

FUNDAMENTOS DO PIS E DA COFINS

e o regime jurídico da não-cumulatividade

SAMUEL CARVALHO GAUDÊNCIO
MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO

COORDENADORES

Hugo de Brito Machado	Ives Gandra da Silva Martins
Helenilson Cunha Pontes	Hugo de Brito Machado Segundo
André Milton Denys Pereira	Raquel Cavalcanti Ramos Machado
Alessandro Barreto Borges	Irapuã Beltrão
Benedicto Celso Benício Filho	João Luís de Souza Pereira
Ciro Cardoso Brasileiro Borges	Leonardo Furtado Loubet
Cristiano Carvalho	Marcio Roberto Alabarce
Debora Sotto	Pedro Anan Jr.
Douglas Yamashita	Fabio Luis Florentino
Edison Carlos Fernandes	Thais Abreu de Azevedo Silva
Fabiana Del Padre Tomé	Juliana Grandino Latorre Di Gregorio
Fábio Pallaretti Calcini	Rodrigo Marques França
Fábio Lima da Cunha	Sacha Calmon Navarro Coêlho
Fátima Fernandes Rodrigues de Souza	Eduardo Junqueira Coêlho
Flávio Zanetti de Oliveira	Renata Kalil Sadi
Gabriel Lacerda Troianelli	Sergio Gonini Benício
Gabriel Magalhães Borges Prata	Vanessa Rahal Canado
José Augusto Dias de Castro	Samuel Carvalho Gaudêncio
Heloisa Guarita Souza	Roberta Bordini Prado



MP
EDITORIA

No entanto, diferente conclusão apresenta-se em relação às receitas recebidas pelas aulas ministradas ou àquelas advindas da exploração de uma papelaria/livraria, destinada, exclusivamente, aos seus alunos.

5. Conclusão

Em conclusão, entendemos que a isenção da Cofins prevista no art. 14, X, da MP nº 1.858-6/99, atual MP nº 2.158-35/01, relativa às receitas próprias das diversas entidades arroladas no art. 13 da mesma MP, deve ser interpretada na exata extensão do benefício concedido (interpretação sistemática/finalística); no entanto, sem deixar de ser literal, tal como preconiza o art. 111 do CTN.

A concessão desta isenção revela um interesse público em desonerar determinadas entidades que colaboram no bem-estar social, ainda que limitada às receitas oriundas das atividades próprias.

Assim, as receitas de atividades próprias são todas aquelas previstas no estatuto social da entidade, designadas no seu objeto social (finalidade). As atividades designadas no estatuto devem guardar, entre si, uma coerência lógica com o objetivo precípuo, pouco importando, neste sentido, o eventual caráter contraprestacional das receitas auferidas.

A JURISPRUDÊNCIA SOBRE A RECEITA COMO BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES

Gabriel Lacerda Troianelli

Doutor em direito público pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ)

Mestre em direito tributário pela Universidade Cândido Mendes (UCAN)

Professor e advogado

O exame do que deve ser entendido como receita para efeitos da delimitação da base de cálculo das contribuições sociais não deve deixar de ser precedido pela análise sobre o sentido do termo “faturamento”, utilizado pela Constituição Federal de 1988 em sua redação primitiva para definir, no art. 195, a competência tributária da União para a instituição de contribuições para a seguridade.

Nesses quase vinte anos desde a promulgação da atual Constituição, pode ser notado um grande conflito entre a União Federal e os contribuintes, em que aquela busca de todas as formas ampliar a sua competência impositiva, não só sustentando linhas interpretativas que, na prática, tendem a permitir a tributação de quaisquer valores recebidos pelos contribuintes, como também alterando a lei, e mesmo a Constituição, para fazer valer as suas pretensões.

Um primeiro embate entre governo e contribuinte se deu em relação ao denominado Finsocial das prestadoras de serviços, instituído pelo art. 28 da Lei nº 7.738/89, assim redigido:

Art. 28. Observado o disposto no art. 195, § 6º, da Constituição, as empresas públicas ou privadas, que realizam exclusivamente venda de serviços, calcularão a contribuição para o Finsocial à alíquota de meio por cento sobre a receita bruta.

Os contribuintes alegaram a inconstitucionalidade da norma por considerarem que a tributação da receita bruta, nela prevista, extrapolava a autorização para tributar o faturamento previsto na Constituição Federal.

O Supremo Tribunal Federal, todavia, julgou que o artigo em questão “visou abolir a situação anti-isonômica de privilégio, em que a Lei nº

7.689/88 situara ditas empresas de serviço, quando, de um lado, universalizou a incidência da contribuição sobre o lucro, que antes só a elas onerava, mas, de outro, não as incluiu no raio de incidência da contribuição sobre o faturamento, exigível de todas as demais categorias empresariais". Para tanto, o Tribunal admitiu que "a alusão a 'receita bruta', como base de cálculo do tributo, para conformar-se ao art. 195, I, da Constituição, há de ser entendida segundo a definição do DL 2.397/87, que é equiparável a noção corrente de 'faturamento' das empresas de serviço". Isto se deu no julgamento do RE nº 150.755, ocorrido em 18.11.1992, época em que já vigorava a Lei Complementar nº 70/91, que previa, no art. 2º, a incidência da Cofins "sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza".

Vemos, assim, que tanto a legislação quanto a jurisprudência identificavam o faturamento com a receita bruta da venda de mercadorias e serviços. Eram, todavia, deixadas de fora da tributação pela Cofins outras receitas, como as decorrentes de doações ou, o que era muito mais representativo, as receitas financeiras. Isso fez com que o Governo Federal buscase, pelos meios legislativos próprios, ampliar a base de cálculo da Cofins e do PIS, para que se fizesse viável a tributação de toda e qualquer receita. Foi assim que, no âmbito infraconstitucional, a Lei nº 9.718, de 28.11.1998, procurou equiparar a noção de faturamento a quaisquer receitas, quando, no § 1º do art. 3º, dispôs no sentido de que "entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas". Constitucionalmente, foi a Emenda nº 20, de 15.12.1998, que permitiu a instituição de contribuição sobre "a receita ou o faturamento".

Todavia, as pretensões à ampliação da base de cálculo do PIS/Cofins foram, nesse primeiro momento, barrados pelo Poder Judiciário, por ter havido um descompasso entre a tramitação do Projeto de Emenda à Constituição e do Projeto de Lei, em razão do qual a Lei nº 9.718 foi publicada quase um mês antes da Emenda Constitucional nº 20, que lhe deveria dar o suporte necessário para a sua validade. Nesse contexto, inúmeros contribuintes contestaram judicialmente a validade da ampliação de base de cálculo do PIS/Cofins veiculado pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, tendo a questão chegado ao STF. Lá, alguns Ministros entenderam que

não havia um conceito constitucional de "faturamento", razão pela qual o legislador ordinário era livre para preenchê-lo. Outros, que a lei ordinária teria, em virtude da anterioridade de noventa dias, produzido seus efeitos apenas quando já havia sido publicada a Emenda Constitucional, o que faria com que esta tivesse "constitucionalizado" aquela. A maioria, entretanto, concluiu que a Lei nº 9.718/98, promulgada ainda na vigência da redação constitucional primitiva, anterior à Emenda nº 20, teria ampliado indevidamente a base de cálculo do PIS/Cofins, além dos limites constitucionalmente estabelecidos, tendo, portanto, o Tribunal assim concluído:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE – ART. 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente.

TRIBUTÁRIO – INSTITUTOS – EXPRESSÕES E VOCÁBULOS – SENTIDO. A norma pedagógica do art. 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PIS – RECEITA BRUTA – NOÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ART. 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do art. 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.¹

Embora a tentativa governamental de dar grande elasticidade ao conceito de faturamento tenha sido barrada pelo Poder Judiciário, notamos, ainda, a tendência do legislador e da Receita Federal de considerar como

1. RE nº 346.084, cuja ementa foi publicada no DJI de 01.9.2006.

se receitas fossem meros ingressos de numerário, que jamais poderiam ser qualificados como receita, e, portanto, integrar a base de cálculo do PIS/Cofins. Essa tendência já podia ser vista no próprio art. 3º da Lei nº 9.718/98, na medida em que o seu § 2º “excluía” da base de cálculo da contribuição itens que jamais poderiam ser qualificados como receitas:

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I – as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II – as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

III – os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo;

IV – a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

Com efeito, nenhum desses elementos pode ser classificado, verdadeiramente, como receita.

O inciso I estabelece que se excluem da receita bruta as vendas canceladas, os descontos incondicionados, o IPI e o ICMS quando cobrados na condição de substituto tributário. Os valores referentes às vendas canceladas são devolvidos ao comprador, não constituindo, portanto, ingresso definitivo; os descontos incondicionados apenas redimensionam o valor da venda para que se apure a verdadeira receita, que é o preço depois do desconto; e o IPI e o ICMS cobrados na condição de substituto tributário constituem receita da União e do Estado, não do substituto. Não são, portanto, receitas do contribuinte em relação ao qual se dá o ingresso.

O inciso II (que trata das reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita) também se refere a hipóteses em que a “receita” só é gerada pelo registro contábil, mas não corresponde, como o próprio texto legal em dois dos três casos, a verdadeiro acréscimo ao patrimônio.

O inciso III², que trata dos valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, também se refere a um acréscimo no patrimônio que não pertence, evidentemente, a quem transferiu o ingresso computado como receita, mas a quem o recebeu.

O inciso IV, por fim, trata dos ingressos decorrentes de venda de bens do ativo permanente, que não constituem receita pelo fato de resultarem não da atividade da empresa, mas da sua descapitalização.

Ora, a partir do momento em que a lei expressamente “exclui” da base de cálculo do PIS/Cofins elementos que, embora possam representar ingressos, não constituem verdadeiras receitas, abre caminho para que a Administração Tributária pretenda tributar, como se receitas fossem todos aqueles simples ingressos que não tiverem sido expressamente “excluídos” pelo legislador do campo de incidência tributária, não respeitando, portanto, a diferença intrínseca entre a receita e o mero ingresso.

É certo que receber dinheiro sempre foi entendido, pelo menos na recente história da tributação, como sendo um signo presuntivo de capacidade contributiva, tendo, portanto, sido freqüentemente eleito como hipótese de incidência tributária.

O ato de receber dinheiro implica sempre *movimentação financeira*, sob a forma de um *ingresso* para quem recebe. Se esse ingresso ocorrer a título definitivo, sem qualquer obrigação como contrapartida, ele será uma *receita*. E se, no decurso de algum lapso temporal predeterminado, o somatório das receitas for superior à soma das despesas incorridas para a geração daquelas, tais receitas terão gerado *lucro*. Esses três fatos jurídicos – a mera movimentação financeira, a receita e o lucro – são previstos pela nossa Constituição como hipóteses de incidências tributárias de contribuições

2. Posteriormente revogado pela Medida Provisória nº 2.158-35/01.

previdenciárias, a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira, o PIS/Cofins e a Contribuição Social sobre o Lucro.

Ora, a partir do momento em que a própria Constituição Federal distingue claramente cada uma dessas bases imponíveis, não pode o legislador infraconstitucional pretender confundi-las, de modo a tributar receita como se lucro fosse ou o mero ingresso como receita.

Com efeito, o conceito de receita, e, conseqüentemente, a sua distinção do mero ingresso, vem sendo estudada pela doutrina.

Já Aliomar Baleeiro, ao buscar uma definição para a receita pública, concluiu que “receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”.³

Evidentemente, o mesmo conceito se aplica às receitas privadas, e é por isso que, de acordo com a *Enciclopédia Saraiva de Direito*, receita é “toda soma ou quantia que vem integrar um patrimônio, crescendo-o”.⁴

Bernardo Ribeiro de Moraes distingue, com maiores detalhes, a receita da mera entrada financeira:

Sendo palavra-gênero, a *entrada financeira* alcança qualquer *receita* auferida, podendo afirmar-se que toda receita constitui uma *entrada financeira*, mas nem toda *entrada financeira* constitui uma “receita”, por não ingressar no patrimônio da empresa.

O conceito de *receita* acha-se relacionado ao *patrimônio da pessoa*. Quem auferir *receita*, recebe um valor que vem alterar o seu patrimônio ou a sua riqueza.

Receita, do latim *recepta*, é vocábulo que designa recebimento, valores recebidos. *Receita* é vocábulo que designa o conjunto ou soma de valores que ingressam no patrimônio de determinada pessoa. Podemos definir *receita* como toda entrada de valores que, integrando-se ao patrimônio da pessoa (física ou jurídica, pública ou privada), sem quaisquer reservas ou condições, venha crescer o seu vulto como elemento novo e positivo.⁵

3. BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. p. 116.

4. FRANÇA, R. Limongi (Coord.). *Enciclopédia Saraiva de Direito*, v. 63. São Paulo: Saraiva, 1977. p. 319.

5. MORAES, Bernardo Ribeiro. ISSN – fornecimento de mão-de-obra temporária – base de cálculo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, v. 60. São Paulo, set. 2000, p. 33-5.

Em profundo estudo sobre o conceito de receita, concluiu Marcelo Knopfelmacher:

Por meio de análise pormenorizada dos dispositivos constitucionais, verifica-se que o conteúdo semântico mínimo de “receita” corresponde ao *ingresso (novo) de valores que se incorporam positivamente ao patrimônio*.⁶

Recentemente, valiosa distinção entre a receita e o mero ingresso foi feita por José Antonio Minatel:

No entanto, como já alertaram os financistas, nem todo *ingresso* tem natureza de *receita*, sendo imprescindível para qualificá-lo o caráter de *definitividade* da quantia ingressada, o que não acontece com valores só transitados pelo patrimônio da pessoa jurídica, pois são por ela recebidos sob condição, ou seja, sob regime jurídico, o qual, ainda que lhe dê a momentânea disponibilidade, não lhe outorga definitiva titularidade, pelo fato de os recursos adentrarem o patrimônio carregando simultânea obrigação de igual grandeza. O mesmo acontece com os valores recebidos na qualidade de mandatário, por conta e ordem de terceiros, ou recebidos a título de empréstimo, de depósito, de caução. Há momentânea disponibilidade, é inegável, mas não com o definitivo *animus rem sibi* de titular, de dono, de proprietário, e sim com *animus* do devedor, de responsável, de obrigado.⁷

Conclui-se, portanto, que a receita distingue-se de um mero ingresso na medida em que aquela se incorpora definitivamente ao patrimônio de quem a recebe, sem gerar, como contrapartida, obrigação de restituir ou repassar a terceiros a quantia recebida.

Importantíssima distinção entre receita e mero ingresso vem sendo feita pelo Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, como bem demonstra a decisão assim ementada:

6. KNOPFELMACHER, Marcelo. Aspectos do conceito constitucional de receita na Emenda nº 20/98. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, v. 100, jan. 2004, p. 64 (grifos do original).

7. MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para a sua tributação*. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 100-1 (grifos do original).

[...] Cofins – Exclusões da Base de Cálculo – Deve ser excluído da base de cálculo da Cofins tudo aquilo que não faz parte da receita da pessoa jurídica, a exemplo do *roaming*, quanto às empresas de telefonia celular, por não se perfectibilizar o fato gerador da contribuição.⁸

Tal entendimento foi mantido, por seis votos a quatro, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, em julgamento ocorrido na sessão de 24.1.2006, não tendo sido o acórdão publicado até o momento.

Já no âmbito do Poder Judiciário, assume a maior relevância o Recurso Extraordinário nº 240.785, cujo julgamento se encontra em curso no Plenário do STF, que, por seis votos a um, vem afastando a inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins, por entender que os valores correspondentes ao ICMS, que são receitas dos Estados, não constituem, conseqüentemente, receita dos comerciantes, mas ônus fiscal para estes, não sendo, portanto, legítima a sua inclusão na base de cálculo da Cofins. De acordo com o voto do relator, Ministro Marco Aurélio:

Da mesma forma que esta Corte excluiu a possibilidade de ter-se, na expressão “folha de salários”, a inclusão do que satisfeito a administradores, autônomos e avulsos, não pode, com razão maior, entender que a expressão “faturamento” envolve, em si, ônus fiscal, como é o relativo ao ICMS, sob pena de desprezar-se o modelo constitucional, adentrando-se a seara imprópria da exigência da contribuição, relativamente a valor que não passa a integrar o patrimônio do alienante, quer de mercadoria, quer de serviço, como é o relativo ao ICMS. Se alguém fatura ICMS, esse alguém é o Estado e não o vendedor da mercadoria. [...] Conforme previsto no preceito constitucional em comento, a base de cálculo é única e diz respeito ao que faturado, no valor da mercadoria ou do serviço, não englobando, por isso mesmo, parcela diversa. Olvidar os parâmetros próprios do instituto, que é o faturamento, implica manipulação geradora de insegurança e, mais do que isso, a duplicidade de ônus fiscal a um só título, a cobrança da contribuição sem ingresso efetivo de qualquer valor, a cobrança considerado, isso sim, um desembolso.⁹

8. Acórdão nº 203-08793, prolatado em sessão ocorrida no dia 19.3.2003.

9. Trecho transcrito diretamente do voto, ainda não publicado e sujeito à revisão.

Esta distinção entre a receita e o mero ingresso, aliás, não é em absoluto uma novidade na jurisprudência do STF, que, na década de 1960, a aplicou para então concluir que os empréstimos compulsórios não tinham natureza tributária, pois, devendo ser restituídos aos contribuintes, não poderiam ser caracterizados como receitas públicas. Destaca-se, nesse sentido, o voto proferido no *leading case*¹⁰ sobre a questão pelo Ministro Victor Nunes Leal, que, amparado nas lições de Aliomar Baleeiro sobre a distinção entre a receita e o mero ingresso, concluiu que os empréstimos compulsórios não consistem em receita pública, não podendo, portanto, ser um tributo:

(São de Aliomar Baleeiro as seguintes conceituações).

(nota 101) As quantias recebidas pelos cofres públicos são geralmente designados como “entradas” ou “ingressos”. Nem todos esses ingressos, porém, constituem receitas públicas, pois alguns deles não passam de “movimento de fundos” sem qualquer incremento do patrimônio governamental, desde que estão condicionados à restituição posterior ou representam mera recuperação dos valores emprestados ou cedidos pelo governo.

(nota 102) “Receita pública é a entrada que, integrando-se ao patrimônio público sem qualquer reserva, condições ou correspondência no passivo, vem acrescentar o seu vulto, como elemento novo e positivo”.

O empréstimo compulsório não é, pois, uma espécie do gênero tributo, nem parcela da receita pública, pois não corresponde a uma “entrada” ou “ingresso” desvinculado do passivo, sendo da sua essência a restituição acrescida de rendimentos.¹¹

No mesmo sentido, vale destacar o voto do Ministro Hanemann Guimarães:

Não me parece possível atribuir natureza de tributo ao ingresso financeiro ora discutido, porque o Estado se torna devedor de um mutuante; apenas este não tem a liberdade de recusar o empréstimo, mas o Estado se torna devedor pela soma tomada de empréstimo.¹²

10. Recurso de Mandado de Segurança nº 11.252, julgado em 23.3.1964.

11. Trecho transcrito diretamente do acórdão, folha 246 dos autos.

12. Trecho transcrito diretamente do acórdão, folha 255 dos autos.

Esta linha de argumentação jamais foi abandonada pelo STF, que somente passou a reconhecer natureza tributária nos empréstimos compulsórios depois que a Emenda Constitucional nº 1, de 1969, os inseriu expressamente entre os tributos.

Nesse contexto, espera-se que a jurisprudência pátria, capitaneada pelo STF, venha, em breve, a definir com maior rigor o que vem a ser a receita para efeito do cálculo do PIS/Cofins, expurgando de sua base os valores que correspondam a meros ingressos que nada acresçam ao patrimônio do contribuinte.

VIRTUDES E DEFEITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO TRIBUTO NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Hugo de Brito Machado

Especialista e Mestre em direito público pela UFC

Professor Titular de direito tributário da UFC

Professor convidado de direito tributário de cursos de Especialização e Mestrado da UFPE, da PUC-SP, da UNIP - São Paulo e da Unisinos

Sócio-honorário do IBDT e Presidente do ICET

Desembargador Federal do TRF da 5ª Região, Recife-PE (aposentado)

Advogado

1. Introdução

Temos sustentado que a finalidade essencial do direito tributário consiste em colocar limites ao poder de tributar. Como afirmou Baleeiro com inteira razão, "O tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de vinte séculos. Onde se ergue um governante, ele se projeta sobre o solo de sua dominação. Inúmeros testemunhos, desde a Antiguidade até hoje, excluem qualquer dúvida". Não é verdade, porém, que o direito tributário exista há mais de vinte séculos. Ele surgiu recentemente, e ainda está em construção, para limitar o poder de cobrar o tributo. Surgiu para limitar o poder estatal. Surgiu com a construção do denominado Estado Democrático de Direito, no qual os poderes do Estado são exercidos em nome do povo, posto que os governantes são mandatários deste. No Estado Democrático de Direito, que na verdade ainda está em construção, os governantes são mandatários do povo, porque este é a verdadeira fonte do poder estatal. E a cobrança do tributo depende da vontade do povo, expressa na lei, que é feita por seus representantes nos parlamentos. Entretanto, os governantes, os que exercem a administração da coisa pública, geralmente são muito hábeis na elaboração de teses com as quais vencem as resistências do parlamento e criam ou aumentam tributos, alterando os limites aos quais estavam submetidos. Por isto as leis tributárias sofrem constantes alterações. Sempre no sentido de aumentar o tributo. É certo que as leis em geral não devem ser imutáveis. A transitoriedade a final de contas é a única coisa absoluta no universo. Entretanto, se