

Ano III, Nº 10, Junho 2011

JUSTIÇA & CIDADANIA

WWW.REVISTA.JC.COM.BR

Ação Rescisória



A posse do novo presidente do STF

EDITORIAL: O ÚLTIMO CORONEL OLIGARCA

O direito tributário e os princípios gerais de direito

Des. Carlos Fernando Mathias de Souza

O Código Tributário Nacional, como se sabe, prescreve que, na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I) analogia; II) os princípios gerais de direito tributário; III) os princípios gerais de direito público e; IV) a equidade" (art. 108).

De outra parte, prescreve ainda (art. 109) que "os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa de definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários". De plano, impõe-se observar que, sem embargo da expressão "sucessivamente", essa ordem não é, *ex nigris juris*, de ser respeitada, como um cânone, até porque tanto os princípios gerais de direito tributário quanto os de direito público estão (os mais importantes, pelo menos), consagrados no próprio texto constitucional.

Sob outra óptica não deve ser esquecida lição de Carvalho Pinto, ao apontar desvantagens gerais do sistema de definição legal de regras hermenêuticas que se agravam no setor tributário, resultando ser desaconselhável a decretação de normas obrigatórias de interpretação no direito tributário. Em outras palavras, não deve haver quaisquer regras de interpretação no corpo de princípios.

Como mais do que sabido, os princípios gerais do direito tributário (mais assinalados) colhem-se na Constituição. São eles, entre outros: 1) o da capacidade contributiva ("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" (art. 145, § 1º); 2) o da legalidade ("sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios: 1 - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça" - art. 150, I); 3) o da isonomia (é defeso "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 da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos" - art. 150, II); 4) o da anterioridade (é vedado cobrar tributos "no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou" - art. 150, III, b); 5) o da proibição de tributo com efeito de confisco - art. 150, 6) o da proibição de barreiras tributárias ("é vedado estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais", naturalmente ressalvada a cobrança de pedágio pela

utilização de vias conservadas pelo poder público - art. 150, V, 7) o das imunidades tributárias (é defeso "instituir impostos sobre: a - patrimônio, renda ou serviços dos outros (isto é União, estados, Distrito Federal e municípios, b - templos de qualquer culto, c - patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos (inclusive suas fundações), das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições

de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei" - art. 150, VI, 8) o das competências privativas (impostos da União - art. 153 e 154 - impostos dos estados e do Distrito Federal - art. 155 - e impostos dos municípios - art. 156).

Ruy Barbosa Nogueira, apoiado em Giorgio Del Vecchio, observa que "A harmonia das diversas partes componentes do sistema deve ser experimentada e confirmada a cada instante, aproximando-

"os princípios gerais do direito tributário são, a rigor, regras expressas de filiação constitucional. De igual sorte os princípios gerais de direito público. Assim, não há falar em sua aplicação de forma supletiva, é dizer, como uso subsidiário do princípio para preenchimento de eventual lacuna. Ao contrário, tais princípios integram-se em um sistema, ou melhor, constituem o próprio pilar do sistema. Não é subsídio. É, em verdade, a orientação normativa superior."

se as regras particulares entre si e relacionando-as com princípios gerais a que se predem. Só assim poderá o jurista compreender o espírito do sistema e observá-lo em suas aplicações particulares, evitando erros que se produziram se ele se contentasse em considerar, por um modo geral, apenas esta ou aquela regra em si mesma" (in "Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias").

Em verdade, os princípios gerais do direito tributário são, a rigor, regras expressas de filiação constitucional. De igual sorte os princípios gerais de direito público. Assim, não há falar em sua aplicação de forma supletiva, é dizer, como uso subsidiário do princípio para preenchimento de eventual lacuna. Ao contrário, tais princípios integram-se em um sistema, ou melhor, constituem o próprio pilar do sistema. Não é subsídio. É, em verdade, a orientação normativa superior.

Oportuna a lição de Luciano Amaro (in "Direito Tributário Brasileiro"): "Não nos parece razoável a hierarquização de princípios (de direito tributário e de direito público), sendo de resto questionável a setorização de princípios que o artigo 108 do CTN, naturalmente) consagra - o princípio da igualdade, por exemplo, posto como axioma basilar do direito tributário, não seria antes disso (caso se tivesse de setorizar os princípios) um postulado do direito público? Ou de direito constitucional? Ou melhor, de direito *tout court*? Há princípios (como esse de igualdade) que têm uma abrangência universal, o que inabilita sua apropriação por este ou aquele "ramo" do direito. É também o caso do princípio da boa-fé, que permeia todo o direito, tanto o público quanto o privado".

Mestre Afimar Baleeiro, em seu "Direito Tributário Brasileiro", por sua vez, assinala que os princípios gerais de direito tributário constituem a primeira base do método sistemático "pela qual os pontos silentes, obscuros ou contraditórios duma lei ou imposto (talvez do tributo) se completam, esclarecem-se ou se corrigem pelas leis de outros tributos ou pelas regras básicas do CTN". E, prossegue o notável jurista (e desnecessário o registro, por óbvio, de que estava observando a matéria sob a égide da Carta anterior à de 1988) no sentido de que "com referência aos princípios gerais de direito público (embora o direito tributário seja autônomo) não pode ele ser considerado como compartimento estanque". E, assim, "inúmeras vezes invocam-se

princípios do direito público constitucional, administrativo, penal etc. para os casos novos, imprevistos ou excepcionais. No entanto, seu uso ou emprego deve ser prudente".

Com efeito, do prisma doutrinário tem-se visto que os princípios de direito tributário e os de direito público admitem, pelo menos, quatro desdobramentos, a saber: I - os princípios gerais de direito (isto é, obviamente, os mais gerais) ligam-se à natureza das coisas e, *ipso facto*, ajudam a atividade de hermenêutica; II - segundo o método de heterointegração da norma (a heterointegração da doutrina italiana) os princípios gerais de direito natural são admitidos e, por consequência a auto-integração (*autointegrazione*) faz-se por meio dos princípios do direito natural, do que pode resultar a integração da normatividade em si; III - em face da própria força da expansão indefinida dos princípios, não há falar em lacunas da lei ou do direito, e IV - nas hipóteses ansejadoras de dúvidas invocam-se, facultativamente (e sem ordem de preferência ou precedência) os princípios de direito público ou de direito tributário.

Finalmente, registrem-se duas palavras sobre a aplicação dos princípios gerais de direito privado, no direito tributário.

A propósito, observa o já invocado Luciano Amaro (op.cit.): "Ao dizer que os princípios do direito privado se aplicam para a pesquisa da definição de institutos desse ramo do direito, o dispositivo, obviamente, não está querendo disciplinar a interpretação, no campo do direito privado, dos institutos desse direito. Isso não é matéria cuja regulação incumba ao direito tributário. Assim, o que o Código Tributário Nacional pretende dizer é que os institutos de direito privado devem ter sua definição, seu conteúdo e seu alcance pesquisados com o instrumental técnico fornecido pelo direito privado, não para efeitos privados (o que seria óbvio e não precisaria, nem caberia, ser dito num código tributário), mas sim para efeitos tributários." ■

Desembargador do Tribunal Regional Federal da 1ª Região e professor titular da Universidade de Brasília

