

A TRIBUTAÇÃO E O SEU ESCORÇO HISTÓRICO

Renato Fernandes Baccaro*

1 O poder de tributar

O poder de tributar é um aspecto de soberania estatal, ou uma parcela desta. Entretanto, a tributação trata-se de uma relação jurídica, embora seu fundamento seja a soberania do Estado (Machado, 1997, p.25).

1.1 Justificativa jurídica

O poder de tributar apresenta-se juridicamente justificável na capacidade do Estado (*jus imperii*), conferida pelo seu povo, que possibilita levar aos cofres públicos parcela da renda ou do patrimônio dos seus súditos ou contribuintes, com o intuito de administrar e despender tais recursos de modo a atender às necessidades da coletividade e finalidades da administração pública.

Esse poder fundamenta-se na Constituição do Estado. A natureza da tributação dependerá da natureza da lei maior. Se levarmos em consideração a obra *O contrato social*, de Jean-Jacques Rousseau,¹ a natureza jurídica será resultado de um contrato plurilateral. Se admitirmos a teoria de John Locke,² concluiremos que a natureza jurídica da tributação será meramente contratual, plurilateral ou bilateral, entretanto, se aceitarmos a teoria de Barthélemy, a natureza da tributação será volitiva, dispositiva, impositiva, visto a declaração unilateral da vontade popular (Silva, 1971, p.269).

* Mestrando em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie.

¹ Filósofo e moralista francês. Sua obra influenciou especialmente o século XVIII. Nasceu em Genebra, Suíça, em 1712, e viveu até o ano de 1778. Em 1762, publicou sua grande obra chamada *Du contrat social*, na qual defende o princípio da soberania popular.

² Médico e professor Inglês nascido no ano de 1632. Viveu até o ano de 1704. Foi considerado político liberal e fundador do empirismo.

1.2 Justificativa sociológica

Partindo do princípio que o Estado existe para servir o homem, o ente público tem por obrigação, na sua própria origem, a defesa dos interesses coletivos, existindo, notadamente, dentre esses interesses, a necessidade do provimento de recursos de natureza financeira (Machado, 1997, p.270). O objetivo da sociedade traduz-se na busca do bem-estar social (*welfare state*), por intermédio das atribuições do Estado.

2 Antecedentes históricos

A origem da tributação remonta da imposição do vencedor sobre o vencido em uma relação de guerra (ibidem, p.25).

Sabe-se que, no século III a.C., os filósofos Aristóteles³ e Xenofonte⁴ já mencionavam em suas obras pensamentos sobre Economia Pública e Finanças. Na Idade Média, encontram-se máximas de moral financeira, formuladas pelos escolásticos.

Após o período medieval, deu-se o surgimento do Estado Moderno, que trouxe consigo os exorbitantes gastos de interesse público ocasionados pelas transformações econômicas e pela própria ingerência do Estado. Essa nova situação passou a constituir as contribuições do súdito para as atividades estatais, tornando-se, naturalmente, fonte de inspiração para novos estudos, como a do italiano Guicciardini e do francês Bodin, entre outros.

Referiram-se também a problemas financeiros os pensadores ingleses Hobbes, Locke, e o francês Boisguilbert. Na obra de Montesquieu, *Espírito das Leis*, estuda-se a relação entre tributos e a importância dos rendimentos para a liberdade do homem.

Na seqüência, os fisiocratas se investem na tentativa de promover soluções aos problemas econômicos do Estado francês, traçando diretrizes do que viria a ser o objeto do estudo da ciência das finanças. O fundador da escola dos fisiocratas, Colbert, que acumulava a função de médico de Luiz XIV, estudou a ação do Estado francês tentando salvá-lo do colapso financeiro. Outros autores, como Dupont, estudaram o que se chama de economia pública.

Justi, no ano de 1762, elabora o *Tratado detalhado dos impostos e exações*, e, em 1766, o mesmo autor escreve o *Sistema da Fazenda Pública*.

Ainda no ano de 1766, Adam Smith escreve a célebre obra *Tratado sobre a riqueza das nações*, elaborando os quatro princípios clássicos da tributação: universalidade, igualdade, proporcionalidade e legalidade, os quais permanecem atuais e respeitados por todos os autores da área.

³ Um dos maiores pensadores de todos os tempos. Nascido na Macedônia no ano de 384 a.C., morreu em 322 a.C. Suas obras também abrangeram a ciência política. Aos 17 anos seguiu para Atenas para estudar com Platão, permanecendo como seu discípulo até 347 a.C.

⁴ Foi historiador, filósofo e general ateniense. Era o discípulo preferido de Sócrates. Sua principal obra foi *As helênicas*.

Em 1821, Jakob escreve a obra *A Ciência da Fazenda do Estado*, na qual encontra-se a distinção da ciência das finanças públicas. Continuando no século XIX, mais precisamente no ano de 1848, Davi Ricardo elaborou a obra intitulada *Princípios da Economia Política*, sendo de suma importância o livro V, o qual trata de impostos. Em 1860, finalmente, surge o primeiro livro intitulado *Ciência das finanças*, de autoria de Lorenz Von Stein, e, em 1890, Adolfo Wagner publicou uma obra clássica também chamada *Ciência das Finanças*, a qual permanece atual e necessária para qualquer estudioso do ramo.

Os escritores Schmoller e Wagner, na Alemanha; Sax, na Áustria; Seligman, nos Estados Unidos; Leroy Beaulieu, na França; Pantaleoni e De Vitti de Marco, na Itália, são os nomes mais importantes no século XIX.

No ano de 1878, por meio da obra de Luigi Cossa, a Universidade de Pavia, na Itália, criou a primeira cadeira de Ciência das Finanças, tendo como seu primeiro professor Ricca Salerno.

Nesse período de transição para o século XX, surgem os primeiros estudos jurídicos da matéria, por influência dos administrativistas Otto Mayer e Fritz Fleiner, a exemplo de Tangorra, Santi Romano e Raneletti, na Itália, e de Jèze e Allix, na França. Esses últimos tiveram, como seus seguidores, os estudiosos Trotabas, Lucien Mehl, Giannini, Berliri e Hensel (Ataliba, 1969, p.23-4).

Todos os escritores desse ramo dizem enfaticamente que antes o poder público recorria à requisição das coisas para satisfazer a suas necessidades, incluindo a colaboração gratuita e honorífica dos súditos, seja na forma de trabalho, seja na forma de aproveitamento dos bens. No entanto, a evolução universal trouxe novas concepções, forçando o Estado a adquirir bens e serviços mediante embasamentos jurídicos, tendo como contrapartida o pagamento em dinheiro (ibidem, p.6).

A ação estatal da tributação tem a finalidade de obter recursos para a subsistência do Estado. Essa ação é tão velha quanto o seu estudo, entretanto, a ciência do Direito Tributário surgiu desde a instituição do Moderno Estado de Direito (ibidem, p.89-91).

Por sua vez, Hensel demonstrou, com eficácia, que só há de se falar em Direito Tributário quando a tributação estiver integralmente submetida ao estado de direito (ibidem, p.96).

A idéia da revolução social pelo impacto da tributação (finalismo extra-fiscal do tributo), todavia, começa realmente a definir-se na metade do século passado (Baleeiro, 1958, p.258).

3 Evolução histórica no Brasil

PERÍODO	CARACTERÍSTICAS
Brasil Colônia: Primeiras Expedições (1500-1822)	Na época das primeiras expedições foi implantado o direito português. O Brasil não tinha condições de possuir seu sistema tributário, dada a escassez da população. Entretanto, encontramos o primeiro ônus fiscal sobre a indústria extrativista (Moraes, 1998, p.109).
Capitanias Hereditárias: 1532 a 1548	Os tributos pagos ao rei foram determinados pelas <i>Cartas de Foral</i> . Sobre o pescado, colheita, comércio exterior e escravos, em geral, tinha-se a alíquota de 10% (dízimo); sobre metais e pedras preciosas, a alíquota era de 20% (quinta parte). Esse sistema não permitiu que as Capitanias se desprendessem da Metrópole (ibidem, p.110).
Governo Geral: 1548 a 1763	Tinham-se tributos ordinários e extraordinários, estes últimos de caráter urgente e transitório. Os ordinários eram sobre o comércio do pau-brasil, especiarias e drogas, direito de alfândega, metais, pedras preciosas, pescado e colheitas (ibidem, p.112).
Vice-Reis: 1763 a 1808	Foram criadas outras figuras fiscais, como o subsídio literário sobre o gado abatido ou aguardente destilada, subsídio de direito de pólvora estrangeira, subsídio de açúcar e algodão, do tabaco em pó, imposto sobre ouro, botequim e taberna (ibidem, p.114).
Corte Portuguesa: 1808 a 1815	Dom João criou o Tesouro Nacional, extinguindo as Juntas das Fazendas. Dos tributos instituídos, os que merecem maior destaque são: o direito de importação, de guindaste, imposto sobre prédio urbano, imposto sobre transmissão imobiliária, meia sisa dos escravos, décima da herança e do legado, de selo sobre papel, de entrada de novos escravos, imposto de indústria e profissões, sobre a carne e lã, e de 10% sobre o vencimento dos funcionários da Fazenda e da Justiça (ibidem, p.117).
Período do Império: 1822 a 1889	Nada se modificou em relação à tributação (ibidem, p.118). A Constituição de 1824 consignava poucas normas a esse respeito, visto que o inciso X do artigo 15 dispunha que competia ao Poder Legislativo "fixar anualmente as despesas públicas, e repartir a contribuição".
Primeiro Império: 1822 a 1831	Os tributos continuavam a ser lançados e arrecadados sem métodos uniformes e racionais (ibidem, p.118).
Época da Regência: 1831 a 1840	Foram estabelecidas algumas inovações. A Lei de 15 de novembro de 1836 objetivou uniformizar a arrecadação e evitar a multiplicidade de taxas. Essa Lei aboliu toda a tributação sobre o comércio entre as províncias. Assim mesmo, ela continuava exagerada, sem levar em conta os tributos exigidos pelas províncias e municípios (ibidem, p.122).
Segundo Império: 1840 a 1889	Procurou-se simplificar a fiscalização da receita pública com o intuito de reduzir o déficit. Em 1842, foram expedidos novos regulamentos trazendo uma verdadeira reforma tributária; e embora o regime centralizado não permitisse discriminação de rendas tributárias, houve uma melhora na arrecadação com a diminuição das espécies tributárias (ibidem, p.124).

(continuação)

PERÍODO	CARACTERÍSTICAS
Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891	Já estabelecia três áreas de competência tributária, ou seja, adotou a norma da discriminação (Silva, 1971, p.268), e determinava imunidade entre Estados e União (Martins, 1995, p.246).
Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934	Consagrou o princípio da igualdade de todos perante a Lei (art. 113); sedimentou a competência tributária privativa da União; contemplou os Estados com o imposto de vendas e consignações e os municípios com imposto; vedou a bitributação (Moraes, 1998, p.136).
Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1937	Manteve a mesma base do mesmo sistema tributário da carta anterior (ibidem, p.139).
Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946	Pela primeira vez, foi adotado o princípio da competência remanescente (competência extraordinária, concorrente), paralelo ao discriminativo (art. 21). O sistema tributário aparecia totalmente discriminado, definindo o campo e isolando cada uma das pessoas jurídicas de Direito Público. Lembrou-se que a Constituição de 1946 não conceituou imposto, taxa e contribuição de melhoria (Silva, 1971, p.274). Consagrou os princípios da anualidade e capacidade contributiva (Machado, 1997, p.30). Consagrou a imunidade tributária em situações necessárias ao exercício de valores fundamentais (Martins, 1995, p.246).
Constituição da República Federativa do Brasil de 1967 e Emenda Constitucional nº 1, de 1969	Adotou também a competência remanescente (§ 5º do art. 8 da Constituição de 1967). Estipulou maior unicidade da competência tributária com ascendência da União Federal. Foi praticamente instituído o Sistema Tributário Nacional, dentro de um planejamento rigoroso, estabelecendo a unidade econômico-financeira, bem como a competência tributária do poder de tributar. Passou a conceituar as espécies de tributos denominadas como taxa e contribuição de melhoria (incisos I e II do art. 18 da Emenda nº 1/69), entretanto, não conceituou imposto. A novidade trazida ao conceito constitucional de taxa traduz-se no fato de ampliação do conceito clássico doutrinário, pois sua cobrança dá-se pelo simples poder de polícia exercido pelo Estado (Silva, 1971, p.282). O conceito de imposto continuou a ser elaborado pela doutrina. O princípio da legalidade vinha formulado com ressalvas somente pertinentes ao aumento dos tributos. Recepcionou a Lei nº 5.172/66 que instituiu o Código Tributário Nacional como Lei Complementar em virtude da matéria.
Constituição da República Federativa do Brasil de 1988	Instituiu explicitamente o princípio da estrita legalidade, bem como o princípio constitucional da vedação ao confisco, o qual deu ao judiciário um novo instrumento de controle de voracidade fiscal, pois o conceito de confisco deve ser elaborado mediante provocação do poder jurisdicional pelo interessado. Além dos impostos, trouxe imunidade para taxas e contribuições (Campanhole & Campanhole, 1998, p.96).

4 Atuais princípios constitucionais da tributação

O Sistema Tributário Nacional deve se submeter a certos princípios, denominados como garantias constitucionais.

4.1 Estrita legalidade

O princípio da estrita legalidade estabelece que nenhum tributo será instituído ou aumentado senão em virtude de lei. Consiste em essencialidade e fundamentalismo para o nosso sistema tributário (Ataliba, 1969, p.95-6). É o princípio que determina que o tributo somente poderá ser criado ou aumentado se estiver previsto em lei, conforme artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, *in verbis*:

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

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

[...]”

No artigo 5º, II, da Constituição Federal Brasileira, encontramos o princípio da legalidade (amplo), ao qual é atribuído o papel de absoluta preponderância, gerando efeitos em todos os ramos do Direito positivo (Carvalho, 1991, p.92-3 e 98).

Entretanto, excepcionalmente, poderá o Poder Executivo aumentar alíquota do Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto sobre Produto Industrializado e Imposto sobre Operação Financeira, devendo respeitar os limites e condições estabelecidos em lei, segundo o artigo 153, § 1º, da Constituição Federal, *in verbis*:

“art. 153 Compete à União instituir imposto sobre:

[...]

§1º é facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

[...]”

Essa majoração trata-se de exceção, pelo fato das alíquotas estarem vinculadas a índices econômicos variáveis e imprevisíveis. Se essa majoração fosse submetida à apreciação do Poder Legislativo, acarretaria exorbitante morosidade considerando a finalidade desses impostos. Portanto, a delegação do poder de majoração para o Poder Executivo consiste na adequação das respectivas alíquotas à realidade econômica do momento.

4.2 Anterioridade

Por esse princípio, nenhum tributo pode ser cobrado no mesmo exercício financeiro da publicação da lei que o instituiu ou aumentou. O princípio da anterioridade é irretroatividade qualificada (Machado, 1997, p.29).

Muito se ouviu mencionar o termo anualidade, no lugar de anterioridade. O primeiro não existe mais no Direito positivo brasileiro, pois a lei que majorou ou instituiu o tributo pode ser aplicada no ano seguinte (Carvalho, 1983, p.63 et seq.).

O diploma legal, portanto, que majora ou institui o tributo, deve estar em vigor no exercício financeiro anterior ao exercício financeiro em relação ao qual quer-se obrigar tributariamente os contribuintes (Carvalho, 1991, p.98-9), segundo o artigo 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, *in verbis*:

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

[...]

III - cobrar tributos:

[...]

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

[...]”

A exemplo da exceção do princípio da estrita legalidade *supra* disposto, existem tributos que não precisam respeitar o princípio da anterioridade, tais como as contribuições sociais, o Imposto sobre Importação, Imposto sobre Exportação, Imposto sobre Operação Financeira, Imposto sobre Produto Industrializado, bem como os extraordinários por motivo de guerra.

4.3 Irretroatividade

O princípio da irretroatividade é disposto no artigo 5º, XXXVI, da Constituição Federal, que expressa claramente a importância da segurança jurídica. Qualquer contraposição a esse princípio caracterizará tentativa ou efetiva lesão à garantia constitucional, bem como ao ordenamento jurídico (*ibidem*, p.93 e 99-100).

No campo tributário, entretanto, encontramos sentença constitucional específica, segundo artigo 150, inciso II, alínea “a”, da Constituição Federal. Brasileira, *in verbis*:

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

[...]

III - cobrar tributos:

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

[...]”

Esse princípio, combinado com o da anterioridade, significa que os tributos ou seus aumentos somente incidam sobre fatos geradores que ocorrerem no exercício financeiro seguinte ao de sua instituição ou majoração, salvo as exceções já discutidas.

4.4 Isonomia

Esse princípio determina que todos são iguais perante a lei, no entanto, a igualdade consiste na proporcionalidade da incidência à capacidade contributiva (Machado, 1997, p.30).

Os contribuintes devem receber igual tratamento, sendo proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos, conforme artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, *in verbis*:

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

[...]

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

[...]”

Trata-se de princípio de extrema importância, expresso também no artigo 5º, I, da Constituição Federal. O seu conteúdo dificilmente será explanado precisamente, pois se caracteriza como um princípio adequado à finalidade da norma jurídica (Carvalho, 1991, p.92).

No ramo tributário, tendo como base que todas pessoas são desiguais econômica-financeiramente, o princípio da isonomia somente trará igualdade de tratamento tributário se os contribuintes de condições desiguais forem tratados desigualmente, na medida de suas desigualdades, como bem defendido por Aristóteles e Ruy Barbosa.

O princípio da igualdade deveria chamar-se *igualdade geométrica* (proporção) e não de *igualdade aritmética* (quantidade) (Becker, 1972, p.177); dessa forma, a distribuição da carga tributária fica sujeita à solução racional equânime da divisão do gênero tributo em diversas categorias.

A igualdade será traduzida, portanto, na distribuição proporcional de obrigações tributárias conforme a capacidade contributiva do contribuinte (Ataliba, 1969, p.93).

4.5 Competência

Consiste no princípio de que a entidade tributante restrinja sua atividade tributacional àquela área que lhe foi constitucionalmente destinada, limitando seu

poder impositivo (Machado, 1997, p.31), não podendo delegar essa competência para outro ente federal e devendo permanecer no corpo das prerrogativas constitucionais da pessoa indicada na Constituição Federal (Carvalho, 1991, p.104).

4.6 Capacidade contributiva

Trata-se do princípio que visa resguardar a impossibilidade econômica da imposição tributária de determinado contribuinte. Essa norma constitucional estabelece que os tributos serão graduados conforme a capacidade contributiva do contribuinte (Machado, 1997, p.32), conforme §1º do artigo 145 da Constituição, *in verbis*:

[...]

§1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

[...]"

4.7 Vedação ao confisco

A Constituição estabelece que é vedado à União, aos Estados e aos Municípios utilizar tributos com efeito de confisco, ou seja, não pode haver, na imposição tributária, confisco ao bem do contribuinte, cabendo ao judiciário dizer quando um tributo é uma confiscação (ibidem, p.33).

Nenhum tributo poderá ser utilizado com efeito de confisco, não podendo o seu valor resultar na apropriação de parte substancial do principal. O legislador teve a intenção de limitar a carga tributária imposta ao contribuinte (Carvalho, 1991, p.101-2), conforme artigo 150, IV, da Constituição Federal, *in verbis*:

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

[...]

IV - utilizar tributo com efeito de confisco

[...]"

As doutrinas sobre confisco, bem como as jurisprudências sobre o assunto, não se desenvolveram satisfatoriamente a ponto de se obter alguma conclusão, em virtude da complexidade do tema.

Essa vedação representa a garantia que o contribuinte tem, considerando a imposição tributária. Fundamenta-se no artigo 60, § 4º da Constituição Federal, cujo conteúdo do seu inciso IV exprime que não será objeto de Emenda Constitucional

aquela tendente a abolir os direitos e garantias constitucionais. Ora, se as garantias do contribuinte estão expressas em dispositivo constitucional e não são passíveis de alteração por Emenda Constitucional, conclui-se que não existe possibilidade de alteração de tais garantias via procedimento legislativo ordinário.

4.8 Liberdade de tráfego

O princípio constitucional da liberdade de tráfego proíbe qualquer entidade tributante a delimitar o tráfego de pessoas ou bens mediante tributação, conforme dispositivo constitucional, *in verbis*:

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

[...]

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

[...]”

Fica proibida, então, a cobrança de tributo que tenha como hipótese de incidência elemento essencial para a transposição de fronteira, ressalvada a cobrança de pedágio pelo uso de vias conservadas pelo poder público (Machado, 1997, p.33).

4.9 Noventena

Consiste em princípio constitucional específico para as contribuições sociais. Para que a contribuição seja exigida, deve ser respeitado o prazo de noventa dias a contar da data da sua instituição ou majoração (Campanhole & Campanhole, 1998, p.120), sem a necessidade de respeitar o princípio da anterioridade, segundo o artigo 195, § 6º, *in verbis*:

[...]

§ 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b.

[...]

4.10 Hierarquia das normas

Os artigos 59 e seguintes da Constituição Federal de 1998 estabelecem a hierarquia das normas. Dessa forma, determinada norma não pode dispor ou estabelecer incongruência em relação à matéria privativa de norma superior a ela.

A hierarquia é a seguinte: Normas Constitucionais, Emendas à Constituição, Leis Complementares, Leis Ordinárias, Leis Delegadas, Medidas Provisórias, Decretos Legislativos e Resoluções. Numa posição inferior temos as normas administrativas ou complementares oriundas do Poder Executivo, tais como: Portarias, Instruções Normativas, Atos Declaratórios etc (ibidem, p.58).

5 Constituição do crédito tributário

Toda imposição tributária deve ser instituída ou aumentada em virtude de Lei (princípio da estrita legalidade da imposição tributária).

Concretizando o fato previsto na lei descritora da regra de incidência, temos a obrigação tributária (Carvalho, 1991, p.248), que é composta por três elementos: sujeito ativo (Estado), sujeito passivo (contribuinte) e objeto.

Existe a necessidade de se caracterizar, também, o aspecto material, temporal, quantitativo, espacial e pessoal para termos a obrigação tributária com todos os seus elementos.

A previsão legal da incidência tributária (hipótese de incidência), juntamente com o fato impositivo *in concreto*, resulta no fato gerador, do qual surge a obrigação tributária, após a qual segue-se o lançamento, que pode ser por ofício, declaração ou homologação. O lançamento, finalmente, vem a declarar a obrigação tributária e constituir o crédito tributário.

Tem-se o crédito tributário (instrumento da efetiva tributação), portanto, após decorrido o caminho acima descrito, que nasce da previsão de lei complementar em conformidade com os princípios constitucionais.

6 Polêmica atual: a tributação e as Medidas Provisórias

Trata-se de ato administrativo *lato sensu*, baseado no artigo 62 da Constituição Federal, dotado de alguns atributos da lei que o Presidente da República pode expedir em caso de relevância e urgência. A medida provisória tem força de lei, mas não é lei; tem o atributo, mas não tem a essência.

A doutrina majoritária entende que a Medida Provisória não pode instituir ou aumentar tributo, baseando-se no princípio da legalidade. Esse princípio é de suma relevância no Direito Tributário, em razão da representatividade da vontade do povo exercida pelo poder legislativo.

Fere também o princípio da anterioridade, cujo conteúdo determina que a eficácia da norma tributária aconteça no exercício financeiro seguinte à sua publicação, salvo exceções já citadas neste trabalho. Dessa forma, dependendo do caso específico, é impossível enquadrar o caráter de urgência da Medida Provisória em matéria tributária, considerando a necessidade e a garantia constitucional do contribuinte de não ser surpreendido por nova lei que institui ou majora tributo. Portanto, o caráter de urgência é incompatível com o princípio da anterioridade da lei tributária.

O professor Roque Carraza diz que a Medida Provisória existe como um remédio rápido e eficaz para momentos em que não é possível editar uma lei ordinária em tramitação normal, ou seja, quando não é possível legislar de maneira ordinária. Lembra-se que, em condições normais, pode-se ter uma lei ordinária em cerca de 45 dias.

O Supremo Tribunal Federal, em suas decisões, tem entendido que os pressupostos de relevância e urgência para criação da Medida Provisória são conceitos de juízo do Presidente da República, o qual, portanto, poderá editar uma Medida Provisória quando julgar necessário, conforme jurisprudência, *in verbis*:

“Contrariamente ao sustentado na inicial, não cabe ao Poder Judiciário aquilatar a presença, ou não, dos critérios de relevância e urgência exigidos pela Constituição para a edição medida provisória (cf. ADIs 162, 526, 1.397 e 1.417). De outra parte, já se acha assentado no STF o entendimento de ser legítima a disciplina de matéria de natureza tributária por meio de medida provisória, instrumento a que a Constituição confere força de lei (cf. ADIMC nº 1.417). Ausência de plausibilidade na tese de inconstitucionalidade da norma sob enfoque. Medida cautelar indeferida.”

Além disso, o professor Hugo de Brito Machado entende que as únicas possibilidades de se criar ou aumentar um tributo por meio de Medida Provisória restringem-se a casos de imposto extraordinário de guerra ou empréstimo compulsório, pois não estariam sujeitos ao princípio da anterioridade desde que consistam acontecimento de relevância e urgência. Pode-se também, mediante edição de Medida Provisória, aumentar tributos que dependem de fatores econômicos que oscilam conforme a situação do mercado, a exemplo dos tributos que vimos anteriormente nos princípios da legalidade e anterioridade.⁵

Referências Bibliográficas

- ATALIBA, Geraldo. *Apostamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.
- BALEIRO, Aliomar. *Introdução à Ciência das Finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1958.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1972.
- CAMPANHOLE, Hilton Lobo, CAMPANHOLE, Adriano. *Constituições do Brasil*. São Paulo: Atlas, 1998.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1991.
- _____. O princípio da anterioridade em matéria tributária In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). *Caderno de altos estudos do Centro Brasileiro de Direito Tributário*, 1983.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1997.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.) *Curso de Direito Tributário*. Belém: Cejup, 1995.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1998.
- SILVA, Heber Americano. *Direito Constitucional*. São Paulo: Jalóvi, 1971.

⁵ LAZZARINI, José Rinaldo. Aula de Direito Tributário na Faculdade de Direito das Faculdades Metropolitanas Unidas, 19.08.98.