

Hugo de Brito Machado

**CURSO DE DIREITO
TRIBUTÁRIO**

19ª edição

*Revista, atualizada e ampliada
de acordo com as Leis Complementares
ns. 104 e 105, de 10.1.2001*

UNIVERSIDADE DE S. PAULO
FACULDADE DE DIREITO
BIBLIOTECA CIRCULANTE

**MALHEIROS
EDITORES**

buída competência tributária, posto que tal competência somente pode ser exercida através da lei.

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

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

O ente estatal dotado de competência legislativa poderá ter, também, capacidade tributária. Com a edição de lei exerce a competência, e com a prática de atos administrativos, a capacidade tributária.

4. Atribuição de competência e distribuição de receita

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

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

A técnica de atribuição de competência é de grande importância porque tem a virtude de descentralizar o *poder político*, mas tem o inconveniente de não se prestar como instrumento para a minimização das desigualdades econômicas entre os Estados e entre os Municípios. Ao Estado pobre, em cujo território não é produzida, nem circula, riqueza significativa, de nada valeriam todos os tributos do sistema. Por isto é que se faz necessária também a distribuição de receitas tributárias.

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

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

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

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

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

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

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

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

5. Os princípios jurídicos da tributação

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

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

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

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

Esse efeito retroativo, como acontece com as normas em geral, somente se opera a favor do contribuinte. Admiti-lo contra o contribuinte é o mesmo que admitir a edição de leis tributárias retroativas.

5.1 Legalidade

Pelo princípio da legalidade tem-se a garantia de que nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser através de lei (CF/88, art. 150, inc. I). A Constituição é explícita. Tanto a criação como o aumento dependem de lei. Essa explicitude decorreu do fato de que, no art. 153, § 29, da Constituição anterior, a regra vinha formulada juntamente com as ressalvas, e tais ressalvas eram pertinentes apenas aos aumentos.

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

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

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

Criar um tributo é estabelecer todos os elementos de que se necessita para saber se este existe, qual é o seu valor, quem deve pagar, quando e a quem deve ser pago. Assim, a lei instituidora do tributo há de conter: (a) a descrição do fato tributável; (b) a definição da base de cálculo e da alíquota, ou outro critério a ser utilizado para o estabelecimento do valor do tributo; (c) o critério para a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária; (d) o sujeito ativo da relação tributária, se for diverso da pessoa jurídica da qual a lei seja expressão de vontade.

O estabelecimento do prazo para pagamento do tributo não é elemento indispensável na lei que o institui. Este é o entendimento a que se chega em face do estabelecido no art. 160 do Código Tributário Nacional, segundo o qual, quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento. O uso, nesse dispositivo, da palavra *legislação* indica a possibilidade, admitida pelo Código, de fixação de prazo para pagamento de tributo feita em norma infralegal.

Há, todavia, quem sustente que a fixação do prazo para pagamento do tributo é matéria de reserva legal. Nós inclusive já nos manifestamos nesse sentido, em doutrina e em voto proferido no TRF da 5ª Região. Esse entendimento resulta de que, quando se está diante de elevado índice de inflação, a redução do prazo para pagamento implica verdadeiro aumento do tributo.

O Supremo Tribunal Federal, todavia, já manifestou seu entendimento no sentido da constitucionalidade de lei que atribui ao Ministro da Fazenda competência para fixar prazo para recolhimento de tributo, por entender que tal matéria não está no campo da reserva legal (RE n. 140.669-PE). Registre-se que a decisão foi adotada por maioria de votos, sendo em sentido oposto o entendimento dos Mins. Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence e Carlos Velloso.

Seja como for, se a lei fixou um prazo, este não pode ser alterado por norma infralegal.

5.2 Anterioridade

Pelo princípio da anterioridade nenhum tributo será cobrado, em cada exercício financeiro, sem que a lei que o instituiu ou aumentou tenha sido publicada antes de seu início. A Constituição veda expressamente a cobrança de tributos "no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou" (art. 150, inc. III, letra "b"). A lei fiscal há de ser anterior ao exercício financeiro em que o Estado arrecada o tributo. Com isto se possibilita o planejamento anual das atividades econômicas, sem o inconveniente da insegurança, pela incerteza quanto ao ônus tributário a ser considerado.

O princípio da anterioridade da lei tributária não se confunde com o princípio da irretroatividade da lei, que é princípio geral de Direito e vigora, portanto, também no Direito Tributário, em cujo âmbito mereceu expressa acolhida. Irretroatividade, princípio geral que se pode considerar da própria essência do Direito, tamanha é a sua importância para preservação da segurança jurídica, quer dizer que a lei deve ser anterior ao fato que qualifica juridicamente. Em Direito Tributário, quer dizer que a lei deve ser anterior ao fato gerador do tributo por ela criado ou majorado (CF, art. 150, inciso III, alínea "a"). Anterioridade, princípio constitucional tributário, é irretroatividade qualificada. Exige lei anterior ao início do exercício financeiro no qual o tributo é cobrado (CF, art. 150, inciso III, alínea "b").

Também não se há de confundir o princípio da anterioridade com o da anualidade, segundo o qual a cobrança de tributos depende de autorização anual do Poder Legislativo mediante previsão no orçamento. Essa autorização anual, concedida com a aprovação do orçamento, tem um sentido nitidamente democrático. No regime constitucional que adota o princípio da anualidade os representantes do povo, anualmente, examinam a proposta orçamentária do governo e, em face das despesas, autorizam a cobrança dos tributos indispensáveis ao respectivo atendimento. Não basta haver sido o tributo instituído por lei. É preciso que, anualmente, tenham os representantes do povo conhecimento do emprego que o governo pretenda fazer dos recursos arrecadados mediante os tributos.

Como se vê, os princípios da anualidade e da anterioridade realmente não se confundem. O princípio da anterioridade quer dizer que nenhum tributo pode ser cobrado sem que a lei que o instituiu, ou aumentou, tenha sido publicada antes do início do exercício da cobrança. Um imposto instituído em lei publicada em 1999, somente a partir de 2000 pode ser cobrado. Mas poderá ser cobrado também nos anos seguintes, indefinidamente. O princípio da anualidade é diferente porque segundo ele, além da lei de criação ou aumento do imposto, há necessidade de

previsão da cobrança no orçamento de cada ano. A previsão de cobrança, na lei orçamentária anual, é indispensável.

Assim entendido, o princípio da anualidade não existe atualmente no Brasil. Alguns autores abordam o princípio da anterioridade, referindo-se à anualidade. Até o Supremo Tribunal Federal tem feito, em alguns julgados, referência ao princípio da anualidade, quando, na verdade, reportando-se está ao princípio da anterioridade. Aliás, o Supremo, ainda na vigência da Constituição de 1946, que consagra expressamente o princípio da anualidade, já decidira interpretando esse princípio como simples anterioridade.

Alguns sustentaram a prevalência do princípio da anualidade, em face da obrigatoriedade de previsão orçamentária de todas as receitas, por força do art. 62 da Constituição Federal de 1967, com redação que lhe deu a Emenda n. 1, de 1969.

Há, ainda, os que, mesmo em face da Constituição Federal de 1988, sustentam que o princípio da anualidade dos tributos, embora não explicitamente inscrito na Constituição, permanece positivamente válido e eficaz no sistema tributário nacional, porquanto limitação constitucional ao poder de tributar e garantia fundamental do contribuinte, necessariamente decorre da anualidade orçamentária, nos termos em que o explicitam as normas gerais de direito financeiro atinentes ao orçamento fiscal (Flávio Bauer Novelli).

Seja como for, não nos parece que tais normas, seja o art. 62 da Constituição anterior, seja o art. 165, § 5º, inciso I, e § 9º, inciso I, da Constituição de 1988, consubstanciem o princípio da anualidade, como garantia do contribuinte. As normas pertinentes ao orçamento dizem respeito à gestão dos recursos do Estado e à despesa pública, matérias alheias à relação de tributação.

5.3 Igualdade

O princípio da igualdade é a projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica, ou princípio pelo qual todos são iguais perante a lei. Apresenta-se aqui como garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrem em condições iguais. Como manifestação desse princípio temos, em nossa Constituição, a regra da uniformidade dos tributos federais em todo o território nacional.

Não fere o princípio da igualdade, antes o realiza com absoluta adequação, o imposto progressivo. Realmente, aquele que tem maior capacidade contributiva deve pagar imposto maior, pois só assim estará sendo igualmente tributado. A igualdade consiste, no caso, na proporcionalidade

de de incidência à capacidade contributiva, em função da utilidade marginal da riqueza.

O princípio da igualdade, numa visão formalista e dirigido apenas ao aplicador da lei, pode significar apenas o caráter hipotético da norma, a dizer que, realizada a hipótese normativa, a consequência deve ser igual, sem qualquer distinção decorrente de quem seja a pessoa envolvida. Assim, se a norma estabelece que *quem for proprietário de imóvel deve pagar imposto*, o imposto é devido, seja qual for o proprietário do imóvel, em cada caso.

As dificuldades no pertinente ao princípio da isonomia surgem quando se coloca a questão de saber se o legislador pode estabelecer hipóteses discriminatórias, e qual o critério de discrimine que pode validamente utilizar. Na verdade a lei sempre discrimina. Seu papel fundamental consiste precisamente na disciplina das desigualdades naturais existentes entre as pessoas. A lei, assim, forçosamente discrimina. O importante, portanto, é saber como será válida essa discriminação. Quais os critérios admissíveis, e quais os critérios que implicam lesão ao princípio da isonomia.

A este propósito existem formulações doutrinárias interessantes, entre as quais se destaca aquela segundo a qual o critério de discrimine deve ter um nexo plausível com a finalidade da norma. Assim, em um concurso para o cargo de Juiz, pode a norma exigir que os candidatos sejam bacharéis em Direito (critério finalístico plausível, tendo-se em vista as funções do cargo). Não pode, todavia, exigir que os candidatos tenham determinada altura, ou peso. Já em se tratando de uma seleção para competição esportiva acontecerá precisamente o contrário. A exigência de altura, ou peso, pode ser um critério seletivo plausível, enquanto não o será a exigência do título de bacharel em Direito.

Em matéria tributária, há problema em saber se a regra de isenção fere, ou não, o princípio da isonomia. A questão é difícil porque envolve a valoração dos fins pretendidos pela norma isentiva. Essa valoração é que vai preencher o vazio da postura puramente normativista, e tudo terminará sendo uma questão de justiça, ou de injustiça da isenção.

A propósito de isenções, mais relevante e operativo é o princípio da capacidade contributiva, que adiante será examinado.

5.4 Competência

O princípio da competência é aquele pelo qual a entidade tributante há de restringir sua atividade tributacional àquela matéria que lhe foi constitucionalmente destinada. Já sabemos que a *competência tributária* é o poder impositivo juridicamente delimitado, e, sendo o caso, dividido. O

princípio da competência obriga a que cada entidade tributante se comporte nos limites da parcela de poder impositivo que lhe foi atribuída. Temos um sistema tributário rígido, no qual as entidades dotadas de competência tributária têm, definido pela Constituição, o âmbito de cada tributo, vale dizer, a matéria de fato que pode ser tributada.

5.5 Capacidade contributiva

A Constituição Federal de 1988 restabeleceu a norma que expressamente consagra, na Constituição de 1946, o princípio da capacidade contributiva. Com efeito, em seu art. 145, § 1º, disse que os tributos "serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte". É certo que a expressão "sempre que possível", utilizada no início do mencionado dispositivo, pode levar o intérprete ao entendimento segundo o qual o princípio da capacidade contributiva somente será observado quando possível. Não nos parece, porém, seja essa a melhor interpretação, porque sempre é possível a observância do referido princípio. A nosso ver, o *sempre que possível*, do § 1º do art. 145, diz respeito apenas ao caráter pessoal dos tributos, pois na verdade nem sempre é tecnicamente possível um tributo com caráter pessoal.

Tal como acontece com a inobservância de qualquer outro princípio constitucional, também a inobservância, pelo legislador, do princípio da capacidade contributiva pode ser objeto de controle tanto por ação direta, promovida perante o Supremo Tribunal Federal, por uma das pessoas indicadas no art. 103 da vigente Constituição Federal, como em qualquer das ações nas quais ordinariamente são apreciadas as questões tributárias.

Questão delicada consiste em saber se, havendo a Constituição consagrada expressamente o princípio da capacidade contributiva, ou, mais exatamente, o princípio da capacidade econômica, a lei que concede isenção de tributo fere, ou não, tal princípio.

Em se tratando de imposto cujo fato gerador não seja necessariamente um indicador de capacidade contributiva do contribuinte, a lei que concede isenção certamente não será inconstitucional, posto que não fere o princípio em estudo. Em se tratando, porém, de imposto sobre o patrimônio, ou sobre a renda, cujo contribuinte é precisamente aquele que se revela possuidor de riqueza, ou de renda, aí nos parece que a isenção lesa o dispositivo constitucional que alberga o princípio em referência.

É certo que nossa Constituição contém regras no sentido de que o desenvolvimento econômico e social deve ser estimulado (art. 170), e especificamente no sentido de que a lei poderá, em relação à empresa de

pequeno porte constituída sob as leis brasileiras, e que tenham sua sede e administração no País, conceder tratamento favorecido (art. 170, IX).

Não nos parece, todavia, sejam tais disposições capazes de validar regra isentiva de imposto de renda, a não ser que se trate de situações em que a isenção realiza o princípio da capacidade contributiva, como acontece com a concedida às microempresas, ou aquelas que em geral são pertinentes ao considerado o *mínimo vital*. Isenção de imposto de renda a empresa industrial, a pretexto de incrementar o desenvolvimento regional, sem qualquer consideração ao montante do lucro auferido, constitui flagrante violação do princípio da capacidade contributiva, especialmente se concedida por prazo muito longo, como acontece com certas empresas no Nordeste, favorecidas com isenção ou redução do imposto de renda há cerca de vinte e cinco anos.

5.6 Vedação do confisco

A Constituição Federal estabelece que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios *utilizar tributo com efeito de confisco*. Não obstante seja problemático o entendimento do que seja um tributo *com efeito de confisco*, certo é que o dispositivo constitucional pode ser invocado sempre que o contribuinte entender que o tributo, no caso, lhe está confiscando os bens.

Cabe ao Judiciário dizer quando um tributo é confiscatório. A regra constitucional, no mínimo, deu ao Judiciário mais um instrumento de controle da voracidade fiscal do Governo, cuja utilidade certamente fica a depender da provocação dos interessados e da independência e coragem dos magistrados, especialmente dos que integram o Supremo Tribunal Federal.

Já no regime constitucional anterior alguns tributaristas sustentavam ser inadmissível o tributo confiscatório, posto que isto implicaria negar o direito de propriedade, constitucionalmente garantido.

O caráter confiscatório do tributo há de ser avaliado em função do sistema, vale dizer, em face da carga tributária resultante dos tributos em conjunto.

A vedação do confisco é atinente ao tributo. Não à penalidade pecuniária, vale dizer, à multa. O regime jurídico do tributo não se aplica à multa, porque tributo e multa são essencialmente distintos. O ilícito é pressuposto essencial desta, e não daquele.

No plano estritamente jurídico, ou plano da Ciência do Direito, em sentido estrito, a multa distingue-se do tributo porque em sua hipótese de incidência a ilicitude é essencial, enquanto a hipótese de incidência do tri-

buto é sempre algo lícito. Em outras palavras, a multa é necessariamente uma sanção de ato ilícito, e o tributo, pelo contrário, não constitui sanção de ato ilícito.

No plano teleológico, ou finalístico, a distinção também é evidente. O tributo tem por finalidade o suprimento de recursos financeiros de que o Estado necessita, e por isto mesmo constitui uma receita ordinária. Já a multa não tem por finalidade a produção de receita pública, e sim desestimular o comportamento que configura sua hipótese de incidência, e por isto mesmo constitui uma receita extraordinária ou eventual.

Porque constitui receita ordinária, o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida. Por isto mesmo é que não pode ser confiscatório. Já a multa, para alcançar sua finalidade, deve representar um ônus significativamente pesado, de sorte a que as condutas que ensejam sua cobrança resistam efetivamente desestimuladas. Por isto mesmo pode ser confiscatória.

É importante, porém, registrar que o Supremo Tribunal Federal concedeu medida liminar em ação direta de inconstitucionalidade promovida pela Federação Nacional do Comércio para suspender a vigência do art. 3º, parágrafo único, da Lei n. 8.846/94, que comina, para a hipótese de venda de mercadoria sem a emissão de nota fiscal, multa de 300% (três por cento) do valor da operação. Considerou relevante a tese de ofensa ao art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, que veda a utilização do tributo com efeito de confisco (ADIn/MC n. 1.075-DF).

5.7 Liberdade de tráfico

O art. 150, inciso V, da Constituição Federal de 1988 veda às diversas entidades tributantes o estabelecimento de *limitações ao tráfico de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais*. É importante esclarecer que essa regra não impede a cobrança de impostos sobre a circulação em operações interestaduais ou intermunicipais. O que ela proíbe é a instituição de tributo em cuja hipótese de incidência seja elemento essencial a transposição de fronteira interestadual ou intermunicipal.

Essa limitação ao poder de tributar decorre e de certa forma realiza o princípio federativo. Não configura propriamente uma imunidade. Apenas estabelece parâmetros para a atividade tributária. Define, na verdade, circunstâncias que a podem tornar inconstitucional. No inciso V, do art. 150, a circunstância que pode tornar um tributo inconstitucional é a *interestadualidade*, se tomada como essencial para o nascimento do dever jurídico de pagar o tributo, ou como critério para seu agravamento.

Nos Estados Unidos da América do Norte, onde o princípio federativo é mais forte, posto que lá é bem maior o grau de autonomia dos Estados, entende-se que nenhum tributo pode incidir em uma operação interestadual. Por isto mesmo desenvolveu-se ali uma prática evasiva que se tornou muito intensa, que é a compra de bens diversos em estabelecimentos de outro Estado. Muitos preferem comprar por telefone, de comerciantes estabelecidos em outros Estados, e com isto surgiram várias empresas com o objetivo de fazer entregas de mercadorias.

A situação, nos Estados Unidos, é bem diferente da nossa. Entende-se ali que o cidadão deve pagar impostos ao Estado onde tem seu domicílio. E como o imposto sobre vendas, o *sales tax*, é cobrado do comprador, explicitamente adicionado ao preço das mercadorias, se o comprador é domiciliado em outro Estado o comerciante vendedor, ao cobrar esse imposto, não pode adicioná-lo ao preço das mercadorias nas vendas para comprador domiciliado em outro Estado.

O Estado de Dakota do Norte, para evitar essa prática evasiva, pretendeu fosse instituído um sistema no qual o comerciante, ao fazer uma venda a comprador domiciliado em outro Estado, cobraria o imposto e creditaria o valor correspondente ao Estado do domicílio do comprador, criando-se como que uma câmara de compensação entre os vários Estados.

Estávamos em Atlanta em 1992, quando os jornais publicaram a decisão da Corte Suprema dos Estados Unidos, que, apreciando a questão, afirmou ser inadmissível a cobrança de qualquer imposto em operações interestaduais, a menos que o Congresso legislasse em sentido oposto.

Em nossa Constituição, entretanto, está expressamente ressalvada a cobrança de pedágio pelo uso de vias conservadas pelo Poder Público.

Tal ressalva, que poderia ser considerada desnecessária especialmente pelos que consideram não ser o pedágio um tributo, tem a virtude de afastar as controvérsias a respeito da natureza jurídica do pedágio.

Capítulo II

O DIREITO TRIBUTÁRIO

1. Conceito e denominações. 2. Natureza, posição e autonomia. 3. Direito Tributário. 4. Direito Financeiro e Ciência das Finanças. 5. Tributo: conceito e espécies. 6. Classificação dos tributos. 7. Função dos tributos.

1. Conceito e denominações

O Estado, no exercício de sua soberania, tributa. Mas a relação de tributação não é simples relação de *poder*. É relação jurídica, pois está sujeita a normas as quais se submetem os contribuintes e também o Estado.

A instituição do tributo é sempre feita mediante lei, e sua arrecadação e fiscalização constituem atividade administrativa vinculada. A própria instituição do tributo há de ser feita nos termos estabelecidos na Constituição, na qual se encontram os princípios jurídicos fundamentais da tributação.

É certo que as regras jurídicas são criadas pelo Estado, que as pode modificar a qualquer tempo. Essas modificações, entretanto, também se subordinam a certas normas, e somente se aplicam, em princípio, ao futuro, de sorte que os cidadãos contam com a garantia de que os seus atos se regem pela lei aos mesmos contemporânea. Esta, aliás, é, na verdade, a maior garantia que um sistema jurídico pode assegurar, porquanto repousam nela todas as demais.

A aplicação das regras jurídicas de tributação, como das regras jurídicas em geral, nem sempre é fácil e tranquila. Surgem por isto as regras jurídicas menores, muita vez simplesmente explicitantes, para dizer de modo mais claro e preciso o que se encontra nas leis, ou para estabelecer os meios e as formas de atendimento das obrigações tributárias. Surgem também estudos doutrinários procurando interpretar as regras jurídicas, desde a Constituição até as normas inferiores. Mesmo assim verificam-se litígios entre os sujeitos da relação tributária, e estes são resolvidos quer pelos próprios órgãos da Administração, quer pelos órgãos do Poder Judiciário, dando lugar, assim, à jurisprudência.