

# ASPECTOS INCONSTITUCIONAIS DA EMENDA CONSTITUCIONAL 33/2001

Pedro Lima Marcheri<sup>\*</sup>

Alexandre Marcos de Lima<sup>\*\*</sup>

Resumo: O escopo desse trabalho é fazer uma análise profunda a respeito ao Sistema de direitos e garantias atinentes à seara tributária, com esforços no princípio constitucional da legalidade, relacionado à majoração e redução de tributos. Com vários apontamentos no que diz respeito ao sistema tributário constitucional, elencando a superioridade formal e material das normas constitucionais ante ao sistema jurídico nacional, bem como analisando a rigidez de tais normas. Outrossim, dissertar-se-á acerca das propriedades do conceito de tributo, bem como suas espécies, sendo dispensada maior atenção ao ICMS e a CIDE, as quais são objetos específicos do presente trabalho. Posteriormente, serão abordadas as definições de princípios, discorrendo acerca da possibilidade de sua excepcionalidade. Também serão elencados os princípios constitucionais tributários, abordando com maior foco as exceções a tais princípios. Ao final, será elaborada crítica pertinente à tais exceções, no sentido da análise acerca de sua constitucionalidade ou inconstitucionalidade frente ao sistema jurídico brasileiro.

Palavras-Chave: Princípios. Tributo. Impostos. Contribuições.

---

<sup>\*</sup> Mestrando pelo Centro Universitário Eurípedes de Marília – UNIVEM. Pós-Graduando em Direito e Processo Penal pela Faculdade de Direito Damásio de Jesus. Bacharel em Direito pela Instituição Toledo de Ensino de Bauru – ITE. Advogado Criminalista. pedrolimaadvogados@hotmail.com.

<sup>\*\*</sup> Mestrando pelo Centro Universitário Eurípedes de Marília – UNIVEM. Bacharel em Direito pela Universidade Metodista de Piracicaba – UNIMEP. Advogado. Email: sergioleandroc@itelefonica.com.br.

Exceções. Inconstitucionalidade.

## UNCONSTITUTIONAL ASPECTS OF 33/2001 CONSTITUTIONAL AMENDMENT

**Abstract:** The scope of this academic work is to do a thorough analysis about the system of rights and guarantees relating to the tax system, with efforts on the constitutional principle of legality, related to the increase and reduction of taxes. With various notes with regard to the constitutional tax system, listing the formal and material superiority of constitutional norms against the national legal system, as well as analyzing the rigidity of such laws. Also, will lecture on the properties of the concept of tax, as well as their species, and given more attention to the ICMS and the CID, which are specific objects of the present work. Later chapters will address the definitions of principles, talking about the possibility of their exceptionality. Also listed are the constitutional principles of taxation, with greater focus on addressing the exceptions to such principles. At the end, will be drawn criticism pertaining to such exceptions, in the sense of analysis about their constitutionality or unconstitutionality against the Brazilian legal system.

**Keywords:** Principles. Tribute. Taxes. Contributions. Exceptions. Unconstitutional.

### 1 INTRODUÇÃO



Sistema Tributário brasileiro tem seu regramento principal disciplinado na Constituição Federal da República de 1988. Neste sistema poderemos encontrar as regras atinentes à instituição de tributos, as normas que dizem respeito à competência dos Entes, as que limitam o poder de tributar, a repartição

das receitas tributárias pelos Entes federativos e os principais princípios que norteiam a matéria tributária pátria, onde não podemos esquecer que outros princípios espalhados pelo texto constitucional são perfeitamente aplicados na seara tributária.

Um dos mais importantes princípios elencados nesse Sistema é o da Legalidade, objeto de nossos estudos, no qual não é exclusivo da matéria tributária sendo, porém aplicado a outras áreas do direito, como por exemplo, na penal, onde um indivíduo não pode ter sua conduta definida como crime sem que esta esteja descrita previamente numa lei.

No momento da elaboração da Constituição Federal de 1988, o Poder Constituinte Originário se manifestou no sentido de trazer ao ordenamento jurídico constitucional tributário pátrio tal princípio e este se substanciou em verdadeira proteção ao contribuinte contra o poder de tributar do Estado, e no mesmo momento tratou de excepcioná-lo trazendo com isso uma restrição em relação ao campo de incidência do mesmo. Como o referido princípio é um direito fundamental do contribuinte tributário não pode ser assim objeto discussão do legislador infraconstitucional com o propósito de restringir a sua atuação, ou aboli-lo.

Neste presente trabalho serão feitas considerações atinentes a duas exceções trazidas pelo Constituinte Derivado, através da Emenda Constitucional número 33 de 2001, ao Princípio da Legalidade Tributária, substanciadas pelo imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS) nas operações com lubrificantes e combustíveis, como também a contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (CIDE).

A sistemática de nossos estudos conta com a análise da Constituição Federal mostrando sua supremacia frente à legis-

lação infraconstitucional, a abordagem do conceito de princípios bem como as suas variações como também a dos tributos. Além do mais, faremos apontamentos referentes às exceções trazidas pelo Constituinte Originário como também aquelas que dizem respeito ao nosso tema, ou seja, às exceções veiculadas pela Emenda Constitucional número 33 de 2001.

Diante de nossos estudos pretendemos mostrar a carga de inconstitucionalidade da referida Emenda, através de um estudo sistemático atinente a matéria dos direitos fundamentais e dos veículos introdutórios de exceções. Através da exploração dessa presente pesquisa chegaremos à conclusão de tal afirmação.

## 2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Princípio deriva do latim *principium* ou *principii* que remete a ideia de origem, começo, base, ponto de partida, alicerce, pedra angular, exprime a noção de mandamento nuclear de um sistema. São elementos de sustentação do ordenamento jurídico, elementos estes que lhe dão coerência interna.

Carvalho (2011, p. 191) nos ensina em sua obra Curso de Direito Tributário que:

[...] princípio é um componente axiológico, invariavelmente presente na comunicação normativa, experimenta variações de intensidade de norma, de tal sorte que existem preceitos fortemente carregados de valor e que, em função do seu papel sintático no conjunto, acaba exercendo significativa influência sobre grandes porções do ordenamento, informando o vector de compreensão de múltiplos seguimentos.

Portanto, trata-se de norma valorativa que tem aplicabilidade mais ampla que o comando legal aduzido nas diversas espécies normativas. A lei, via de regra, configura-se como norma genérica e abstrata, ao passo que o princípio (que inclusive pode estar expresso no texto legal) aduz preceito que deve nortear todo o sistema jurídico a qual ele se destina, por conseguinte, tendo aplicação balizadora nas relações juridicamente

relevantes sob a égide deste. Além disso, como ensina Ricardo Rezende (2011, p. 18): os princípios são dotados de três funções principais, quais sejam:

- a) função informativa ou construtiva, pelo qual os princípios servem de referencial para o legislador quando da criação da norma jurídica;
- b) função interpretativa, na medida em que os princípios auxiliam na interpretação do sentido de norma jurídica;
- c) função normativa, pois os princípios aplicam-se na solução dos casos concretos, seja de forma direta, através da derrogação de uma norma jurídica por um princípio, seja de forma indireta, pela integração do sistema jurídico na hipótese de lacuna.

Segundo Silva (2007, p. 92) “os princípios são ordenações que se irradiam e imantam os sistemas de normas, são núcleos de condensações nos quais confluem valores e bens constitucionais”.

Na colocação de Celso Antônio Bandeira de Mello (*apud* WALTER CLAUDIUS ROTHENBURG, 2003, p. 14):

[...] mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.

A Carta Magna brasileira assevera diversos princípios que estruturam todo o sistema jurídico nacional. Exemplificando, a Constituição Cidadã aduz o princípio da dignidade da pessoa humana, expressão esta de semântica genérica e difícil interpretação fática, que é diretriz de todas as cearas jurídicas.

As normas principiológicas do sistema constitucional brasileiro podem ser segmentadas como sendo de duas ordens: princípios constitucionais como limites objetivos, ou como valores em si mesmos.

## 2.1. AS EXCEÇÕES AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

### 2.1.1 A NORMA COMPETENTE PARA VEICULAR AS EXCEÇÕES AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Os Princípios Constitucionais funcionam no Sistema Constitucional brasileiro como verdadeiros direitos e garantias fundamentais, pois visam proteger o cidadão do poder arbitrário do Estado, enquanto poder. Tais princípios impõe uma ordem ao estado de não fazer, pois os direitos apregoados na CF/88 fazem parte dos direitos de personalidade (subjctivos) da pessoa humana.

Por estarem alocados no texto constitucional, tais princípios estão dotados de supremacia formal e material em relação à legislação infraconstitucional, e tais não poderão ser atingidos pelo mesmo processo que modifica as leis infraconstitucionais. Segundo Ivo Dantas (1995, p. 53):

[...] toda a matéria constante na Constituição é portadora de uma supremacia frente a legislação ordinária e complementar, e para a qual o ordenamento constitucional criou um “sistema de freios”, a fim de que o conteúdo da superlei não possa ser atingido de forma igual àquela que se modifica qualquer outro mandamento da legislação infraconstitucional.

Portanto, a norma competente para veicular as exceções aos princípios constitucionais, de acordo com o artigo 60 da CF/88 é a Emenda á Constituição, onde o processo de elaboração é um processo mais solene, mais difícil, requer maior discussão em relação ao processo de elaboração das leis ordinárias.

### 2.1.2 A IMPOSSIBILIDADE DO PODER DE REFORMA VEICULAR AS EXCEÇÕES QUE VISEM RESTRINGIR OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

A constituição Federal de 1988 traz em seu texto limites materiais ao exercício do Poder de Reforma, nos quais a dou-

trina dominante chama de cláusulas pétreas, positivadas no artigo 60, parágrafo 4º que assim nos diz que “não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir os direitos e garantias individuais”.

Em nossos estudos estamos relacionando que os Princípios Constitucionais funcionam como Direitos e Garantias Fundamentais, sendo que, pode-se ter uma Emenda à Constituição que de maneira direta atinja esses temas, porém essas não podem ter o condão de abolir tais assuntos.

Por fim destacamos que se a proposta de Emenda vier no sentido de ampliar tais assuntos, criando ao cidadão uma maior proteção, esta terá validade em nosso Sistema Jurídico Brasileiro.

### 3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Neste tópico de nosso trabalho, trataremos de princípios tributários, mais precisamente daqueles que estão de maneira explícita na Constituição Federal. Esses princípios funcionam como um obstáculo, ao legislador ao elaborar a lei tributária que instituirá ou majorará os tributos, recebendo como denominação, inclusive constitucional de “Limites ao Poder de Tributar”.

Tais “Limites” se consagram como direitos e garantias que resguardam os cidadãos enquanto contribuintes, pois de antemão afirmaremos que os princípios e garantias fundamentais não estão agrupados somente no título II da Magna Carta, mais estão espalhados por todo o texto constitucional ora de forma implícita, ora de forma explícita.

Ademais, muito embora existirem os princípios explícitos da capacidade contributiva (art. 145, § 1º), da liberdade de tráfego de pessoas e bens (art. 150, V), da personalização do imposto (art. 145, § 1º), que proíbe que taxas tenham base de cálculo própria dos impostos (art. 145, § 2º), da imunidade tri-

butária (art. 150, VI), entre outros, delimitaremos nossos estudos devido ao nosso tema aos seguintes princípios a seguir:

### 3.1 O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

O princípio da legalidade esta vinculado de uma maneira íntima ao Estado Democrático de Direito, que é aquele em que o Estado através dos representantes (detentores do exercício do poder político) do povo (titulares do poder político), produz as leis e ao mesmo tempo se submete as tais. Amaro (2006, p. 239) leciona que: “este assegura o império das leis, como expressão da vontade popular”.

A legalidade é característica marcante do Estado de Direito e por consequência é um princípio mestre de um Estado Democrático de Direito, portanto é da essência do seu conceito se sujeitar a Constituição e fundar-se na legalidade democrática. O Estado de Direito traz limitações à atuação do Estado, isto é concretiza-se que não pode ele agir fora da lei (SILVA, 2007).

O princípio da legalidade se traduz em verdadeiro direito constitucional individual e visa este não permitir que o Estado no exercício de suas funções, se manifeste de forma arbitrária.

Positivamente o princípio da legalidade tem sua raiz estabelecida, e por seguinte influenciando todo nosso ordenamento jurídico, no artigo 5º inciso II da Constituição da República do Brasil nestes termos: “Ninguém será obrigado a fazer, ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, vindo nesse sentido e explicando a influência do princípio da legalidade no ordenamento jurídico vem Mendes (2008, p.158):

[...] um preceito multifuncional cujo núcleo essencial se espalha e se especifica no âmbito do ordenamento jurídico, dando origem a múltiplas expressões –processo legislativo, devido processo legal, supremacia da lei, perante a lei, reserva da



lei, anterioridade da lei, vigência da lei, incidência da lei, retroatividade e ultratividade da lei, repristinação da lei, lacunas da lei, legalidade administrativa, legalidade penal e legalidade tributária, entre outras- as quais, embora distintas em sua configuração formal, substancialmente traduzem uma só e mesma idéia, a de que a lei é o instrumento por excelência de conformação jurídica das relações sociais.

Devemos ainda salientar que tal preceito influência de forma diversa a atuação dos particulares e, por conseguinte para Administração Pública.

O particular no momento de realizar uma conduta pode realizar tudo aquilo que a lei não proíba ou nada declare, sendo assim possui uma margem de liberdade maior em relação à Administração Pública, quando a lei for omissa em disciplinar certas condutas. Assim sendo, vindo ao encontro de tudo que explanamos até aqui, Carrazza (2007, p. 242) diz que:

O inciso II do art. 5º da CF encerra, pois, um dogma fundamental, que impede que o Estado aja com arbítrio em suas relações com o indivíduo, que, afinal tem o direito de fazer tudo quanto a lei não proíbe, nos termos do clássico brocardo: *cui-que facere licete nisi quid iure prohibetur*.

Porém a Administração Pública quando agir deve estrita obediência no tocante às leis, sendo que esta impõe restrições à atuação daquele, devendo assim fazer somente o que a lei determine de forma expressa.

Neste sentido, a Administração Pública, no uso de suas prerrogativas ao instituir ou aumentar Tributos deve se pautar pelo Princípio da Legalidade Tributária (*nullum tributum sine lege*), que funciona como limitador ao poder estatal, ao disciplinar que tal conduta somente pode ser concretizada através de lei, tal princípio visa garantir de modo efetivo os direitos do contribuinte. De maneira positivada tal princípio vem expresso no artigo 150 inciso I da Carta Magna a seguir exposto: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado á União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Sobre a exigência de lei Carvalho (2010, p. 208) preleciona que:

Em outras palavras, qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou alíquota, mediante a expedição de lei.

Se funda tal princípio nos ideais de justiça e de segurança jurídica, valores que poderiam ser desmerecidos, se a administração pública fosse permitido, livremente, decidir quando, como e de quem cobrar tributos (AMARO, 2006).

Num estado moderno, dentre outros, um dos princípios fundamentais que o regem é o da legalidade da tributação que conhecemos também como princípio da reserva da lei, no qual a doutrina considera como regra fundamental do direito público (BASTOS, 2002).

Num exercício de raciocínio lógico, podemos afirmar então que ninguém será obrigado a pagar tributos, se estes não estiverem descritos em lei. Podemos afirmar com isso, que o Estado Democrático esta sendo novamente sendo ratificado, agora em que pese no ramo do Direito tributário, agora com a chamada Legalidade Tributária. Neste sentido sobre a legalidade dos tributos Pedro Menezes Trindade Barrêto (2005, p. 93):

[...] procurou cuidar, no art. 150, I, daquilo que se entende como o *princípio da legalidade tributária*, ou, comparando com o art. 5º, inc.II (*legalidade genérica*), abordou aqui a *legalidade específica dos tributos*. Este sim, o art. 150, inc. I, é o que propriamente chamamos de *legalidade tributária*. (grifo do autor).

O Legislador Infraconstitucional, em consonância com a Constituição Federal, veio consagrar o princípio da legalidade no Código Tributário Nacional em seu artigo 97, nestes termos:

Somente a lei pode estabelecer:

A instituição de tributos, ou a sua extinção;

I- a majoração de tributos, ou a sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

II- definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

III- a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo;

IV- a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V- a cominação das penalidades para as ações e omissões, contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI- as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades;

§1º Equipara-se a majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo que importe em torna-lo mais oneroso;

§2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

### 3.2 O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA

Este princípio se traduz numa verdadeira garantia Individual e visa evitar surpresa para o contribuinte. Garantia essa que pode ser criadas, mas não retirada, sendo que pelo princípio da anterioridade permite-se a efetivação do planejamento tributário.

Além do mais, se substancia num direito Individual, no qual visa o princípio da anterioridade a não surpresa do contribuinte, de modo que ele possa planejar os atos da sua vida civil sabendo antecipadamente a carga tributária que deverá recolher. Assim podemos citar o seguinte exemplo: “todo empresário faz um planejamento do seu negócio e já calcula quanto vai pagar de carga tributária, e esse princípio permite a pessoa física ou jurídica não ter surpresas tributárias futuras, ele faz um cálculo prévio já sabendo quanto irá gastar naquele ano, e por esse motivo que todo tributo novo só pode ser cobrado no exercício financeiro do ano seguinte, visando o exercício deste princípio”. A respeito da segurança jurídica que traz o princípio

da anterioridade, Barrêto (2005, p. 129):

O *princípio da anterioridade* destina-se a proteger o contribuinte diante de uma eventual exigência imediata de se pagar um novo valor tributário que não era até então previsto. Procura garantir a todo cidadão que tenha um prazo mínimo de se preparar para pagar novas dívidas até então não existentes. Fundamenta-se na ideia de que não pode O Estado criar um novo valor a ser exigido (seja por instituir um tributo novo, ou por aumentar o valor de um já existente) e impor essa exigência imediatamente, pegando o particular de surpresa e sem estar programado. Se pudesse ser assim, ninguém teria paz e tranquilidade, pois ficaria sempre na incerteza de que se amanhã fosse criado um tributo novo, ou aumentar um que já existe, o contribuinte teria que encontrar novos recursos para o novo pagamento imediatamente. Ninguém poderia ter a certeza de fazer um planejamento para os seus gastos. Não haveria qualquer *segurança* no planejamento orçamentário do contribuinte. Não haveria *segurança jurídica*, pois a qualquer tempo poderia haver uma nova *surpresa* ao particular que teria abalado todo seu planejamento antes feito. (grifo do autor).

Esse princípio está positivado na Constituição Federal no artigo 150, III, b, *in verbis*:

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

[...]

III - cobrar tributos:

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

No Brasil temos 3 tipos de anterioridades tributária, no qual faremos breves, porém, importantes apontamentos a cada uma delas.

Num primeiro instante iremos nos preocupar com a anterioridade no que diz respeito ao Exercício, traduzido na alínea b, do inciso III, do artigo 150 da CF/88. O exercício financeiro no Brasil começa no dia 1º de janeiro de um ano, se estendendo até o dia 31 de dezembro desse mesmo ano, coincidindo assim com o calendário do ano civil. Pelo princípio da

anterioridade de exercício, o tributo criado em determinado exercício financeiro só pode ser cobrado quanto aos fatos no exercício posterior, em outras palavras, se uma determinada lei tributária for elaborada num determinado exercício financeiro, no qual crie ou aumente algum tributo, essa lei estará vigente, porém só terá eficácia no exercício do ano posterior. Explicando sobre o exercício financeiro vem Amaro (2008, p. 121) a seguir:

Exercício financeiro é o período de tempo para o qual a lei orçamentária aprova a receita e a despesa pública, Em regra, os orçamentos são anuais. Em nosso país, o exercício financeiro coincide com o ano civil, indo, pois, de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano, consoante dispõe o art. 34 da Lei n. 4.320/64, que veiculou normas gerais de direito financeiro. Hoje essa matéria- definição do exercício financeiro- é de competência de lei complementar (CF, art. 165, § 9º, I), tendo, pois, a norma da Lei n. 4.320/64 assumido a eficácia da lei complementar, a exemplo do que ocorreu com o Código Tributário Nacional. Somente por lei complementar, portanto, é que hoje se poderia modificar o exercício financeiro.

Este princípio é operado juntamente com o princípio da Nonagesimal. Para que o princípio da não surpresa seja eficaz, conjuga-se junto com o princípio da anterioridade de exercício um prazo mínimo para sua vigência. Carrazza (2007, p. 190), prediz:

V - O princípio da anterioridade refere-se, pois, à eficácia das leis tributárias, e não a sua *vigência* ou *validade*. Assim, ele aponta o átimo a partir do qual a lei, já vigente - isto é, já integrada na ordem jurídica-, é suscetível de ser aplicada (o que ocorrerá, efetivamente, por meio da prática do lançamento). Se preferirmos, podemos também dizer que, por força desse princípio, a lei que cria ou aumenta um tributo, ao entrar em vigor, tem seus efeitos diferidos para o próximo exercício financeiro. (grifo do autor).

Em segundo lugar discorreremos a respeito da anterioridade nonagesimal, que significa dizer que a lei que cria ou aumente o tributo deve ser anterior ao exercício que o tributo será cobrado, no qual deve-se observar um prazo mínimo, além

da anterioridade de exercício, da data da publicação (vigência) da lei até a sua aplicação (eficácia) (AMARO, 2008).

Essa ampliação do princípio da anterioridade esta disposto no artigo 150, III, c, da Carta Magna, que em outros dizeres determina que o prazo mínimo seja de 90 dias. Para este princípio o tributo só entra em vigor 90 dias da data de sua publicação. A nonagesimal é coadjuvante do exercício financeiro. Não pode ser cobrada no mesmo exercício. Somente após o princípio da anterioridade que a norma estará vigente. Para melhor entendimento, exemplificaremos uma situação hipotética: certo tributo é criado em abril de 1990, esse poderá ser cobrado a partir de 1º de janeiro de 1991, pois respeitou o princípio da anterioridade de exercício e também a anterioridade nonagesimal, porém se esse mesmo tributo for criado no dia 31 de dezembro de 1990, só poderá ser cobrado em 1º de março de 1991, pois só assim estará respeitando o princípio da anterioridade de exercício e o nonagesimal.

Outra modalidade no tocante a anterioridade se concretiza no artigo 196, parágrafo 6º, que diz respeito às Contribuições sociais, a seguir:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

[...]

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

Para as Contribuições Sociais o único princípio a ser observado é o nonagesimal, previsto no art. acima. Criado a contribuição hoje, daqui 90 dias começa a valer. Ela nada tem nada a ver com a nonagesimal do art. 150, III, "c", pois pode ser cobrada no mesmo exercício financeiro. Sobre o tratamento diferenciado das Contribuições Sociais, Barrêto (2005, p.138);

Entretanto, quando chegou no art. 195 e foi disciplinar a Seguridade Social, o constituinte preocupou-se em protegê-la. Entendeu que a Seguridade Social esta intimamente ligada ao mínimo vital, que emana do comando constitucional do seu art. 1º que assegura a todo cidadão o direito de viver dignamente (dignidade da pessoa humana). Logo, resolveu proteger a Seguridade Social, para que ela fosse viável e cumprisse o seu papel, garantindo ao povo o acesso á saúde, à assistência social, e ao regime previdenciário. Assim, permitiu que se criassem contribuições da seguridade social, exigidas da população em geral, para garantir assim a autonomia orçamentária e o auto-sustento da Seguridade Social. Contribuições estas, de natureza tributária. Instituídas por lei, compulsórias, pecuniárias, etc. Logo, percebeu, que ao atribuir natureza tributária as contribuições que serviriam como fonte de custeio e manutenção da seguridade social, subordiná-las-ia ao princípio da anterioridade, e assim sendo, esses novos valores criados só repassar-se-iam no ano seguinte. Mas a seguridade social, valorou o legislador, é especial, é instituição que merece ser protegida, ter privilégio e tratamento diferenciado, devido ao papel que desempenha na sociedade.

#### 4 DAS EXCEÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

No momento da elaboração da Magna Carta de 1988, estabeleceu-se algumas exceções ao Princípio da Legalidade Tributária no que se refere a determinados impostos. Estas exceções são constitucionais, pois foram veiculadas no momento de elaboração da Constituição pelo Poder Constituinte Originário.

Todas estas exceções estão ligadas a característica extrafiscal dos impostos, ou seja, atuar na política monetária e econômica do País. Estão também relacionadas às alterações das alíquotas que podem ser diminuídas ou majoradas pelo Poder Executivo através de Decreto, se atendidas às condições e os limites fixado em lei (art. 153, § 1º, CF/88), importante salientarmos que tal lei pode ser a ordinária, pois a Constitui-

ção não determinou para isso que fosse complementar. Essa regra não só excepciona o Princípio da Legalidade como também o da Anterioridade. Ensinando sobre a intervenção do Estado sobre o domínio econômico vem Barrêto (2005, p. 106), a seguir:

Não foi por acaso que o constituinte previu essa possibilidade, bem como não foi aleatoriamente que escolheu os tributos sobre os quais recairia essa possibilidade de autorização ao Executivo de – longe de depender da eventual morosidade do processo legislativo de edição até a vigência de uma lei -, poder de forma mais rápida e eficaz alterar as alíquotas desses tributos. Não foi por acaso. Foi uma decisão estratégica, inteligente e necessária, que reflete a certeza de que os citados tributos forem premeditadamente idealizados para servirem como instrumentos interventivos, reguladores, verdadeiras armas que o governo federal utiliza para exercer controle e tentar manter o equilíbrio no domínio econômico, especialmente nos seus setores essenciais, indústria, comércio e sistema financeiro. Daí permitir que se criem tributos para incidir sobre esses setores e autorizar o Executivo federal a manusear esses tributos, elevando ou diminuindo as alíquotas, sem depender da vontade (e, repita-se, da morosidade) do Poder legislativo para tais práticas habituais, exercendo assim a variação corrente imprescindível do quantum tributável impositivo por estes tributos e por consequência lógica conseguindo atingir o fim maior que é o de regular o domínio econômico.

De suma importância ainda salientarmos que deve ser obrigatoriamente fundamentado o Decreto Executivo que majorar as alíquotas. Decidiu o Supremo Tribunal Federal (RE 94.205-0-SP) que se a fundamentação estiver ausente no respectivo Decreto, porém presente no processo administrativo que terminou com a proposta do decreto, supre a exigência da lei (MAIA, 2009). A seguir faremos uma breve análise no que concernem a essas exceções (impostos) em específico.

#### 4.1 DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO



Num primeiro momento, importante colocarmos que o imposto sobre a importação tem como sujeito ativo, ou seja, é de competência privativa, da União, visto que a sua disposição constitucional assim determina no caput do artigo 153, trazendo no parágrafo 1º desse mesmo artigo mencionado a autorização para que o Poder Executivo altere a sua alíquota sem que para isso tenha uma lei anterior, *in verbis*:

Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre:

I- Imposto de produtos estrangeiros;

[...]

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

Disciplinado também esta a competência do imposto sobre a importação de bens e mercadorias estrangeiras, nos quais podem ser naturais ou industrializados, oriundos de outro país, na legislação infraconstitucional, mais precisamente no Código Tributário Nacional em seu artigo 19: “O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros [...]”. A.A. Contreiras de Carvalho (1969, p. 294), nos ensina sobre as relações com Estados estrangeiros através dos tributos:

O Código Tributário Nacional, como a Constituição Federal vigente, abre a enumeração dos impostos com o de importação de produtos estrangeiros, de competência da União. Em nosso Direito Constitucional, desde que nos tornamos uma Federação, manter relações com os Estados estrangeiros foi, sempre, atribuição privativa do Presidente da República, que, constitucionalmente, exerce o Poder Executivo da União. Ora, pelas implicações que pode ter o comércio exterior nas relações internacionais, tanto mais possíveis quanto mais se estreitam essas relações, evidente é a natureza do imposto a que aludimos [...].

Ainda sobre a incidência do imposto de importação, Rosa Junior (2003, p. 872):

O imposto de importação é também denominado imposto aduaneiro, e o termo alfândega significa estabelecimento pertencente ao Estado, situado em certa parte do território nacio-

nal, por onde entram, passam ou saem mercadorias do estrangeiro, ou para o estrangeiro.

O imposto de importação tem como umas das suas características ser estratégico, de modo a controlar a entrada de produtos estrangeiros no país, protegendo, assim a economia nacional contra a concorrência desleal de produtos feitos em países, onde o custo efetivo para produção é baixíssimo, devido à falta de legislação, por exemplo, que venha a proteger os trabalhadores contra os abusos do capitalista. Desse fato concluímos que o mencionado imposto possui característica da extrafiscalidade (Art. 21 CTN) e sobre esta Carvalho (2011, p. 290) nos ensina:

A experiência jurídica nos mostra, porém, que vezes sem conta a postura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa comportamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração de tributos, perseguindo objetivos alheio aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de *extrafiscalidade*. Alguns exemplos esclarecerão bem o assunto. A lei do Imposto Territorial Rural (ITR), ao fazer incidir a exação de maneira mais onerosa, no caso dos imóveis inexplorados ou de baixa produtividade, busca atender, em primeiro plano, a finalidade de ordem social e econômica e não ao incremento de receita. A legislação do Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza (IR) permite o abatimento de verbas gastas em determinados investimentos, tidos como de interesse social ou econômico, tal o reflorestamento, justamente para incentivar a formação de reservas florestais no país. Em outras passagens, na composição de sua base de cálculo, seja entre as deduções ou entre os abatimentos da renda bruta, inserem medidas que caracterizam, com nitidez, a extrafiscalidade. Quanto ao IPI, a própria Constituição prescreve que suas alíquotas serão seletivas em função da essencialidade dos produtos (art. 153, §3º, I), fixando um critério que leva o legislador ordinário a estabelecer percentuais mais elevados para os produtos supérfluos. Os chamados *tributos aduaneiros* - impostos de importação e exportação -

têm apresentado relevantíssimas utilidades na tomada de iniciativas diretoras da política econômica. Haja vista para tributação dos automóveis importados do exterior, desestimulante ao extremo, para impulsionar a indústria automobilística nacional. (grifo do autor).

Complementarmente sobre a extrafiscalidade dos tributos, Rosa Júnior (2003, p. 872):

[...] fim extrafiscal, mas isto não significa que desapareça o fim da arrecadação, que fica, no entanto, relegado a segundo plano. O imposto de importação presta-se, por exemplo, à adoção de uma política de protecionismo aos produtos nacionais, quando se estabelece alíquotas bastante elevadas para desestimular a entrada de bens estrangeiros. De outro lado, sempre que a conjuntura econômica exigir que se facilite a entrada de produtos estrangeiros, em razão determinados produtos nacionais estarem com preços bastante elevados, o Poder Executivo pode reduzir a alíquota do imposto ou fixa-la em zero (CF, art. 153, §1º). Assim o imposto de importação constitui exceção ao princípio da legalidade tributária porque o Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as suas alíquotas, sendo também exceção ao princípio da anterioridade da lei fiscal (CF, art. 153, §1º).

#### 4.2 IMPOSTO SOBRE A EXPORTAÇÃO (IE)

A competência do imposto de exportação é privativa da União por disposição constitucional (art. 153, II) dizendo competir a União instituir impostos sobre a exportação de produtos nacionais. O Código Tributário Nacional estabeleceu normas de caráter geral, regulamentado pelo Decreto Lei nº 1578, de 11 de outubro de 1977, onde demos observar o seu artigo 8º que estabelece aplicar subsidiariamente, ao imposto de exportação a legislação relativa ao imposto de importação, ou seja, o Decreto Lei nº 66, de 18 de novembro de 1966. Sobre ser um instrumento da política cambial e do comércio exterior, Rosa Junior (2003, p. 885) nos aponta que:

O imposto de exportação foi muito discutido no passado, em razão do seu caráter antieconômico, por gravar as exporta-

ções, que são de grande importância para o país porque implica em entrada de divisas. Todavia prevaleceu o entendimento de que o imposto devia subsistir como instrumento da política cambial e do comércio exterior (CTN 26 e 28), e, por isso, deve pertencer à competência nacional, como ocorre nos demais regimes federativos.

Sobre o imposto de importação Bastos (2002, p. 373) ensina que:

Especialmente sobre o imposto de exportação há que se notar o seguinte ponto: a sua utilização há de ser feita com extrema prudência. Isso porque, ao incidir sobre produtos que serão adquiridos no exterior, a tributação pode tornar-se o mais das vezes em fator obstativo da conquista de mercados forâneos. Ela inviabiliza, pois, a operação.

Ainda sobre tema devemos levar em consideração os apontamentos feitos por Contreiras de Carvalho a respeito da incidência do estudado imposto (1969, p. 299):

O objeto da exportação é a mercadoria nacional ou nacionalizada, que o Estado tributa, quando sai do seu território, como operação de comércio exterior. Muitos autores condenam esse tributo, por obstar o desenvolvimento econômico e social do país, Tem ele sua história e é das mais antigas [...]. No Sistema da Constituição Federal de 1946, antes da Reforma de 1945, era da competência dos Estados-membros. Países há em cujo Sistema Tributário não prevê a sua Instituição.

Sua materialidade consiste na saída econômica do bem, no qual será incorporada a economia estrangeira, constituindo por objeto produtos nacional ou nacionalizados (art. 23 do CTN cc. art. 1º DL 1578/77), assim sendo, não gera o imposto de exportação a saída de bem que não incorpora a economia estrangeira, como por exemplo, no caso de turista brasileiro que em viagens internacionais ou em negócios leva consigo aparelhos de informática. A comentar sobre a saída de produtos do território nacional, Rosa Junior (2003, p. 891) descreve:

A exação só incide sobre a saída, para o exterior, de produto nacional, ou seja, produto produzido no território brasileiro, e de produto nacionalizado, vale dizer produto estrangeiro que passa a integrar a mercadoria nacional. Em outras palavras, Fátima Fernandes Rodrigues de Souza esclarece que se en-

tende “por produto nacionalizado tanto aquele transformado beneficiado ou subdividido e acondicionado em território nacional, como o introduzido no País e desembaraçado junto à autoridade aduaneira, mediante o pagamento dos tributos incidentes”.

#### 4.3 IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

A constituição Federal de 1988 aduz que compete a União instituir impostos sobre produtos industrializados, estabelecendo também ao IPI princípios que de forma específica, o rege, quais sejam a seletividade, a não cumulatividade, bem como a imunidade (art. 153, inciso IV e §3º). Tal imposto também é disciplinado nos artigos 46 ao 51 do CTN, sendo aquele regulamentado pelo Decreto Lei 4.502 de 30 de novembro de 1964. Luiz Ricardo Gomes Aranha (2001, p. 219), faz breves apontamentos históricos sobre o IPI:

O atual IPI corresponde ao tributo nominado, no passado, de imposto de consumo. No período do Império Romano e por toda a Idade Média tributavam os pequenos produtores e comerciantes que levavam suas mercadorias para exposições e feiras. Em Portugal, havia as sisas que recaíam sobre comidas, azeites e vinhos, e depois foram estendidas a outros produtos. Sob a forma de imposto sobre consumo de bens industrializados era, no Brasil, da Colônia até a proclamação da República, objeto de tributação municipal, embora submetido, também, em alguns casos a incidências federais. Em 1899, apareceu o regulamento n. 641, que procurou dar ordenação às diversas normas de lei e regulamentos que tratavam do imposto e, a partir daí, vai sendo ampliado para incidir sobre uma vasta gama de produtos (coisas feitas ou aperfeiçoadas). De tributações sobre bens perecíveis, passou a incidir sobre produtos duráveis como máquinas, equipamentos etc.

#### 4.4 IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGURO, OU RELATIVOS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS.

De competência privativa da União por disposição legal (art. 153, V da CF/88 e art. 63 do CTN), esta também incumbida de legislar sobre a matéria (art. 22. II da CF/88). Comumente conhecido por IOF, é também um importante instrumento de controle econômico, para assim atender aos fins da política monetária, tendo, portanto fim extrafiscal (pode o Executivo alterar suas alíquotas para contabilizá-las aos objetivos da política monetária) (ROSA JUNIOR 2003). Sobre a sigla IOF, Maia (2009, p. 78) nos aclara que:

Este imposto, até os dias de hoje, é conhecido como IOF (imposto sobre Operações Financeiras), porém, na verdade, o IOF não mais existe há mais de 38 anos, com o advento da Lei nº 5.143/66 e, posteriormente, do CTN (Lei nº 5.172/66). Todavia, continua como praxe, principalmente no mercado financeiro, referir-se ao imposto a que se refere o inciso V do art. 153 da CF pelo nome “IOF”.

Passaremos à análise das exceções inconstitucionais ao princípio da legalidade.

## 5 DAS EXCEÇÕES INCONSTITUCIONAIS AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Depois que abordamos as exceções constitucionais ao princípio da legalidade tributária, que são aquelas introduzidas em nosso sistema jurídico constitucional pelo Poder Constituinte Originário no momento da elaboração da CF/88, passaremos aos estudos das exceções inconstitucionais ao princípio da legalidade tributária, nas quais foram introduzidas pelo Poder Constituinte Derivado, num ato de reforma a Magna Carta pela Emenda constitucional de numero 33 do ano de 2001 (EC 33/01).

### 5.1 AS EXCEÇÕES VEICULADAS PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº. 33/2001

A referida Emenda Constitucional foi introduzida ao ordenamento jurídico pátrio no dia 11 de dezembro de 2001, positivando várias alterações na seara constitucional, sendo todas estas relacionadas com o Direito Tributário. A mencionada Emenda teve como principal escopo a criação de uma CIDE que incidisse sobre operações com combustíveis. Necessário se fez a criação desse tributo, pois a partir de 1º de janeiro de 2002, a Petrobrás perdeu a monopolização jurídica que tinha em relação a operações com petróleo e combustíveis possibilitando assim a inserção, no mercado de combustíveis brasileiro, de outras empresas. Devido ao exposto se fizera importante à criação de um sistema de tributário que permitisse um tratamento igualitário para disciplinar as diversas empresas que se estabeleceriam em nosso País realizando com isso operações com petróleo e combustíveis (EMENDA, 2012).

Além disso, a EC 33/01, elencou outra exceção, agora concernente ao ICMS, que alterou regras desse tributo estadual relativo a operações com lubrificantes e combustíveis.

Num estudo mais específico atinente a tais regras, irá se perceber, como antes mencionado, que se trata de normas inconstitucionais visto que excepcionam o princípio constitucional da Legalidade Tributária, trazendo uma mitigação, ou seja, restringindo o campo de atuação do princípio mencionado, posto também que tais excepcionalidades foram introduzidas impropriamente através do Poder Constituinte Derivado Reformador através da veiculação da EC 33/01.

Além de tudo, tal princípio funciona como um limitador do Estado ao seu poder de tributar, ou seja, se traduz em direito fundamental do contribuinte substanciando-se em uma cláusula pétrea, não podendo ser, portanto objeto de deliberação do Constituinte Derivado tendente a abolir tal direito.

Passaremos aos estudos de tais exceções mostrando em momentos oportunos suas cargas de inconstitucionalidades.

### 5.1.1 A FIXAÇÃO DA ALÍQUOTA DO ICMS OPERAÇÕES COM LUBRIFICANTES E COMBUSTÍVEIS PREVISTA NO ART. 155, § 4º, IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A EC 33/01 trouxe uma modificação atinente à fixação da alíquota relativa ao ICMS nas operações com lubrificantes e combustíveis, excepcionando com isso o princípio da Legalidade Tributária.

As alterações foram trazidas pelo art. 2º da EC 33/01, *in verbis*:

Art. 2º O artigo 155 da Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações:

Art. 155

[...]

§ 4º Na hipótese do inciso XII, *h*, observar-se-á o seguinte:

[...]

IV – as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, *g*, observando-se o seguinte:

- a*) serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto;
- b*) poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou *ad valorem*, incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência;
- c*) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no artigo 150, III, *b*.

§ 5º As regras necessárias à aplicação do disposto no § 4º, inclusive as relativas à apuração e à destinação do imposto, serão estabelecidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, *g*.

O ICMS como já foi mencionado neste presente trabalho é de competência dos Estados e do Distrito Federal e sua materialidade são as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações se iniciem no estrangeiro (art. 155, caput da CF/88), porém o ICMS não incide sobre as operações que destinem a ou-



tros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica. Entretanto, lei complementar definirá quais os combustíveis e lubrificantes o ICMS incidirá uma única vez, qualquer que seja a finalidade, nas materialidades acima citadas (art. 155, § 2º, inciso X, alínea b, combinado com o inciso XII, alínea h).

Importante observarmos que as alíquotas do aludido imposto, desde que tenha por materialidade operações com lubrificantes e combustíveis, serão definidas através de acordos entre os Estados e o Distrito Federal na qual caberá também a Lei Complementar disciplinar tal matéria (art. 155, § 4º, inciso IV, combinado com o § 2º, inciso XII, alínea g). Contudo, referida Lei não foi regulamentada ficando tal matéria subordinada a convênios celebrados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) na qual esta regulamentada pela Lei Complementar numero 24 de 7 de janeiro de 1975. Sobre tal matéria a EC 33/01 no artigo 4º disciplinou, *in verbis*:

Art. 4º Enquanto não entrar em vigor a lei complementar de que trata o artigo 155, § 2º, XII, h, da Constituição Federal, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos do § 2º, XII, g, do mesmo artigo, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

A inconstitucionalidade de tal medida se traduz que tais convênios são acordados pelos Entes Federativos (Estados e Distrito Federal), representados por seus respectivos Secretários de Fazenda, ou seja, pelo Executivo sem, contudo a participação do Legislativo exercendo sua função típica de produção de leis. Isso em nosso entendimento representa uma afronta ao princípio da Legalidade Tributária positivada no artigo 150 que veda os Entes Federativos exigir ou aumentar tributos sem lei que os estabeleça, aqui se tem claro o Executivo acordando referente a fixação das alíquotas mínimas e máximas, bem como o aumento e a diminuição da incidência do aludido imposto ao caso concreto, diferentemente do que ocorre com as outras materialidades onde a fixação da alíquota máxima e mínima se

dará por Resolução do Senado Federal, deixando a cargo do Poder Executivo a flutuação da diminuição ou majoração através de Decreto. Sobre a inconstitucionalidade da aludida Emenda, Carrazza (2007, p. 300):

Inconstitucional, a “exceção” criada pela Emenda Constitucional 33, de 11.12.2001, [...] “permitindo” que tal tributo tenha sua alíquota “reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo. Esta possibilidade de conceder isenções e de revogá-las fere o princípio da Separação dos Poderes”. (grifo do autor).

Ademais importante ressaltarmos que a EC 33/01 restringiu a incidência do princípio da Anterioridade Tributária, sendo que este princípio assim como o princípio da Legalidade Tributária são cláusulas pétreas, portanto não podendo ser objeto de deliberação tendente a restringir, ou abolir seus efeitos. Tal inconstitucionalidade vem positivada no artigo 155, § 4, inciso IV alínea c, *in verbis*:

§ 4º [...]

IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g, observando-se o seguinte: [...]

c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b (Anterioridade Tributária). (grifo nosso).

Nesta citada situação tem o Poder Executivo, através de acordos, fixando as alíquotas do ICMS sem que para isso se sujeite ao Princípio da Legalidade, ou seja, uma lei. Temos também a EC 33/01 excepcionando o mencionado Princípio como também o Princípio da Anterioridade Tributária ferindo com isso uma regra de reforma ao texto constitucional que veda as propostas que tendem a abolir, e assim restringir, o campo de atuação de tais Princípios, pois os mesmos exercem funções de direitos fundamentais, na qual protegem o contribuinte do Poder arbitrário do Estado em matéria de tributação.

Passaremos a análise de outra exceção, agora com respeito à CIDE.

### 5.1.2 A FIXAÇÃO DA ALÍQUOTA NA CIDE COMBUSTÍVEIS PREVISTA NO ART. 177, § 4º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Outra exceção ao Princípio da Legalidade foi introduzida pelo artigo 3º da EC 33/01 assim positivada:

Art. 3º O art. 177 da Constituição Federal passa a vigorar acrescido do seguinte parágrafo:

Art. 177 [...]

§ 4º *A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:*

*I - a alíquota da contribuição poderá ser:*

- a) diferenciada por produto ou uso;
- b) *reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, b;*

II - os recursos arrecadados serão destinados:

- a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo;
- b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás;
- c) ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes. (NR). (grifo nosso).

Em sua dissertação de Mestrado, Marcus Fraga Rodrigues (2005, p. 33):

Cada vez mais em foco as questões relativas ao petróleo e os negócios a ele referentes, impulsionado pelos recentes acontecimentos na seara internacional e as recentes descobertas de novas jazidas em território brasileiro, mormente no litoral norte fluminense e no Estado do Espírito Santo, ao final do ano de 2001 o Senado aprovou a Emenda Constitucional n.º 33 e, dias seguintes, a Lei n.º 10.336, de 19 de dezembro de 2001, criando a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre as atividades de importação e comercialização de combustíveis, ou simplesmente por nós denominada de “CIDE dos Combustíveis”.

Como um ouro negro em que tudo a ele referenciado envolve

grandes somas pecuniárias, atento a este fato, foi criada uma nova cobrança sobre determinadas etapas do “processo do petróleo” voltado aos combustíveis, de modo que, à União Federal se atribuiu a competência deste novo tributo, com vistas do Governo em “alavancar” as contas públicas, o que de fato ocorreu.

Devendo ter natureza temporária como toda contribuição interventiva, a CIDE dos Combustíveis está vigendo no sistema tributário desde o final do ano de 2001 e, passados mais de três anos, não se tem qualquer perspectiva de sua revogação, posto que os recursos financeiros gerados por ela “engordaram” os cofres públicos somente neste ano de 2004 com algo em torno de *R\$ 8 bilhões (oito bilhões de reais)*. (grifo do autor)

Podemos observar que o referido imposto tem característica extra fiscal, pois, é um instrumento de intervenção na economia pelo governo, como o próprio nome da contribuição assim diz.

Sua materialidade consiste na importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível e os seus recursos serão destinados ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo, ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás e ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes.

No que tange a suas alíquotas poderão ser diferenciadas por produto ou uso como também reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto Princípio da Anterioridade.

Defendemos que a inconstitucionalidade da CIDE em comento se encontra em primeiro lugar no fato do Poder Executivo poder alterar as aludidas alíquotas sem que para isso seja editada uma lei, ou seja, outra exceção ao Princípio da Legalidade. Vemos vários exemplos desse mesmo instrumento positivado na CF/88, todos eles também sendo exceções ao mencionado princípio, porém foram todos elencados na Constituição

pelo Poder Constituinte Originário no qual é o único que pode excepcionar os princípios e CIDE do artigo 177 § 4º da CF/88 pelo Constituinte Derivado no qual não pode excepcioná-los.

Outra inconstitucionalidade reside no exposto que, de acordo com o artigo 177, § 4º, inciso I, alínea b, a CIDE estudada não se sujeita ao Princípio da Anterioridade. Novamente o Constituinte Derivado trazendo regras que excluem a incidência de um princípio, atitude que não poderia fazer.

Ademais, não e demais mencionarmos novamente que tais Princípios funcionam como direitos fundamentais tributários ao contribuinte, existindo assim vedação no que tange a alterações tendentes a abolir tais direitos, pois são consideradas como sendo cláusulas pétreas. Neste sentido vem o texto a corroborar com nossas explanações e colocando tais princípios como direitos e garantias constitucionais, Junior (2003, p. 464):

[...] Verifica-se que fica consagrada mais uma exceção ao princípio da Legalidade porque o Poder Executivo poderá alterar a alíquota da CIDE, que também não se subordina ao princípio da Anterioridade da lei fiscal, no que toca ao restabelecimento da alíquota reduzida. Entendemos inconstitucional nessas partes a EC 33/2001 porque os princípios da legalidade e da anterioridade, como limitações ao poder de tributar, constituem cláusulas pétreas, e, portanto, não se admite a sua revogação nem a sua excepcionalização pelo Poder Constituinte derivado, como aliás, decidiu o STF na ADIN 939.

Ainda vindo de encontro com nossas explicações Maia (2009, p. 206), a seguir:

A Emenda Constitucional nº 33/2001, acresceu o § 4º do art. 177 da Constituição, estabelecendo em seu inciso I, letra b, que as alíquotas das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico, que vierem a ser instituídas com relação às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível poderão ser reduzidas ou restabelecidas por ato do Poder Executivo. Portanto, referida alínea do § 4º do art. 177 excepcionou a alteração das alíquotas CIDE em questão (redução e restabelecimento) do Princípio Constitucional da Legalidade. Aliás, o § 4º indigitado também excepcionou a redução e res-

tabelecimento da alíquota da contribuição em tela da anterioridade da lei tributária (art. 150, III, b).

Portanto, devemos recepcionar a hipótese acima como mais uma exceção ao princípio da legalidade, restrita a redução ou restabelecimento de alíquota. Todavia, imperioso enfatizar-se a inconstitucionalidade potencial da citada Emenda Constitucional nº 33/2001 no tocante a exceção ao princípio da legalidade que a veiculou. Como de conhecimento, a legalidade dentre os direitos e garantias fundamentais do art. 5º do texto constitucional vigente, sendo a legalidade tributária, de forma indissolúvel atrelada a tal garantia genérica da legalidade, e, por conseguinte, impossível se experimentar alteração por emenda constitucional, face o disposto no § 4º do art. 60 da Constituição. Assim, somente poderia ocorrer tal exceção por uma Constituinte.

Disso tudo, podemos definir que o estudado tributo é inconstitucional, visto que afronta Princípios e regras do ordenamento jurídico pátrio.

## 6 CONCLUSÃO

Foram enfrentadas, neste trabalho, situações referentes ao Direito Tributário, dando enfoque no Sistema Constitucional Tributário Nacional, onde podemos constatar que como esta alocada na Constituição, goza com ela de supremacia tanto formal como material frente às outras normas infraconstitucionais.

Importante mencionarmos ainda para que ocorram alterações das normas do Sistema Constitucional Tributário é necessário um processo mais dificultoso, mais solene, mais ríginoso do que a elaboração das leis ordinárias, então concluímos que não é simples a modificação do texto Tributário Constitucional traduzindo assim como um Sistema Rígido, onde as regras são preestabelecidas de observância obrigatória e se não seguidas tornam-se enraizadas de vícios de ordem material como também de ordem formal.

No Sistema em comento encontramos regras e princí-

pios. Algumas regras disciplinando a competência dos Entes para criar tributos, o norteando a distribuição de rendas tributárias, protegendo os contribuintes, outras definindo o campo de incidência, os fatos geradores, as alíquotas, etc. Por outro lado, encontramos princípios específicos da seara tributária alguns cujo papel é normatizar o texto Tributário Constitucional manifestando-se de observância obrigatória e outros que se traduzem em proteção ao contribuinte tributário, ou seja, sendo um direito fundamental do cidadão contra o Poder arbitrário do Estado em tributar. No entanto, os princípios e os direitos fundamentais do contribuinte que regem a seara tributária não se encontram somente no texto referente ao Sistema Tributário, mas se encontram espalhados por toda Constituição Federal.

Ademais, tais direitos fundamentais assim como os princípios que se traduzem em direitos, também são protegidos. O Poder Constituinte Originário tratou de vedar que o Poder Constituinte Derivado possa deliberar sobre estes temas, com a proposta de tentar aboli-los ou restringir o campo de suas atuações. São as chamadas pela doutrina de cláusulas pétreas, ou seja, o Sistema Constitucional Tributário em sua grande maioria de regra é rígido, sendo alguns temas é petrificado.

Dessa forma, o Constituinte Derivado não pode abolir ou restringir a incidência das normas e dos princípios atinentes aos direitos fundamentais, porém pode aumentar o campo de incidência. Além do mais, somente o Poder Constituinte Originário tem competência para veicular exceções que restrinjam aos Princípios e direitos fundamentais que protegem o contribuinte, sendo vedada, portanto ao Poder Constituinte Derivado veicular através de uma Emenda Constitucional qualquer exceção nesse sentido.

Os tributos são receitas públicas, sendo que este é gênero e o ICMS e a CIDE são espécies desse gênero, sendo que dentre outros os Princípios da Legalidade Tributária onde é vedado aos Entes Federativos exigir ou aumentar tributos sem

lei que o estabeleça, da Isonomia Tributária que no mesmo sentido proíbe instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos, da Irretroatividade Tributária vedando a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentados; da Anterioridade que não deixa cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; e da Não-Confiscatoriedade vedando utilizar tributo com efeito de confisco regem tal matéria.

Além disso, o Poder Constituinte Originário nos trouxe algumas exceções constitucionais ao Princípio da Legalidade, todas elas intimamente ligadas ao fato do Poder Executivo poder alterar as alíquotas diminuindo ou majorando através de um decreto, bastando para isso atender as condições e os limites fixados em lei. As devidas exceções são os Impostos de Importação (II), de Exportação (IE), sobre Produtos Industrializados (IPI) e o sobre Operações Financeiras (IOF).

Por fim, veio o Poder Constituinte Derivado, através da Emenda Constitucional número 33 de 2001, e trouxe ao ordenamento jurídico algumas exceções inconstitucionais ao Princípio da Legalidade Tributária.

A discutida Emenda trouxe regras quanto à fixação da alíquota do ICMS operações com lubrificantes e combustíveis prevista no artigo 155, parágrafo 4º, inciso IV da Constituição Federal que são definidas através de convênios celebrados entre os Estados e o Distrito Federal no âmbito do CONFAZ. A outra exceção diz respeito à fixação da alíquota na CIDE relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível prevista no art. 177, § 4º, da Constituição Federal, onde poderão ser reduzidas e restabelecidas por ato do Poder



Executivo, não se lhe aplicando o Princípio da Anterioridade.

A inconstitucionalidade reside em primeiro lugar no fato que tanto o ICMS quanto a CIDE, trouxeram regras que excepcionaram o Princípio da Anterioridade Tributária, porém é sabido que tal medida somente poderia ser realizada pelo Constituinte Originário e não pelo Derivado.

Em segundo lugar o Constituinte Derivado excepcionou o Princípio da Legalidade, trazendo uma regra onde as alterações das alíquotas podem ser feitas através de decreto pelo Poder Executivo, sabemos que tal hipótese é vedada ao Constituinte Derivado, só sendo permitido ao Constituinte Originário.

Além de tudo, tais princípios são tidos como direitos fundamentais do contribuinte tributário, funcionando assim como cláusulas pétreas, não podendo dessa forma ser objeto de reforma com tendência a restringir seus efeitos ou mesmo aboli-los.

Por fim, entendemos que, apesar dessas exceções terem grande importância para o Poder Executivo, pois servem de intervenção na política econômica, elas estão em vigência e produzindo seus efeitos (eficácia) no ordenamento jurídico de maneira totalmente em afronta ao mesmo, devendo ser objeto de deliberação pelo controle de constitucionalidade pátrio, para que o assim declare inconstitucionais tais dispositivos as retirando do sistema de leis.



## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ARANHA, Luiz Ricardo Gomes Aranha. *Direito Tributário*

- Aprendendo*. 1. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.
- BARRÊTO, Pedro Menezes Trindade *et al.* Limitações Constitucionais. Poder de Tributar. In: GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI Leonardo Pietroi (Cord.). *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 76-171.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 9. ed. São Paulo: Celso Bastos, 2002.
- CARRAZZA, Antonio Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- CARVALHO, A. A. Contreiras de Carvalho. *Doutrina e Aplicação do Direito Tributário*. 1. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1969.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- DANTAS, Ivo. *Princípios Constitucionais e Interpretação Constitucional*. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1995.
- EMENDA Constitucional 33/2001 - Alterações ao art. 149 da CF e a CIDE-Combustíveis. *Vem Concursos*. Disponível em: <[http://www.vemconcursos.com/opiniao/index.phtml?page\\_id=670](http://www.vemconcursos.com/opiniao/index.phtml?page_id=670)>. Acesso em: 13 jun. 2012.
- MAIA, Luiz Fernando. *Compêndio de Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo: Jurídica Brasileira, 2009.
- MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1994. *Apud*: ROTHENBURG, Walter Claudius. *Princípios Constitucionais*. 1. ed. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2005.
- MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- RESENDE, Ricardo. *Direito do Trabalho Esquematizado*. 1.

ed. São Paulo: Método, 2011.

RODRIGUES, Marcus Fraga. *Contribuição de intervenção no domínio econômico: CIDE dos combustíveis*. 2005. 117 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito de Campos, Campos de Goytacazes, RJ, 2005. Disponível em:

<<http://www.professorsabbag.com.br/arquivos/downloads/1278341183.pdf>>. Acesso em 20 jun. 2012.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Renovar, 2003.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.