

INSPER – LLM – MASTER LAW

ILÍDIO BENITES DE OLIVEIRA ALVES

**O EXAURIMENTO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.
UM CASO CONCRETO DE SEU EXERCÍCIO IRREGULAR:
O ADICIONAL DO IMPOSTO DE RENDA**

SÃO PAULO

2011

INSPER – LLM – MASTER LAW

ILÍDIO BENITES DE OLIVEIRA ALVES

**O EXAURIMENTO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.
UM CASO CONCRETO DE SEU EXERCÍCIO IRREGULAR:
O ADICIONAL DO IMPOSTO DE RENDA**

Orientador: Prof. Dr. Antonio Carlos Guidoni

Filho

Monografia apresentada ao **INSPER** como
requisito parcial para obtenção de título de
especialista em **LLM – Master Law**.

SÃO PAULO

2011

ILÍDIO BENITES DE OLIVEIRA ALVES

**O EXAURIMENTO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.
UM CASO CONCRETO DE SEU EXERCÍCIO IRREGULAR:
O ADICIONAL DO IMPOSTO DE RENDA**

Monografia apresentada ao **INSPER** como
requisito parcial para obtenção de título de
especialista em **LLM – Master Law**.

Aprovada em

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Antonio Carlos Guidoni Filho

Prof. Dr.

Prof. Dr.

RESUMO

Este trabalho foi elaborado com o objetivo de analisar o conceito de competência tributária e de como essa prerrogativa constitucional deve ser exercida pelo ente tributante, procurando demonstrar, pela análise doutrinária, a necessidade de estabelecer conceito que defina claramente a forma pela qual se exaure aquela competência.

A premissa básica fundamentadora desta monografia está expressa na idéia de que não é possível o exercício continuado da competência tributária pela pessoa política apta a exercê-la, no sentido de que a atribuição constitucional se exaure no momento da outorga legislativa para exigir o tributo. Ocorrido este pressuposto, não será legítima a criação de outras obrigações com base naquela mesma competência já exercida por ocasião da criação do tributo original, como, por exemplo, adicionais a impostos.

O enfoque temático baseia-se nos critérios de interpretação apoiados na literalidade do texto constitucional, na teleologia da norma permissiva e na sistemática pertinente às normas tributárias, incluindo os princípios a elas inerentes.

Nesse contexto, analisamos os fatores históricos que deram origem ao controle constitucional e como a competência tributária se tornou o mais importante parâmetro de controle do poder de tributar. Apresentamos e analisamos um caso concreto de exercício continuado de competência tributária, representado pela cobrança do adicional ao imposto de renda, criado pela Lei federal nº 8.541/1992.

Concluimos pela ilegitimidade da sua cobrança por ter sido criado sem a indispensável autorização constitucional e sem o exercício da competência residual da União, disciplinada pelo artigo 154, inciso I, da Carta Magna.

ABSTRACT

This work was prepared with the aim of analyzing the concept of taxing authority, and how this constitutional prerogative must be exercised by the taxing entity seeking to demonstrate, through doctrinal analysis, the need to establish a concept that clearly defines the way that power is exhausted.

The basic premise that underlies this monograph is expressed in the idea that the continued exercise of the taxing power is not possible by the political person able to exercise it, in the sense that the constitutional prerogative is exhausted at the moment of the legislative grant to demand the levy. Once the assumption occurs, the creation of other obligations based on that same prerogative already exercised upon the creation of the original levy will not be legitimate, such as is the case of additions to existing taxes.

The thematic focus is based on interpretation criteria supported by the literality of the constitutional text, by the teleology of the permissive norm, and by the system pertaining to tax rules, including the principles inherent to them.

In this context, we analyze the historical factors that gave rise to the constitutional control, and how the taxing prerogative became the most important control parameter of the taxing power. We present and analyze a concrete case of ongoing exercise of the taxing prerogative represented by the levy of additional income tax created by the Federal Law Nr. 8.541/1992.

We conclude that its collection is illegal, because it has been created without the mandatory constitutional authorization, and without the exercise of the residual power of the Union regulated by article 154, paragraph I of the Constitution.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO AO TEMA.....	8
--------------------------------	----------

CAPÍTULO I

DEMARCAÇÃO DO OBJETO.....	11
----------------------------------	-----------

- 1.1. Elementos teóricos para a demarcação da área do direito relacionada ao objeto analisado.....11
- 1.2. Identificação do objeto analisado.....12

CAPÍTULO II

ASPECTOS HISTÓRICOS.....	13
---------------------------------	-----------

- 2.1. As Origens do constitucionalismo como instrumento jurídico de controle do poder.....13

CAPÍTULO III

A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	20
--------------------------------------	-----------

- 3.1. A competência tributária e seus conceitos.....20
- 3.2. A aplicação dos limitadores constitucionais à cobrança de tributos.....26

3.3. A competência constitucional tributária como princípio limitador da cobrança de tributos.....	28
3.4. A competência tributária e suas principais características.....	35
3.5. A necessidade de estabelecer mais um elemento legitimador da competência tributária: o momento de seu exaurimento.....	39
3.6. Os conceitos constitucionais “indeterminados” e a identificação das regras da competência tributária.....	41

CAPÍTULO IV

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS RELACIONADOS À COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	44
4.1. Os princípios da legalidade e da tipicidade relacionados à competência tributária.....	44
4.2. O princípio da capacidade contributiva e o corolário da competência tributária.....	46
4.2.1. Capacidade financeira como identificadora da capacidade contributiva.....	49
4.2.2. Capacidade individual e a capacidade contributiva.....	50
4.2.3. Capacidade presumida.....	51
4.2.4. Capacidade vinculada ao pressuposto do fato tributário.....	52

CAPÍTULO V

A INTERPRETAÇÃO DOS DITAMES CONSTITUCIONAIS EM MATÉRIA DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	56
5.1. Noções gerais sobre interpretação da norma jurídica.....	56
5.2. Princípios específicos de interpretação constitucional.....	61
5.3. A interpretação dos conceitos constitucionais na aplicação da competência tributária..	63
5.4. Limites da interpretação da norma.....	65

CAPÍTULO VI

ANÁLISE DE UM CASO CONCRETO DE EXERCÍCIO IRREGULAR DA

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	69
6.1. Exemplificação do uso irregular da competência tributária na instituição e cobrança do Adicional ao Imposto de Renda.....	69
6.2. O caso concreto: Lei federal nº 8.541/1992.....	70
6.3. Ausência de requisitos básicos de caracterização de adicionais a impostos.....	73
6.4. Ausência de competência constitucional para a União cobrar adicionais a impostos.....	78
6.5. A inaplicabilidade do princípio da capacidade contributiva por ausência de disciplinamento de seu conceito e de seu alcance em matéria tributária.....	87
6.6. A incompatibilidade do princípio da gradação segundo a capacidade econômica com o conceito de adicional a impostos.....	91

CAPÍTULO VII

CONFRONTO ENTRE OS PRINCÍPIOS INTERPRETATIVOS E A IRREGULAR INSTITUIÇÃO

DO ADICIONAL AO IMPOSTO DE RENDA.....	94
7.1. O método interpretativo de Canotilho.....	94
7.2. A capacidade contributiva segundo Marco Aurélio Greco.....	97
7.2.1. Ausência de capacidade financeira.....	98
7.2.2. Ausência de capacidade individual.....	99
7.2.3. Capacidade presumida.....	100
7.2.4. Capacidade vinculada ao pressuposto do tributo.....	101
7.2.5. Competência tributária e o momento de seu exaurimento.....	102

CONCLUSÃO.....	104
-----------------------	------------

BIBLIOGRAFIA.....	109
--------------------------	------------

INTRODUÇÃO AO TEMA

O poder de tributar é uma prerrogativa cuja aplicação vem variando segundo critérios difusos que se orientam de acordo com os interesses políticos de cada época e de cada Estado organizado. No início, o ato de cobrar tributo estava fundado na necessidade de obter proteção e assegurar as rotas de comércio. Pouco a pouco, entretanto, exigir uma parcela da riqueza gerada pela Nação passou a ser justificada pela urgência no aprimoramento do estado de direito e, sobretudo, pelo imperativo de fortalecer o Estado, que assumiu também o ônus de organizar a saúde, a segurança, a educação e a projeção internacional de seus interesses, que muitas vezes não coincidiram com o desejo da sociedade que custeava aquelas despesas. Mais adiante na história, o tributo passou a ser uma espécie de obrigação patriótica, desvinculada dos princípios originais que o legitimaram desde o início.

Atualmente a idéia de contribuir com as despesas do Estado está jungida à esperança de obter algo em troca que aprimore o desenvolvimento social e ponha a Nação num estágio avançado de organização e de progresso. Assim, a proposta moderna é a de que o cidadão pague tributos para que o Estado tenha meios de retribuir o sacrifício com um sistema organizacional eficaz que assegure à sociedade meios de superar seus problemas sociais, criando uma organização normativa que reconheça a importância do homem e respeite seus direitos e garantias fundamentais e os princípios gerais de justiça.

Não obstante ser louvável e desejável a intenção descrita, a realidade ainda é outra.

Como advertiu **Montesquieu**¹, *a corrupção de cada Governo começa quase sempre pela corrupção de seus princípios.*

É por esta ótica que apresentaremos nosso tema relativo ao exaurimento da competência tributária e aos desvios que vêm sendo praticados na sua aplicação, especialmente no âmbito dos tributos federais.

A intenção é a de demonstrar que a arrecadação tributária deve ser feita sempre na proporção das legítimas necessidades estatais, obedecendo aos princípios constitucionais que regem o Estado de direito, preservando o espírito republicano escolhido como modelo político nacional.

Nesse contexto, o objetivo é evidenciar que o Estado tem limites, estabelecidos por princípios constitucionais, para exercer sua competência tributária, não podendo aplicá-la indiscriminadamente, várias vezes com base na mesma autorização impositiva, sem que a exação anteriormente imposta tenha se extinguido.

Como exemplo típico dessa conduta indesejável, analisaremos o adicional ao imposto de renda, disciplinado pela Lei ordinária federal nº 8.541/1992, que foi instituído sem a indispensável previsão constitucional, evidenciando o exercício contínuo e irregular da competência tributária atribuída à União para criar imposto sobre a renda.

A crítica será construtiva e representará apenas uma pequena contribuição ao debate sobre o tema, que certamente poderá ser enriquecido e melhorado por outros analistas do assunto. Porém, aqui insistiremos na idéia de que o conjunto de princípios constitucionais é baseado na ética e na moralidade e que, portanto, é superior ao mero acervo de obrigações sociais que eventualmente possa servir de justificativa para tributar mais do que o permitido,

¹ MONTESQUIEU. **O espírito das leis**. São Paulo: Saraiva, 1987, p. 141.

porque sem aqueles princípios obedecidos não se estará concorrendo para a harmonia social, nem para a realização da justiça, fins precípuos do Estado de Direito e da forma republicana de governar, consagrados constitucionalmente.

Reforçaremos também a regra de que o intérprete da norma deve ter uma visão ampla do interrelacionamento da Constituição com todas as áreas do direito e que seus princípios devem ser observados sem a sujeição a degradações impostas pelas conveniências dos governantes, de partidos políticos ou de grupos de forte influência na condução do governo. Realçaremos que o verdadeiro respeito à Constituição não se limita ao reconhecimento do legalismo formal tão empregado pelo Fisco, mas que exige um compromisso perene com a aplicação dos princípios constitucionais expressos e implícitos, com ênfase permanente na efetividade do respeito às garantias estabelecidas pela Carta Magna, considerado cada caso concreto em face do verdadeiro sentido da proteção constitucional, buscando sempre a sua concretização pela forma menos onerosa possível, justamente porque a Justiça deve ser uma dádiva e não um ônus.

Esse esboço argumentativo servirá para demonstrar que o caso concreto analisado, relativo ao adicional ao imposto de renda não cumpre os requisitos de validade exigidos pela Constituição, sendo cobrado irregularmente do contribuinte por distorção dos verdadeiros princípios que regem a matéria tributária, caracterizando grave sinal de deterioração do arcabouço jurídico, que deve ser combatida e corrigida para que não se corrompa a estrutura legislativa e não se perpetue o engano propositado que serve apenas aos interesses abusivos do poder fiscal paralelo, exercido por meio de normas infralegais criadas para satisfazer a ideologia meramente arrecadatória, desvinculada dos fins precípuos do Estado.

CAPÍTULO I

DEMARCAÇÃO DO OBJETO

1.1. Elementos teóricos para a demarcação da área do direito relacionada ao objeto analisado

O estudo científico e estruturado de temas jurídicos exige que a matéria esteja corretamente reduzida a termos formais, com a aplicação correta da lingüística apropriada, possibilitando ao leitor compreender a aproximação, o enfoque e o desenvolvimento do tema proposto com vista à condução da conclusão que se pode tirar do debate proposto.

Como o Direito Positivo e a Ciência do Direito expressam-se por distintos meios de linguagem, o primeiro por meio da narração descritiva, o segundo pela prescritiva, não há possibilidade de estabelecer uma análise científica sem focar qual será o meio de expressão utilizado. Neste ponto, é evidente que toda análise técnica é feita de forma crítica e analítica dos conceitos e procedimentos contidos no universo do Direito Positivo, que institui a norma cogente e protege as relações dela decorrentes.

Por essa razão, o estudo científico deve sempre ser expresso por linguagem descritiva, buscando compreender melhor certa parcela do enredo normativo, por meio de

secção epistemológica, seguida da análise detida do conjunto de normas que apoiarão a interpretação da regra legal criticada e a sustentação da conclusão sobre o objeto analisado.

O ordenamento jurídico, por ser reflexo dos principais valores da sociedade que o edificou, sofre alterações constantes que correspondem aos aprimoramentos da moral e da consciência jurídica que nasce das experiências, dos erros e dos acertos, que envolvem a dinâmica de toda sociedade. Em decorrência disso, o estudioso do direito deve fixar no tempo-espaço qual será o ponto objeto de sua análise e definir em que profundidade irá dissecar o tema jurídico escolhido.

1.2. Identificação do objeto analisado

Considerando as premissas propostas no item anterior, o objeto deste estudo ficará restrito à análise da competência tributária da União, segundo os padrões estabelecidos pela Constituição de 1988, enfocada sobre a incorreta criação e cobrança de suposto adicional ao Imposto de Renda, por meio de lei ordinária, sem atender aos critérios de validade exigidos pela competência residual, disciplinada pelo artigo 154, da Magna Carta.

Para isso, far-se-á análise preliminar dos aspectos jurídicos que precedem a formação e o exercício da competência tributária, apresentando-se um brevíssimo esboço histórico seguido da demonstração conceitual dos elementos principais que compõem a competência tributária, com destaque para forma de seu exaurimento, contrastando esses elementos com o caso prático de exercício irregular da competência tributária da União, acima mencionado.

Por fim, apresentar-se-á o resumo conclusivo das normas de regência, dos princípios orientadores e das violações da competência tributária concedida à União para instituir e cobrar Imposto de Renda, demonstrando que ela foi exercida de forma incorreta, sem levar em conta sua exauribilidade, pelo menos enquanto vigore o referido imposto que não pode ser complementado por meio de simples lei ordinária, por absoluta ausência de atribuição constitucional de competência para instituir e cobrar adicionais daquela natureza, circunstância que exige o veículo legislativo qualificado, mencionado no artigo 154, inciso I, da Constituição Federal, para legitimar a pretensão tributária analisada.

CAPÍTULO II

ASPECTOS HISTÓRICOS

2.1. As origens do constitucionalismo como instrumento jurídico de controle do poder

Muito embora a idéia de Constituição como conjunto de normas de regência tenha suas origens na antiguidade, iniciando-se pelo Código de Hamurabi, na antiga Babilônia, passando pelas constituições gregas, especialmente a de Atenas, pelas *Institutas* do imperador romano Justiniano e pelas ordenações feudais, foi a partir de meados da Idade Média que se

foi formando a idéia de Constituição com sentido jurídico obrigacional, que regesse todas as classes, estabelecendo previamente direitos e obrigações para todos de forma mais equânime.

Essa tendência política medieval originou-se das intensas contendas contra o pensamento absolutista, que se desenvolvia naquela época como forma de organização social em contraposição ao caos em que foi deixado o continente europeu após a derrocada do império romano.

Na segunda metade do período medieval o absolutismo ganhava força pela eficiência na estruturação do Estado e pela proteção dos vassallos pelos suseranos contra as desordens sociais que afligiam a sociedade da época, decorrentes das invasões bárbaras. Com a bem sucedida atuação dos senhores feudais, cada qual se afirmando soberano nos seus domínios, começaram a se delinear, a partir do século XIII, os primeiros contornos políticos do absolutismo localizado, que mais tarde ganharia fronteiras maiores no continente europeu, durando até o século XVIII, quando o sistema foi duramente abalado por idéias revolucionárias de liberdade, igualdade e fraternidade.

Foi na Inglaterra medieval que apareceu pela primeira vez a intenção de fazer prevalecer os costumes normativos antigos aos desmandos praticados pelo monarca, atribuindo-lhes força de lei vinculante, para impedir os desvarios reais, especialmente em matéria tributária, geralmente vinculada à necessidade premente de financiar guerras de conquista. Muito embora essa metodologia favorecesse apenas aos nobres contra o arbítrio do rei, foi ela o embrião do sistema político futuro em que se estabeleceu a possibilidade paritária de exercer o poder sem a necessidade da adesão do monarca reinante, permitindo que todos se beneficiassem da aplicação dos antigos costumes contra a vontade do governante.

Esse sistema foi sendo elaborado ao longo do tempo, em decorrência de inúmeros conflitos entre os governantes regionais e o poder real, firmando-se, pouco a pouco, a idéia de que essas regras tinham o papel de organizar o governo, legitimar seus mandatários, estabelecer normas de conduta obrigatórias para todos, fato que acabou por limitar também os poderes do rei, sob o argumento de que a norma elaborada era vinculante e nascera da vontade dos súditos na busca do aprimoramento político, que deveria ser alcançado por meio de normas de conduta aprovadas por consenso. Começou desse modo a organização jurídica do ordenamento inglês, que buscou legitimidade não no poder real, mas na disposição comum dos vassallos leais ao rei que queriam a prevalência dos antigos costumes aos desejos inesperados do monarca.

Começou então a busca do critério jurídico para refrear o poder absoluto do rei, que, até então, não tinha qualquer critério para exercer o governo, bastando apenas a mera expressão da sua vontade para definir qualquer ato como legítimo.

Nesse contexto, os barões ingleses impuseram ao Rei João Sem Terra a obediência à Carta Magna de 1215, uma codificação que disciplinava a organização e o exercício do poder político visando à proteção dos interesses da nobreza, mas que em alguma medida foi o gérmen do constitucionalismo moderno, por ter iniciado um processo irreversível de limitação do poder governamental, especialmente no que se refere à competência para instituir tributos, que então passou a ser disciplinada por regras que não dependiam mais da vontade exclusiva do rei, mas do consentimento dos súditos.

Essa inovação modificou radicalmente o conceito de poder e de governo na Idade Média, utilizando o preceito de que os direitos naturais do homem deviam ser respeitados pelos governantes.

Muito embora as novas regras inglesas fossem assimiladas lentamente ao longo do tempo, o que não impediu a concentração do poder nas mãos dos monarcas continentais, estavam lançadas as características fundamentais de formação do poder medieval que produziriam efeitos progressivos até sua total transformação com a adoção de uma nova visão política alicerçada numa suposta igualdade que traria mais equilíbrio ao exercício do poder.

No século XVIII surgiram novas idéias que tendiam a abolir a necessidade do direito natural, fundado nos costumes reiteradamente aceitos, para substituí-lo pelo direito racional, decorrente da sabedoria humana, capaz de distinguir naturalmente o que melhor serviria ao comportamento humano e à organização política. Essa concepção racionalista dos direitos do homem impulsionou freneticamente as mudanças políticas e sociais daquele tempo, estabelecendo uma nova forma de conceber o homem em sociedade.

A primeira alteração contundente decorrente da aplicação desse novo pensamento consistiu na abolição gradual do reconhecimento do direito natural do homem, dependente da aprovação consuetudinária, para implantar o direito natural racionalizado e aplicado a cada caso concreto, sem a necessidade da comprovação de sua utilidade e justiça pelo tempo e pela satisfação dos cidadãos. Partiu-se para a fixação racional desses valores considerando o homem enquanto ser abstrato e universal, cuja análise da natureza propiciaria a extração de regras, valores, direitos e obrigações aplicáveis indistintamente a todos os homens.

Outra modificação importante, decorrente da nova idéia, consistiu na positivação dessas regras políticas, a fim de que ficassem escritas e fossem conhecidas por todos, de maneira a impedir o monopólio da sua interpretação e aplicação. Por essa razão, em 1787, os fundadores do Estado norte-americano decidiram que o novo país deveria adotar constituição jurídica e escrita para assegurar a certeza dos direitos adotados, tendo em vista que grande

parte deles não decorria da expressão formal dos costumes tradicionais, mas estavam fundados na concepção racionalista dos direitos naturais e na preocupação de aplicá-los de forma igualitária a todos os cidadãos norte-americanos.

Eles estavam também preocupados com a evolução das regras sociais e, por essa razão, criaram uma inovação importante para garantir a constante adaptação das regras constitucionais às circunstâncias reais da vida, assegurando sua atualidade e funcionalidade perante uma sociedade em movimento. Desse modo, inspirados nos ensinamentos de Aristóteles, Maquiavel, Locke e Montesquieu, implantaram a divisão tripartite do poder como forma de subordinar ao Direito a ordem política e as relações sociais, estabelecendo campos de competência de ação para cada um dos três poderes que passaram a dirigir a nação.

Em 1791, a França, que influenciara as idéias constitucionalistas estadunidenses, também adotou Constituição escrita, fundada nos conceitos racionalistas de direitos naturais e de tripartição dos poderes, sinalizando uma esperança no equilíbrio do poder e na aplicação do direito de forma igualitária, fixando também a idéia de competência exclusiva para cada um dos poderes constituídos.

No século XIX, a teoria constitucional se desenvolveu e estabeleceu distinções nem sempre válidas (teoria das normas programáticas e teoria da norma constitucional plenamente eficaz e as de eficácia contida)². A partir da segunda metade do século XX, o constitucionalismo se renova e passa a desempenhar papel fundamental no desenvolvimento dos direitos e garantias dos cidadãos com a chamada *Constituição Dirigente* (Canotilho), que estabelece claramente as normas de conduta do Estado e todos os direitos e garantias dos cidadãos, de forma a tentar impedir qualquer desvio ou abuso de poder.

² DALLARI, Dalmo de Abreu. **A constituição na vida dos povos**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 39.

Nesse contexto, estabeleceu-se um critério de controle dos atos públicos que impede a prática dos que não estejam visceralmente jungidos à Constituição e à lei reguladora da espécie. O *princípio da estrita legalidade* passa a reger as atividades mais importantes do Estado, especialmente aquelas relativas à tributação da sociedade. Na lição do professor Klaus Tipke³, *a legalidade da imposição exige que tanto o tipo como as conseqüências jurídicas precisam ser previstos na lei... o tributo deve resultar da lei mesmo quanto ao montante. Exceções necessitam de autorização legal*. Essa exigência aplica-se também às modificações feitas para tornar o tributo diferenciado com a finalidade de alcançar o contribuinte com progressividade ou neutralidade.

Esse espírito constitucionalista teve bons impulsos nos Estados Unidos da América já no início do século XIX, quando em 1803 a Suprema Corte americana produziu um dos mais notáveis julgamentos envolvendo a questão da prevalência dos interesses do Estado sobre as determinações constitucionais. No famoso caso *Marbury versus Madison* o debate preliminar tratou de resolver a questão de saber se o Poder Judiciário poderia controlar a constitucionalidade dos atos praticados pelo Poder e Executivo.

A supremacia da Constituição foi afirmada e consagrada naquele julgamento, ficando claro, a partir de então, que o Executivo também se submetia às regras constitucionais, devendo obedecê-la incondicionalmente, sob pena de produzir atos sem efeito jurídicos, contestáveis por qualquer cidadão norte-americano.

Essa nova teoria produzida pela jurisprudência dos tribunais estadunidenses tornou a supremacia da Constituição o alicerce primordial da segurança jurídica, impondo seus preceitos como parâmetro de validade dos atos públicos, definindo os direitos e deveres das autoridades governamentais, garantindo a liberdade individual do cidadão.

³ TIPKE, Klaus. **Direito tributário**, Vol. I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 238.

Como consequência do aprimoramento daqueles princípios constitucionalistas, a regra da vinculação dos atos públicos às normas constitucionais tornou-se cada vez mais eficaz, estendendo-se a todas as áreas do direito.

O direito tributário também se beneficiou daquele aprimoramento e, atualmente, os entes públicos não podem criar tributos diferentes daqueles previamente autorizados pelo Texto Constitucional, tampouco estender o alcance das permissões existentes para obter mais fontes de arrecadação, nem aplicar analogia ou ficção jurídica para modificar os conceitos contidos na Constituição para criar tributos de forma indireta, por meio do alargamento da base de cálculo ou do escalonamento de alíquotas segundo critérios que não se relacionem diretamente com a matriz constitucional.

Esse controle restritivo da ação estatal se opera também pela atribuição limitada de poder tributante, que recebe contornos estreitos, regulados por lei específica, significando que a imposição tributária só pode ser exigida regularmente se estiver absolutamente de acordo com o modelo constitucional previsto e disciplinado por lei competente que encontre amparo na regra matriz constitucional, contida na discriminação de competências tributárias. Isto significa que as previsões tributárias não poderão ser modificadas ou recriadas em desacordo com o preceito fundamental sob pena de serem írritas.

CAPÍTULO III

A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

3.1. A competência tributária e seus conceitos

O sentido mais comum do termo *competência* refere-se à capacidade de apreciar, decidir ou de fazer alguma coisa pré-determinada com base num poder que lhe confere essa possibilidade decisória.

Entretanto, em âmbito científico, a formulação de uma definição decorre de um processo específico de elucidação que produz termos com significação mais precisa e apropriada para área técnica a que se relaciona. No que se refere à *competência tributária*, um dos melhores estudos existentes até o presente momento foi aquele elaborado pelo professor **Sampaio Dória**⁴ que abordou o tema com a proficiência que sempre o distinguiu, fixando basicamente três tipos de competência: a privativa, a residual e a comum.

Para a realidade jurídica da época, conformada ao plano constitucional então vigente, a análise da evolução da discriminação de competência impositiva, elaborada pelo ilustre professor da Faculdade de Direito da USP, mostrou-se capaz de indicar o roteiro

⁴ DÓRIA, A .R. Sampaio. **Discriminação de competência impositiva**. 1972. Tese (Concurso à Cadeira de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo). USP, São Paulo, 1972.

correto que deveria ser percorrido para a instituição adequada das competência tributárias dos entes públicos nos três níveis de poder.

Continuando aquele excelente trabalho, alguns autores apresentaram estudos específicos sobre o tema para enriquecer a doutrina nacional, que ainda é carente duma discussão ampla e profunda sobre o conceito, alcance e limites da competência tributária.

Existem algumas boas obras sobre o assunto que merecem a importância que lhes está sendo dada pelos operadores do direito, que necessitam subsídios para bem atuar no âmbito do direito tributário, com a compreensão científica desse instituto de direito que rege toda aquela ciência. Como referência, além da brilhante tese defendida pelo professor **Sampaio Dória**, adotamos os excelentes trabalhos de **Christiane Mendonça**⁵, **Tácio Lacerda Gama**⁶, **Clélio Chiesa**⁷, **Reinaldo Pizolio**⁸, **Andrei Pitten Velloso**⁹, **Maria Juliana de Almeida Fonseca**¹⁰, **Rodrigo Aiache Cordeiro**¹¹, **Walter Claudius Rothenburg**¹², dentre outros bons autores estrangeiros como **Peter Häberle**¹³, **Friedrich Müller**¹⁴, **Konrad Hesse**¹⁵ e **Victor Uckmar**¹⁶.

Analisando as definições de competência tributária, empregadas pela dogmática jurídica, percebe-se que há dois núcleos conceituais que delimitam a matéria. O primeiro

⁵ MENDONÇA, Christiane. **Competência tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

⁶ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária - fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009.

⁷ CHIESA, Clélio. **A competência tributária no estado brasileiro**. São Paulo: Max Limonad, 2002.

⁸ PIZOLIO, Reinaldo. **Competência tributária e conceitos constitucionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005.

¹⁰ FONSECA, Maria Juliana de Almeida. **Conflito de competência tributária - ICMS e ISSQN**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

¹¹ CORDEIRO, Rodrigo Aiache. **Princípios constitucionais tributários**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2006.

¹² ROTHENBURG, Walter Claudius. **Princípios constitucionais**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1999.

¹³ HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica constitucional**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1997.

¹⁴ MÜLLER, Friedrich. **Fragmento sobre o poder constituinte do povo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

¹⁵ HESSE, Konrad. **Temas fundamentais de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

¹⁶ UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

consiste em definir se aquela competência está adstrita apenas à função legislativa. O segundo procura saber se a competência mencionada deve ser entendida de forma restrita ou ampla.

Com a intenção de demonstrar que a competência tributária é resumida na tarefa de legislar sobre o tema permitido pela Constituição, **Hans Kelsen**¹⁷ afirma que *a função normativa da autorização significa: conferir a uma pessoa o poder de estabelecer e aplicar normas*. Explicitando o conceito, o mesmo mestre esclarece:

"Uma norma de Direito autoriza pessoas determinadas a produzirem normas jurídicas ou aplicarem-nas. Nestes casos, diz-se: o Direito confere a pessoas determinadas um poder legal.

Visto que o Direito regula sua própria produção e aplicação, a função normativa da autorização desempenha, particularmente, um importante papel no Direito. Apenas pessoas, às quais o ordenamento jurídico confere este poder podem produzir ou aplicar normas de Direito."

Roque Antonio Carraza¹⁸ entende competência tributária como sendo algo de natureza exclusivamente legislativa, em sentido estrito, ao afirmar que *competência tributária é aptidão para criar, in abstracto, tributos*. O renomado professor continua sua expressão no sentido de limitar rigidamente a competência tributária ao ato de legislar, como se vê do seguinte trecho:

"... competência tributária é a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. Como corolário disto, exercitar a competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos.

Sublinhamos que, neste passo, estamos aludindo à criação de tributos, tarefa exclusivamente legislativa, e não à sua mera arrecadação, mister que se relaciona com o exercício da função administrativa. Conforme já consignamos, o exercício

¹⁷ KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1986, p. 129.

¹⁸ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 437-438.

da competência tributária é uma manifestação do exercício da função legislativa, que flui da Constituição. Em suma, criar tributos é legislar, arrecadá-los, administrar."

Da mesma forma entendem a matéria os ilustres professores **Luciano Amaro**¹⁹, **Hugo de Brito Machado**²⁰ e **Sacha Calmon Navarro Coelho**²¹, que mantêm o caráter absolutamente estrito da competência tributária vinculado à atividade legislativa por delegação direta da constituição.

O professor **Paulo de Barros Carvalho**²² adota a mesma corrente restritiva, mas de forma mais abrangente sustenta:

"No plexo das faculdades legislativas que o constituinte estabeleceu, figura a de editar normas que disciplinem a matéria tributária, desde a que contemple o próprio fenômeno da incidência até aquelas que dispõem a propósito de uma imensa gama de providências, circundando o núcleo da regra-matriz e que tornam possível a realização concreta dos direitos subjetivos de que é titular o sujeito ativo, bem como dos deveres cometidos ao sujeito passivo. A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos"

Os conceitos apontados nos textos transcritos deixam claro que a matéria não é definida em norma legal, circunstância que obriga o doutrinador a empreender a tarefa de tentar delinear o núcleo conceitual que possa identificar o verdadeiro sentido da competência tributária.

Neste ponto, cabe lembrar a distinção clássica entre poder e competência tributários, que comumente são confundidos quando se trata de identificar a competência e seus limites em matéria tributária.

¹⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p.272-273.

²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 172-173.

²¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 431.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 210-211.

O poder que autoriza, ou desautoriza, determinada conduta, que reconhece direito ou obrigação, é sempre preexistente e condiciona o ordenamento jurídico, conformando-lhe os limites e os conceitos básicos de funcionalidade. Assim é, por exemplo, quando a Assembléia Constituinte elege os critérios fundamentais de funcionamento da sociedade, utilizando modelo jurídico que mais se assemelhe aos critérios ideológicos que o identificam. Após sua instituição, o modelo jurídico se desenvolverá seguindo os padrões fixados na Constituição.

Portanto, o poder é algo que se materializa e se impõe antes do estabelecimento do critério jurídico.

A competência é posterior à aplicação do ato de poder que estabelece a ordem e seus elementos jurídicos. Como afirma **Roque Antonio Carraza**²³, deve-se referir a competência tributária e não a poder tributário, porque este era exclusividade da Assembléia Nacional Constituinte:

"No Brasil por força de uma série de disposições constitucionais, não há falar em *poder tributário* (incontrastável, absoluto), mas, tão-somente, em *competência tributária* (regrada, disciplinada pelo Direito).

De fato, entre nós, a força tributante estatal não atua livremente, mas dentro dos limites do direito positivo. Como veremos em seguida, cada uma das pessoas políticas não possui, em nosso País, poder tributário (manifestação do *ius imperium* do Estado), mas competência tributária (manifestação da autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico-constitucional). A competência tributária subordina-se às normas constitucionais, que, como é pacífico, são de grau superior às de nível legal, que prevêm as concretas obrigações tributárias.

Em boa técnica, não se deve dizer que as pessoas políticas têm, no Brasil, *poder tributário*. *Poder tributário* tinha a Assembléia Nacional Constituinte, que era soberana. Ela, realmente, tudo podia, inclusive em matéria tributária."

²³ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19ª ed. São Paulo: Malheiros: 2003, p. 435.

Assim, a competência tributária se submete à ordem jurídica estabelecida pela Constituição, que a distribui a determinadas pessoas de direito público para exercê-la segundo critérios e limites impostos pela norma fundamental. Portanto, a competência tributária é limitada e sujeita a critérios de validação.

O poder tributário não encontra limites em qualquer norma jurídica, justamente porque a precede na ordem lógica da formação institucional, sendo exercido pelo constituinte que estabelece o modelo político e institui as competências que poderão ser exercidas pelos entes públicos por ela designados.

Essa distinção é de suma importância para balizar a atuação do Estado no campo tributário, ficando claro que ele não tem permissão para agir sem parâmetros e sem limites, criando a seu bel prazer quaisquer obrigações tributárias. Por essa razão, o Estado não pode inovar no exercício de sua competência tributária como fez, por exemplo, na instituição do "adicional" ao Imposto de Renda por meio da Lei federal nº 8.541/1992, considerando que para isso não tem competência tributária atribuída pela Constituição.

Por outro lado, tendo em vista que a competência tributária tem caráter exclusivamente legislativo, no que concerne à concepção da relação jurídica que indicará o nascimento da obrigação tributária correspondente, é de fácil percepção que sua natureza é restrita, não podendo ser ampliada de forma a modificar a previsão constitucional do fato jurídico que fundamenta a criação do tributo.

Por estas razões pode-se afirmar que a competência tributária é exercida apenas pela atuação legislativa, considerando que obtém sua fonte de validade na própria Constituição, excluindo qualquer atividade administrativa como complemento ao seu exercício efetivo. Como consequência lógica dessa condição legislativa, deverá sempre ser

exercida de forma restritiva, por meio de lei formal, tendo em vista que o legislador constitucional não utiliza expressões descabidas ou desvinculadas dos arquétipos que elegeu como paradigmas para o exercício dos direitos e obrigações que consagra.

3.2. A aplicação dos limitadores constitucionais à cobrança de tributos

A Constituição brasileira de 1988, seguindo o movimento histórico transcrito, adotou o modelo clássico de partição do direito de cobrar tributo, estabelecendo critérios rígidos de controle para sua cobrança, exigindo o cumprimento de requisitos legais indispensáveis à legitimação da cobrança fiscal, como forma de controle e de garantia dos direitos dos cidadãos, impedindo abusos que historicamente foram praticados pelos governantes.

Para isso, estabeleceu competência tributária para atribuir a determinados entes públicos o direito de criar legalmente tributos e contribuições, segundo padrões rígidos de identificação da hipótese de incidência tributária, que servirão para custear as atividades legítimas do Estado, obedecendo a princípios específicos que norteiam a autorização constitucional de tributar.

Portanto, é fácil depreender que qualquer pretensão tributária deve estar previamente autorizada pelo texto constitucional, observados os princípios básicos inerentes à regra da competência tributária *latu sensu*, acrescidos dos da legalidade estrita, da tipificação cerrada, da capacidade contributiva, da igualdade e da proporcionalidade. Sem o cumprimento

de qualquer um desses princípios basilares, a obrigação tributária será nula de pleno direito, sendo desqualificado o crédito tributário eventualmente constituído.

Esse é o ponto que importa para a compreensão do tema desenvolvido, especialmente no que se refere ao conceito de competência tributária *stritu sensu*, em que se vai verificar de que maneira se exerce aquela prerrogativa e de que modo ela se exaure no exercício regular da atividade estatal de tributar, correlacionando-se as conclusões obtidas com a cobrança do adicional de imposto de renda, segundo os critérios fixados pela Lei ordinária federal nº 8.541/1992.

O primeiro ponto de análise refere-se à estrutura tributária estabelecida pela Constituição de 1988, segundo a qual todas as atribuições e competências foram distribuídas originalmente entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Da análise do Capítulo do Sistema Tributário Nacional (artigos 145 e seguintes, da Constituição Federal) verifica-se que há discriminação clara do que cada ente da federação poderá tributar. A União, entretanto, foi agraciada com um complemento de competência no artigo 154, inciso I, da Magna Carta, que lhe permite criar impostos não previstos originalmente no Texto Constitucional, garantindo-lhe a possibilidade de alargar sua base de arrecadação de ingressos originários sem qualquer motivação política ou econômica, bastando, para tanto, obedecer aos critérios legitimadores do exercício dessa competência residual, ou seja, criar a nova incidência por meio de lei complementar, com caráter não-cumulativo, e que não tenha fato gerador e base de cálculo próprios dos impostos já discriminados na Constituição.

Essa característica confere à União uma vantagem sobre os demais entes federativos, porque permite a possibilidade de maior arrecadação. Mas, por outro lado,

estabelece critério mais severo de legitimação das novas incidências tributárias que terão de se submeter à lei complementar, à técnica da não cumulatividade e ao fato gerador e à base de cálculo inéditos.

3.3. A competência constitucional tributária como princípio limitador da cobrança de tributos

Considerando o modelo adotado pelo ordenamento constitucional de 1988, é preciso compreender bem o significado e o alcance do termo *competência tributária* para analisar se o comportamento estatal está dentro dos limites de legitimidade inicialmente imaginados pelo legislador constitucional, especialmente levando em conta os princípios que regem o constitucionalismo moderno que, como se viu, tem por finalidade principal limitar abusos e impedir a utilização incorreta do poder.

Neste sentido, é exigível do jurista autêntico, em qualquer ramo de atuação, que perceba bem os objetivos perseguidos pela Constituição e os faça respeitar em toda a sua amplitude, para impedir que as conveniências dos governantes distorçam o modelo arquitetado para instalar o Estado de Direito com vistas ao Estado Social.

Montesquieu²⁴ afirmava que *uma vez corrompidos os princípios do Governo, as melhores leis tornam-se más, e prejudicam o Estado. Quando os princípios estão sadios, as más leis têm o efeito de boas. A força do princípio é que prevalece.*

²⁴ MONTESQUIEU. **O Espírito das leis**. São Paulo: Saraiva, 1987, p. 146

Desse modo, o verdadeiro respeito à Constituição não se limita à observância meramente formal de seus mandamentos. É indispensável que se contribua materialmente para a aplicação de seus princípios e para o atingimento das metas por eles indicadas para alcançar o bem jurídico pretendido em cada uma das facetas expressas na Constituição, mantendo-se firme o axioma integrador dessa ação política.

Desrespeitar um único princípio ou conceito constitucional equivale a negar todo o conjunto e estabelecer instabilidade nociva à aplicação dos direitos e das garantias individuais do cidadão, principal objetivo da ordem jurídica constitucionalizada.

Para evitar desvios que possam comprometer a integridade do sistema constitucional no tocante à instituição de tributos, foi desenvolvida a teoria da competência tributária como limitador ao poder de tributar, fixando-se determinadas áreas de atuação de cada ente estatal para a cobrança de tributos.

Assim, pode-se definir competência tributária como sendo a capacidade inalterável concedida pela Constituição, a determinado ente estatal, para editar normas sobre matéria tributária, observados os limites e condições por ela fixados²⁵.

Essa prerrogativa, porém, não é limitada apenas por áreas de atuação, mas por princípios gerais que dão legitimidade à ação estatal tendente a subtrair parte do patrimônio do particular para custear suas atividades que devem também obedecer às orientações principiológicas estabelecidas pela Constituição, sob pena de não adquirirem validade jurídica e não atingirem a finalidade prática a que originalmente se destinam.

²⁵ Hans Kelsen ensina: *Visto que o Direito regula sua própria produção e aplicação, a função normativa da autorização desempenha, particularmente, um importante papel no Direito. Apenas pessoas, às quais o ordenamento jurídico confere este poder podem produzir ou aplicar normas de Direito (Teoria Geral das Normas, p. 129).*

Nesse ponto, convém lembrar a lição de **Konrad Hesse**²⁶ de que *quanto mais intensa for a vontade da Constituição, menos significativas hão de ser as restrições e os limites à força normativa da Constituição.*

A observação do insigne mestre de Freiburg condiz muito bem com a aplicação volitiva constitucional dos princípios limitadores ao poder de tributar, que detêm força máxima na intenção de impedir abusos e desvios de poder, revestindo-se de caráter rígido não comportando interpretações elásticas a favor do ente tributante, especialmente aquelas tendentes a modificar o núcleo da norma que concede competência tributária restrita para ampliar o poder de arrecadação.

Aqui já se verifica que a competência tributária é princípio característico que contém regra complexa de limitação, envolvendo áreas de atuação específicas, princípios garantidores dos direitos individuais do contribuinte e interpretação restrita da norma tributária, tudo visando à proteção do contribuinte, que não pode ser obrigado a cumprir obrigação tributária imposta em desconformidade com os princípios gerais limitadores ao poder de tributar.

O saudoso professor **Geraldo Ataliba**²⁷ sustentava que *a Constituição é um compêndio distribuidor e limitador de competência, porque todas elas são limitadas, senão não seriam competências.*

Norberto Bobbio²⁸, ao comentar o fundamento de validade das normas e os efeitos que delas decorrem, ensina que *dado o poder constituinte como poder último, devemos*

²⁶ HESSE, Konrad. **A força normativa da constituição**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1991, p. 24.

²⁷ ATALIBA, Geraldo. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Revista de Direito Tributário nº 62, Malheiros, p. 112

²⁸ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10ª ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999, p. 58.

pressupor, portanto, uma norma que atribua ao poder constituinte a faculdade de produzir normas jurídicas: essa norma é a norma fundamental.

O catedrático da Universidade de Turim vai mais além e afirma:

"A norma fundamental, enquanto, por um lado, atribui aos órgãos constitucionais poder de fixar normas válidas, impõe a todos aqueles aos quais se referem as normas constitucionais o dever de obedecê-las. É uma norma ao mesmo tempo atributiva e imperativa, segundo se considere do ponto de vista do poder ao qual dá origem ou da obrigação que dele nasce."

Ainda que as normas sejam produzidas por entes legítimos devem observar os limitadores constitucionais na sua integralidade, sob pena de nulidade absoluta com a conseqüente inexistência de eficácia jurídica, sem a qual não há obrigação validamente exigível. Como adverte **Hans Kelsen**²⁹, *uma pessoa não autorizada para este fim não pode produzir Direito ou aplicar Direito. Seus atos não têm, objetivamente, o caráter de produção do Direito ou a aplicação do Direito, mesmo que eles, nesta intenção, subjetivamente, se realizem.*

Portanto, não basta ter legitimidade para criar normas em razão da atribuição de competência específica, é preciso também obedecer aos princípios constitucionais, expressos e implícitos, para gerar norma válida e eficaz. Nesse ponto, segundo **Gruppenmacher**³⁰, *a doutrina conceitua o princípio como a regra básica que serve de pressuposto a outras. Os princípios jurídicos são, portanto, comandos ou imperativos que disciplinam a ação dos indivíduos e das instituições, dos governantes e dos governados.*

²⁹ KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1986, p. 129.

³⁰ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e aplicabilidade das limitações ao poder de tributar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997, p. 54.

Ressaltando a importância dos princípios jurídicos como orientadores de todos os efeitos normativos no Estado de Direito, **Celso Antonio Bandeira de Mello**³¹ ensina que:

"Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irreversível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra."

Agredir o princípio é muito mais danoso ao sistema jurídico do que negar meramente a norma constituída, por isso mesmo, quando se trata de competência tributária, não há lugar para pretensões unilaterais que desafiem os vetores principiológicos contidos na Constituição, porque isso produzirá norma nula de pleno direito.

Desse modo, o ente tributante, ao exercer sua competência tributária, deve obedecer suas limitações materiais e formais e, sobretudo, agir sem violar qualquer princípio de direito insculpido na Constituição, seja ele expresso ou implícito. Vê-se, desde já, que exercer a competência tributária implica obediência aos princípios constitucionais de legitimação, sem a qual não há produção de norma válida e eficaz.

Pelo que se viu até aqui, é fácil concluir que a competência tributária é o mais importante delimitador do poder de tributar, fundada no princípio constitucional distributivo de competências, orientador da ação estatal, que deve ser observado conjuntamente com as demais regras disciplinadoras da matéria que estão contidas na Constituição de modo expresso ou implícito, a fim de que se tenha uma ação cognoscitiva e unitária do arcabouço constitucional, voltada para a correta aplicação do direito e de seus princípios a determinado

³¹ MELLO, Celso Antonio Bandeira. **Elementos de direito administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 230.

caso concreto, unindo todos os conceitos e axiomas que eventualmente estejam dispersos no texto de regência³², com a finalidade de estabelecer e aplicar sistematicamente as normas de direito tributário.

Se a competência tributária é um princípio constitucional pertinente à forma legitimadora da cobrança de tributos, então ela deve ser considerada como requisito interrelacionado com os demais axiomas pertinentes com o trato tributário, com observância prioritária à sua aplicação correta e exauriente em cada uma das hipóteses de incidência tributária contempladas no texto constitucional.

Isto significa que o exercício da competência tributária tem limites e se exaure quando satisfeito o pressuposto da sua proposição³³, mantendo-se inoperante enquanto o tributo estiver juridicamente ativo, só podendo ser novamente exercida quando desaparecer a figura tributária inicialmente criada com fundamento naquela competência. Esta é a essência do princípio da competência tributária.

Noutras palavras, a competência tributária originária não pode ser exercida cumulativamente sobre o mesmo objeto de forma indefinida, criando-se vários tributos diferentes com base na mesma autorização constitucional específica, ainda que seja para modificar parcialmente a estrutura do tributo criado com o fim de aumentar a arrecadação de forma indireta. Não sendo assim, o ente tributante não teria limite algum e poderia criar quantas incidências quisesse ou necessitasse para prover suas necessidades fiscais.

³² Como ensina Karl English, é necessário *reconduzir a um todo unitário os elementos ou partes de um pensamento jurídico normativo completo que, por razões 'técnicas', encontram-se dispersos - para não dizer violentamente separados.* (Introdução ao pensamento jurídico, 6ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian p. 116).

³³ O professor Roque Antonio Carraza, ensina que *a competência tributária esgota-se na lei. Depois que esta for editada, não há mais falar em competência tributária (direito de criar tributos), mas, somente, em capacidade tributária ativa (direito de arrecadá-lo, após a ocorrência do fato impositivo). Temos, pois, que a competência tributária, uma vez exercitada, desaparece, cedendo passo à capacidade tributária ativa. (A competência Tributária dos Estados-Membros diante da Nova Constituição Federal - Cadernos de Direito Tributário, nº 45, São Paulo: Editora dos Tribunais, 1988, p. 47)*

Esse sistema de distribuição de competências tem uma peculiaridade em relação à União Federal, que recebeu também competência complementar, que consiste na possibilidade de criar imposto novo, havendo necessidade justificada e impreterível, que não esteja previsto originalmente no elenco de suas competências, por meio do exercício regular da competência residual, assim definida por **Fernanda Maia Salomão Alves**³⁴:

"... permissão constitucional de instituir tributos sobre materialidade ainda não discriminada na Constituição Federal, isto é, previamente indeterminada. Trata-se de conceito alcançado por exclusão, já que a ela se contrapõe a competência cujo substrato tributável encontra-se previsto, explícita ou implicitamente, no texto constitucional."

A mesma autora em artigo doutrinário sobre o assunto³⁵ esclarece mais detalhadamente o conceito de competência residual:

"A competência tributária residual, espécie do gênero *competência tributária*, compreende igualmente a faculdade de criar legislativamente normas tributárias. Entretanto, especifica-se quando acrescenta a seu conceito a possibilidade de inovação. Em outras palavras, consubstancia-se a competência tributária residual na permissão constitucional de instituir tributo sobre materialidade nova, isto é, ainda não discriminada na Constituição Federal. Trata-se de conceito alcançado por exclusão, já que a competência cuja base impositiva está minuciosamente discriminada e devidamente repartida é a chamada *competência exclusiva*. Contraposta a esta encontra-se a competência remanescente ou residual."

No atual sistema constitucional, somente a União poderá exercer competência tributária complementar (residual), mas também nesse caso só terá legitimidade para criar imposto novo, distinto dos que já estão previstos originalmente no texto constitucional, observando a técnica da não cumulatividade sobre fato gerador e base de cálculo inéditos (artigo 154, inciso I, da Constituição Federal).

³⁴ ALVES, Fernanda Maia Salomão. **Competência tributária residual**. Dissertação de Mestrado em Direito - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), São Paulo, 2002, p. 127.

³⁵ ALVES, Fernanda Maia Salomão. **Competência tributária residual e os limites constitucionais à instituição de novos tributos**, in Revista de Direito Tributário, vol. 83, São Paulo: Malheiros, p. 196.

Nota-se bem a intenção do legislador constitucional de limitar, por meio da competência tributária, a possibilidade do Estado criar tributos em cascata, aplicando indefinidamente a autorização que lhe foi concedida para tributar.

Este conceito é primordial para compreender a questão da ilegitimidade da cobrança do adicional ao imposto de renda, analisado do Capítulo VI, porque ele foi criado e cobrado por meio da repetição incorreta do exercício da competência tributária concedida constitucionalmente, cumulando-se com a vigência do imposto original, criando obrigação nova sem obedecer aos critérios da competência residual, especificados no artigo 154, inciso I, da Magna Carta, ao simples e equivocado argumento de que se trata de mero adicional de alíquotas (!).

Como se verá mais adiante, essa justificativa não tem amparo jurídico.

3.4. A competência tributária e suas principais características

Como princípio limitador ao poder de tributar, a competência tributária distribuída pela Constituição Federal apresenta características próprias que a identificam e definem seu alcance prático. A doutrina mais categorizada, representada pela expressão do professor **Roque Antonio Carraza**³⁶, ensina que a competência tributária tem seis propriedades que devem ser respeitadas pelo ente público que a recebe por determinação constitucional, como segue:

³⁶ CARRAZA, Roque Antonio. **A competência tributária dos estados-membros diante da nova constituição federal**. Cadernos de Direito Tributário nº 45, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 51.

1 – **Privatividade:** O sistema constitucional atribui a cada ente da federação, capaz de exercer o poder de tributar, uma determina competência para esse fim, dotando-a de exclusividade, assim entendida como sendo uma prerrogativa única de poder criar determinado tributo e de exigi-lo do contribuinte de forma autônoma e soberana, ao mesmo tempo em que proíbe que essa mesma competência seja utilizada por membro da federação.

Essa privatividade reflete-se também na possibilidade da pessoa política eleita para tributar deixar de fazê-lo por razões estratégicas de desenvolvimento ou de incentivo a determinado setor da economia.

2 – **Indelegabilidade:** A competência tributária distribuída pela Constituição Federal é inerente à pessoa política que a recebeu e só pode ser exercida por ela, sem qualquer possibilidade de sua delegação a outro ente público. É, portanto, inegociável e deve servir exclusivamente para atender às necessidades pecuniárias do agraciado pela competência para exigir tributo. Esta característica evidencia a soberania do poder constituinte que impõe a limitação para impedir a negociação tributária entre os poderes constituídos, como também afastar a comodidade de transferir a terceiro a possibilidade de arrecadar.

3 – **Incaducabilidade:** O não exercício imediato da competência tributária pelo ente a quem foi atribuída não lhe retira a autoridade, nem o direito, de passar a exercê-la a qualquer momento. Fica garantida, desta forma, a perenidade do direito ao exercício da competência tributária, definida e concedida pela Constituição Federal, que, por motivos políticos, estratégicos ou diplomáticos, possa ter sido postergado.

4 – **Inalterabilidade:** O exercício da competência tributária não pode ser alterado pelo ente político a quem foi conferido. O poder de tributar determinada riqueza revelada por certa atividade humana é derivado do Poder Constituinte e tem caráter rígido, não

comportando flexibilizações a critério do destinatário do benefício. Por isso mesmo, esta é a mais importante regra limitadora que orienta a aplicação da competência tributária. A pessoa política que a recebe não pode modificá-la, devendo obedecer estritamente aos limites e conceitos nela contidos por determinação da norma suprema, não sendo permitido alterá-la para ampliar a capacidade de tributar.

José Souto Maior Borges³⁷ sobre este ponto afirma que a competência é complementada pela faculdade de seu exercício impositivo quando ensina que *competência tributária significa, na lição de Hensel, a faculdade de exercer o poder tributário, do ponto de vista material, sobre um setor determinado*. Desse modo, a atribuição de competência constitucional seria identificada pela faculdade de vincular aspectos formais e materiais da criação de tributos, sem permitir interpretação extensiva que possa alterar seu conceito e os limites a ela inerentes.

Com o mesmo entendimento, **Tácio Lacerda Gama**³⁸ realça que *se fosse possível ao sujeito competente modificar sua competência, não caberia falar de norma que prescreve competência, mas do próprio sujeito que outorga a si mesmo a aptidão de criar tributos, algo inconciliável com a atual forma de organização do Estado brasileiro...*

Para a melhor compreensão da idéia que aqui se defende, a inalterabilidade da competência tributária se apresenta como característica mais importante, justamente porque consagra a impossibilidade do ente público modificar o seu conteúdo, ainda que seja com uma legítima intenção de interpretar extensivamente o comando constitucional que a conferiu.

³⁷ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**, 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 30.

³⁸ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária - fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 272.

5 – **Irrenunciabilidade:** Uma vez determinada a competência tributária e relacionada a determinado ente político, não poderá o receptor renunciar ao direito que lhe foi concedido. Quando muito poderá mitigá-lo por meio da postergação da instituição ou da cobrança do tributo por razões de política fiscal, que visem o desenvolvimento de determinados setores da economia.

6 – **Facultatividade do seu exercício:** Muito embora seja irrenunciável a atribuição de competência tributária, seu exercício pelo beneficiário é facultativo, de forma que possa o ente público deixar de exercê-la e de exigir o tributo para o qual recebeu atribuição de cobrança. Isso, porém, não faz perecer o direito de, a qualquer momento, criar-se o tributo por meio de lei e de executar sua cobrança. O não exercício desse direito, ou o seu retardamento, não disponibiliza a prerrogativa de competência para ser exercida por outro ente político.

Como já se afirmou, a competência tributária é indelegável e não se pode subrogar no direito de exercê-la pelo simples fato de ainda não ter sido praticada pela pessoa de direito público competente.

Para bem ilustrar esse ponto importante, o professor **Roque Antonio Carrazza**³⁹ cita o ensinamento de **Aliomar Baleeiro** que afirma: *do ponto de vista da técnica jurídico-constitucional, parece supérfluo estatuir-se que o não exercício da competência tributária pela Pessoa que é dela titular não defere a Pessoa de Direito Público Interna diversa. A competência fiscal não é "res nullius" de que outra Pessoa de Direito Público se poderá aproveitar pela inércia do titular dela.*

³⁹ CARRAZA, Roque Antonio. **A competência tributária dos estados-membros diante da nova constituição federal.** Cadernos de Direito Tributário nº 45, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 53.

3.5. A necessidade de estabelecer mais um elemento legitimador da competência tributária: o momento de seu exaurimento

A competência tributária é rígida e restrita e não admite interpretações analógicas ou extensivas, quando isso produza gravame maior do que aquele resultante da interpretação literal da norma constitucional. Nesse sentido, **Reinaldo Pizolio**⁴⁰ sustenta que *a Constituição fornece os limites, os parâmetros fronteirios dentro dos quais a aludida construção do conteúdo pode ser feita validamente*. Daí concluir-se facilmente pela impossibilidade de exercer aquela competência indefinidamente para criar incidências tributárias similares e relacionadas entre si, como fez incorretamente a União Federal por meio da Lei federal nº 8.541/1992, ao instituir um "adicional" ao imposto de renda com amparo na competência que lhe foi atribuída pelo artigo 153, da Constituição Federal, que já havia se exaurido com a instituição do imposto sobre a renda.

Esse procedimento fiscal viola o princípio da determinação contido na descrição material da competência tributária, considerando que o legislador constitucional define claramente qual é a hipótese material de incidência quando atribui a competência tributária a determinado ente estatal, que, ao instituí-la por meio de lei, não pode estender o conceito constitucional para elaborar formas múltiplas e simultâneas de exercê-la sobre a mesma materialidade indicativa de riqueza sujeita ao grave tributário autorizado pela Constituição.

⁴⁰ PIZOLIO, Reinaldo. **Competência tributária e conceitos constitucionais**, São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 94.

O professor **Roque Antonio Carrazza**⁴¹ vai mais além e sustenta com propriedade que *a competência tributária esgota-se na lei. Depois que esta for editada, não há falar mais em competência tributária (direito de criar o tributo), mas, somente, em capacidade tributária ativa (direito de arrecadá-lo, após a ocorrência do fato impositivo).*

No mesmo sentido se orienta **Dino Jarach**⁴², que afirma:

"O poder estatal se esgota no momento em que o Poder Legislativo, portador do dito poder, em virtude de princípios constitucionais que o atribuem, baixa as normas substantivas que estabelecem os supostos objetivos e subjetivos da obrigação tributária. A partir deste momento, não existe mais relação de poder, senão relação jurídica de caráter obrigacional e relações administrativas e processuais, cujo propósito é a reafirmação da vontade da lei nos casos concretos."

Por esta razão, poder-se-ia acrescentar um sétimo elemento na caracterização da competência tributária, que consistiria na definição da sua exauribilidade, fixando-se a suspensão do exercício daquela prerrogativa enquanto perdurasse a vigência e a eficácia da norma instituidora do tributo originalmente previsto. Assim, cada ente político só poderia exercer novamente sua competência se o tributo criado inicialmente fosse extinto e substituído por outro da mesma natureza e mais aperfeiçoado, em plena conformidade com a competência prevista na Constituição e em consonância com a característica de inalterabilidade ínsita à competência tributária.

Essa providência seria plenamente conforme aos atuais princípios limitadores do exercício de tributar, sem prejudicar a planificação original feita pelo legislador constitucional. Manter-se-ia a lógica do sistema sem permitir abusos na tentativa de aumentar a arrecadação por meio de interpretações infundadas, tendentes a distorcer o modelo tributário

⁴¹ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19ª ed., São Paulo: Malheiros, 2003, p. 440.

⁴² JARACH, Dino. **Curso superior de derecho tributário**. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1969, p. 24 - traduzido e citado pelo Professor Roque Antonio Carraza na obra indicada na nota 29, p. 441 - rodapé.

previsto na Constituição Federal, como ocorreu com a criação do referido adicional ao Imposto de Renda.

3.6. Os conceitos constitucionais "indeterminados" e a identificação das regras da competência tributária

Muito embora possam existir conceitos indeterminados no texto constitucional, não há possibilidade lógica, nem funcional, de admitir-se a idéia equivocada de que cabe ao legislador ordinário defini-los, sob pena de subversão completa do sistema constitucional moderno, fruto de séculos de debates, estudos e progressos doutrinários sobre essa matéria.

Se a Constituição não contivesse também conceitos determinados sobre as matérias que disciplina, especialmente as de caráter tributário, capazes de sinalizar o verdadeiro significado da pretensão por ela visada, seríamos obrigados a admitir que essa tarefa deveria ser executada pela legislação infraconstitucional, permitindo, desse modo, que o legislador ordinário modificasse os objetivos e o alcance desejados pelo legislador constitucional. Isso já revela a absoluta inviabilidade desse entendimento equivocado, que serve apenas para distorcer o sistema constitucional.

Entretanto, em primeiro lugar, o legislador constitucional utiliza os conceitos jurídicos mais possivelmente aproximados dos institutos que deseja reger, ainda que sejam constituídos em seu sentido mínimo, indicando suficientemente qual é o desiderato constitucional sobre o tema tratado. Se assim não fosse, o legislador constitucional estaria laborando inutilmente, porque seus comandos seriam incompreensíveis, não havendo qualquer relação entre os termos semânticos empregados e a realidade jurídica disciplinada. Seria afirmar imprudentemente que essa tarefa deveria ser realizada pelo legislador ordinário,

este sim, dotado de sabedoria capaz de traduzir o verdadeiro intento do legislador constitucional, esclarecendo a todos sobre a pobre e ineficaz regra por ele formulada.

Em segundo lugar, se ocorresse a esdrúxula situação acima descrita, seríamos obrigados a admitir outra ainda mais inaceitável, representada pela necessidade de a lei ordinária definir o que é a Constituição, por meio da interpretação de seus conceitos, supostamente expressos de forma indeterminada por um legislador débil.

Desse modo, sendo a Constituição hierarquicamente mais importante do que a lei ordinária, é inadmissível juridicamente que a lei subordinada interprete, delimite ou explicita a lei subordinante. Além do que, naqueles termos, a discriminação de competências constitucionais seria um ato primário de desrespeito à lógica e ao bom senso, considerando que, segundo aquela teoria, na Constituição não haveria qualquer conceito indicador de renda, de propriedade urbana ou de produção industrial capazes de definir a incidência dos respectivos impostos de renda, IPTU ou IPI, sendo indispensável a confecção de leis ordinárias para determinar, ao bel prazer dos entes públicos interessados, o significado daqueles identificadores de competência tributária.

Sobre este aspecto importante, **Eros Roberto Grau**⁴³ assevera que *os conceitos jurídicos têm por finalidade ensejar a aplicação de normas jurídicas. Expressados, são signos de signos (significações) cuja finalidade é a de possibilitar aquela aplicação.* Por isso mesmo não se pode compreender uma Constituição que não contenha conceitos determinados que servirão para orientar a aplicação das normas nela contidas.

Daí conclui-se facilmente que a Constituição, por ser a lei suprema, deve conter conceitos claros e determinados pertinentes aos institutos por ela disciplinados, sob pena de

⁴³ GRAU, Eros Roberto. **Direito, conceitos e normas jurídicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 66.

ser um texto desprovido de sentido lógico-jurídico e, portanto, ser imprestável para a finalidade de orientar o comportamento das normas infraconstitucionais e das relações jurídicas delas decorrentes.

Ao analisar esse ponto controvertido, **Reinaldo Pizolio**⁴⁴ sustenta:

"... se a regra constitucional de outorga de competência utiliza-se, por exemplo, do conceito de *renda*, isso pressupõe a consideração dos conteúdos mínimo e máximo a que nos referimos, caso contrário a competência ficaria vazia; a outorga não seria baseada - como o é - no critério da materialidade, mas em critério subjetivo, e poderia variar ao sabor dos interesses de cada pessoa política, raciocínio que não encontra fundamento na Carta Republicana. Se assim fosse, o que se admite apenas a título de argumento, a Constituição não teria estabelecido que a União pode instituir *imposto sobre a renda*, mas, antes, que poderia instituir *imposto sobre qualquer coisa*, pois o critério já não seria o da materialidade...

Ainda que exista certa margem de liberdade conferida ao legislador no preenchimento do conteúdo do conceito, isso não implica, em nenhuma hipótese, a aceitação da chamada teoria legalista, defendida por parcela da doutrina, segundo a qual *renda, receita ou faturamento*, por exemplo, seriam aquilo que a lei determinasse."

Desse modo, a competência tributária distribuída pela Constituição não é vaga e nem pode ser modificada por leis infraconstitucionais, tendo em vista que a ela cabe orientar com seus conceitos e princípios todo o arcabouço jurídico da nação.

Esse critério tem importância vital para determinar a legitimidade do exercício da competência e da imposição das exações tributárias estabelecidas pela lei ordinária, que deve estar em pleno acordo com o conceito constitucional utilizado para identificar a competência tributária atribuída e o alcance a ela conferido com vista à instituição do tributo.

⁴⁴ PIZOLIO, Reinaldo. **Competência tributária e conceitos constitucionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 98.

CAPÍTULO IV

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS RELACIONADOS À

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

4.1. Os princípios da legalidade e da tipicidade relacionados à competência tributária

Depois da limitação ao poder do monarca para estabelecer tributos, imposta pela Magna Carta de 1215, a adoção do princípio da legalidade, que passou a exigir lei formal para a instituição de obrigações, especialmente no âmbito tributário, foi o avanço mais significativo na limitação ao poder de tributar, especialmente porque, combinado com o princípio geral da competência discriminada na Constituição, garantiu a participação do legislativo no estudo, na determinação da conveniência e na aprovação de novas exigências tributárias, diminuindo o risco de abusos e de arbitrariedades fiscais.

O mesmo pode ser dito da adoção do princípio da tipicidade que consagra o modelo fechado da hipótese de incidência, permitindo ao contribuinte saber desde logo qual será o perfil da cobrança fiscal, impedindo qualquer desvio de conduta da autoridade arrecadadora. Uma vez observada a competência tributária correspondente ao tributo

instituído e obedecidos os princípios da legalidade e da tipicidade, a previsão legal está completa e pronta a surtir efeitos vinculativos nos exatos limites de sua especificações.

Diante desse posicionamento doutrinário é fácil compreender que a competência tributária, expressa e materializada na legalidade e na tipicidade, não pode ser exercida indefinidamente, encontrando termo suficiente no primeiro exercício válido da prerrogativa de criar determinado tributo, exaurindo-se plenamente até que a norma que instituiu o tributo original seja revogada, abrindo-se, então, a possibilidade de substituir a antiga incidência por outra mais aperfeiçoada, quando, então, materializar-se-á novamente a competência mencionada, ficando inativa até que ocorra nova necessidade de substituir o tributo por algo mais adequado à realidade.

Essa restrição à conduta estatal encontra fundamento no princípio ontológico de direito público que estabelece: *tudo o que não for expressamente permitido é peremptoriamente proibido.*

Em conseqüência, se não houver norma constitucional permitindo o exercício contínuo da mesma competência tributária, o Estado não poderá utilizar desse artifício para perpetuar seu poder de tributar com base no mesmo critério material de incidência previsto na Constituição.

Essa rígida limitação a atuação estatal é característica da ordem constitucional democrática, que impõe a obediência estrita aos comandos legais, bem como exige o cumprimento rigoroso dos preceitos constitucionais em relação ao exercício das competências legislativas nela previstas, com especial importância para aquelas vinculadas à autorização para criar e cobrar tributos.

Neste particular, é preciso firmar bem a idéia de que não é qualquer lei que atende ao princípio da legalidade. É imperativo que a norma instituidora de tributos seja emanada do órgão legislativo competente para concebê-la, discuti-la e aprová-la, seguindo rigidamente a competência que lhe foi conferida pela Constituição. **Francisco Campos**⁴⁵ alerta que *a competência exclusiva é, em Direito Constitucional, incondicional e absoluta, não cabendo à autoridade a que é atribuída consentir na sua usurpação, ou no seu exercício por outra autoridade.*

Por essa razão, também não se pode admitir que a lei ordinária estabeleça novo tributo, quando a Constituição exija para essa finalidade a aprovação de lei complementar específica para validar sua cobrança, como ocorre nos casos em que a União exerce sua competência residual, regulada pelo artigo 154, inciso I, da nossa Carta Política. Nesses casos, a simples lei ordinária não atende ao princípio da legalidade, justamente porque cria obrigação tributária por meio inábil, desprovido da materialidade exigida pela Norma Fundamental.

4.2. O princípio da capacidade contributiva e o corolário da competência tributária

A capacidade econômica do contribuinte, gerada pela ocorrência de uma determinada circunstância reveladora de riqueza, adquirida em decorrência direta daquele evento, parece ser a melhor justificativa para aceitar a tributação, tendo em vista a necessidade do particular custear as despesas do Estado na sua medida de possibilidade.

⁴⁵ CAMPOS, Francisco. Parecer RDA 73/380.

A questão candente tem a ver justamente com a expressão *na medida da possibilidade do contribuinte*, porque isso implica a dispensa da cobrança do tributo, caso haja empobrecimento dele ou lhe seja tolhida a dignidade. Os antigos romanos diziam que tributar é o *poder de destruir...*

Rubens Gomes de Sousa⁴⁶ defendia a idéia de que a capacidade contributiva *é a soma de riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas.*

A tentativa de aplicação dessa definição faria rir os mentores da Receita Federal, que hoje dispõe de dispositivos eletrônicos de bloqueio de contas bancárias e de indisponibilização de bens *on line*, operados sem a menor possibilidade de defesa, expondo o contribuinte a todo tipo de constrangimento, privando-o de recursos indispensáveis para a continuidade de suas atividades empresarias, que, afinal de contas, é o motor gerador de riqueza que justifica a cobrança de tributos.

Portanto, hodiernamente, não há mais lugar para as concepções românticas sobre justiça fiscal, nem sobre o eventual dever de preservar o contribuinte que esteja passando por dificuldades, que justifiquem a dispensa de pagamento do tributo, como sustentavam os antigos doutrinadores.

Há que se buscar conceitos doutrinariamente mais avançados para definir, com mais rigor, qual é o alcance do fisco na execução do tributo, sob a égide do princípio da capacidade contributiva relacionada com a cobrança daquela obrigação.

⁴⁶ SOUSA, Rubens Gomes. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 95.

Essa necessidade é imperiosa sobretudo se tivermos em mente a estreita relação que existe entre o princípio da capacidade contributiva e a competência tributária concedida pela Constituição. Disso decorre a impossibilidade de exercer aquela competência sem que haja comprovada capacidade contributiva que assegure o cumprimento do desígnio constitucional, com a observância de todos os outros princípios que regem o ordenamento jurídico.

Alguns doutrinadores adotam a definição de que aquela capacidade de contribuir está ligada diretamente ao princípio da isonomia, no sentido de que *os iguais sejam tratados de forma igual e os desiguais de forma desigual na medida de sua desigualdade*. **Cristiano Carvalho**⁴⁷ sustenta, nessa linha de pensamento, que não basta essa aplicação equânime da norma, mas que será ainda necessário observar os efeitos que ela produzirá sobre o patrimônio do contribuinte, que não poderá ser afetado de forma drástica, sob pena de se verificar o indesejável efeito confiscatório, que repugna o espírito de justiça fiscal.

De fato, a grande maioria dos pensadores modernos limita-se a inferir que a capacidade contributiva tem esteio no princípio da isonomia ou da igualdade, porém, a nosso ver, a questão merece maior consideração no que se refere à compreensão mais profunda do conceito de capacidade contributiva, que não pode ser limitado ao simples igualitarismo fiscal. É preciso aplicar em toda a sua amplitude a idéia de que a contribuição deve ser feita de acordo com as condições subjetivas e objetivas do cidadão. Não basta tratá-lo de forma igualitária. É indispensável que sua contribuição seja condizente com seu real poder econômico, materializado na possibilidade efetiva de recolher o tributo sem desestabilizar suas finanças nem dilapidar seu patrimônio.

⁴⁷ CARVALHO, Cristiano. **Sistema, competência e princípios**. Curso de Especialização em Direito Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 887.

Neste ponto, parece-nos que não basta existir patrimônio acumulado para justificar a incidência de tributos, mesmo porque no sistema tributário nacional a única hipótese de tributação do patrimônio ainda não está instituída legalmente (Imposto sobre Grandes Fortunas). É necessário que haja a disponibilidade efetiva e imediata dele para que o fisco tenha o direito de cobrar tributo sobre essa grandeza econômica, previamente definida em lei com todos os seus detalhes.

Essa interpretação atende muito melhor ao conceito da capacidade contributiva porque expõe à tributação apenas aquilo que realmente está disponível na esfera econômica do contribuinte, circunstância que garantiria a justiça tributária.

Não obstante ser razoável a concepção acima exposta, considerando que ela atende melhor ao verdadeiro sentido do axioma em questão, a doutrina predominante adota outros critérios para interpretar o princípio da capacidade contributiva.

Marco Aurélio Greco⁴⁸ elenca quatro hipóteses para justificar a aplicação do princípio da capacidade contributiva de forma prática, por meio da análise das capacidades **financeira, individual, presumida e a vinculada ao pressuposto de fato do tributo**, como se verá a seguir.

4.2.1. Capacidade financeira como identificadora da capacidade contributiva

A capacidade financeira justificadora da tributação resume-se na simples verificação da existência de condições financeiras do contribuinte para custear as despesas do

⁴⁸ GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária: antecipação do fato gerador**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 78/82.

Estado, relacionando-se diretamente com o aspecto material exteriorizado pela pessoa sujeita ao cumprimento da obrigação tributária. Segundo os defensores desse entendimento, *onde há patrimônio há renda poupada que nele se materializou; e, portanto, ser proprietário daquele bem indica que a pessoa pode, em alguma medida, participar do rateio das despesas públicas.*

A crítica evidente que se pode fazer a este pensamento é que a acumulação de patrimônio já foi devidamente tributada, antes e durante a sua formação, impossibilitando a cobrança de novos tributos sobre ele, sob pena de violar-se o próprio princípio da capacidade contributiva, considerando que aquele patrimônio foi formado depois do pagamento de todas as obrigações tributárias a ele inerentes, circunstância que o torna irrelevante para efeito de avaliação da potencialidade de contribuir.

Por outro lado, como já foi dito, não há no sistema tributário nacional qualquer hipótese de incidência habitual visando onerar o patrimônio acumulado, depois de pagos os tributos devidos nas operações que antecederam sua formação. A única possibilidade de tributar patrimônio formado, e já tributado anteriormente, é aquela prevista no artigo 153, inciso VII, da Constituição Federal, que trata do Imposto sobre Grandes Fortunas, que felizmente não está instituído e, portanto, não pode ser referência para justificar a prevalência da suposta capacidade financeira para justificar a cobrança de novos tributos.

4.2.2. Capacidade individual e a capacidade contributiva

A capacidade individual caracteriza-se pela análise subjetiva das possibilidades de cada um em face das necessidades estatais de custeio público. Essa teoria exige a verificação particular do patrimônio possuído e qual a carga tributária concretamente suportável.

Os críticos desse entendimento alegam que seria absolutamente inviável um sistema tributário que dependesse da observação individual, concreta e atualizada da capacidade do contribuinte em cada momento da sua vida econômica, além do que *tentar definir a capacidade contributiva individual é querer que exista uma lei para cada cidadão*, circunstância que retira a viabilidade da discussão do tema sob esse enfoque.

4.2.3. Capacidade presumida

A capacidade presumida é uma idéia contraposta à da capacidade individual porque afirma ser impossível adotar critérios que cheguem a uma avaliação consistente e confiável do montante patrimonial do cidadão, com vista à apuração justa de qual a carga tributária adequada para cada contribuinte. Portanto, só poderia ser presumida a capacidade de contribuir com as despesas públicas.

Essa teoria dispensa a equidade e autoriza a lei a presumir, segundo critérios eleitos pelo legislador, qual é a capacidade de contribuir de cada indivíduo, sem levar em conta a realidade em que vive o contribuinte, bastando a mera presunção legal para estimar o poder econômico de cada um e qual a carga fiscal suportável em cada caso concreto previsto legalmente.

Esse sistema presuntivo é impreciso e potencialmente perigoso, porque desconsidera a realidade dos fatos e da vida do contribuinte, que não está vinculado à presunção feita pelo legislador, que poderá ser tendencioso na identificação dos fatos exteriorizadores de riqueza, suportes da legitimação da cobrança tributária, especialmente se levarmos em conta que o mínimo essencial para a sobrevivência digna é algo muito subjetivo, que não pode ser presumido, sob pena de se configurar o indesejável confisco.

4.2.4. Capacidade vinculada ao pressuposto do fato tributário

A capacidade vinculada ao pressuposto de fato do tributo identifica-se com a materialidade dos eventos econômicos que possam indicar aquisição de capacidade de contribuir, sem que isso exija uma análise subjetiva daquela potencialidade contributiva. Ocorrido o fato econômico, estaria identificada a capacidade de participar do custeio das despesas públicas.

Esse conceito doutrinário, embora mantenha um certo grau de indeterminação, por ainda estabelecer a relação da obrigação tributária com os fatos concretos ocorridos no âmbito econômico, retira completamente o aspecto subjetivo da capacidade de contribuir, porque está jungida exclusivamente à concretude econômica dos eventos que a lei possa identificar como geradores de obrigação tributária. Dessa forma, o contribuinte estaria obrigado a concorrer com o rateio das despesas públicas na exata medida do seu enriquecimento concreto e atual aferido pela materialidade das operações que pratica no mundo econômico ou financeiro.

Essa teoria parece ser bem mais próxima do ideal da justiça fiscal, desde que seu dimensionamento seja equilibrado e justo, não ultrapassando os limites do razoável em matéria tributária, que, como se viu, não deve destruir a fonte de riqueza que gera a obrigação de contribuir.

Reinaldo Pizolio⁴⁹, ao discorrer sobre as funções da capacidade contributiva, adota uma concepção mista em que admite o critério da vinculação ao pressuposto de fato da incidência tributária, agregando-lhe o conceito da *capacidade potencial* autorizativa da

⁴⁹ PIZOLIO, Reinaldo. **Competência tributária e conceitos constitucionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 105.

cobrança do tributo, condicionada à verificação concreta daquela potencialidade, sem a qual não se legitimaria a exigência fiscal. O ilustre professor condensou da seguinte maneira seu entendimento sobre esse ponto:

"... segundo nos parece, há uma capacidade *potencial* (estado latente) e uma capacidade contributiva *concreta* (efetiva, real), a ser confirmada em cada caso concreto. A instituição do tributo pode dar-se com base na capacidade contributiva potencial - em princípio ela basta ao legislador - mas, em cada hipótese específica, o tributo poderá deixar de ser recolhido ou eventualmente restituído ao contribuinte, pela ausência de capacidade contributiva concreta. Haveria, por assim dizer, hipótese de *desconfirmação da capacidade contributiva*.

O que procuramos afirmar é que a capacidade contributiva pode assim ser avaliada em dois momentos: no primeiro, cabe ao legislador verificar a capacidade potencial, espelhada por determinado pressuposto de fato que, por revelá-la, ostenta dignidade suficiente para ser colhida por determinada hipótese de incidência legal; no segundo, cumpre ao intérprete-aplicador da lei apurar, no caso específico, a capacidade concreta que, se presente, confirma a propriedade do pressuposto de fato como o elemento ensejador da criação daquela hipótese de incidência."

A teoria é fascinante, mas numa estrutura fiscalista, que interpreta a norma de forma tendenciosa, seria pouco provável que houvesse uma análise isenta e justa sobre a efetiva capacidade contributiva concreta do cidadão, que historicamente é compelido a recolher tributo independentemente das suas reais condições de pagá-lo sem prejuízo da sua estabilidade financeira.

Marco Aurélio Greco⁵⁰ enfoca a questão de outro modo. Para ele a relevância está em saber se a capacidade contributiva é elemento fundamental e causador da hipótese de incidência, ou se é apenas um mero indicativo do dimensionamento da carga tributária aplicada à sociedade. Segundo o professor Greco, *essa definição é relevantíssima, pois se for*

⁵⁰ GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária: antecipação do fato gerador**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 75.

um fundamento da cobrança e houver violação à capacidade contributiva toda a tributação estará comprometida.

A preocupação é plausível, mas esse é o verdadeiro espírito do princípio da capacidade contributiva: tributar apenas na proporção em que o contribuinte puder suportar o encargo fiscal e na exata medida em que produziu riqueza suficiente para honrar o compromisso tributário, que deve estar em proporção justa em relação ao ganho obtido pela atividade humana desenvolvida para a sua produção.

Tributar além dessa fronteira conceitual é praticar confisco!

Outro aspecto importante para compreender bem o exato sentido do princípio da capacidade contributiva é a sua coerência na relação entre o pressuposto da incidência e o objeto onerado pela obrigação tributária. Como salienta **Enrico De Mita**⁵¹, é preciso que *as múltiplas hipóteses de incidência, nas quais se articula um imposto, que se caracteriza por um determinado pressuposto, sejam com este coerentes. Em síntese, um imposto não pode ser um "omnibus". A capacidade contributiva é, portanto, também exigência de coerência lógica.*

O professor da Universidade Católica de Milão explicita melhor o conceito de coerência lógica exigida na aplicação do princípio da capacidade contributiva da seguinte forma:

"É correto o recurso ao princípio constitucional da capacidade contributiva como princípio interpretativo (por outro lado, os princípios constitucionais são também princípios interpretativos): entre várias interpretações permitidas pela letra da lei, o intérprete deve ater-se à que deixe ileso a conexão entre imposto e pressuposto. Se, por exemplo, um tributo pretende atingir a ocupação de espaços e áreas públicas, a tributação deve corresponder ao espaço efetivamente ocupado, sendo esta ocupação a justificação da tributação..."

⁵¹ MITA, Enrico de. **O princípio da capacidade contributiva** in Princípios e limites da tributação, coordenação de Roberto Ferraz. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 238.

Neste particular, a lição do insigne mestre italiano calha bem ao caso concreto, analisado mais adiante, como exemplo de exercício irregular da competência tributária, justamente porque o adicional ao imposto de renda não guarda aquela coerência entre pressuposto lógico da incidência e o tributo exigido do contribuinte.

Como se pode depreender das lições apresentadas pelos mestres aqui mencionados, há um corolário entre o princípio da capacidade contributiva e a competência tributária estabelecida constitucionalmente, porque toda previsão de cobrança de tributos deve estar atrelada ao pressuposto do fato tributário e à realidade material tributada, engendradora na absoluta certeza de que o limite da exigência não ultrapassa a razoabilidade e decorra diretamente do fato pressuposto na norma como suficiente para legitimar a cobrança.

Em decorrência disso, não haverá exercício válido da competência tributária, nem cobrança regular do tributo, sem o cumprimento dos pressupostos acima mencionados, fato que produz outra conseqüência importante: a inexistência jurídica de tributo criado com base na competência tributária já exercida para estabelecer outra imposição fiscal, tendo em vista o seu exaurimento material.

Este ponto é de suma importância para delimitar o tema abordado neste estudo preliminar da extensão da competência tributária e seus efeitos após a sua primeira utilização na criação do tributo a ela relacionado.

A idéia nuclear de competência tributária está afeita ao exercício legislativo único e exclusivo, de forma exauriente, do pressuposto fático previsto na constituição, que somente produzirá efeitos jurídicos se o seu objeto estiver em absoluta consonância conceitual e lógica com o indicador constitucional.

CAPÍTULO V

A INTERPRETAÇÃO DOS DITAMES CONSTITUCIONAIS EM MATÉRIA DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

5.1. Noções gerais sobre interpretação da norma jurídica

Tendo vista o complexo processo de elaboração das normas jurídicas, consubstanciadas em textos resultantes de inúmeras análises e aperfeiçoamentos, produzidos no âmbito congressual, poder-se-á imaginar que a sua interpretação é praticamente desnecessária, considerando que o órgão legislativo é dotado de conhecimento e de ferramentas lingüísticas suficientemente hábeis para produzir o enunciado normativo de forma clara e escorreita.

Apesar do esforço sempre crescente para atingir aquele grau de perfeição, infelizmente, ainda há necessidade de interpretar a norma positivada, seja pela ocorrência de falha na expressão de seus comandos, seja pela necessidade de adaptá-la a novas realidades sociais ou econômicas que exijam uma revisão no alcance e no sentido finalístico da lei interpretada.

Nesse sentido, **Karl Larenz**⁵² sustenta que, em princípio, todos os textos jurídicos são passíveis de interpretação, não constituindo isso um defeito legislativo que possa ser evitado por meio de uma técnica redacional mais precisa e elaborada, mas sendo apenas uma contingência efetiva que persistirá enquanto os textos legais, os pronunciamentos judiciais, as determinações de natureza administrativa e os próprios contratos não forem elaborados exclusivamente numa linguagem codificada, que possa expressar sempre o mesmo sentido, sem sofrer os efeitos deletérios das mudanças dos significados em decorrência das adaptações lingüísticas inerentes ao processo de expressão humano.

Em face disso, é necessária a utilização da interpretação do sentido estrito e efetivo da norma, por meio de análises técnicas do significado gramatical, da estrutura lógica, dos aspectos históricos e da sistemática normalmente empregada no processo criativo da norma ou do texto jurídico a ela relativo, para garantir a correta interpretação do direito e sua aplicação conforme os desígnios que deram sustentação à sua instituição.

Diante de um texto normativo do qual não se obtenha prontamente um sentido claro e diretamente vinculado a uma relação jurídica-causal que possa justificar sua existência e sua eficácia, será preciso interpretá-lo, segundo regras apropriadas de lingüística e de hermenêutica jurídica.

Essa tarefa é complexa e exige do intérprete honestidade intelectual e neutralidade ideológica, sob pena de produzir-se uma distorção capaz de desnaturar completamente a norma interpretada, com evidentes prejuízos para a ordem jurídica estabelecida.

A interpretação do texto jurídico deve sempre iniciar pela compreensão dos signos lingüísticos empregados para expressar o objetivo da norma analisada. Muito embora haja um

⁵² LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 455

consenso na utilização das palavras numa determinada língua, nem sempre o legislador tem a felicidade de escolher aquelas que identifiquem o sentido contido no núcleo do mandamento legal, causando controvérsia sobre seu sentido e alcance.

Esse ponto é da maior importância porque não é possível existir norma sem expressão literal do texto que a veicula. Por isso, a perfeita compreensão do seu conteúdo é a primeira tarefa do intérprete, que deve sempre ter presente que o comando legal é extraído do sentido literal do texto e não da suposta vontade implícita do legislador⁵³.

Entretanto, o melhor método tem sido consagrado como sendo aquele que integra todas as possibilidades interpretativas da norma, de forma a prover o intérprete numa gama mais ampla de observação capaz de facilitar a inteligência do verdadeiro objetivo da regra posta em forma de lei ou ato impositivo.

Inocêncio Mártires Coelho⁵⁴, inspirado em **Friedrich Müller**, afirma que *as regras tradicionais de interpretação não podem ser individualizadas como métodos independentes entre si, porque se manifestam no processo de concretização, não só completando-se e apoiando-se umas às outras, mas, sempre, entrelaçadas materialmente umas com as outras, desde o princípio.*

O professor da Universidade de Brasília, afirma ainda:

"Apesar de importantes, essas observações não primam pela originalidade, posto que há mais de século e meio o velho Savigny já advertia que *os elementos* gramatical, lógico, histórico e sistemático não constituem quatro classes de interpretação, entre as quais se possa optar segundo o gosto ou o capricho, mas apenas quatro *operações*,

⁵³ Para **Larenz** a distinção entre interpretação e desenvolvimento do Direito complementador ou modificador da lei tem que ser feita, justamente porque o referido desenvolvimento tem de estar ligado a pressupostos especiais para que a lei possa garantir o papel que, como regulamentação primária, lhe incumbe (...) **não é possível achar outra demarcação entre interpretação e desenvolvimento do Direito complementador ou modificador da lei senão a do sentido literal linguisticamente possível.** Opus cit. p. 455.

⁵⁴ COELHO, Inocêncio Mártires. **Interpretação constitucional.** Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1997, p. 62.

distintas embora (sic), cuja *integração* é indispensável para o êxito da interpretação."

De fato, esse princípio integrativo é o mais utilizado pelos intérpretes modernos para garantir a perfeita compreensão do conteúdo, do alcance e do sentido mais refinado e sistemático da regra interpretada.

Cabe também lembrar, neste ponto, o conceito norte-americano de *que interpretar não é criar* para alertar sobre possíveis desvios de conduta na condução do ato interpretativo, que muitas vezes cede a interesses políticos menos nobres, que favorecem apenas aos governantes no atingimento de suas finalidades políticas, em detrimento dos direitos e garantias constitucionais, fixadas em benefício do contribuinte.

Sobre esse importante realce da técnica interpretativa constitucional, aplicável em toda a sua essência ao sistema tributário constitucional e a seus desdobramentos infraconstitucionais, o professor **Inocência Mártires Coelho** traduz o entendimento dos *interpretativistas* estadunidenses que, sem dúvida, revela o critério que mantém estável a Constituição daquele país, como se vê do seguinte trecho, extraído de sua obra sobre a interpretação constitucional:

"Chamam-se *interpretativistas* aqueles que, embora admitam que o aplicador da Constituição - tal como o aplicador das leis - não deva prender-se à literalidade do texto, mesmo assim, consideram incompatível com o *princípio democrático* qualquer criatividade judicial em sentido forte, isto é, qualquer forma de interpretação dos enunciados normativos que ultrapasse o âmbito do seu significado lingüisticamente *possível*, porque isso implicaria atribuir aos juízes uma legitimidade que é privativa dos titulares de mandatos políticos.

Interpretar não é criar - advertem os interpretativistas; é, simplesmente, *aplicar* a norma jurídica com o sentido e o alcance que lhe atribuíram as instâncias de representação popular, cujas decisões *políticas* não podem ser substituídas pelas decisões *jurídicas* - em verdade, também *políticas* e, por isso, muito mais criticáveis - da magistratura constitucional."

Muito embora haja críticas contra esse entendimento, especialmente aquele representado pelo pensamento dos *não-interpretativistas* norte-americanos, que sustentam a possibilidade do intérprete inovar e elastecer o conteúdo da norma em nome de princípios substantivos como o da justiça, da igualdade e da liberdade, é fato incontestável que a aplicação do conceito *interpretativista* manteve estável a Constituição americana de forma jamais vista.

Como ressalta **Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy**⁵⁵ *o texto constitucional norte-americano é sintético e esse laconismo pode ser uma das causas de sua durabilidade*. Afirma, ainda, o Procurador da Fazenda Nacional em Brasília:

"A constituição norte-americana conta com 4.400 palavras. Promulgada em 17 de setembro de 1787 é a mais antiga constituição escrita em vigência no mundo. Em 1791 foram ratificadas dez emendas, o *Bill of Rights*, ou a *Declaração de Direitos*. Desde 1789 mais de 10.000 emendas foram propostas; apenas 27 foram aprovadas. Trata-se de texto constitucional que rege povo historicamente dado à liça jurídica. Na precisa imagem de célebre viajante e estudioso da vida norte-americana, não há nos Estados Unidos questão política que cedo ou tarde não se transforme em questão judicial (cf. Tocqueville, 2000, p. 123)."

Nas palavras do ilustre **Konrad Hesse**⁵⁶, *a Constituição não configura, portanto, apenas a expressão de um ser, mas também de um dever ser; ela significa mais do que o simples reflexo das condições fáticas de sua vigência, particularmente as forças sociais e políticas. Graças à pretensão da eficácia, a Constituição procura imprimir ordem e conformação à realidade política e social*.

Esse enquadramento teórico da eficácia da norma revela o segredo da estabilidade americana no campo normativo constitucional, posto que mostra claramente a harmonia

⁵⁵ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito constitucional comparado**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2006, p. 41-42.

⁵⁶ HESSE, Konrad. **A força normativa da constituição**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1991, p. 15.

existente entre a regra como *ser* e o seu aprimoramento em determinado momento político com a interpretação estrita dessa mesma norma no sentido do *dever ser*.

Portanto, o princípio geral de interpretação de normas constitucionais deve estar adstrito ao conceito primordial que identifica o bem normatizado e a realidade em que esse mesmo bem será vivenciado, sem perder de vista o cerne do enunciado constitucional, que deve ser observado sem modificações que extrapolem o sentido literal possível que dele decorra.

5.2. Princípios específicos de interpretação constitucional

Canotilho⁵⁷ assevera que *interpretar uma norma constitucional consiste em atribuir um significado a um ou vários símbolos lingüísticos escritos na constituição com o fim de se obter uma decisão de problemas práticos normativos constitucionalmente fundada*.

Para executar essa tarefa, desenvolveu regras de interpretação que mencionaremos aqui como meios de análise dos conceitos constitucionais que servirão para fundamentar as conclusões sobre o exercício da competência tributária, relacionada com a instituição do adicional do imposto de renda.

Princípio da unidade da Constituição. Subordina a interpretação ao critério da unidade da norma de forma a impedir entendimentos fracionados e díspares que possam provocar antinomia na compreensão correta da Constituição, especialmente quando se trate de harmonizar os diversos princípios que disciplinem situações potencialmente conflitantes

⁵⁷ CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 5ª ed. Coimbra: Almedina, 2002, p. 1.185.

como, por exemplo, as questões relativas aos interesses da União e dos demais entes regionais de governo.

Princípio integrador. Decorrencia direta do princípio da unidade, visa manter integrado todo o sistema político, social e econômico, evitando conflitos que favoreçam regionalismos ou o federalismo nocivos à manutenção da unidade organizacional da nação.

Princípio da máxima efetividade. Orienta a interpretação da norma com vista à sua maior efetividade jurídica, alcançando todos os entes políticos e obrigando a todos eles ao cumprimento do sistema estabelecido pela Constituição, independentemente dos limites e dos interesses administrativos de cada uma das pessoas de direito público, impondo-se também aos particulares relacionados a cada um dos direitos e deveres estatuídos pela Magna Carta.

Princípio da conformidade funcional. Aplica-se para preservar a repartição dos poderes da república, impedindo que determinado órgão interprete e aplique regras constitucionais de forma a violar a distribuição de competências ou de tarefas, interferindo na gestão uns dos outros.

Princípio da concordância prática. Orienta-se na harmonização dos bens e valores constitucionais que estejam em aplicação para solução de conflitos que exijam a prevalência de um deles para a solução da controvérsia, sem que isso implique a diminuição, ou desvalorização, dos demais que permaneceram subjacentes na resolução do confronto.

Princípio da força normativa da Constituição. Tem como função a manutenção da estrutura constitucional histórica, com sua supremacia, eficácia e perenidade das suas regras, sem, contudo, impedir o aprimoramento das interpretações de seus conteúdos normativos para acompanhar a evolução da sociedade e de seus institutos protegidos pela Carta Magna.

Princípio da interpretação das leis em conformidade com a Constituição. Este é, sem dúvida, o mais relevante princípio de interpretação do moderno constitucionalismo. Implica a análise e a aplicação da norma segundo os ditames constitucionais, mantendo-se sempre, dentre as interpretações possíveis de um determinado texto legal, aquela que mais se amolde ao objetivo visado pela Constituição, aquela que mais se conforme aos desígnios estabelecidos pelo norma máxima de regência.

Estes conceitos e princípios serão utilizados, mais adiante, para confrontar a irregular instituição do adicional ao imposto de renda, que não atendeu a qualquer um dos axiomas analisados neste tópico.

5.3. A interpretação dos conceitos constitucionais na aplicação da competência tributária

Em decorrência dessa precisão conceitual exigida pelo sistema constitucional tributário, é absolutamente impossível ao executor da norma interpretá-la para bem ou para mal, devendo ater-se aos exatos ditames legais prescritos na norma. Daí não se admitir lacunas ou analogias que possam ser empregadas para modificar o comando legal que cria um tributo.

Dino Jarach⁵⁸ defende que no âmbito do direito tributário não existem lacunas, nem a possibilidade de utilizar a analogia para interpretar normas impositivas:

"Uma conclusão fundamental pode ser tirada destas premissas, em relação aos princípios que governam a interpretação das normas tributárias que fixam os fatos impositivos. Com exatidão afirma-se que, nas leis tributárias, como em todas as leis

⁵⁸ JARACH, Dino. **O fato impositivo - teoria geral do direito tributário substantivo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 152.

que impõem obrigações de direito público, não existem verdadeiras lacunas; as obrigações que a lei expressamente não impõe, não existem...

Acreditamos que, efetivamente, a interpretação analógica das normas que prevêm os fatos impositivos não é lícita; a natureza econômica dos fatos permite defini-los da maneira mais abrangente sem fazer necessário, nem por razões práticas, nem por razões de igualdade e de equidade impositiva, o recurso à interpretação analógica."

Como não são admitidas a utilização de critérios analógicos ou de ficção jurídica para validar a criação de tributos que não estejam constitucionalmente autorizados e devidamente instituídos pelas competentes leis (ordinária, ou complementar, conforme o caso), é forçoso concluir que também em matéria de delimitação de competência tributária não há lugar para inovações, ou interpretações elásticas, que divirjam do plano constitucional.

Essa questão é a que mais interessa ao presente estudo sobre competência tributária. Por esta razão, verificaremos quais as hipóteses de interpretação cabíveis no caso analisado para buscar o sentido lógico e o objetivo pretendido pelo legislador constitucional na elaboração da discriminação da competência tributária.

A linha de raciocínio mestra é a mesma que orienta todo o sistema tributário: somente a norma competente pode definir e criar atalhos de legitimidade para fixar a competência tributária. Em não havendo norma expressa legitimadora, será impossível reconhecer como válida a cobrança do tributo.

A análise sistemática do atual ordenamento constitucional revela a impossibilidade de permitir que a União exerça continuamente a mesma competência tributária, para criar indefinidamente impostos que originalmente só poderiam ser cobrados uma única vez, segundo cada período de apuração.

A conjunção dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, adotados pela Constituição, indicam claramente que a competência atribuída aos entes públicos deve ser

exercida de acordo com a discriminação rígida nela contida, observada a finalidade específica de cada uma das permissões para onerar o contribuinte.

A interpretação do alcance dessas competências deve estar adstrita a uma forma especial de análise, seguindo os princípios diretores de cada uma das autorizações expressas no texto constitucional de forma a balizar adequadamente o alcance de cada uma delas.

5.4. Limites da interpretação da norma

O tema relativo à interpretação das normas tem tratamento diversificado pela doutrina especializada, que varia do conservadorismo gramatical até as considerações ilimitadas e modificadores do conceito ao sabor da menor modificação fática que possa justificar uma construção livre do que teria sido a verdadeira intenção do legislador ao elaborar a norma interpretada.

O primeiro alerta que deve ser feito nessa matéria tem a ver com absoluta impropriedade de utilizar a suposta vontade do legislador, quando do momento da elaboração da norma, para identificar seu verdadeiro sentido prático e os respectivos efeitos jurídicos.

A vontade não expressa no texto do comando legal não poderá ser "advinhada" pelo intérprete, que não tem elementos para atingir o âmago do pensamento supostamente oculto do legislador. Este, ao elaborar a norma, deve utilizar os vocábulos corretos para indicar qual é o comando que ela contém e quais os seus efeitos e conseqüências sobre aqueles que estarão sujeitas a ela.

A interpretação possível do sentido literal do texto normativo é algo bastante aceitável, mas tenha-se em mente que isso não significa recriar o sentido original nele contido. Não se pode incluir sentido num texto que não o continha originalmente, sob pena de criar-se nova norma pela via inadequada da livre interpretação, que faria ruir todo o sistema jurídico.

Se for necessária a interpretação do texto da norma, a fim de obter o seu verdadeiro sentido teleológico, isto se fará nos limites estabelecidos pelo conteúdo do texto interpretado, não sendo admissível qualquer extrapolação semântica para justificar a mudança radical do sentido impresso na regra contida no texto interpretado.

Se fosse possível esse tipo de "interpretação" livre, a linguagem seria imprestável para estabelecer os conceitos, os limites e os efeitos das leis, que sempre poderiam ser reinterpretadas da forma mais conveniente para o ente político que as tivessem utilizando, ou "aplicando" seus comandos por meio de uma visão nova, sob pretexto de atualizar o sentido da regra imposta.

Interpretar não pode consistir em reinventar a norma, sobretudo no âmbito do direito tributário, em que imperam os princípios da legalidade e da tipicidade, que põem um obstáculo intransponível à livre interpretação, seja ela de que natureza for.

Esse impedimento está claro já no texto constitucional, que ao distribuir as competências tributárias estabelece **rigidamente** os limites materiais de cada uma daquelas prerrogativas, em termos tais que é impossível ao intérprete legislativo ou judicial elastecer o seu conceito ou o seu alcance jurídico. Se assim não for, não prevalecerá a rigidez do modelo constitucional adotado pela Carta Magna de 1988.

Neste ponto, serve bem a lição do professor **Reinaldo Pizolio**⁵⁹, que utiliza o conceito de *coeficiente de elasticidade* para restringir a livre interpretação da norma constitucional:

"A constatação inevitável da existência de limites à interpretação do texto normativo leva-nos à idéia daquilo que talvez pudéssemos denominar de *coeficiente de elasticidade da norma jurídica*, isto é, a medida da maleabilidade da norma que permite, por meio da interpretação, adaptá-la ao caso concreto; que possibilita a sua aplicação para atender às especificidades da hipótese fática considerada, devendo-se notar a inter-referibilidade existente entre norma e fato, pois a norma que tem por objeto conformar o fato - oferecendo-lhe regramento jurídico - é por ele, em certa medida, conformada."

"A interpretação não é aleatória, não é um jogo de dados. O dispositivo constitucional não pode ser tomado como pretexto para qualquer interpretação, pois há atribuições de sentido que se revelam descabidas, despropositadas, fora dos parâmetros das possibilidades razoáveis. Podemos, portanto, interpretar e reinterpretar, preenchendo várias vezes o conteúdo significativo do conceito constitucional até o ponto em que isso não mais seja possível, porque a interpretação se desborda do razoável e do racional - revelando-se, por assim dizer, uma *superinterpretação* - e ultrapassando o *coeficiente de elasticidade da norma*, rompendo-se o liame congruente entre o texto da norma e a norma."

Muito embora o ilustre professor admita uma certa flexibilização da norma constitucional, afasta completamente a possibilidade de uma interpretação livre e sem limites. Mas é justamente nesse ponto que recomeça o dilema: o que é uma interpretação desarrazoada? Quando se revela despropositada? Podemos mesmo interpretar e reinterpretar a norma constitucional rígida? Quais são os parâmetros que indicam os limites razoáveis dos coeficientes de elasticidade?

As respostas àquelas perguntas não serão fáceis e exigirão uma "ginástica" intelectual surpreendente, sobretudo porque ao se admitir a possibilidade de reinterpretar o

⁵⁹ PIZOLIO, Reinaldo. **Competência tributária e conceitos constitucionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 180.

texto constitucional com certa elasticidade corre-se o risco de quebrar a primazia da norma máxima. A Constituição perde sua soberania e fica à mercê de interpretações que só tem o objetivo de modificar o alcance dos conceitos por ela definidos, sem que haja legitimidade para isso.

O Poder Judiciário, representado pelo Supremo Tribunal Federal, tem competência para guardar a Constituição, interpretando-a no sentido mais estrito possível, a fim de manter a coerência do sistema por ela estabelecido.

Nesse contexto, pode-se aceitar a interpretação restrita, com *coeficiente de elasticidade* mínimo, justamente porque a fixação desses coeficientes é determinada por critérios ideológicos de cada um dos magistrados, que podem eventualmente estar bem distantes do formato conceitual adotado soberanamente pela Assembléia Nacional Constituinte, transformando-o num modelo flexível, contrariando o desejo do legislador constituinte originário em prestigiar a rigidez das normas constitucionais.

A Suprema Corte tem asseverado que a Constituição Federal é aquilo que ele disser que ela é, deixando claro o seu poder máximo de interpretá-la. Mas é verdade também que aquela Corte não adota critérios de interpretação elásticos, tendo sempre prestigiado a interpretação com mínima carga de inovação, deixando sempre assentado que a regra constitucional comporta eventualmente interpretação restrita.

O Ministro **Celso de Mello** afirmou em julgamento na Suprema Corte que *a Constituição não pode submeter-se à vontade dos poderes constituídos e nem ao império dos fatos e das circunstâncias*⁶⁰.

⁶⁰ Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 293-7600-DF, julgamento em 6 de junho de 1990.

A afirmação reflete bem a necessidade de manter-se o texto constitucional longe das tentativas de modificação interpretativas amplas, sob pena de perdermos a garantia de que os direitos nela consagrados serão respeitados. A preocupação do eminente ministro é condizente com o constante perigo de se deixar seduzir pelas teorias da interpretação sem limites, facilmente manejáveis pelos governantes para a proteção de seus interesses.

Estas razões são suficientes para manter afastada toda e qualquer possibilidade de interpretação da norma constitucional de forma ampla, apenas lastreada na suposta mudança de critérios conjunturais.

CAPÍTULO VI

ANÁLISE DE UM CASO CONCRETO DE EXERCÍCIO IRREGULAR DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

6.1. Exemplificação do uso irregular da competência tributária na instituição e cobrança do Adicional ao Imposto de Renda

Para aplicar os resultados obtidos na pesquisa e no desenvolvimento do tema apresentado neste trabalho, sugerimos a análise de um caso concreto em que houve uso incorreto de conceito constitucional para burlar a discriminação de competência tributária

conferida à União pelo artigo 153, da Magna Carta de 1988, com a finalidade de criar novo tributo consistente num Adicional ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

O exemplo é ilustrativo e ainda não teve apreciação de mérito pelo Supremo Tribunal Federal, mas, apesar disso, presta-se bem à finalidade de demonstrar como uma interpretação elástica da competência tributária pode originar a criação indevida do novo tributo, sem que haja permissão constitucional autorizando a pretensão fiscal.

6.2. O caso concreto: Lei federal nº 8.541/1992

A partir de 1º de janeiro de 1993, as pessoas jurídicas ficaram sujeitas ao pagamento de **adicional** do imposto de renda, à alíquota de 10%, incidente sobre a parcela do lucro real que ultrapassasse 25.000 UFIR, para as pessoas jurídicas que recolhessem mensalmente o imposto e sobre aquela que superasse 300.000 UFIR, quando o tributo fosse apurado e recolhido anualmente, como determinava o artigo 10, da Lei ordinária federal nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992.

Em 26 de dezembro de 1995, foi publicada a Lei nº 9.249, com a finalidade de adaptar o imposto de renda das pessoas jurídicas e a contribuição social sobre o lucro líquido ao novo modelo econômico implantado pelo Plano Real em meados de 1994, modificando-se, também, a sistemática relativa ao adicional em questão, que passou a incidir a 10% sobre a parcela excedente a R\$ 20.000,00 de lucro mensal ou a R\$ 240.000,00 de lucro anual, como determina seu artigo 3º, § 1º.

Em 27 de dezembro de 1996, o artigo 4º, da Lei nº 9.430, deu nova redação ao § 1º, do artigo 3º, da Lei nº 9.249/1995, passando a exigir o referido adicional em parcelas mensais.

Apesar de sua aparente legitimidade, posto que foi criado por lei ordinária, uma análise mais acurada revela que não se trata de adicional de exação tributária, mas de **tributo novo de natureza complementar** ao imposto de renda das pessoas jurídicas, que somente poderia ser instituído e cobrado por meio de lei complementar, com base na competência residual da União, posto que inexistente sua previsão expressa no artigo 153, da Constituição Federal, que define a competência tributária exclusiva da União.

Essa afirmativa decorre do fato de que a referida exigência tributária não se reveste das características técnicas que identificam o adicional, justamente porque **não incide sobre o valor de imposto**, como é próprio dessa espécie tributária, mas sobre o lucro real obtido no período, já tributado pelo Imposto de Renda, deduzida a quantia de R\$ 20.000,00 ou de R\$ 240.000,00, conforme o caso.

Em razão disso, não se pode dizer tecnicamente que se trata de adicional a imposto, mas de tributo novo e complementar, que só pode ser exigido validamente na forma prescrita no artigo 154, inciso I, da Magna Carta.

Entretanto, mesmo que se considerasse a nova exação como sendo um adicional ao imposto de renda das pessoas jurídicas, deveria estar necessariamente previsto no Texto Magno, como uma das competências tributárias da União, como foi feito, por exemplo, com o adicional do imposto de renda estadual, autorizado expressamente na redação original do

artigo 155, inciso II, da Constituição Federal de 1988⁶¹. Além disso, se este requisito tivesse sido cumprido, só poderia ser instituído por lei complementar, que definisse seu fato gerador, sua base de cálculo e seu contribuinte, como exige o artigo 146, inciso III, alínea *a*, da Magna Carta.

A análise mais serena e detalhada dos fundamentos do referido adicional revelará, com toda certeza, a absoluta ilegitimidade da sua instituição e cobrança, seja porque não está previsto na competência tributária da União, seja por não estar amparado no princípio da capacidade contributiva, ou, ainda, porque não é cobrado do contribuinte sob forma progressiva de alíquotas, mas como incidência nova, inclusive com base de cálculo semelhante àquela que serviu para quantificar o imposto de renda, detalhe que demonstra cabalmente que se trata de manobra arrecadatória irregular.

Esse entendimento é o que se identifica com a doutrina especializada e com o melhor direito, justamente porque a instituição e a cobrança daquela exação não obedeceram aos princípios constitucionais aplicáveis à incidência do imposto de renda, especialmente no que se refere à instituição de adicional sobre base de cálculo diversa do valor do imposto adicionado, por via de simples lei ordinária, uma vez que isso só seria possível por meio do exercício da competência residual da União, pela via da lei complementar, considerando a ausência de previsão constitucional originária que a autorize.

⁶¹ O adicional de imposto de renda estadual foi eliminado do texto da Carta Magna pela Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993.

6.3. Ausência de requisitos básicos de caracterização de adicionais a impostos

As Leis nºs 8.541/1992 e 9.249/1995 nomearam a exação impugnada de adicional ao imposto de renda das pessoas jurídicas, como se infere da redação de seus artigos 10 e 3º, inciso I, respectivamente:

“A partir de 1º de janeiro de 1993, a pessoa jurídica estará sujeita a um **adicional** de imposto de renda à alíquota de dez por cento sobre a parcela do lucro real ou arbitrado que ultrapassar:

- I - 25.000 UFIR, para as pessoas jurídicas que apurarem a base de cálculo mensalmente;
- II - 300.000 UFIR, para as pessoas jurídicas que apurarem o lucro real anualmente.”

“A alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas é de quinze por cento.

§ 1º - A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de **adicional** de imposto de renda à alíquota de dez por cento.”

Vê-se claramente que a exação não se caracteriza tecnicamente como sendo adicional a tributo, mas como **imposto novo**, de natureza complementar, que só poderia ter sido instituído com base na competência residual da União, nos exatos termos do artigo 154, inciso I, da Constituição Federal.

Nem mesmo se considerássemos apenas o sentido vernacular de adicional a exação estaria sendo adequadamente exigida. O Dicionário Aurélio apresenta quatro definições para aquele vocábulo, todas coincidentes com a tese defendida pela apelante, da seguinte forma:

“[De adição2 + – a/1, seg. o padrão erudito.]

Adj. 2 g.

1. Que se adiciona, que se acrescenta.
 2. Acessório, complementar.
- S. m.
3. Aquilo que se adiciona ou se acrescenta.
 4. Imposto, ou taxa, que se acrescenta a outro imposto ou taxa.”

É certo que a característica primordial de um adicional é o acréscimo que faz **sobre** alguma coisa, apenas complementando, e não alterando a essência da própria coisa.

No campo jurídico-tributário as definições e argumentos são ainda mais clarificadores e convincentes.

De fato, não se trata de adicional, pois este tem como elemento identificador a **incidência sobre o valor de outro imposto**, que lhe serve de base de cálculo, como consta, por exemplo, da lição do memorável **Rubens Gomes de Souza**⁶², *ad litteram*:

“*Adicionais*: Chamam-se assim os impostos cujo fato gerador seja o pagamento de outro imposto da mesma pessoa jurídica de direito público: o contribuinte que tenha de pagar um imposto de 100 mais um adicional de 5% pagará, no total, 105. Em outras palavras, o adicional, sendo uma porcentagem calculada sobre o montante a pagar e a ele acrescida, é simples majoração indireta da alíquota do imposto principal...

... esse sistema é condenável, porque desvirtua a natureza do imposto, que pode mesmo constituir uma verdadeira taxa cobrada sem relação com o serviço a remunerar...”

⁶² SOUSA, Rubens Gomes. **Compêndio de legislação tributária**. 4ª ed., 2ª tiragem. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 172.

Gilberto de Ulhôa Canto⁶³ relembra lições sobre o tema, ministradas por grandes doutrinadores, como **Veiga Filho**, que esclarece que *adicional é a contribuição cobrada sobre o imposto principal ou primitivo*.

Antão de Moraes⁶⁴, sobre o assunto, afirma:

“Em verdade, por imposto adicional entende-se a *majoração* trazida ao *imposto* anterior pela atribuição de uma percentagem, **calculada sobre o montante do imposto primitivo**. É, pois, um contrapeso trazido ao imposto originário proporcional ao valor dele e que se cobra simultaneamente com ele.”

Como se viu, o adicional em questão **não incide sobre o valor do imposto de renda**, e por isso assim não pode ser caracterizado, sendo, na verdade, **imposto novo de índole acessória**, como assevera, com propriedade, **Dora Martins de Carvalho**⁶⁵, *in verbis*:

“O nosso brilhante tratadista, invocando os ensinamentos de Morselli, e de Rubens Gomes de Souza, insiste em que a diferença principal entre impostos *acessórios* e os *adicionais* se encontra no fato de que os primeiros, i.e., os *acessórios e/ou sobre-impostos recaem*, incidem sobre a *mesma base de cálculo* do imposto; já o *adicional é percentagem sobre o valor do próprio imposto*.”

Diante das lições expostas, verifica-se que o tributo instituído pelas Leis n^{os} 8.541/1992 e 9.249/1995 **não se reveste das características de adicional a outro imposto**, mas sim das referentes a exação nova que complementa a arrecadação do IRPJ.

Conclui-se, assim, que o tributo em questão **não incide sobre o valor do imposto de renda devido**, como operaria um adicional, mas onera novamente a mesma base de cálculo do IRPJ, diminuída de R\$ 240.000,00, de modo a diferenciá-lo das demais exações exigidas pela União.

⁶³ CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Temas de direito tributário**, 3^o vol. Rio de Janeiro: Alba, 1984, p. 90.

⁶⁴ MORAES, Antão de. Revista de Direito Administrativo, vol. 50, p. 452 e seguintes.

⁶⁵ Revista Dialética de Direito Tributário n^o 39, dezembro de 1998, p. 43.

Note-se que a denominação utilizada pela legislação para identificar a exação tributária é irrelevante para qualificá-la, como determina o artigo 4º, inciso I, do Código Tributário Nacional, assim redigido:

“A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I – a **denominação** e demais características formais adotadas pela lei;

II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.”

Ao comentar o artigo transcrito, **Hugo de Brito Machado**⁶⁶ ressalta que *se o legislador da União criar uma taxa relacionada à expedição de um documento, e determinar que a base de cálculo dessa taxa será o valor de uma operação mercantil realizada pelo contribuinte, à qual o documento se refere, estará criando não uma taxa, mas um imposto... Para sabermos se um tributo é imposto, ou taxa, ou contribuição de melhoria, não importa o nome, nem a destinação do produto de sua arrecadação, mas o fato gerador respectivo.*

Rogério Vidal Gandra da Silva Martins e José Ruben Marone⁶⁷, sobre o tema, acrescentam:

“No inciso I do art. 4º o legislador pátrio, em reconhecimento das infundáveis atecias características dos representantes populares aos quais se confere a função legislativa, bem como em atitude preventiva dos abusos de tributação através de denominadas taxas com natureza de impostos, tão características da insaciedade estatal por recursos pertencentes à sociedade, houve por bem **desprestigiar a denominação do tributo como determinante de sua natureza...**”

Assim, nem mesmo a denominação de adicional garante à exação tributária o reconhecimento dessa natureza, que somente será identificada por meio da análise da hipótese

⁶⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**, vol. I. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 30/31.

⁶⁷ MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva; MARONE, José Ruben. **Comentários ao código tributário nacional**. Rio de Janeiro: Forense, 1997, página 36.

de incidência, envolvendo o fato gerador e a base de cálculo. A nomeação legal do tributo não é suficiente para determinar a sua natureza ou espécie.

O simples fato de a legislação aplicável considerar como adicional ao imposto de renda um tributo novo que não contém as características identificadoras daquele tipo exacional, não assegura o tratamento jurídico que lhe é inerente, pois somente será adicional aquela **incidência que ocorra sobre o valor devido a título de um imposto**, como já ficou demonstrado. No caso concreto, estamos diante de outra espécie tributária que deveria atender aos princípios constitucionais de legitimidade, especialmente os da legalidade qualificada (competência constitucional) e da tipicidade cerrada (discriminação por lei complementar), sendo, por isso, inexigível por vício de nulidade absoluta.

Desse modo, por não ser adicional ao imposto de renda, **a exação impugnada só pode ser imposto novo**, de natureza acessória ao IRPJ, sujeita aos requisitos de legitimidade insculpidos nos artigos 146, inciso III, alínea *a*, e 154, inciso I, da Magna Carta.

Entretanto, o pseudo adicional não tem prévia disciplina na lei complementar, definindo sua espécie, seu fato gerador, sua base de cálculo e seu contribuinte, ficando claro que sua cobrança é irregular, seja pela falta de previsão de competência constitucional, seja pela ausência dos requisitos legitimadores do exercício da competência residual da União.

Portanto, em não se tratando de verdadeiro adicional, mas de imposto novo de índole residual, é absolutamente imprescindível a existência de lei complementar para que sua exigência esteja em conformidade com as normas contidas na Constituição Federal.

Além dessas distinções básicas, também é evidente que não se trata de mera elevação da alíquota, nem de identidade de tributos, muito menos de progressividade, que exigiria observância estrita do artigo 145, § 1º, da Constituição Federal.

6.4. Ausência de competência constitucional para a União cobrar adicionais a impostos

Se admitíssemos, por amor ao debate jurídico, a hipótese de que a exação impugnada é, de fato, um legítimo adicional, mesmo assim sua cobrança ainda seria irregular, porque as modificações criadas pela Constituição de 1988 impõem requisitos de validade que não foram cumpridos pelas Leis n^{os} 8.541/1992 e 9.249/1995.

O sistema tributário nacional exige que todo e qualquer tributo seja previamente indicado na discriminação de competências contida na Constituição Federal, devendo ser, posteriormente, instituído e normatizado por meio de lei complementar, para depois ser cobrado pelo ente público competente para exigí-lo, por meio de disposição de lei ordinária, sob pena de nulidade.

Da análise do artigo 153, da Magna Carta, depreende-se que **não há autorização para que a União possa instituir adicional ao imposto de renda das pessoas jurídicas, *in verbis*:**

“Compete à União instituir impostos sobre:

- I – importação de produtos estrangeiros;
- II – exportação para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III – renda e proventos de qualquer natureza;
- IV – produtos industrializados;
- V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI – propriedade territorial rural;
- VII – grandes fortunas, nos termos da lei complementar.”

Como se verifica do artigo constitucional transcrito, **não há menção a adicionais** que por ventura pudessem ser criados pela União Federal, por meio de simples lei ordinária.

Por outro lado, ao discriminar a competência tributária dos Estados, o texto original da Magna Carta de 1988, em seu artigo 155, inciso II, autorizava expressamente a instituição e a cobrança de adicional ao imposto de renda, *ipsis litteris*:

“Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

- II – adicional de até cinco por cento do que for pago à União por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas nos respectivos territórios, a título de imposto previsto no art. 153, III, incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital.”

Considerando o sistema tributário nacional, criado em 1988, passou-se a exigir previsão de competência tributária expressa, vinculada a cada ente estatal, como condição de legitimidade para a instituição de exações daquela natureza, inclusive adicionais a impostos.

Essa constatação conduz à conclusão de que a União não pode, por absoluta ausência de previsão constitucional, cobrar adicional ao imposto de renda por meio de simples lei ordinária federal. Na ausência de discriminação de competência, ela somente poderia instituir e cobrar imposto novo, inclusive adicional, se atendesse aos requisitos do artigo 154, inciso I, da Magna Carta.

Os impostos previstos no atual sistema tributário nacional somente poderão ser exigidos do contribuinte se tiverem respaldo constitucional e se forem normatizados previamente por lei complementar, que deverá estabelecer as normas gerais de direito tributário a eles pertinentes, bem como indicar seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, como impõe o artigo 146, inciso III, alínea *a*, da Magna Carta, que tem a seguinte redação:

“Cabe à lei complementar:

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.”

Desta forma, é imperioso que qualquer inovação tributária, além da previsão constitucional, tenha sido também definida por lei complementar que, se for o caso, determinará os elementos delineadores da nova hipótese de incidência.

Nem se alegue que a Lei nº 5.172/1966 – Código Tributário Nacional – serve para normatizar a exação impugnada, porque nela não há qualquer disciplina sobre adicionais.

Sem a edição da referida lei complementar é logicamente impossível a materialização da nova exação tributária, uma vez que a lei ordinária que institui sua cobrança depende da fixação prévia das normas gerais de direito a ela aplicáveis, além de se sujeitar aos limites da competência residual, contidos no artigo 154, inciso I, da Magna Carta.

Diversos são os respeitáveis mestres que nos ensinaram essas lições fundamentais do Direito, como, por exemplo, **Celso Ribeiro Bastos**⁶⁸, que afirma que a lei complementar é absolutamente indispensável para a constituição de certas normas que lhe são inferiores, tornando-as inviáveis do ponto de vista jurídico, sem sua pré-existência, *ipsis litteris*:

“... à lei complementar compete um papel tão proeminente, na disciplinação final da matéria, que a sua omissão acarreta uma inviabilidade lógica ao surgimento da lei ordinária. Esta ostenta uma dependência tal da lei complementar a ponto de só ser concebida à luz dos dados ou critérios fornecidos pela lei complementar.”

⁶⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. **Lei complementar, teoria e comentários**. São Paulo: Saraiva, 1985, p. 40/41.

No mesmo sentido, **Diniz Ferreira da Cruz**⁶⁹ sustenta:

“No que atina a essas leis complementares (tributárias), acreditamos tenha inteira aplicabilidade o esquema kelsiano, isto é, entre os atos normativos – leis ordinárias, decretos legislativos e convênios – e as leis complementares que lhes atribuem validade, não há relação de coordenação, mas – isto sim – de subordinação.

Diz-se, portanto, que os atos normativos – leis ordinárias, decretos legislativos e convênios – são subordinados ou de grau inferior, e as leis complementares que esteiam a validade desses atos normativos, subordinantes ou de grau superior (Hans Kelsen, ‘Teoria Generale del Diritto e dello Stato’, edizione di Comunità, Milano, 1952, páginas 125/126).”

Pelas lições transcritas, verifica-se a impossibilidade de a lei ordinária instituir cobrança de tributo sem a prévia autorização de lei complementar, como, aliás, determina expressamente o artigo 146, inciso III, alínea *a*, da Constituição Federal.

Ora, até o presente momento **não há lei complementar** estabelecendo as normas gerais de direito tributário, relativas ao adicional de imposto de renda das pessoas jurídicas. Nem mesmo o Código Tributário Nacional, em seus artigos 43 a 45, regula a referida exação.

Os instrumentos normativos que tentam dar aparência de legitimidade ao *adicional* combatido são as Leis ordinárias n^{os} 8.541/1992 e 9.249/1995, já transcritas.

Entretanto, como a simples lei ordinária não é competente para instituir tributo sem que haja prévia autorização de norma complementar, escorada em disposição de competência constitucional expressa, tem-se que é irregular a exigência do adicional do imposto de renda das pessoas jurídicas, estabelecido pelas leis mencionadas.

⁶⁹ CRUZ, Diniz Ferreira. **Lei complementar em matéria tributária**. São Paulo: José Bushatsky, 1978, p. 27/28.

Por outro lado, só se poderá legitimar a cobrança do adicional de imposto de renda das pessoas jurídicas com base na competência residual da União, para instituir exações tributárias diversas daquelas indicadas no artigo 153, da Magna Carta.

De fato, o artigo 154, inciso I, da Constituição Federal, estabelece a possibilidade da União instituir impostos não previstos na sua competência tributária original. Entretanto, essa mesma norma impõe três requisitos para sua aplicação: instituição da nova exação por meio de **lei complementar**, em caráter **não-cumulativo**, utilizando fato gerador e base de cálculo **distintos** daqueles fixados para os impostos previstos no ordenamento constitucional, como se verifica do conteúdo do artigo mencionado, *ipsis litteris*:

“A União poderá instituir:

- I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.”

Ao comentar o artigo transcrito, **Pinto Ferreira**⁷⁰ salienta que *a União tem competência residual para estabelecer novos impostos, incluindo novas contribuições, que devem ser veiculadas por lei complementar e tendo como nota característica a não cumulatividade*. O autor citado ressalta ainda:

“Tais impostos não devem ser idênticos aos impostos discriminados nominalmente nos arts. 153, 155 e 156 da CF de 1988, alusivos respectivamente a impostos federais, estaduais e municipais.

Os mesmos tributos não podem, também, ser exigidos quando há base de cálculo e fato gerador idênticos aos preexistentes, e nem podem ser cumulativos com eles.”

⁷⁰ FERREIRA, Pinto. **Comentários à constituição brasileira**. 5^o vol. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 418/419.

O mesmo entendimento é compartilhado por **Frederico Araújo Seabra de Moura**⁷¹, que ao comentar o artigo 154, inciso I, da Constituição, afirma:

"Mais uma vez, a lei complementar é destinada à introdução de regra-matriz de incidência tributária no direito brasileiro, desta feita no que tange aos impostos residuais, que são "outras hipóteses reveladoras de fatos presuntivos de riquezas não contemplados nos artigos 153, 155 e 156 da Constituição Federal. E isso demonstra um primeiro limite, por mais que não expresso pelo artigo 154, inciso I, que se configura na proibição de a União tributar qualquer materialidade não referida na Constituição que não seja reveladora de fato-signo presuntivo de riqueza: é, portanto, necessária obediência à capacidade contributiva."

O adicional do imposto de renda das pessoas jurídicas, ora impugnado, não atendeu aos requisitos de validade estabelecidos pelo artigo constitucional retro transcrito. Primeiramente, não foi instituído por meio de lei complementar, mas por simples lei ordinária, insuficiente para legitimar a pretensão fiscal. Em segundo lugar, é cumulativo e, por derradeiro, possui o mesmo fato gerador do imposto de renda.

Ademais, é preciso salientar que o adicional do imposto de renda das pessoas jurídicas é a segunda incidência sobre o mesmo fato econômico, **sem representar tributação de acréscimo patrimonial efetivo**. Nesse sentido, é absolutamente impossível aceitá-lo como legítimo por representar gravame sobre a mesma situação material que já deu origem a outra obrigação tributária da mesma natureza, violando o princípio da capacidade contributiva.

O ilustre **José Luiz Bulhões Pedreira**⁷², em sua notável obra **Imposto de Renda**, esclarece:

"A Constituição Federal autoriza a União a impor tributos sobre a 'renda e os proventos de qualquer natureza'. No exercício do Poder Legislativo cabe ao Congresso Nacional definir, na legislação ordinária, o que deve ser entendido por renda, para efeitos de tributação. Mas ao definir a renda tributável o Congresso

⁷¹ MOURA, Frederico Araújo Seabra de. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 133.

⁷² PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto de renda**. Rio de Janeiro: Apec, 1969, item 02.11.16.

Nacional tem o seu poder limitado pelo sistema constitucional de distribuição do poder tributário, e fica sujeito à verificação, pelo Poder Judiciário, da conformidade dos conceitos legais com os princípios da Constituição. O Congresso pode restringir ou limitar o conceito de renda e proventos de qualquer natureza constante da Constituição, **mas não ampliá-lo além dos limites compatíveis com a distribuição constitucional de rendas.**

A determinação dos limites do poder da União de impor tributos sobre ‘rendas e proventos de qualquer natureza’ há de basear-se na interpretação literal dessa expressão e na interpretação sistemática da discriminação constitucional de rendas.

O sentido vulgar de renda é o de produto do capital ou trabalho, e o termo é usado como sinônimo de lucros, juros, aluguéis, proventos ou receitas. A expressão ‘proventos’ é empregada como sinônimo de pensão, crédito, proveito ou lucro. No sentido vulgar, tanto a expressão ‘renda’ quanto a ‘proventos’ indica a idéia de fluxo, de alguma coisa que entra, que é recebida.”

O legislador complementar adotou a corrente de pensamento mencionada pelo autor citado, impossibilitando qualquer dúvida sobre o alcance e os limites da incidência do imposto de renda, quando definiu, no artigo 43, do Código Tributário Nacional (em sua redação original), seu fato gerador e conceituou **renda e proventos**, da seguinte forma:

“O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

- I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos;
- II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.”

Ao comentar o artigo legal transcrito, **Rubens Gomes de Sousa**⁷³ esclarece:

“Explicitando o dispositivo transcrito (art. 43 do CTN) sublinho que, tanto em se tratando de *renda* como de *proventos*, o elemento essencial do fato gerador é a

⁷³ SOUSA, Rubens Gomes. **Pareceres – 3 – Imposto de renda**. São Paulo: Resenha Tributária, 1976, p. 277.

aquisição da disponibilidade de **riqueza nova**, definida em termos de **acrécimo patrimonial**.

Esta circunstância – de tratar-se de riqueza nova – está implícita, no caso de *renda*, na palavra *provento* (CTN, art. 43, I), que envolve a noção de **algo novo produzido** por, ou seja, decorrente de algo existente: a fonte produtora.”

Da mesma opinião é **Gilberto de Ulhôa Canto**⁷⁴ quando afirma:

“...é que o imposto não pode ser cobrado sem que fique satisfeita a condição básica que lhe é própria *ex vi* do que consta do art. 43 e seus incisos do CTN, de haver acréscimo patrimonial, apurado de modo que se ajuste ao conceito que a lei estabeleça...”

O adicional do imposto de renda das pessoas jurídicas, instituído pelas Leis ordinárias federais n^{os} 8.541/1992 e 9.249/1995, não incide sobre renda ou provento novos, considerando os conceitos adotados pelo Código Tributário Nacional, justamente por não onerar um *plus* patrimonial, representando apenas segunda incidência sobre a mesma circunstância material que exteriorizou o fato gerador do imposto de renda.

De fato, o mencionado adicional de imposto incidiu sobre a parcela que ultrapasse 25.000 UFIR, nos casos dos contribuintes que apresentaram declaração mensal, e 300.000 UFIR, para os contribuintes que declararam anualmente o imposto, durante a vigência da Lei n^o 8.541/1992; e R\$ 20.000,00, para o regime mensal de recolhimento e R\$ 240.000,00, no regime anual de apuração, após a vigência da Lei n^o 9.249/1995. Vê-se bem que o imposto de renda das pessoas jurídicas incidirá integralmente sobre o lucro real obtido no período, ao mesmo tempo em que o adicional impugnado gravará novamente o valor excedente aos limites acima indicados, mesmo que essa quantia, já tributada, não represente novo acréscimo patrimonial.

⁷⁴ CANTO, Gilberto de Ulhôa. **O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Caderno de Pesquisas Tributárias, Volume 11. São Paulo: Resenha Tributária, 1986, p. 10/11.

Significa dizer que para o mesmo lucro real incidirá integralmente o imposto de renda, cumulando-se ainda a cobrança do adicional combatido sobre considerável parcela da base de cálculo do imposto de renda, **sem que tenha havido qualquer acréscimo patrimonial que justifique a tributação adicional**, que deve obedecer as mesmas regras legitimadoras da obrigação principal adicionada.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 117.887-6/SP⁷⁵, em Sessão Plenária, declarou a inconstitucionalidade de adicional ao imposto de renda, semelhante a este que ora se impugna, em que o eminente Ministro **Carlos Velloso** lavrou a seguinte ementa:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RENDA – CONCEITO. Lei nº 4.506, de 30.XI.64, art. 38, C.F./46, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43.

I – Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou auferimento de algo, a título oneroso. C.F., 1946, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43.

II – Inconstitucionalidade do art. 38 da Lei 4.506/64, que institui adicional de 7% de imposto de renda sobre lucros distribuídos.

III – R.E. conhecido e provido.”

Das razões que fundamentaram a decisão sintetizada na ementa retro transcrita, verifica-se que o Supremo Tribunal Federal entendeu que aquele tipo de adicional ao imposto de renda só é legítimo se onerar acréscimo patrimonial novo, ocorrido depois da incidência do tributo primitivo, não se justificando gravame adicional sobre base de cálculo já tributada.

⁷⁵ Supremo Tribunal Federal, Sessão Plenária, Relator Ministro Carlos Velloso, julgado em 11/2/1993, publicado no DJ de 23/4/1993, página 6.923.

O princípio adotado pela Magna Corte é o de que após a incidência do imposto de renda o que resta é capital, insuscetível de gravame tributário, mesmo que este tenha caráter adicional.

Desse modo, ainda que a exação tributária aqui combatida fosse um autêntico e legítimo adicional, ainda assim só poderia incidir regularmente sobre renda nova, e não sobre parte daquela que já foi tributada.

Essas irregularidades demonstram a inconstitucionalidade e a ilegalidade da instituição e da cobrança do adicional ao imposto de renda das pessoas jurídicas, instituído pelos artigos 10, da Lei nº 8.541/1992, e 3º, inciso I, da Lei nº 9.249/1995.

6.5 A inaplicabilidade do *princípio da capacidade contributiva* para legitimar o adicional ao imposto de renda por ausência de disciplinamento de seu conceito e de seu alcance em matéria tributária

O Fisco usualmente alega a possibilidade de gravar progressivamente o patrimônio do contribuinte com base no princípio da capacidade contributiva, interpretado de forma elástica para justificar uma maior arrecadação, sem levar em conta a verdadeira finalidade daquele princípio e os efeitos visados pelo legislador constitucional.

Apesar do artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, determinar a incidência de impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte, revelando que ela se caracteriza

como uma **limitação ao poder de tributar**, esse preceito de relevante importância ainda não foi configurado por meio de lei complementar, na forma do artigo 146, da Magna Carta.

Em seus incisos II e III, esse artigo impõe o disciplinamento da matéria por se tratar de limitação constitucional ao poder de tributar e representar norma geral em matéria de legislação tributária, como se infere de seu conteúdo, *ipsis litteris*:

“Cabe à lei complementar:

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.”

Como, de fato, o princípio da capacidade contributiva foi erigido constitucionalmente como sendo uma limitação ao poder de tributar, necessariamente deveria estar disciplinado por meio de lei complementar para que o legislador ordinário pudesse estabelecer as incidências tributárias de forma a satisfazer aquele axioma. Sem a referida lei complementar é absolutamente impossível a aplicação daquela forma gradativa de incidência.

Essa conclusão decorre da exemplar lição do saudoso **Gilberto de Ulhôa Canto**⁷⁶, que, ao analisar essa questão, fez as seguintes ponderações:

“A expedição de lei complementar que defina e até mesmo fixe paradigmas de determinação do atendimento da capacidade contributiva, ainda que o § 1º do art. 145 não tenha previsto sua expedição parece-me perfeitamente possível. Com efeito, o art. 146 da Constituição diz que caberá à lei complementar, entre outras coisas, ‘...II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar...’ e ‘...III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

⁷⁶ CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Capacidade contributiva**. Caderno de Pesquisas Tributárias, Vol. 14. São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 10/16.

a) a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes...’.

É fora de dúvida que a norma do § 1º do art. 145 configura uma limitação ao poder de tributar, porquanto determina a quem dele dispõe – o legislador ordinário – que não o exerça sem observância dos princípios que formula. Além disso, na definição dos contribuintes e das bases de cálculo dos impostos discriminados na própria Constituição poderá a lei complementar determinar fórmulas de observância do princípio da capacidade contributiva.

De resto, o campo de atuação possível da lei complementar não ficou delimitado, pelo art. 146 da Constituição, apenas às matérias que nele expressamente se mencionam. Além da alusão que noutros de seus artigos é feita à lei complementar (como, por exemplo, no art. 155, § 2º, X e XII, entre outros) é claro que a referência feita no item III do art. 146 às normas gerais em matéria de legislação tributária, ‘especialmente’ às enumeradas nas letras a), b) e c) evidencia que a relação de matéria é meramente exemplificativa.”

“Para que a observância dos princípios formulados no § 1º do art. 145 da Constituição pudesse ser exigida do intérprete e do julgador, penso que seria necessária a fixação de paradigmas indicativos dos limites a serem observados, relativamente a cada imposto. Tal fixação poderia ser feita na própria lei instituidora de cada tributo, mesmo que inexistisse lei complementar que o determinasse. Em qualquer caso, se houvesse os limites legais estariam, o intérprete e o julgador, obrigados a levar em conta esses limites, porquanto em tal caso eles estariam integrando o conjunto das normas aplicáveis aos impostos de que se tratasse. **Sem essa providência, o julgador não estaria em condições de aplicar o princípio, por falta de padrão determinante do que teria sido o imposto compatível com a capacidade econômica.**”

“No caso específico dos princípios insertos no § 1º do art. 145, penso que não seria possível considerar aplicável a norma constitucional sem que ela fosse complementada por outra que fixasse os padrões de compatibilidade dos impostos com a capacidade econômica dos contribuintes. Como já o disse antes, ao Judiciário não compete fixar tal critério, em se tratando de atividade que somente corresponde ao legislador como é a de dispor em matéria de tributos...”

A lição do insigne mestre não deixa dúvida quanto à necessidade de haver lei complementar, que especifique e determine os parâmetros de aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva, relativamente aos impostos.

Muito embora seja óbvio que o referido princípio constitui uma limitação ao poder de tributar, e como tal deveria estar disciplinado por meio de lei complementar, por força da determinação contida no artigo 146, inciso II, da Magna Carta, poder-se-ia flexibilizar provisoriamente aquela condição se, ao menos, houvesse lei ordinária conceituando e delimitando as formas possíveis de utilização da capacidade econômica do contribuinte estabelecendo restrições à incidência tributária, obedecidos os limites constitucionais inerentes ao conceito de capacidade contributiva.

No entanto, não existe no ordenamento jurídico pátrio nem lei complementar, nem lei ordinária, que discipline aquela matéria de forma a atender ao preceito constitucional contido no referido artigo 146, circunstância que impede momentaneamente a aplicação do princípio da capacidade contributiva.

Nesse aspecto, há fundamento jurídico plausível para sustentar que o *adicional* ao imposto de renda não tem fonte de legitimidade no princípio mencionado, justamente porque, como asseverou **Gilberto de Ulhôa Canto**, para sua aplicação é preciso disciplinamento em lei complementar, ou, na pior das hipóteses, em lei ordinária que, como já foi visto, inexistem.

Se a perfeita compreensão do princípio da capacidade contributiva não é atingível por interpretações meramente subjetivas, por força de determinação constitucional que exige norma qualificada versando a matéria, para que haja segurança jurídica na sua aplicação, não é aceitável juridicamente reivindicar a validade de determinada incidência tributária, em nome

do referido axioma, se não existir a lei complementar indispensável para a identificação de seu conceito, limites e efeitos.

6.6. A incompatibilidade do *princípio da graduação segundo a capacidade econômica com o conceito de adicional a impostos*

Há os que sustentam a legitimidade da nova exação tributária em face do argumento de que o adicional de imposto de renda impugnado, na verdade, nada mais é do que uma graduação da incidência tributária amparada no princípio da capacidade econômica.

Entretanto, esse entendimento é equivocado, porque confunde os conceitos de progressividade de alíquotas com o de adicionais a impostos segundo critérios variáveis de aferição de renda.

De fato, o princípio da progressividade, consagrado no artigo 145, § 1º, da Magna Carta, pode ser aplicado aos impostos pessoais, desde que tenham regramento próprio em lei, que estabeleça os conceitos e os limites da graduação. Neste ponto, aplica-se inteiramente a conclusão exposta no item anterior relativamente à necessidade de normatização do princípio da capacidade contributiva. Enquanto não houver lei complementar estabelecendo as condições de validade para a utilização da progressividade, ela não poderá ser empregada validamente porque também é uma forma de limitação ao poder de tributar.

Por outro lado, também não subsiste o argumento de que se trata de aplicação de tributação progressiva.

Em primeiro lugar, porque a progressividade se opera sempre sobre a mesma base de cálculo do imposto, atingindo a grandeza econômica tributada por faixas pré-determinadas

pela norma de incidência, de forma a estabelecer gravame gradual na mesma proporção do aumento da base de cálculo.

Como já se demonstrou, no caso do adicional analisado, o acréscimo não se calcula sobre a mesma base imponible, mas sobre grandeza econômica obtida mediante a subtração da base de cálculo do imposto de renda de determinados valores indicados aleatoriamente pela lei ordinária, que concretiza base imponible diferente daquela utilizada para apuração do imposto adicionado, sem levar em conta patamares diferenciados de riqueza que justifiquem a incidência de alíquotas progressivas. No caso concreto, a alíquota é fixa!

Em segundo lugar, porque o sistema de adição a impostos não leva em consideração a base imponible originalmente estabelecida em lei, mas escala de valores que, quando ultrapassados, ficam sujeitos à suplementação tributária.

No caso concreto, trata-se de adicional ao imposto de renda, cuja legislação aplicável **não prevê escala gradativa** em função da base de cálculo crescente, revelando indubitavelmente que a hipótese versada nada tem a ver com suposta graduação da incidência tributária.

Se o próprio Código Tributário Nacional, legislação complementar que trata da incidência tributária do Imposto de Renda, não prevê alíquotas graduadas em função do crescimento da grandeza econômica gravada, não será legítima a tentativa de sanar essa falha por meio da criação aleatória (ainda que por lei ordinária) de sistema que estabeleça a cobrança de adicionais a impostos sobre valores excedentes a determinados limites quantitativos.

Ao comentar essa matéria, **Ruy Barbosa Nogueira**⁷⁷ esclarece:

“Se a Constituição e a lei complementar descrevem uma determinada relação econômica fazendo uma quantificação normativa dessa relação pela substância, como no caso, ‘do imposto sobre renda e proventos’, nem o legislador ordinário e muito menos o intérprete ou o aplicador da lei podem desviar-se dos fatos já qualificados normativamente pela legislação máxima para fazer diferente quantificação jurídica, isto é, seja em nível de qualificação normativa pela lei ordinária ou de qualificação interpretativa ou decisório-administrativa ou judicial, porque em quaisquer dessas hipóteses estariam usurpando as atribuições do legislador constituinte.”

Note-se também que a sistemática adotada pelo adicional analisado nada tem a ver com escala progressiva de alíquotas, uma vez que incide uniformemente sobre os valores excedentes a R\$ 20.000,00, na apuração mensal, e a R\$ 240.000,000, na apuração anual. Não há qualquer semelhança com tabela progressiva de alíquotas, o que revela a intenção irregular de arrecadar, sem a expressa competência tributária indicada na Constituição.

Portanto, o adicional ao imposto de renda não foi instituído com a finalidade de aplicar o princípio da progressividade para fazer justiça tributária e exigir gravame maior daqueles que podem contribuir mais, em função da maior extensão de suas riquezas.

O fato incontestável é que o adicional em questão foi criado sem critério jurídico válido, sem o atendimento dos requisitos constitucionais de conformidade e sem amparo numa política correta de gravame proporcional ao poder contributivo, visando apenas propiciar uma maior arrecadação por vias indiretas.

⁷⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imposto de renda**. São Paulo: Resenha Tributária, 1981, p. 147/148.

CAPITULO VII

CONFRONTO ENTRE OS PRINCÍPIOS INTERPRETATIVOS E A IRREGULAR INSTITUIÇÃO DO ADICIONAL AO IMPOSTO DE RENDA

7.1. O método interpretativo de Canotilho

Os princípios de interpretação elaborados pelo ilustre professor lusitano, detalhados no item 5.2 deste trabalho, são úteis para demonstrar que, de fato, a competência tributária deve ter um termo de exauribilidade, que indique a satisfação do preceito constitucional relativo ao exercício satisfatório daquela prerrogativa, sem extrapolar as rígidas determinações que limitam o poder de instituir e de cobrar tributos.

Não se pode aceitar que a competência tributária, inicialmente conferida pela Constituição, seja exercida indefinidamente (mesmo depois de já criado legislativamente o tributo autorizado) sem que isso viole o axioma da unidade constitucional, que impede a vigência de normas conflitantes ou similares. Neste caso, o desrespeito aos princípios da legalidade e da tipicidade, perpetrados pelo exercício de competência contínua e simultânea com a existência de tributo já instituído com base nela, sem autorização constitucional, conduz à desarmonia na obediência das normas constitucionais relativas à limitação ao poder de tributar, que ficam anuladas pela prática incorreta da competência inextinguível.

É preciso selecionar os comportamentos do ente agraciado com a competência tributária para que não negue a unidade do sistema constitucional por meio de seu exercício indefinido, negligenciando os demais princípios que lastreiam o sistema, especialmente o da legalidade que contém todos os parâmetros do exercício do poder de tributar.

Em complemento ao princípio anterior, o da integração também se aplica ao caso concreto para impedir que a União desestabilize a partição tributária constitucional com a cobrança de adicional a que não tem direito pela via de lei ordinária. Este é um dos mais importantes aspectos que impedem qualquer ente público de ir além dos limites traçados na Carta da República, seja no que se refere aos direitos, seja no que tange às obrigações.

O princípio da eficácia máxima também pode ser invocado para invalidar o exercício continuado da competência tributária, justamente porque a fuga dos limites estabelecidos constitucionalmente para cada uma das competências acaba negando a eficácia da norma fundamental, relativamente à fixação dos limites de atuação de cada ente estatal, provocando desordem jurídica representada pela subsunção dos direitos e garantias constitucionais do contribuinte ao mero e despropositado interesse de arrecadar mais do que o permitido, por meio de um expediente sutil e sem fundamento constitucional.

Já o princípio da conformidade funcional vai de encontro à pretensão da União em manter o exercício irregular de competência tributária para estabelecer a cobrança de tributo não previsto na discriminação constitucional. Essa atitude desrespeita a partição das funções legislativas que não autoriza a criação de tributo, não previsto originalmente no texto constitucional, por meio de simples lei ordinária, sendo absolutamente necessária a edição de lei complementar em cumprimento aos requisitos para o exercício da competência residual, conferida constitucionalmente apenas à União Federal.

Da mesma forma, o princípio da concordância prática exige que se mantenha o primado da discriminação constitucional de competências em relação ao elenco das atribuições tributárias de cada ente da federação, bem como se prestigie os princípios da legalidade, da tipicidade, da proporcionalidade e da capacidade contributiva, consagrados expressamente pela Constituição Federal.

Diante dele não prevalece a tentativa de legitimar cobranças de tributos adicionais, instituídos de forma continuada, sob a mesma competência tributária, já exercida na criação de imposto que ainda permanece em vigor. Esse procedimento desarmoniza os princípios e regras constitucionais que regem a repartição do poder de tributar, porque permite que um dos entes da república obtenha vantagem fiscal não autorizada expressamente, que desequilibrará o sistema idealizado pelo legislador constituinte.

O princípio da força normativa da Constituição também é violado pela tentativa de cobrar tributo não autorizado pela Carta da República, pelo simples fato desse comportamento negar a estrutura clássica de partição de poderes e de competências, criada para delimitar a área de atuação de cada ente estatal, sem que haja conflitos concretos entre eles. Nesse aspecto, é preciso conservar a eficácia da distribuição de competências tributárias, prevista originalmente no Texto Constitucional, preservando-se o equilíbrio no acesso às fontes de custeio e, sobretudo, mantendo a supremacia da Constituição contra o desejo injustificado de arrecadar mais por meio inidôneo, lastreando-se em manobra visivelmente infundada e desmoralizadora de todo sistema jurídico nacional.

Finalmente, o princípio da interpretação conforme a Constituição também sugere o repúdio à tentativa injurídica de cobrar tributo que não tenha sustentação na discriminação de competência tributária expressa no Texto Magno. É fácil perceber a impossibilidade de

interpretar conforme a Constituição a tentativa de instituir tributo fora dos limites estabelecidos por ela, tanto mais quanto esse tributo também seja criado fora dos limites da competência residual, conferida com exclusividade à União Federal, justamente para facilitar a criação de eventual fonte nova de custeio.

Sem a previsão expressa na Constituição e sem a utilização do meio próprio estabelecido para o exercício da competência residual, para complementar as receitas da União, não se poderá conformar a nova exigência tributária aos critérios e fundamentos constitucionais, o que revela a impropriedade da tentativa da União de obter nova fonte de receita.

Portanto, verifica-se que o exercício da competência tributária está rigidamente disciplinado pelos princípios de interpretação mencionados, evidenciando a impossibilidade de a União exigir tributo, não previsto originalmente no texto constitucional, por meio de lei ordinária, sendo imprescindível para essa finalidade a veiculação da nova exação tributária por meio de lei complementar, com o atendimento dos demais limitadores previstos no artigo 154, inciso I, da Carta da República.

7.2. A capacidade contributiva na visão de Marco Aurélio Greco

Como foi mencionado no item 4.2 desta monografia, o professor **Marco Aurélio Greco** aplica quatro hipóteses identificadoras da ocorrência da capacidade tributária, sem a qual a pretensão fiscal não terá legitimidade, especialmente se considerarmos a capacidade contributiva como pressuposto e fundamento da norma tributária.

Essas hipóteses, aplicadas ao caso concreto, relativo ao adicional mencionado, revelam a inexistência da capacidade contributiva que justifique a sua cobrança, notadamente

se tivermos em vista que a incidência tributária deve sempre guardar relação direta com o fato econômico que a justifica, no sentido de onerar riqueza nova, ainda não gravada por ônus tributário.

7.2.1. Ausência de capacidade financeira

A cobrança do adicional mencionado incide sobre a mesma base de cálculo do imposto de renda, com a dedução de R\$ 20.000,00 (regime de apuração mensal) ou de R\$ 240.000,00 (regime de apuração anual), deixando clara a intenção do legislador ordinário: gravar novamente o mesmo fato econômico, com pequena alteração da base de cálculo, apenas para complementar a arrecadação do imposto original. Esse desiderato, como já foi visto, não pode ser efetivado regularmente se não houver prévia previsão constitucional de competência, justamente para que não haja esgotamento da fonte de riqueza que mantém operante a fonte de custeio da União.

Para que seja possível tal tributação é preciso, preliminarmente, que haja indícios de capacidade financeira que evidenciem o fôlego do contribuinte para suportar novo gravame sobre o mesmo fato exteriorizador de riqueza, sem que isso aniquile ou dificulte a atividade econômica do contribuinte.

No caso concreto, é fácil perceber que, depois da incidência do imposto sobre a renda e demais encargos tributários que oneram o lucro e o faturamento da pessoa jurídica, pouco sobrar para o custeio da manutenção da atividade econômica e para o investimento em modernização ou atualização dos meios de produção da riqueza já tributada anteriormente.

A capacidade financeira deve ser considerada como a possibilidade de contribuir com algo que não prejudique o andamento dos negócios e não impeça o crescimento das atividades do contribuinte que sustenta o financiamento das despesas estatais.

Essa capacidade existe claramente antes da incidência do imposto de renda, da contribuição sobre o lucro e dos demais encargos sobre o faturamento. Depois disso, pouco restará para manter a empresa em condições de competitividade. Neste ponto, há que se considerar capacidade financeira como sendo algo que dê larga folga às finanças do contribuinte e não o que restou depois de inúmeras incidências que oneram quase 40% do faturamento da empresa.

Sobre este enfoque, não há sobra financeira suficiente para justificar a cobrança de um adicional sobre a base imponible do imposto de renda e da contribuição sobre o lucro. Portanto, neste caso, não há materialização da capacidade contributiva que justifique o adicional analisado, sob o prisma da capacidade financeira.

7.2.2. Ausência de capacidade individual

Neste método de verificação da capacidade contributiva é a analisada subjetivamente a possibilidade de determinado contribuinte contribuir, levando em conta seu patrimônio disponível.

O adicional mencionado incide sobre a mesma base de cálculo do imposto de renda e da contribuição sobre o lucro, com pequena modificação resultante da subtração de até R\$ 240.000,00, onerando a renda obtida em decorrência de suas atividades empresariais anuais.

Por isso mesmo não leva em conta o patrimônio acumulado, que só poderia ser avaliado por meios de inspeção praticamente impossível de se realizar de forma isonômica,

circunstância que revela a impropriedade da aplicação deste método na aferição da capacidade econômica do contribuinte.

Assim, o adicional em análise não poderá ser justificado pela tentativa de gravar a capacidade individual que já foi onerada pela incidência do imposto de renda, além de não haver qualquer evidência plausível de que o fisco realmente avaliou concretamente a capacidade do contribuinte de pagar mais imposto em face do incremento de riqueza.

Além do mais, a avaliação correta do patrimônio acumulado, como forma de identificar grandeza econômica tributável, só encontra previsão em nosso ordenamento constitucional no tocante às grandes fortunas, que ainda não tem disciplina legal.

Portanto, este método também não identifica a capacidade contributiva que legitime a cobrança de tributos, especialmente o adicional ao imposto de renda.

7.2.3. Capacidade presumida

Esse critério baseia-se na possibilidade do legislador eleger a seu bel prazer uma condição presumida de capacidade para contribuir com o custeio do Estado, sem levar em conta a realidade econômica do contribuinte, que poderá não ter tal capacidade para concorrer com as despesas públicas na proporção almejada pelo Fisco.

Este meio de aferição, no entanto, só poderá ser aplicado em casos extremos, que não identifiquem facilmente qual é a real potencialidade contributiva, como, por exemplo, quando o contribuinte omite informações contábeis ou não tenha documentos hábeis para comprovar sua real situação financeira.

No caso analisado, a capacidade presumida não poderá ser aplicada justamente porque não há condições visíveis de aquilatar qual é o potencial contributivo, ou se ele é

insuficiente para autorizar a cobrança de tributo, mediante a aplicação dos critérios de apuração do imposto de renda.

Há que se frisar também que a presunção tributária deve ter sua delimitação em lei apropriada que estabeleça as hipóteses em que poderá ser aplicada e em que limites surtirá efeitos fiscais, sob pena de violação do princípio da legalidade.

Como os requisitos de aplicabilidade da presunção estão ausentes, neste caso, não há como aplicá-lo para justificar a cobrança do adicional analisado.

7.2.4. Capacidade vinculada ao pressuposto do tributo

Esse meio de aferição da capacidade contributiva é certamente o mais adequado para identificar a potencialidade do contribuinte. No caso concreto, a sua aplicação demonstrará claramente que não há capacidade contributiva que autorize a cobrança do adicional, tendo em vista que sobre a riqueza obtida pelo contribuinte, já incidiram imposto de renda e contribuição sobre o lucro, ficando claro que o lucro obtido já foi submetido duas vezes à ação tributária, fato que indica bem o exaurimento daquela potencialidade contributiva, assim considerada a possibilidade de contribuir sem perecer.

Segundo o critério mencionado, não seria possível permitir mais uma incidência sobre o fato econômico diminuído duas vezes por cobranças fiscais, sem que isso implicasse a aniquilação do justo lucro da empresa.

Desse modo, também o critério da capacidade vinculada ao pressuposto do fato tributário não autoriza a cobrança do adicional ao imposto de renda.

7.2.5. Competência tributária e o momento de seu exaurimento

Como foi indicado no item 3.5 deste trabalho, a melhor doutrina se orienta no sentido do exaurimento da competência tributária no exato momento em que a função legislativa do ente público materializa os elementos essenciais da hipótese de incidência e exerce concretamente sua prerrogativa de tributar (Roque Carraza e Dino Jarach).

A partir desse momento, não há mais lugar para o exercício da mesma competência tributária, enquanto perdurem os efeitos jurídicos concretos da norma que criou o tributo. Se houver sua revogação, parcial ou total, o ente público poderá renovar o exercício de sua competência e criar novo fato que fique jungido à obrigação de recolher a exação tributária nova que substituiu a anterior revogada.

Esse entendimento doutrinário, aplicado ao caso do adicional referido, desnatura completamente a legitimidade jurídica da sua cobrança, porque foi instituída com base na competência tributária já exaurida por ocasião da instituição do imposto de renda das pessoas jurídicas.

Como não há discriminação de competência tributária em favor da União que a autorize criar adicionais pelas vias ordinárias, o legislador por conveniências políticas chamou a nova exação de "adicional" ao imposto de renda para o qual tinha competência originária, tentando superar, desta forma, o obstáculo do limite constitucional de competência para criar novos tributos.

Tecnicamente o adicional referido somente poderia ter sido instituído regularmente com base na competência residual da União, por meio de lei complementar que estabelecesse nova incidência, não contida na competência original da União, sobre fato

gerador e base de cálculo inéditos, apuráveis pela técnica da não-cumulatividade, conforme exige o artigo 154, inciso I, da Constituição Federal.

Neste aspecto, verifica-se, mais uma vez, a impossibilidade do exercício continuado da competência tributária, como foi feito pela União na criação e cobrança do adicional ao imposto de renda, por meio de lei ordinária, porque **essa continuidade não está autorizada pela Constituição Federal**, nem pelas leis de normas gerais de caráter complementar à norma fundamental de regência.

Portanto, no caso apresentado, foi criado tributo sem a correspondente atribuição de competência constitucional originária, circunstância que exige o cumprimento dos requisitos de validade indicados no artigo 154, inciso I, da Magna Carta, disciplinador da competência residual da União, como condição indispensável à produção de efeitos jurídicos que legitimem a exigência do referido adicional, que, na verdade, é um imposto novo de natureza complementar ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, que não pode ser instituído pelo meio de lei ordinária, como foi feito no caso concreto analisado.

No que se refere ao argumento de que a Constituição está vinculada à realidade que altera constantemente as relações sociais e políticas, incluindo aí as crescentes necessidades de recursos demandadas pelo Estado e que dela nunca se pode separar, é preciso contrapor o preceito constitucional da sua soberania, que não pode ser subjugado pelos interesses momentâneos dos governantes ou de determinado setor da sociedade.

Sobre este ponto, faz sentido a lição de **Korand Hesse**⁷⁸:

"A Constituição não está desvinculada da realidade histórica concreta do seu tempo. Todavia, ela não está condicionada, simplesmente, por essa realidade. Em casos de eventual conflito, a Constituição não deve ser considerada, necessariamente, a parte

⁷⁸ HESSE, Konrad. **A força normativa da constituição**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991, p. 25.

mais fraca. Ao contrário, existem pressupostos realizáveis (realizierbate Voraussetzungen) que, mesmo em caso de confronto, permitem assegurar a força normativa da Constituição."

Por esta razão, não se pode sucumbir às circunstâncias alegadas pelo Fisco para justificar a criação irregular de tributo, pelas vias ordinárias, para o qual não tem competência constitucional originária, como ocorreu na instituição do adicional ao imposto de renda, sob pena de se violar os princípios da soberania constitucional, da superior hierarquia da norma constitucional, da discriminação estrita de competências, da legalidade e da capacidade contributiva, os mais importantes axiomas que regem todo o ordenamento jurídico moderno.

CONCLUSÃO

O objetivo deste trabalho foi o de contribuir para o debate sobre os limites do exercício da competência tributária, chamando a atenção para um aspecto pouco versado na doutrina especializada relativo ao modo como deve ser exaurida aquela prerrogativa estatal, considerando a existência de princípios constitucionais que delimitam o poder de tributar combinados com variados métodos de interpretação jurídica voltados para a identificação da teleologia da norma.

Essa meta foi estabelecida de forma a conduzir uma pesquisa jurídica apropriada que, de algum modo, possa esclarecer o ponto focal do debate, visando demonstrar a necessidade de se estabelecer critérios claros para identificar qual o momento em que se verifica o completo exercício da competência tributária, e se essa circunstância impede o ente

tributante de criar novas incidências com base na mesma competência já exercida inteiramente, enquanto perdurem os efeitos jurídicos do tributo criado anteriormente.

Para melhor situar o tema na perspectiva histórica, foi feito um resumo dos acontecimentos que deram origem ao controle do Estado, na figura do rei, retirando-lhe o arbítrio para criar obrigações segundo sua vontade, especialmente no âmbito tributário, com a imposição de normas de conduta que exigiam a participação dos nobres nas decisões mais importantes.

Apresentou-se também rápida visão sobre os progressos que esse movimento histórico obteve ao longo do tempo, passando pela evolução do sistema político medieval, com destaque para as conquistas inglesas consagradas na Carta Magna de 1215; indicando as tendências criadas pelo constitucionalismo norte-americano de substituir a lei natural, como fundamentadora do direito positivo, pelos princípios racionais que materializaram a valorização da ação humana, criando a primeira constituição sistematizada e escrita dos tempos modernos; ressaltando a contribuição do constitucionalismo francês, derivado dos conceitos filosóficos da Revolução de 1789, que estabeleceu claramente os limites da competência de cada um dos poderes do Estado; mencionando as teorias inovadoras do início do século XIX, dirigidas às normas programáticas, às de eficácia plena e às de eficácia contida; chegando finalmente aos novos rumos do constitucionalismo europeu do século XX, com a valorização dos direitos e garantias inerentes ao ser humano.

Compreendido o percurso histórico e o processo de formação dos princípios e normas do direito constitucional moderno, passou-se a analisar os conceitos de competência tributária, suas características, variações e modos de interagir no conjunto normativo, culminando com a constatação de que é preciso definir o momento em que se verifica o

exaurimento da competência tributária, considerando que ela não pode ser exercida indefinidamente depois de instituído o tributo a ela relativo.

A questão é interessante e já foi abordada por Roque Antonio Carraza e por Dino Jarach, conforme ficou anotado no item 3.5. Aqueles ilustres professores adotam o entendimento de que o exercício da competência tributária se exaure no ato legislativo que institui o tributo, indicando um bom começo para definir a questão da exauribilidade daquela competência.

Depois de analisar rapidamente os princípios constitucionais relacionados com a competência tributária e de demonstrar que ela é o princípio limitador primordial ao poder de tributar, foram apresentadas as noções gerais de interpretação da norma tributária e os limites estabelecidos ao exercício da competência tributária, sempre com o intuito de demonstrar a necessidade de definir em que momento se exaure aquela prerrogativa constitucional.

Para ilustrar os fundamentos teóricos desenvolvidos na monografia, apresentou-se um exemplo concreto de exercício continuado da competência tributária em que a União instituiu “adicional” ao imposto de renda, sem a indispensável autorização constitucional, circunstância que a obrigou a utilizar a mesma competência relativa ao imposto de renda para tentar legitimar a nova incidência tributária.

Muito embora pudesse ter utilizado a competência residual que lhe foi conferida pelo artigo 154, inciso I, da Magna Carta, para instituir aquele adicional, por meio de lei complementar indicadora de fato gerador e base de cálculo inéditos, obedecendo a técnica da não cumulatividade, a União preferiu a cômoda opção de criar o novo imposto por lei ordinária, alegando tratar-se de mero adicional ao imposto de renda, instituído regularmente com fundamento na atribuição de competência contida no artigo 153, inciso III, da

Constituição Federal, sendo desnecessária competência exclusiva ou residual para exigir aquele novo adicional.

Sustentou-se, nesse ponto, que o adicional mencionado, criado por lei ordinária, era apenas uma forma de tributação segundo a capacidade contributiva, por meio de alíquotas progressivas, razão que também dispensaria a existência de autorização constitucional específica ou a sua instituição por meio da competência residual.

Viu-se, entretanto, que o novo tributo não tem as características próprias dos adicionais, justamente por estes incidem sobre o valor apurado de outro imposto, e nunca sobre a mesma grandeza econômica do imposto supostamente adicionado.

Demonstrou-se também que o adicional em questão não se configura como tributo gradativo, na forma prevista no artigo 145, § único, da Constituição Federal, amparado no princípio da capacidade contributiva.

Além disso, ficou evidente também que qualquer tributo incidente sobre renda, como é o caso do referido adicional, não poderá onerar algo que não represente renda efetiva, nos termos constitucionais, ou que represente renda já tributada diretamente por imposto específico.

Esse ponto parece ser o mais importante para compreender a verdadeira extensão da gravidade das violações constitucionais perpetradas pela União, ao instituir o adicional ao imposto de renda pelas vias ordinárias.

O novo tributo incide sobre algo que não é renda propriamente dita, porque após a incidência do imposto de renda sobre os ganhos da pessoa jurídica, o que resta é capital. Não existindo hipótese originária de tributação do capital naquelas condições, a União não poderia

criar ônus fiscal sobre ele, por meio de lei ordinária, mas somente por lei complementar na forma prescrita no artigo 154, inciso I, da Constituição Federal, observando também os demais princípios constitucionais de validade da obrigação tributária mencionados neste trabalho.

Diante dessa realidade, a União deveria promover a aprovação de lei complementar instituindo o novo tributo, observando as condições estabelecidas no artigo constitucional mencionado, para passar a exigí-lo corretamente, sem ofensa a qualquer axioma ou norma constitucional, cumprindo assim o tão sofrido princípio da moralidade pública, que exige que os poderes estatais, no exercício de suas atividades, cumpram a Constituição e as leis vigentes no País, tendo em vista os valores nelas consagrados, sob pena de seu mau exemplo desestabilizar o ordenamento jurídico.

BIBLIOGRAFIA

ALVES, Fernanda Maia Salomão. **Competência tributária residual**. Dissertação de Mestrado em Direito - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), São Paulo, 2002.

_____. **Competência tributária residual e os limites constitucionais à instituição de novos tributos**, *in* Revista de Direito Tributário, vol. 83, São Paulo: Malheiros.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997.

ATALIBA, Geraldo. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Revista de Direito Tributário nº 62, São Paulo, Malheiros.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Lei complementar, teoria e comentários**. São Paulo: Saraiva, 1985.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10ª ed. Brasília, Universidade de Brasília, 1999.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 5ª ed. Coimbra: Almedina, 2002.

CAMPOS, Francisco. Parecer RDA 73/380.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Temas de direito tributário**, 3º vol. Rio de Janeiro: Alba, 1984.

_____. **O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Caderno de Pesquisas Tributárias, Vol 11. São Paulo: Resenha Tributária, 1986.

_____. **Capacidade contributiva**. Caderno de Pesquisas Tributárias, Vol. 14. São Paulo: Resenha Tributária, 1989.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. **A competência tributária dos estados-membros diante da nova constituição federal**. São Paulo: Cadernos de Direito Tributário nº 45, Revista dos Tribunais, 1988.

CARVALHO, Cristiano. **Sistema, competência e princípios**. Curso de Especialização em Direito Tributário. Rio de Janeiro, Forense, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, 1999.

CHIESA, Clélio. **A competência tributária no estado brasileiro**. São Paulo: Max Limonad, 2002.

COELHO, Inocêncio Mártires. **Interpretação constitucional**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1997.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

CORDEIRO, Rodrigo Aiache. **Princípios constitucionais tributários**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2006.

CRUZ, Diniz Ferreira. **Lei complementar em matéria tributária**. São Paulo: José Bushatsky, 1978.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **A constituição na vida dos povos**. São Paulo: Saraiva, 2010.

- DÓRIA, A .R. Sampaio. **Discriminação de competência impositiva**. 1972. Tese (Concurso à Cadeira de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo). USP, São Paulo, 1972.
- ENGLISH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. 6ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1992.
- FERREIRA, Pinto. **Comentários à constituição brasileira**, 5º vol. São Paulo: Saraiva, 1992.
- FONSECA, Maria Juliana de Almeida. **Conflito de competência tributária - ICMS e ISSQN**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.
- GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária - fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009.
- GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito constitucional comparado**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2006.
- GRAU, Eros Roberto. **Direito, conceitos e normas jurídicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.
- GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária: antecipação do fato gerador**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e aplicabilidade das limitações ao poder de tributar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997.
- HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica constitucional**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1997.
- HESSE, Konrad. **A força normativa da constituição**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1991.
- _____. **Temas fundamentais de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

JARACH, Dino. **Curso superior de derecho tributário**. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1969. - traduzido e citado pelo Professor Roque Antonio Carraza na obra indicada na nota 29, p. 441 - rodapé.

_____. **O fato imponible - teoria geral do direito tributário substantivo**. São Paulo: Revista dos Tribunais 1989.

KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1986.

LAREZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

_____. **Comentários ao código tributário nacional**, Vol. I. São Paulo: Saraiva, 1998.

MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva; MARONE, José Ruben. **Comentários ao código tributário nacional**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

MELLO, Celso Antonio Bandeira. **Elementos de direito administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

MENDONÇA, Christiane. **Competência tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MITA, Enrico de. **O princípio da capacidade contributiva in** Princípios e limites da tributação, coordenação de Roberto Ferraz. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MONTESQUIEU. **O espírito das leis**. São Paulo: Saraiva, 1987.

MORAES, Antão de. Revista de Direito Administrativo, vol. 50.

MOURA, Frederico Araújo Seabra de. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

MÜLLER, Friedrich. **Fragmento sobre o poder constituinte do povo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imposto de renda**. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto de renda**. Rio de Janeiro: Apec, 1969.

PIZOLIO, Reinaldo. **Competência tributária e conceitos constitucionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

ROTHENBURG, Walter Claudius. **Princípios constitucionais**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1999.

SOUSA, Rubens Gomes. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

_____. **Compêndio de legislação tributária**. 4ª ed. 2ª tiragem. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

_____. **Pareceres – 3 – Imposto de renda**. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

TIPKE, Klaus. **Direito tributário**, Vol. I. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2008.

UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005.