

SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL — DOS PRINCIPIOS GERAIS DAS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

**Prof. Celso Cordeiro Machado — titular de
Direito Tributário dos cursos de pós-
graduação da Faculdade de Direito da
UFMG.**

Num curso multidisciplinar sobre a nova Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 5 de outubro de 1988, ainda que a tônica preconizada pelos seus coordenadores não fosse a do inventário, interpretação e crítica das inovações trazidas pelo novo ordenamento constitucional, no confronto com o anterior, essa seria a ótica natural dos que aquiesceram à convocação honrosa do Departamento de Direito Público da Faculdade de Direito da UFMG, transmitida pelo eminente Professor Raul Machado Horta.

2. Consigne-se, de início, no enfrentamento do tema proposto — Sistema Tributário Nacional. Dos Princípios Gerais. Das Limitações do Poder de Tributar (arts. 145 a 149) —, que a nova Constituição, acentuando a tendência registrada no processo evolutivo das Constituições brasileiras, ampliou consideravelmente o espaço reservado à matéria tributária, a que dedicou 17 artigos (145 a 162), em contraposição aos nove (9) dispositivos (18 a 26) da Constituição Federal Emendada de 1967.

Demais disso, as normas inseridas em outros capítulos do texto constitucional, mas igualmente pertinentes a questões de natureza tributária, são agora mais numerosas do que as recepcionadas na Constituição anterior.

3. O enunciado do capítulo I, do Título VI, da nova Constituição — Do Sistema Tributário Nacional —, que repete o título semelhante do capítulo V, Título I, da Constituição anterior, indica o propósito do legislador Constituinte de 1987/1988 de manter vinculado o conjunto dos tributos previstos e autorizados às idéias de

organicidade, de interpretação, de complementariedade recíproca, de coerência, de compatibilização de funções, de convergência de objetivos, que são inerentes a qualquer pretensão de organizar a instrumentalidade fiscal na moldura de um sistema.

4. A segregação de normas qualificadas como princípios gerais, ou limitativas do poder de tributar, em duas seções distintas, a primeira e a segunda, do capítulo I, do título VI, que não se fizera na Constituição anterior, afigura-se-me artificial, pois princípios gerais não são apenas os contidos nos artigos 145 a 149, nem se podem admitir como enclausuradas nos artigos 150 a 152 todas as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Como quer que seja, na análise comparativa para que fui designado, e no intento de evitar incursões em searas alheias, ou polêmicas digressivas, ficarei adstrito ao temário dos artigos 145 a 152.

5. A contribuição de melhoria, que, em nosso País, se incorporara aos tributos de competência comum às várias entidades impositivas, como arrecadável dos proprietários de imóveis, beneficiados por obras públicas, e submetida a duas limitações específicas — a despesa realizada, como limite total e a valorização e cada imóvel, como limite individual — e que, pela Emenda Constitucional nº 23, de 01-12-83, se subtraíra à exigência da não ultrapassagem da mais — valia do imóvel para cada contribuinte, liberou-se ainda mais dos pressupostos clássicos de sua legitimidade, e se configura, no novo estatuto (art. 145, III), apenas como um tributo decorrente de obras públicas, não necessariamente devido por proprietários de imóveis, nem obrigatoriamente limitado ao custo total da obra.

Inobstante a transparência das finalidades de incrementar a coletividade de seus contribuintes, e de libertá-la do requisito da valorização de um imóvel, adequadamente dimensionada, para efeito de sua cobrança, a lei complementar (art. 146, III, a) que vier a defini-la, em sua nova configuração não poderá se alheiar de sua

condição de tributo que tem como fato gerador uma melhoria proporcionada pela realização de obras públicas.

Enseja-se, com o novo tratamento do assunto, por outro lado, a arregimentação, como contribuintes, fora do círculo dos proprietários de imóveis, de titulares de negócios ou atividades econômicas, favorecidos com os empreendimentos governamentais, elastecimento que me parece fecundo e ajustado às inspirações sociais do tributo.

As craveiras do custo total da obra e do valor individual do benefício hão de nortear, entretanto, a legislação de regência do tributo, sempre desejáveis num país caracterizado por rígida discriminação de rendas e severa delimitação de competências, facilmente burláveis por critérios flexíveis na implementação de instrumento fiscal historicamente associado a técnicas de recuperação de benefícios concedidos a alguns, com a aplicação de recursos originários de toda a área administrativa.

6. A personalização dos impostos e a sua graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, parágr. 1º), sem embargo de representar inovação do novo sistema tributário, com relação ao anterior, traduz restauração de princípio que fora inserido na Constituição de 1946.

A personalização e a graduação são indiscutíveis, à luz de julgamento axiológico, direcionado para a perfectibilidade e a justiça do sistema tributário, mas se têm mostrado, ambos os princípios, especialmente o segundo deles, em todos os países que os consagraram, como se revelaram, no Brasil, ao longo da vigência da Carta de 1946, refratários aos comandos da política legislativa e às rotinas da legislação regulamentar.

Se um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil é construir uma sociedade livre, justa e solidária (CF, art. 3º, I), a personalização dos impostos e a sua graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte, deverão se constituir numa das alavancas dos procedimentos políticos e administrativos tendentes a esse desiderato.

7. A faculdade, outorgada à administração tributária, especialmente para conferir efetividade à personalização e à graduação dos impostos, segundo a capacidade econômica do contribuinte, para identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (CF, art. 145, parágr. 1º), constitui-se, na verdade, não propriamente em uma inovação do sistema jurídico-tributário, mas numa promoção, à categoria de preceito constitucional, de regra legislada e de há muito constante da pauta das atribuições dos agentes da fiscalização e dos poderes de investigação das autoridades fazendárias brasileiras.

O Código Tributário Nacional, há quase um quartel de século, já proclamara a grande amplitude da ação investigatória dos agentes fazendários, como se infere, indubitavelmente, do seu artigo 197.

8. O artigo 146, da Constituição Federal de 1988, ao especificar as matérias submetidas à reserva da lei complementar, pôs termo a uma controvérsia que se instalara após o início de vigência do CTN, relacionada com a legitimidade ou não da disciplina, em lei federal ou nacional, de aspectos essenciais à operacionalidade de tributos da competência dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Alguns hermenutas do texto constitucional, acolitados por tributaristas, em pequeno número, mas de grande prestígio, sustentaram, com fulcro no parágr. 1º, do artigo 18, da CF emendada de 1967, que o CTN, como lei complementar não poderia ir além de disposições sobre os conflitos de competência em matéria tributária, entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e de normas regulamentadoras das limitações constitucionais ao poder de tributar.

A redação do artigo 146, incisiva e límpida, dissipou quaisquer dúvidas eventualmente remanescentes, e a par da reiteração da atribuição da lei complementar para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e os conflitos de competência tributária entre as pessoas jurídicas de direito público, componentes da federação, estão enumeradas, exemplificativamente, as matérias de tratamento

compulsório por lei complementar: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, com relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

9. A nova Constituição (art. 148) procurou coibir os abusos que se vinham praticando no campo dos empréstimos compulsórios, pela União, detentora do monopólio de sua instituição.

Embora o artigo 15, do CTN, previesse apenas três circunstâncias permissivas do lançamento de empréstimos compulsórios (guerra externa ou sua iminência, calamidade pública que exigisse auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis, conjuntura determinante de absorção temporária de poder aquisitivo) certo é que o item III, do referido artigo, vago, impreciso, praticamente insusceptível de controle judicial, tornava os empréstimos compulsórios fácil e hipocritamente utilizáveis pelo governo federal, que resistia ao máximo ao seu resgate, nos prazos estabelecidos.

Por outro lado, a tolerância da jurisprudência com a sua cobrança, no mesmo exercício de sua instituição, convertia, não raro, o empréstimo compulsório em técnica de antecipação de tributos federais, em grosseiro subterfúgio ao princípio da anterioridade da lei tributária.

A expressa submissão dos empréstimos compulsórios ao princípio da anterioridade da lei (CF, art. 148, II, "in fine"), bem como a vinculação dos recursos deles provenientes à despesas que fundamentar a sua instituição (CF, art. 148, parágr. único), representam notável progresso na instrumentação jurídica dessa técnica excepcional de coleta de recursos destinados ao financiamento dos serviços governamentais.

10. Avanço dos mais significativos foi o que se operou no campo das contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

O legislador constituinte de 1988 procurou, sem sombra de dúvida, em evidente reação contra anarquia que se instalara nesse

domínio, impor melhor disciplina a essas contribuições, inserindo-as no capítulo sobre o Sistema Tributário Nacional (CF, título VI, cap. I, art. 149) e submetendo-as a quase todas as limitações constitucionais ao poder de tributar (CF, art. 149, c/c com o art. 150, I e III).

O artigo 149, da CF/88, outorgou à União competência exclusiva para instituir tais contribuições, como instrumento de sua atuação nessa área, observado o disposto nos artigos 146, III e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no artigo 195, parágr. 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

11. No tocante às contribuições de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e econômicas, é de assinalar-se a circunstância de que se submeterão, a partir de agora, à disciplina traçada em lei complementar, não poderão ser exigidas ou aumentadas sem lei que as estabeleça, nem cobradas em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que as houver instituído ou aumentado, bem como no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que as instituiu ou aumentou (arts. 149, III, 150, I e III).

12. As contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas têm sido objeto de variada legislação e a definição de sua natureza jurídica não vem suscitando maiores dificuldades.

As contribuições de intervenção no domínio econômico, não obstante a existência de algumas leis instituidoras desse tipo de exação fiscal, estão ainda se constituindo em verdadeiro desafio, no que concerne aos seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuinte, e, a esse respeito, o novo texto constitucional não oferece subsídio digno de nota.

13. As contribuições sociais receberam atenção maior e sobre elas, a partir do novo texto constitucional, já se pode tentar, numa primeira aproximação, uma abordagem sistêmica.

14. A análise do conjunto das normas sobre contribuições

sociais existentes na legislação tributária brasileira e no novo texto constitucional, autoriza a identificação de sete (7) grupos de contribuições:

a) as contribuições sociais já vigorantes, especificadas numa lei complementar (art. 217, da Lei 5172/ — CTN), que continuarão a prevalecer, salvo eventual conflito com o novo sistema tributário (CF, DT, art. 34, parágr. 5º);

b) as contribuições sociais dos empregadores, incidentes sobre a folha de salários e o faturamento, também já referidas no artigo 217, do CTN (lei complementar), e que continuam vigorantes, não só por força do parágr. 5º, do artigo 34, das Disposições Transitórias, mas ainda por sua menção expressa no artigo 195, I;

c) a contribuição social sobre o lucro dos empregadores, tributo novo, definível por lei complementar, e objeto de norma autorizativa constante da nova Constituição, como uma das fontes de financiamento da seguridade social (CF, arts. 195, I, 146, III e 149);

d) contribuições sociais potenciais, instituíveis por lei complementar, para garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, desde que sejam não cumulativas e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos discriminados na Constituição (CF, art. 195, parágr. 4º, c/c os artigos 154, I e 149);

e) a contribuição, para a seguridade social, do produtor, do parceiro, do meeiro e do arrendatário rurais, do garimpeiro e do pescador artesanal, bem como dos respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção (CF, art. 195, parágr. 8º);

f) a contribuição para os planos de previdência social (CF, art. 201, “caput”);

g) a contribuição dos servidores dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, por estes instituível, e cobrada daqueles, para o custeio dos sistemas de previdência e assistência social (CF, art. 149, parágr. único).

15. Das novas contribuições sociais previstas na nova CF, a incidente sobre o lucro dos empregadores foi a primeira a ser criada, pela Medida Provisória nº 22/88, convertida na Lei nº 7689/88, e já objeto de intensa polêmica nos tribunais, especialmente no que diz respeito à necessidade de sua prévia definição em lei complementar, o que importaria na invalidade da MP nº 22, de 7-12-88, e Lei 7689, de 15-12-88, bem como do início de vigência de sua obrigatoriedade.

16. A contribuição sobre o lucro dos empregadores, inexistente na sistemática anterior, permitida agora pelo artigo 195, I, da nova Constituição, está sujeita a todas as limitações constitucionais ao poder de tributar, expressa ou implicitamente aplicáveis às contribuições previstas no artigo 149, da CF, com exceção apenas da limitação referida no artigo 150, III, b (princípio da anterioridade, com relação ao exercício anterior), pois, pelo artigo 195, parágr. 6º, é exigível após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que a houver instituído ou aumentado (CF, art. 195, parágr. 6º).

A contribuição social sobre o lucro dos empregadores não poderá, portanto, ser exigida ou aumentada sem lei que a estabeleça (CF, art. 150, I), nem cobrada em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que a houver instituído ou aumentado (CF, art. 150, III, a).

Por outro lado, é também indispensável, para a cobrança dessa contribuição, o estabelecimento, em lei complementar, de normas gerais relativas à legislação tributária definidora desse novo tributo (CF., art. 146, III, a).

A nova contribuição foi prevista no novo texto constitucional (CF, art. 195, I), mas não se verificou, através de lei complementar (CF, art. 146, III, a), a edição de normas gerais sobre a sua definição.

Definição — informa o novo Dicionário Aurélio, da Língua Portuguesa, p. 528 — “é o ato ou efeito de definir” e definir é “determinar a extensão ou os limites de uma coisa, enunciando-lhe os atributos essenciais e específicos, de modo que a torne inconfundível com outra.

Para Caldas Aulete (Dicionário Contemporâneo da língua

Portuguesa, v. II, pág. 1070, definição é “a enunciação dos atributos e qualidades próprios e exclusivos de uma coisa, de modo que a torne conhecida, distinguindo-a de todas as outras coisas”.

17. A importância da presença da lei complementar como veículo de edição de normas gerais, no mecanismo do funcionamento do sistema tributário brasileiro, foi objeto de incisivas considerações de Rubens Gomes de Sousa, como relator dos Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional (vol. publicado pelo Ministério da Fazenda, Rio de Janeiro, 1954).

“Uma peculiaridade do Código Tributário Brasileiro, que o distinguirá de todos os demais da mesma natureza — disse o saudoso professor paulista — é justamente o caráter nacional decorrente de sua aplicabilidade simultânea aos três níveis de governo integrantes da Federação. Essa característica é fundamental, porquanto a sua influência não se restringe aos aspectos imediatamente decorrentes da implantação constitucional no que se refere à competência legislativa, mas evidentemente se estende a toda a sistemática do direito tributário substantivo regulado no Código.”

“Por outras palavras, a Comissão teve presente que o Código, embora atribuído à competência federal por uma razão óbvia de hierarquia legislativa, não será lei “federal”, mas “nacional”, e ainda que as suas disposições constituirão antes regras informativas endereçadas ao legislador tributário, afetando o contribuinte na maioria dos casos, apenas indiretamente, através de sua aplicação por parte daquele” (pag. 90 da obra citada).

Em seguida, na mesma linha de ideais, e na mesma página, Rubens Gomes de Sousa salienta a circunstância de que:

“o CTN faz necessariamente parte do complexo das leis complementares da Constituição e está colocado, pelo caráter normativo de suas disposições, em uma posição intermediária entre a Constituição e a lei ordinária.”

Essas proposições do principal construtor do moderno direito tributário brasileiro representavam a resposta à questão prévia que a Comissão Especial teve de enfrentar, segundo relata Rubens Gomes de Sousa:

“O primeiro problema substancial com que teve de se defrontar a Comissão foi o relativo ao alcance da expressão “normas gerais”, consignada no artigo 50, nº 15, letra b, da Constituição, dispositivo invocado como fundamento constitucional para o Código” (Trabalhos da Comissão Especial, cit., pág. 86).

18. Esses temas, que estiveram nas cogitações dos integrantes da Comissão Especial para a elaboração do anteprojeto do CTN, que a eles deram o equacionamento e a solução referidos pelo eminente relator, emergiram nos trabalhos da Assembléia Nacional Constituinte de 1987/1988, fixando-se no artigo 146 da Constituição a posição do legislador brasileiro.

Estes, em norma de cunho exemplificativo, enumerou as matérias necessariamente reservadas à lei complementar, que deve se confundir com o código, o atual ou o futuro, num país que optou pela codificação de seu direito tributário, ou pode vir a ser editada especificamente para a disciplina dos assuntos reservados à lei complementar e ainda não objeto de tratamento no Código Tributário Nacional.

O vigente Código Tributário Nacional, que é lei complementar, já cuida de quase todas as questões mencionadas no art. 146, da CF; os conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os

Estados, o Distrito Federal e os Municípios, as limitações constitucionais ao poder de tributar, a definição dos fatos geradores, das bases de cálculo e dos contribuintes de todos os impostos discriminados na atual Constituição, e na de 1967, com exceção apenas do imposto sobre grandes fortunas e do imposto sobre a propriedade de veículos automotores.

Trata, também, o atual CTN, da obrigação, do lançamento, do crédito, da prescrição e da decadência.

O vigente CTN já cuida, igualmente, da definição de tributos, como as taxas, a contribuição de melhoria e as contribuições referidas no seu artigo 217, mas é silente, como já foi dito, por motivos óbvios, sobre a nova espécie de contribuição, prevista no artigo 195, I, da contribuição sobre o lucro dos empregadores, o imposto sobre grandes fortunas e o adequado tratamento tributário do ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

19. Em face, pois, do novo ordenamento constitucional, que, a esse respeito, consagrou a orientação seguida pelo legislador de 1966, ao promulgar o CTN, vigente a partir de 01.01.67, a definição da nova contribuição social, através de lei complementar, deve preceder o exercício da competência da União para regulá-la em lei ordinária.

20. No plano das limitações ao poder de tributar, cabe ressaltar, como inovação do ordenamento constitucional, a ressalva do "caput" do artigo 150, no sentido de que as limitações expressas nos artigos 150 a 152, não prejudicam outras garantias asseguradas ao contribuinte.

Esse aceno promissor de elastecimento das garantias outorgadas ao contribuinte, associado à norma generosa e fecunda do parágr. 2º, alínea LXXVII, do artigo 5º, da nova CF (os direitos e garantias expressas na Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados), são um convite a novas reflexões dos tributaristas brasileiros sobre tema fascinante.

21. O princípio universal da igualdade de todos perante a lei,

fácil de ser homenageado no pórtico das Constituições dos Estados de Direito Democráticos, e de aplicação às vezes penosa e escorregadia, na execução das leis, consubstanciou-se, na nova Constituição brasileira, em proibição peremptória de instituição de tratamento desigual entre contribuintes e que se encontrem em situação equivalente, e de qualquer distinção de contribuintes em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Sabe-se que o motivo imediato dessa vedação enfática enraiza-se na conveniência política de desestimular, em sede constitucional, a permanência, no direito fiscal positivo, de privilégios fiscais de que eram titulares os militares, os juízes e os parlamentares.

Mas, a “mens legis” ultrapassa a “mens legislatoris”, e essa nova regra definidora do poder de tributar pode se converter em poderoso instrumento de correção e de remoção de comprometedoras violações do preceito da isonomia.

22. No capítulo sobre o sistema tributário, a Constituição Federal Emendada de 1967 não cogitava dos princípios cardeais da irretroatividade da lei tributária, nem do de sua anterioridade, com relação ao exercício da cobrança de novo tributo ou do aumento de tributo já existente.

Essa matéria, por força de tradição da técnica de elaboração constitucional em nosso País, era incluída no capítulo dos direitos e garantias individuais, e se achava disciplinada no parágr. 29, do artigo 153, da Constituição de 1967: nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e outros especialmente indicados em lei complementar, além do imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos na Constituição.

Era o coroamento inglório de um longo processo de desfiguração das normas clássicas da irretroatividade e da anteriorida-

de da lei tributária.

Ao permitir que fossem excepcionados da regra da anterioridade, além dos tributos expressamente referidos, "outros especialmente indicados em lei complementar", o parágr. 29, do artigo 153, da CF/67, tinha, na verdade, como já observei em artigo, caráter autofágico, por encerrar os elementos de sua própria destruição.

O novo estatuto institucional resgatou a dignidade histórica dos dois princípios, retrazendo, de modo preciso, as duas normas fundamentais em qualquer sistema democrático de limitação constitucional do poder de tributar: é vedado cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado e no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (CF, art. 150, III, a e b).

23. A possibilidade de o Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, promover, no curso do exercício, modificações onerosas na cobrança dos impostos, estendem-se ao imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativos a títulos ou valores mobiliários, que fora eliminado, pela EC 01/69 do rol das exceções ao princípio da anterioridade (CF, art. 150, parágr. 1º); mas a modificabilidade se restringiu às alíquotas, omitindo-se qualquer referência às bases de cálculo (CF, art. 153, parágr. 1º, c/c art. 150, parágr. 1º).

24. A proibição de utilizar tributo com efeito de confisco, já implícita no sistema anterior, por força da indeclinável conciliação entre o poder de tributar e o direito de propriedade, constitucionalmente assegurado, tornou-se, agora, expressa (CF, art. 150, IV), circunstância que não exclui a continuidade dos óbices, registrados na doutrina e na jurisprudência de vários países, ao pleno atendimento da norma, especialmente em face das umerosas hipóteses de instituição de tributos com finalidades extrafiscais.

25. Restaurou-se, como ressalava à proibição de estabelecimen-

to de limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais e intermunicipais, a permissão de cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público (art. 150, v).

26. Conferiu-se imunidade ao patrimônio, à renda e aos serviços das fundações dos partidos políticos e das entidades sindicais dos trabalhadores e estabeleceu-se, como requisito da imunidade já concedida anteriormente às instituições de educação e de assistência social, a circunstância de não terem fins lucrativos (CF, art. 150, VI, c).

27. A imunidade do patrimônio, da renda e dos serviços, dada às autarquias, ampliou-se às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, quando vinculadas as suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes (CF, art. 150, VI, parágr. 2º).

28. A cláusula excludente dos serviços públicos concedidos, do benefício da imunidade dada ao patrimônio, à renda e aos serviços das autarquias, foi substituída por fórmula mais abrangente, compreensiva também dos serviços públicos concedidos, pois passou a alcançar todos os serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimento privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário (CF, art. 150, parágr. 3º).

29. O parágr. 5º, do artigo 150, preconiza, sem precedente nos sistemas anteriores, que a lei determine medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

Trata-se de recomendação genérica e flexível e são essas características que podem salvar o dispositivo da condenação à inoperância, pois a interpretação de que no preço de cada mercadoria ou serviço seja destacada e explicitada a parcela tributária seria o caminho mais próximo para torná-lo praticamente inexecutável, em face da multiplicidade e da mutabilidade das situações concretas.

30. A reserva de lei específica — federal, estadual ou municipal — para a concessão de anistia ou remissão que envolva matéria

tributária ou previdenciária, impedirá a continuidade de concessão de anistias ou remissões do ICMS mediante convênios, celebrados entre os Estados.

31. A concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócioeconômico entre as diferentes regiões do País, previstos em diversas leis cuja constitucionalidade era posta em dúvida por vários autores, passou a ser expressamente admitida (CF, art. 151, I).

32. Ao revés da norma autorizativa da Constituição anterior, a nova Constituição, com o intento de fortalecer a estrutura administrativa do País e impedir o esvaziamento financeiro dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, vedou expressamente a União de instituir isenções de tributos da competência das entidades mencionadas.

33. Como se viu, foram numerosas as inovações no campo dos princípios gerais e das limitações do poder de tributar trazidas no bojo do novo sistema tributário nacional, embora, na verdade, pouco significativa a maior parte delas. O novo sistema manteve íntegros a classificação tripartida dos tributos — impostos, taxas, contribuições de melhoria — contribuições especiais (sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas); a vedação de superposição de taxas sobre a mesma base de cálculo de impostos; o prévio estabelecimento em lei de tributo ou seu aumento; a proibição de estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais; a imunidade intergovernamental recíproca; a imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão; a uniformidade dos tributos federais em todo o território nacional; o impedimento de distinções ou preferências tributárias em relação a Estado, Distrito Federal ou Município; a impossibilidade de a União tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos em níveis superiores aos que fixar para sua obrigações e para seus agentes, e a proibição de os Estados, o Distrito Federal e os Município estabelecerem diferença

tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência e destino.

* * *