurídico concluído em nome de outro sem ratificação, ou se verifique a prescrição, como anota WINDSCHEID nas PANDECTAS (v.1, nº-1, texto e nota 1).

A lei, como os demais atos jurídicos, subordina uma condição temporal para a sua eficácia (ou aplicação), determinando uma "ineficácia atual pendente", como p.ex. no ato sob condição suspensiva. Assim, em que pese vigor, a lei é incapaz de produzir efeitos jurídicos válidos ou exigir alguma coisa, até o implemento do termo inicial de sua aplicação.

Questão ainda não pacificada na doutrina reside em se saber se a lei que extingue ou reduz as isenções tributárias está sujeita ou não ao princípio da anterioridade, previsto no art. 150, III, "b", da CF.

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES e ROQUE A. CARRAZZA ao reconhecerem a manifesta identidade entre os processos de instituição ou majoração de tributos e o de redução ou extinção de isenções, concluem pela necessária incidência do princípio da anterioridade. Com isso, somente no primeiro dia do exercício subsequente àquele em que ocorra a sua publicação, passam a vigor os dispositivos que venham a extinguir ou reduzir isenções, salvo se a lei dispuser de modo mais benéfico para o contribuinte.

Todavia, para RUBENS GOMES DE SOUZA isentar é dispensar o pagamento do tributo devido. Para ele, revogar isenção não é criar tributo, mas apenas deixar de dispensar tributo devido, o que a sujeitaria, em todos os aspectos, o regime meramente legal, cabendo a lei determinar o termo final de vigência do benefício, sem a necessária observância às restrições do princípio da anterioridade, salvo em relação do que dispõe o art. 104, III, do CTN.

Elaborada na vigência do regime constitucional anterior, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal já decidiu que a norma revogadora de isenção tributária não está sujeita ao

princípio da anterioridade, produzindo efeitos imediatos, salvo se concedida por tempo certo ou sob determinada condição, que, por estas características, não pode ser livremente suprida (Súmula STF-544).

No mesmo sentido, certo competir ao Supremo Tribunal Federal dizer, derradeiramente, o significado das normas jurídicas, confira-se o enunciado da Súmula, STF-615, para quem: "o princípio constitucional da anualidade (§ 29º do art. 153 da CF) não se aplica à revogação de isenção do ICM".

Finalmente, como salienta HUGO DE BRITO MACHADO, quando se examina a retroatividade, não se cogita de vigência da lei, pois se está cuidando exclusivamente da aplicação das leis tributárias, que observam os mesmos princípios do Direito Penal, inclusive no que se refere ao instituto comum da anistia, figura estranha ao direito intertemporal, que elide os efeitos da punibilidade relativamente a certos fatos qualificados como ilícito fiscal, sem, todavia, extinguir a infração decorrente, que remanesce como tal, porque não se opera, a propósito, qualquer alteração ou revogação da lei antiga que define juridicamente os fatos como típicos e imputáveis.

(*) Juiz Federal no Rio de Janeiro.