Estratégia
CONCURSOS

Aul

Direito Tributário p/ MP-RS (Promotor de Justiça) Com Videoaulas

Professor: Felipe Duque, Mateus Pontalti

AULA 00
DIREITO TRIBUTÁRIO
INTRODUÇÃO E PRINCÍPIOS

Sumário

Sumário 2
Apresentação pessoal 4
1. Introdução ao Estudo do Direito Tributário 4
2. PRINCÍPIOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO 6
2.1. Princípio da Legalidade 7
2.1.1. Considerações iniciais 7
2.1.2. Tributos em que a Constituição exige Lei Complementar 12
2.1.3. Medida Provisória e a Instituição de Tributos 13
2.1.4. O que deve ser previsto em Lei? 16
2.1.4.1 Considerações Gerais 16
2.1.4.2 Regra-matriz de Incidência Tributária 18
I) Critérios do Antecedente 18
a) Critério Material 18
b) Critério Espacial 19
c) Critério Temporal 19
II) Critérios do Consequente 20
A) Critério Pessoal 20
B) Critério Quantitativo 21
2.1.4.2 Regra-matriz de Incidência Tributária do ITR 22
2.1.4.3 Síntese: Por que falamos disso? 22
2.1.5 Tipicidade Cerrada 24
2.1.5.1 Conceitos Jurídicos Indeterminados e Cláusulas Gerais 24
2.1.5.2 Norma Tributária em branco 25
2.1.6 Mitigações ao Princípio da Legalidade 27
2.1.7 O que não precisa ser alterado por meio de lei. 31
2.1.8 Análise do Código Tributário Nacional 33
2.1.9 Resumo 36
2.2. Princípio da Anterioridade 37
2.2.1. Origem e Fundamentos 37
2.2.2. Considerações Gerais 40
2.2.3. Exceções às anterioridades anual e nonagesimal. 44
2.2.4. Colocando em Prática 49
2.2.5. Cláusula Pétrea e o Princípio da Anterioridade 50

2.2.6 Princípio da Anterioridade e Medidas Provisórias 52
2.2.7 Colocando em prática 55
2.2.8 Algumas controvérsias sobre a (não) incidência do Princípio da Anterioridade 56
2.1.9 Resumo 61
3.0 Princípio da Irretroatividade 63
3.1 Considerações Gerais 63
3.2. Analise Dogmática 64
3.2.1 – Consequências dessa interpretação 66
3.2.2 – Súmula 584 do STF 67
3.3 Disposições do CTN 72
3.4 Resumo 78
4 – Exercícios 80
5 – Exercícios Comentados 81
6 – Questões de Concursos 84
6.1 – Lista de Questões sem Comentários 84
6.2 – Gabarito 89
6.3 - Lista de Questões com Comentários 89
7 - Considerações Finais 99

APRESENTAÇÃO DO CURSO

Apresentação pessoal

É com satisfação que iniciamos nosso curso de Direito Tributário.

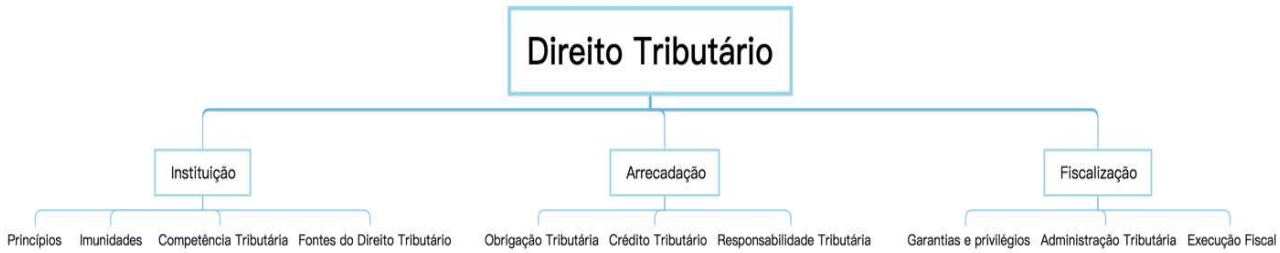
Meu nome é Mateus Pontalti e sou Juiz Federal Substituto do TRF da 1ª Região, desde novembro de 2016. Antes disso, entre 2013 e 2016, atuei como Procurador da Fazenda Nacional na defesa da União em causas tributárias e no acompanhamento de execuções Fiscais. Tenho pós-graduação em direito tributário pelo IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

1. Introdução ao Estudo do Direito Tributário

Antes de iniciarmos a incursão sobre a matéria, cumpre fazer alguns esclarecimentos preliminares sobre o objeto de estudo da disciplina.

Trata-se, como já se pôde afirmar, de um curso de *direito tributário*, o que permite concluir de maneira intuitiva que o *objeto material* do nosso curso é o conjunto de normas jurídicas, constitucionais e infraconstitucionais, que disciplinam a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.

Assim, incluem-se na nossa disciplina, exemplificativamente, os seguintes tópicos:



Esse conjunto de normas, o qual denominamos direito tributário, pode ser estudado sob diversos enfoques.

Numa perspectiva *econômica*, pode-se indagar, por exemplo, se determinada norma jurídica favorece ou prejudica a eficiência; se causa ou não causa distorções no regime concorrencial; se estimula ou desestimula determinados comportamentos; ou até mesmo se gera externalidades que não foram consideradas pelo legislador.

Do ponto de vista da *história*, pode-se investigar como foi a sucessão da legislação ao longo do tempo, bem como relacioná-la a eventos históricos. Trata-se de discutir, por exemplo, sobre o grau de relevância que o chamado quinto – imposto sobre o ouro – teve na irrupção da Inconfidência Mineira, ou sobre qual foi o peso do imposto sobre o charque na Revolução Farroupilha.

Caso se utilize o enfoque da *ciência política*, é possível investigar, por exemplo, qual o impacto que um aumento ou uma diminuição da carga tributária tem em uma eleição, bem como responder se existe correlação entre a popularidade do

Chefe do Executivo e a disposição do Legislativo em aprovar medidas que incrementem a carga tributária.

Além dessas, há, sem dúvidas, outras tantas perspectivas, como a sociológica e a ambiental.

Fez-se essas observações para fixar que o nosso curso tem como enfoque – objeto formal –a perspectiva da *dogmática jurídica*.

Nesse sentido, ao que este material se propõe é oferecer, a partir da melhor doutrina tributária e da jurisprudência, uma descrição do direito positivo que informe, nas diversas subáreas, o que é *proibido, permitido ou obrigatório.*

Com outras palavras, trata-se de estudo que tem como intuito descrever o plexo de normas jurídicas que atuam tanto na fase de instituição de um tributo como na fase de sua cobrança e fiscalização, a partir da perspectiva do que é lícito e do que é ilícito; do que é obrigatório, proibido ou permitido.



Ainda nesta introdução, cabe mencionar que, embora o Direito Tributário seja estudado autonomamente, o ordenamento jurídico é uno, existindo inegável conexão entre os diversos ramos jurídicos.

É no **Direito Constitucional**, por exemplo, que se encontram as linhas mestras do Sistema Tributário Nacional, como o regime de competência para instituição dos tributos, os princípios fundamentais e as regras de imunidades.

A conexão do **Direito Civil** com o Direito Tributário também é significativa. Diversas regras tributárias utilizam, na sua hipótese de incidência, conceitos que são definidos por aquele, como propriedade e posse[1]. Quando isso ocorre, a

[1] Cita-se, como exemplo, o artigo 32 do CTN: "O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou

correta construção de significado exige o conhecimento do direito privado, como inclusive deixa claro o disposto no artigo 109 do CTN[2].

Também existe relação entre o Direito Tributário e o **Direito Penal**. A supressão de um tributo, quando realizada de maneira dolosa e mediante uma das condutas referidas nos incisos do artigo 1º, da Lei 8.137/90, constitui crime contra a ordem tributária. Vê-se desse dispositivo que o Direito Penal utilizou, na tipificação das condutas, de categorias e conceitos que tomou emprestado do Direito Tributário.

O inverso também ocorre. O artigo 137 do CTN, por exemplo, utiliza-se de categorias do direito penal – conceitos de crime e contravenções – para fixar o grau de responsabilidade do agente por infrações à lei tributária.

Também existe relação entre o **Direito Administrativo** e o Direito Tributário, seja no que diz respeito às formalidades e garantias atinentes à imposição de sanções, seja no que tange ao processo administrativo que precede o lançamento tributário.

Da mesma forma, não se pode deixar de reconhecer a ligação com o **Direito Internacional**, em razão do impacto que os acordos celebrados pelo Brasil – inclusive aqueles que objetivam a evitar a bitributação – geram na legislação interna.

Portanto, o fato de se conferir autonomia a uma disciplina jurídica, seja ela qual for, não significa afirmar o seu isolamento diante das demais normas que compõe o ordenamento jurídico. Trata-se somente de uma atitude metodológica, realizada com o objetivo de facilitar a investigação da matéria.

Encerrada esta parte introdutória, entraremos a partir de agora no estudo do direito tributário propriamente dito, a começar pelas normas situadas no topo da hierarquia jurídica, ou seja, na Constituição Federal.

Abordaremos, assim, de maneira sucessiva, neste e nos próximos capítulos, os seguintes tópicos: a) Princípios do Direito Tributário; b) Imunidades Tributárias; c) Competência Tributária.

2. PRINCÍPIOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município".

[2] Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários

2.1. Princípio da Legalidade

2.1.1. Considerações iniciais

A maior parte da doutrina tem identificado na Carta Magna inglesa de 1215, do Rei João Sem Terra, o marco inicial do princípio da legalidade.

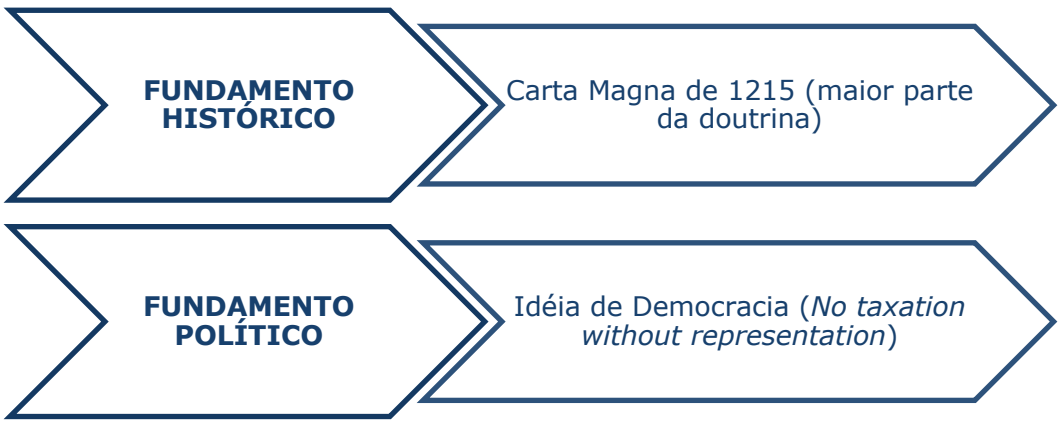
Alguns estudiosos, como Luiz Eduardo Schoueri[3], situam a sua origem ainda antes, nas corporações de oficio, existentes na Idade Média.

Independentemente de se enxergar, mesmo antes do nascimento do Estado de Direito, algum fenômeno equiparado ou semelhante ao que chamamos de legalidade tributária, é certo que, do ponto de vista político, a sua construção possui íntima ligação com a ideia de democracia.

Como se sabe, o regime democrático pressupõe, dentre outros predicados, a governança do povo. Numa democracia representativa, as escolhas do povo são feitas de maneira indireta, através da eleição de representantes, a quem compete, no âmbito de suas atribuições e por meio de um mandato, realizá-las.

Nesse sentido é que o princípio da legalidade tributária guarda relação com a ideia de democracia. Quando se exige que a instituição ou majoração de um tributo seja realizada por meio de lei, o que se afirma é que o próprio povo deve escolher qual o grau de contribuição que está disposto a pagar para o custeio das atividades estatais. Trata-se, assim, da positivação da crença de que não pode existir tributos sem representação (*No taxation without representation*).





Do ponto de vista dogmático, o princípio da legalidade tributária se encontra inserido no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, o qual dispõe no seguinte sentido:

[3] SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Curso Direito Tributário Completo**. São Paulo: Saraiva, 2017.

> ***Art. 150.*** *Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal:*
>
> I – **Exigir ou aumentar tributo** sem **lei** que o estabeleça

A compreensão desse dispositivo depende da análise de cada um dos termos grifados acima, o que faremos a partir de agora.

- O termo *exigir*:

O dicionário priberam oferece os seguintes significados[4]:

> *1. Reclamar (em virtude de direito que se julga ter).*
>
> *2. Reclamar (de outrem o que este não julga do seu dever).*
>
> *3. Ordenar imperiosamente.*
>
> *4. Prescrever-se.*
>
> *5. Carecer de, precisar de.*

No contexto em que foi utilizado pela Constituição, o termo exigir não deve ser interpretado como sinônimo de nenhum dos verbos indicados acima. E a razão é bastante simples.

O que a Constituição proíbe não é apenas a *cobrança* de um tributo introduzido por um ato infralegal, mas a própria *instituição* de um tributo sem lei que o estabeleça.

Portanto, ao contrário do que pode parecer em um primeiro momento, a introdução de um tributo por ato infralegal não só impede a eficácia da norma jurídica - impedindo o credor de exigir a prestação compulsória do devedor, mas mais do que isso, impede a sua própria validade (ou a sua existência, para parte da doutrina), obstando, por conseguinte, a sua incidência.

Assim, a melhor leitura do artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, é a de que as entidades federativas não podem "*Instituir* ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça".

- O termo *aumentar:*

Não é necessário gastar muitas linhas para comentar o núcleo do seu significado. O aumento acontece quando ocorrer um incremento no valor do tributo, seja pela modificação da sua base de cálculo ou da sua alíquota.

Assim, se, hipoteticamente, a União decidir aumentar a alíquota máxima do IRPF, deverá fazê-lo necessariamente por meio de lei. O mesmo deverá ocorrer se algum dos Entes Federativos optar por modificar a base de cálculo de uma taxa, para incluir no valor tributável determinado custo de um serviço prestado que não estava sendo considerado.

Contudo, como se verá nos próximos tópicos, há exceções a essa regra. A própria Constituição Federal mitiga, em alguns dos seus dispositivos, o princípio da

[4] https://www.priberam.pt/dlpo/exigir

legalidade, autorizando a alteração da alíquota de determinados tributos por ato infralegal.



Uma questão mais sensível diz respeito à extensão do que se deve entender como aumentar, para fins constitucionais. Existe pelo menos duas acepções possíveis no contexto em que o termo foi empregado pela Constituição:

Na primeira, o termo *aumentar* estaria atrelado ao *valor nominal* da exação, o que tornaria inconstitucional qualquer alteração da base de cálculo por meio de outro instrumento legislativo que não a lei, mesmo que a alteração fosse realizada tão somente com o objetivo de atualizar monetariamente o valor do tributo. A segunda acepção do termo o vincula ao *valor real*, correspondente ao valor nominal após o ajuste em relação à inflação.

Como veremos adiante, a jurisprudência pacificou-se de acordo com a tese que qualifica o verbo aumentar como atrelado ao *valor real* do tributo.

O motivo reside no §2º do artigo 97 do CTN, que dispõe da seguinte forma:

> *Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: [...]*
>
> *II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; [...]*
>
> *§ 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*

Como se pôde observar, o referido dispositivo autoriza expressamente que a atualização monetária seja realizada por um ato infralegal.

➢ O termo *tributo*:

Trata-se de conceito que comporta pelo menos seis acepções, conforme indicado por Paulo de Barros Carvalho[5].

No contexto em que a palavra *tributo* foi utilizada pela Constituição e, tendo em vista a multiplicidade de acepções do termo, é possível extrair do artigo 150, inciso II, duas ideias distintas e complementares:

Primeira, no sentido de que o princípio da legalidade se estende a todas as espécies tributárias espalhadas pelo ordenamento jurídico. Independentemente de se defender a existência de duas, três ou cinco espécies, ninguém discorda do fato de que tributo é gênero, do qual os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios são espécies. Assim, ao utilizar o termo tributo, a Constituição deixou claro que a exigência de lei não se limita a uma ou algumas das suas espécies, aplicando-se indistintamente a todas as exações. Quando quis restringir um dispositivo a uma classe, a Constituição Federal o fez expressamente, como se observa do inciso

[5] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.p.51.

IV, do artigo 150, que estabelece as hipóteses de imunidades à incidência de *impostos*.

A segunda ideia diz respeito à imprescindibilidade de que todos os elementos necessários ao nascimento da obrigação tributária estejam previstos em lei.

Desse modo, a lei precisa indicar, com rigorosa exatidão, todos os elementos da realidade a tributar, a fim de que nela esteja previsto tudo o que for necessário e suficiente ao nascimento da obrigação tributária[6].

Mais a frente, no tópico 2.1.4, vamos tratar do tema com mais profundidade, especificando todos os elementos que devem necessariamente ser previstos em lei.

- O termo *lei*.

Quando a Constituição emprega o termo lei, sem adjetivá-lo, está a se referir à mera Lei ordinária.

Essa observação é importante em razão do quórum de aprovação de cada uma das espécies normativas.

Tratando-se de lei ordinária, basta a maioria dos votos dos congressistas presentes, desde que estejam na sessão a maioria absoluta dos seus membros (artigo 47 da CF).

Por exemplo, se estiverem presentes 41 senadores (ao todo, existem 81 senadores), bastará o voto de 21 deles para que a proposição seja aprovada.

A Lei Complementar, por outro lado, tem quórum mais rigoroso, porque a Constituição exige a maioria absoluta para a sua aprovação (artigo 69 da CF), ou seja, a maioria aqui é contada levando-se em consideração não o número de congressistas presentes na sessão, mas o total de parlamentares de cada uma das casas.

Assim, no nosso exemplo, seriam necessários os votos de todos os 41 senadores presentes para que a proposição legislativa fosse aprovada.

Como dito anteriormente, como a Constituição, no artigo 150, inciso I, apenas mencionou a palavra *Lei*, sem dizer a qual espécie normativa estava se referindo, entende-se que basta a lei ordinária para a sua aprovação, sendo desnecessária, como regra, a utilização da lei complementar.



Como se verá no tópico 2.1.2, há exceções a essa regra. A Constituição exige que alguns tributos sejam instituídos por meio de Lei Complementar.

[6] CARRAZZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.p.282

Além disso, no tópico 2.1.3, veremos que a jurisprudência tem equiparado a Medida Provisória à Lei Ordinária, entendendo ser possível a sua utilização para instituição ou majoração de tributos.



A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende que não há hierarquia entre Lei Ordinária e Lei Complementar, tratando-se de espécies normativas que se distinguem em razão do campo de atuação, de acordo com o estabelecido pela Constituição.

Essa conclusão traz três consequências práticas relevantes, que vamos expor de maneira resumida, por se tratar de tema afeito ao Direito Constitucional:

1. A Lei Ordinária não pode disciplinar matéria reservada à Lei Complementar, não porque haja hierarquia entre elas, mas porque o quórum de aprovação desta última é superior.
2. A Lei Complementar pode disciplinar matéria atinente à Lei Ordinária sem incorrer em um vício de inconstitucionalidade formal, uma vez que o quórum desta última é inferior.
3. Na hipótese acima, a revogação da Lei pode ser efetuada por mera Lei Ordinária, porque o fato de ter sido utilizada Lei Complementar não altera o campo de atuação previsto pela Constituição Federal.

Do ponto de vista do direito tributário, já ocorreram as hipóteses descritas nos itens 2 e 3:

> *EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. COFINS. LEI COMPLEMENTAR. REVOGAÇÃO DE ISENÇÃO. LEI ORDINÁRIA. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES. 1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal considerou constitucional o art. 56 da Lei nº 9.430/1996, que revogou o art. 6º, II, da Lei Complementar 70/1991. Decidiu-se que inexiste hierarquia entre lei complementar e lei ordinária em matéria tributária, uma vez que a reserva para utilização do instrumento legislativo previsto no art. 59, II, da Constituição é definida em razão da matéria (art. 146 da Constituição). 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (RE 558780 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 07/04/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-074 DIVULG 20-04-2015 PUBLIC 22-04-2015)*

Como se observa do julgado, o STF entendeu que a Lei Ordinária que revogou a isenção prevista na Lei Complementar não incorreu em vício formal, uma vez que aquela matéria não faz parte do rol dos assuntos a que a CF exige a sua disciplina por meio de Lei Complementar.



Encerrado este tópico introdutório, colacionamos mais uma vez o disposto no artigo 150, inciso I, da Constituição, desta feita com a síntese de que vimos até aqui:

> ***Art. 150.*** *Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal:*
>
> I – **Exigir** ou **aumentar tributo** sem **lei** que o estabeleça
>
> Aumento Real
> Como regra, Lei ordinária
> Instituir
> Qualquer espécie Tributária

2.1.2. Tributos em que a Constituição exige Lei Complementar

No primeiro tópico, expomos a estrutura básica do Princípio da Legalidade.

Contudo, como se viu ao longo do texto, deixou-se o aprofundamento de muitas questões para tópicos posteriores, assim como algumas exceções às afirmações feitas.

Chegou a hora de enfrentarmos esses temas.

Começamos com a questão atinente à espécie normativa adequada para instituir tributos.

Como dissemos anteriormente, a instituição de um tributo pode ser realizada por meio de lei ordinária, cuja aprovação demanda apenas maioria simples.

Contudo, há exceções:

Existem tributos em que a Constituição exige a edição de Lei Complementar para sua instituição. São eles:

a) Empréstimos Compulsórios

> *Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios.*

b) Imposto sobre Grande Fortunas

> *Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.*

c) Impostos Residuais

> *Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.*

d) Contribuições para Seguridade Social Residuais

> *Art. 195, § 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.*

Há razões que justificam a escolha Constitucional.

No caso do empréstimo compulsório, distorções ocorridas no passado fizeram com que a Constituição reduzisse as hipóteses que autorizavam a sua instituição, bem como condicionasse a sua criação à edição de Lei Complementar.

No que tange ao Imposto sobre Grandes Fortunas, a opção decorreu da divergência sobre a justiça e a eficiência desse tipo de tributação, o que justifica, por conseguinte, que a sua aprovação dependa de uma maioria mais rígida do que a estabelecida para uma lei ordinária.

Quanto aos dois últimos tributos – impostos residuais e contribuições residuais para a seguridade social– a escolha constitucional repousa no fato de que, quer tratando-se de impostos ou de contribuições para a seguridade social, a própria Constituição elegeu quais bases econômicas que podem ser objeto de tributação.

Assim, não faria sentido que, após estabelecer esse regime rígido de competências, pudesse a União criar outros tributos sobre novas bases econômicas, sem restrições a essa faculdade.

Dentre essas limitações, nas quais se insere a exigência da não cumulatividade e a não coincidência com outros fatos geradores discriminados na Constituição, encontra-se também a exigência de aprovação por meio de Lei Complementar.

Portanto, relembremos:



2.1.3. Medida Provisória e a Instituição de Tributos

Até aqui, vimos que como regra cabe à Lei ordinária instituir ou majorar tributos. Excepcionalmente, nos casos indicados pela Constituição Federal, há a necessidade de edição de Lei Complementar.

Cumpre agora enfrentarmos o seguinte questionamento: É possível a utilização de Medida Provisória na instituição ou majoração de tributos?

A doutrina majoritária, na redação originária da Constituição Federal, que era silente acerca do tema, entendia que não era possível, pelas seguintes razões.

Em primeiro lugar, porque a expressão "força de lei", utilizada no caput do artigo 62 da Constituição Federal para definir as Medidas Provisórias, não leva a sua equiparação com a lei, em razão de as Medidas Provisórias serem dotadas de coercibilidade e vigor a título precário, até que sejam convertidas por decisão do Congresso Nacional.[7]

O segundo argumento diz respeito aos próprios pressupostos de relevância e urgência, os quais exigem eficácia imediata da Medida Provisória, em contradição com o Princípio da Anterioridade, que posterga os seus efeitos. No dizer de Misabel Abreu Machado Derzi:

> *"as leis ordinárias ou complementares, que instituem ou majoram tributos, têm a eficácia e a aplicabilidade adiadas, por força do princípio da anterioridade. Medidas provisórias, em razão da relevância e da urgência, têm necessariamente sua eficácia e aplicabilidade antecipadas à existência de lei em que se hão de converter, por imperativo constitucional"*[8]

A terceira objeção reside no fato de que, tratando-se de tributos emergenciais ou extrafiscais, utilizados para o atingimento de outros objetivos que não apenas a arrecadação – notadamente os impostos a que a Constituição Federal autorizou a elevação das alíquotas pelo Executivo – a própria Constituição Federal concedeu instrumento mais célere e efetivo do que as Medidas Provisórias, autorizando-se a elevação da alíquota por mero decreto do Poder Executivo.[9]



Apesar desses argumentos, o Supremo Tribunal Federal, mesmo na redação originária da Constituição Federal, entendia pela possibilidade de utilização das Medidas Provisórias para instituir ou majorar tributos.[10]

Em 2001, foi editada a Emenda Constitucional nº 32, que passou a dispor expressamente sobre essa possibilidade:

---

[7] BALEEIRO, A. **Direito Tributário Brasileiro. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi**. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p.17
[8] Ibid., p.18
[9] BALEEIRO, A. **Direito Tributário Brasileiro. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi**. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p.17
[10] Ver, entre outros, STF - RE: 193190 SC, Relator: Min. SYDNEY SANCHES, Data de Julgamento: 01/04/1997, Primeira Turma, Data de Publicação: DJ 06-06-1997 PP-24884 EMENT VOL-01872-07 PP-01307

> *Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)*
>
> *§ 2º Medida provisória que implique **instituição ou majoração de impostos**, exceto os previstos nos art. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.(Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)*

Embora o §2º se refira tão somente aos impostos, o Supremo Tribunal Federal manteve a interpretação de que a Medida Provisória pode ser utilizada para instituir ou majorar tributos, independentemente de se tratar de impostos ou de outras espécies tributárias.

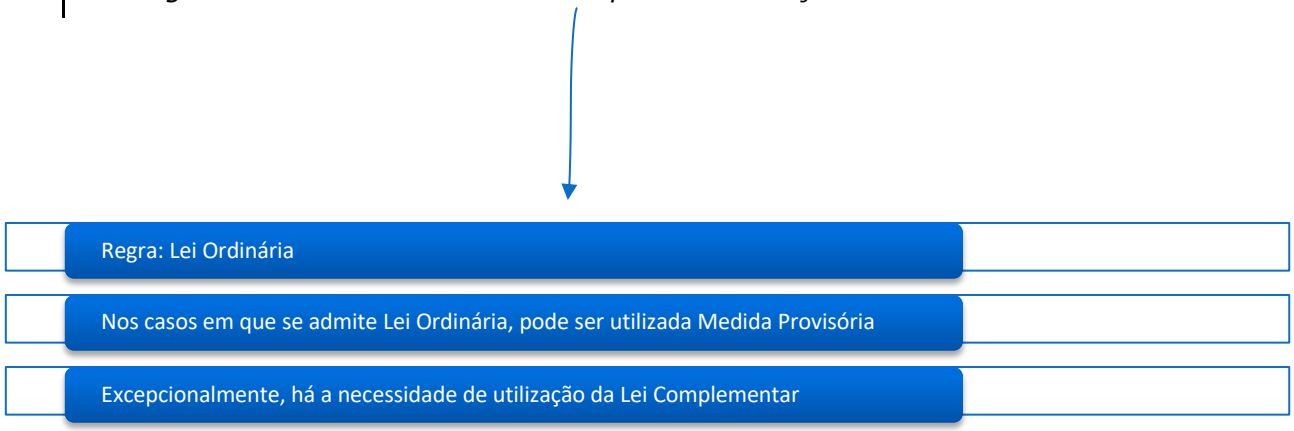
Há, contudo, uma exceção.

Tratando-se daqueles tributos em que se exige Lei Complementar para sua instituição ou majoração, não pode ser utilizada Medida Provisória, em razão de vedação expressa:

> *Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)*
>
> *§1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)*
>
> *I – relativa a: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)*
>
> *(...)*
>
> *III – reservada a lei complementar; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)*

Portanto, relembremos:

> ***Art. 150.** Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal:*
>
> *I – Exigir ou aumentar tributo sem **lei** que o estabeleça*



2.1.4. O que deve ser previsto em Lei?

2.1.4.1 Considerações Gerais

Vimos que a lei é o instrumento adequado para instituir tributos.

Mas o que significa instituir um tributo? Basta a definição do fato ensejador da tributação (auferir renda, ser proprietário de bem imóvel urbano, etc.) para que o mandamento constitucional seja observado? Pode um ato infralegal estabelecer o devedor ou o responsável tributário?

A essas questões é que nos propomos a responder.

Ao exigir que a *instituição* de um tributo seja feita por meio de lei, o que a Constituição afirma é que todos os elementos necessários ao nascimento da obrigação tributária devem ser por ela previstos. A identificação desses elementos pressupõe a compreensão de um modelo teórico desenvolvido por Paulo de Barros Carvalho, que tem sido adotado em diversas áreas pela doutrina do Direito Tributário.

Trata-se da regra-matriz de incidência tributária.

Contudo, antes de definir o conceito da regra-matriz e de, portanto, identificar quais são os elementos que devem necessariamente ser previstos em lei, é necessário abordar, ainda que brevemente, o pressuposto no qual essa teoria se assenta.

Refiro-me à distinção existente entre os conceitos de *texto normativo* e *norma jurídica*.

Texto normativo é os dispositivos de leis espalhados pela legislação. É, com outras palavras, o conjunto de enunciados que encontramos na Constituição, em um Código ou na legislação esparsa. São as marcas de tinta no papel.

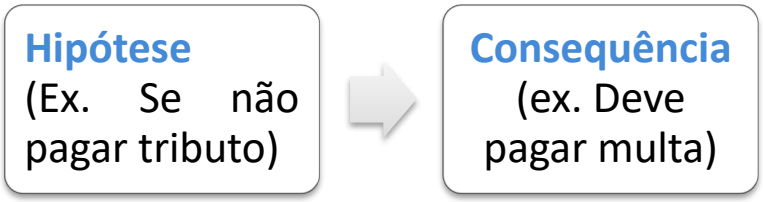
Norma jurídica, por outro lado, é uma construção mental; é a significação que se atribui ao texto durante o processo interpretativo.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho[11]:

> *Não sobeja repetir: para nós, as normas jurídicas são as significações que a leitura do texto desperta em nosso espírito e, nem sempre, coincidem com os artigos em que o legislador distribui a matéria no campo escrito da lei.*

As normas jurídicas são construídas como uma proposição hipotética-condicional, conforme gráfico a seguir:

[11] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.p.298



Um exemplo pode aclarar melhor essa distinção entre texto e norma jurídica.

Pensemos no artigo 483 do Código Civil, que dispõe sobre o contrato de compra e venda:

> *Art. 483. A compra e venda pode ter por objeto coisa atual ou futura. Neste caso, ficará sem efeito o contrato se esta não vier a existir, salvo se a intenção das partes era de concluir contrato aleatório.*

O texto normativo são os dispositivos acima colacionados; são os caracteres visualizáveis no tablet ou no computador.

Inicia-se, a partir daí, o processo interpretativo. Com base no conhecimento da língua, do conhecimento dogmático e das circunstâncias concretas, passa-se a atribuir significação àquele dispositivo, com o objetivo de, ao final, construir-se mentalmente uma proposição hipotética-condicional: ou seja, uma norma jurídica.

No nosso exemplo, vamos imaginar que o contrato não é aleatório e que o comprador pagou, em adiantamento, a quantia de R$ 10.000,00.

Caso a coisa não venha a existir, incidirá a seguinte *norma jurídica*, construída a partir do *texto* acima colacionado:

Se a coisa futura não existir, deve ser o contrato resolvido, retornado as partes ao *stato quo* ante.

Fizemos todas essas considerações por que a regra-matriz de incidência tributária é a *norma jurídica* (e não o texto), geral e abstrata, que institui um determinado tributo.

Como toda norma jurídica, a regra-matriz possui uma hipótese (se) e um consequente (dever ser).

Na hipótese, necessariamente vamos encontrar os seguintes elementos: a) critério material; b) critério espacial; c) critério temporal

No consequente, há os seguintes critérios: a) critério quantitativo; b) critério pessoal.

Passamos, então, a analisá-los.

2.1.4.2 Regra-matriz de Incidência Tributária

I) Critérios do Antecedente

O Legislador recorta a realidade social e seleciona os fatos que considera relevantes na composição de uma hipótese normativa.

A descrição desses fatos se encontra no antecedente da norma jurídica, local em que está enunciado um determinado comportamento ou estado, condicionados por coordenadas de tempo e de espaço.

Ao isolarmos essas circunstâncias (comportamento, tempo e espaço), observaremos que há três critérios no antecedente da norma: o critério material, o critério temporal e o critério espacial.

a) Critério Material

O critério material é formado por um verbo e um complemento, que indica um comportamento humano (matar alguém, auferir renda, importar produtos) ou um determinado estado (ser proprietário de bem imóvel).

Trata-se, assim, do núcleo essencial do enunciado normativo, em que se descreve uma conduta humana condicionada no tempo e no espaço. Por abstração, separa-se os condicionantes de tempo e de espaço, que formam critérios autônomos, que serão vistos a seguir.

Pensemos em um exemplo do direito tributário, o ITR – Imposto Territorial Rural, cuja instituição foi operada pela Lei 9.393/96[12].

O critério material pode ser enunciado da seguinte forma: **Ser proprietário, enfiteuta ou possuidor de bem imóvel.**

Verbo	Complemento
Ser	**proprietário, enfiteuta ou possuidor de bem imóvel**

[12] Art. 1º O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano.

b) Critério Espacial

O critério espacial é o local em que a conduta descrita no critério material deve ocorrer.

Pode ser veiculada expressamente ou estar de modo implícito no texto legislativo.

Um caso de definição explícita é o IPTU, em que a legislação diz que o critério material (ser proprietário de bem imóvel) deve ocorrer na zona urbana (critério temporal). Já um exemplo de definição implícita é o IPI, cujo critério espacial é todo território nacional.

O critério espacial pode ser[13]: i) pontual, quando o local do fato deve ocorrer em um ponto bastante específico (ex. estacionar veículo em *local proibido*, apresentar-se à *Delegacia de Polícia localizada em determinada cidade*); ii) regional, quando o local eleito pela lei, embora específico, é um pouco mais amplo (ex. ser proprietário de bem imóvel *urbano,* ou seja, dentro de uma determinada zona geográfica); iii) territorial, bastante genérico, em que o critério espacial se confunde com o âmbito de vigência da lei (industrializar produtos em *qualquer lugar do território nacional*); iv) universal, quando o critério espacial é mais amplo do que o âmbito territorial da própria norma. (É o caso do IRPF, em que se tributa, nos casos de residentes no Brasil, a renda auferida no exterior).

No caso do ITR, o critério espacial é a *zona rural*, porque é nessa região geográfica que alguém deve *ser proprietário de um imóvel* para que haja a incidência da norma jurídica.[14]

c) Critério Temporal

Trata-se da informação construída a partir do texto legislativo, que permite identificar o momento da incidência da norma jurídica.

Diz o artigo 2º, do Código Civil:

> *Art. 2º A personalidade civil da pessoa começa do nascimento com vida; mas a lei põe a salvo, desde a concepção, os direitos do nascituro.*

O critério temporal desta norma é justamente o nascimento com vida, momento a partir do qual ela incide e a pessoa passa a ter personalidade civil.

Voltando para o Direito Tributário, temos o artigo 14 da Lei 6.989/66 do município de São Paulo, na parte em que versa sobre o IPTU.

> *Art. 14. O lançamento do imposto é anual e feito, um para cada prédio, no nome do sujeito passivo, na conformidade do disposto no artigo 10.*
>
> ***Parágrafo único. Considera-se ocorrido o fato gerador em 1º de janeiro do ano a que corresponda o lançamento.***

[13] TOMAZINI DE CARVALHO, Aurora. **Teoria Geral do Direito – O construtivismo Lógico-semântico**. 623 f. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2009, p.295-296

[14] Quando estudarmos impostos em espécie, vamos ver que há exceção a essa regra.

O parágrafo único deixa claro que o critério temporal do IPTU é o dia 1º de janeiro.

Portanto, o critério temporal é o momento escolhido como relevante para fins de incidência de uma norma jurídica.

Em alguns casos, como do IPTU, a sua veiculação **explícita** é imprescindível, porque se está diante de uma conduta que exprime um situação duradoura (ser proprietário de bem imóvel urbano). Assim, é preciso responder de maneira expressa em que momento que essa situação (ser proprietário) se afigura relevante para fins de incidência.

Já em outras circunstâncias, o critério temporal se encontra inserido de maneira **implícita**, porque pode ser construído a partir do critério material.

Um exemplo de definição explícita é o ITR, cujo critério temporal também é o dia 1º de janeiro, por definição do artigo 1º da Lei 9.393/96:

> *Art. 1º O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano.*

II) Critérios do Consequente

Como pudemos observar, na hipótese da norma encontramos os elementos que enunciam, em conjunto, quais os fatos que foram considerados como relevantes pelo legislador para dar ensejo a uma relação jurídica.

No consequente, encontraremos os critérios da própria relação jurídica. Aqui, identifica-se o vínculo jurídico que nasce, possibilitando-nos saber quem é o sujeito portador do direito subjetivo; a quem foi cometido o dever de pagar uma prestação; e qual o objeto desta prestação.[15]

Temos dois critérios que permitem identificar esse plexo de informações: o critério pessoal e o critério quantitativo.

A) Critério Pessoal

O critério pessoal é formado pelo conjunto de informações constantes do consequente da norma, que permite identificar quem é o sujeito ativo e o sujeito passivo.

O sujeito ativo é aquela pessoa, constante do polo ativo da relação obrigacional, que tem o direito de exigir do sujeito passivo uma determinada prestação.

O sujeito passivo, por sua vez, ocupa o polo oposto, tendo o dever de pagar a prestação. Em direito tributário, o sujeito passivo será o contribuinte ou o responsável.

Trata-se de conceitos simples, cujos desdobramentos mais complexos – como a distinção entre capacidade e competência, devedor e responsável – serão estudados posteriormente, quando avançarmos no curso.

---

[15] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.p.348

No exemplo que estamos utilizando desde o início, o do ITR, teremos como regra a União Federal como **sujeito ativo**.

Excepcionalmente, poderemos ter como sujeito ativo um município, em razão do inciso III do § 4º do art. 153 da Constituição Federal c/c artigo 1º da Lei 11.250/2005[16]

Os **sujeitos passivos,** na qualidade de contribuinte, são os proprietários, enfiteutas e possuidores dos imóveis rurais; já na qualidade de responsáveis, são os sucessores a qualquer título, conforme disposições do CTN.

B) Critério Quantitativo

O critério quantitativo é aquele que permite a identificação do objeto da prestação.

Em direito tributário, tratando-se de obrigação principal, a prestação é sempre pecuniária, ou seja, de dar uma quantia em dinheiro.

Aqui, identificaremos a existência de uma **base de cálculo** e de uma **alíquota**.

A base de cálculo é, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, "a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária".[17]

No caso do IPTU, é o valor venal do imóvel; já no do Imposto de Importação, é o valor aduaneiro.

A alíquota, por sua vez, pode assumir a feição de um percentual que incide sobre a base de cálculo (1% sobre o valor venal, no caso do IPTU), ou pode ser um valor fixo (R$ 1,50 por metro).



Voltando ao exemplo do ITR, temos como base de cálculo o Valor da Terra Nua Tributável – VTN; e como alíquotas, os percentuais que variam entre 0,03% a 20%, a depender do tamanho do imóvel e do grau da sua utilização.

---

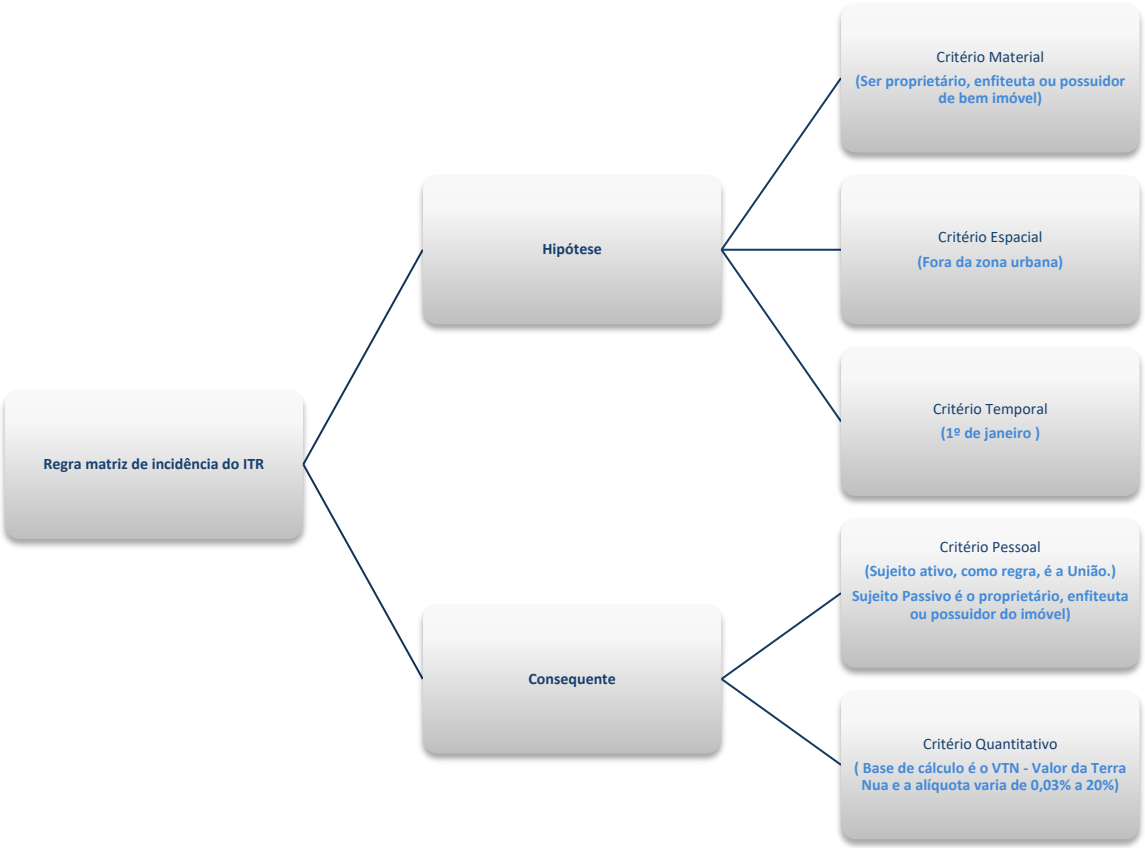
[16] Art.1º A União, por intermédio da Secretaria da Receita Federal, para fins do disposto no inciso III do § 4º do art. 153 da Constituição Federal, poderá celebrar convênios com o Distrito Federal e os Municípios que assim optarem, visando a delegar as atribuições de fiscalização, inclusive a de lançamento dos créditos tributários, e de cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, de que trata o inciso VI do art. 153 da Constituição Federal, sem prejuízo da competência supletiva da Secretaria da Receita Federal.

[17] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.p.395

2.1.4.2 Regra-matriz de Incidência Tributária do ITR

Encerrado o último critério, podemos, agora, construir a regra-matriz do ITR, que utilizamos como exemplo durante a explicação.

O gráfico a seguir facilita a sua visualização:



2.1.4.3 Síntese: Por que falamos disso?

Retomando a linha de raciocínio, você deve ter se perguntado qual a razão de termos falado disso, uma vez que nosso assunto é o Princípio da Legalidade.

A razão é a seguinte:

No tópico 2.1.4.1, falamos que o Princípio da Legalidade exige que todos os elementos necessários ao nascimento da obrigação tributária sejam previstos em lei. E, em seguida, propusemos uma reflexão sobre a identificação desses elementos.

Agora, que já estudamos o modelo da regra-matriz de incidência tributária, fica mais fácil responder a essa indagação.

Como dissemos ao longo do texto, a regra-matriz de direito tributário é a norma jurídica que, no seu *antecedente*, descreve o fato eleito pelo legislador como manifestação de riqueza ensejadora da tributação e, no seu *consequente*, regulamenta o vinculo jurídico que nasce quando aquele fato ocorre no mundo real.

No antecedente, teremos **necessariamente** os critérios material, espacial e temporal; e no consequente, **necessariamente** os critérios pessoal e quantitativo.

Frisei a palavra "necessariamente" porque a presença de todos esses critérios é imprescindível ao nascimento da obrigação tributária, porque sem eles a norma tributária não pode incidir, perdendo a sua operacionalidade.

Não há com como se ter uma norma sem critério material, ou seja, que não diga qual o comportamento humano que enseje tributação. Como também não é possível a construção da norma sem as condicionantes de tempo e espaço (critério temporal e espacial), mesmo que o texto normativo traga-os de modo implícito.

Quanto ao consequente, é evidente a impossibilidade de nascimento da obrigação tributária sem ao menos um credor e um devedor (critério pessoal), assim como sem uma prestação (critério quantitativo).

Portanto, podemos agora responder àquela pergunta inicial:

O princípio da legalidade só resta observado se a lei prever todos os critérios que analisamos quando do estudo da regra-matriz de incidência tributária.

Deve a lei, portanto, e apenas ela, definir, os critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo.



Recentemente, tivemos um julgado importante do Supremo Tribunal Federal acerca do tema.

A questão posta em julgamento referia-se à Lei 11.000/2004, que dispõe da seguinte redação:

> *Art. 2º Os Conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas são autorizados a fixar, cobrar e executar as contribuições anuais, devidas por pessoas físicas ou jurídicas, bem como as multas e os preços de serviços, relacionados com suas atribuições legais, que constituirão receitas próprias de cada Conselho.*

Como se vê do dispositivo, os conselhos de fiscalização foram autorizados a fixar o valor das anuidades devidas pelos profissionais.

Ocorre que essas anuidades são tributos, mais especificamente contribuições de interesse das categorias profissionais, que a Constituição autorizou a União a instituir no artigo 149, abaixo colacionado:

> *Art. 149: Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.*

Por serem tributos, cabe a lei definir todos os elementos da obrigação tributária, incluindo-se a base de cálculo e a alíquota. Portanto, ao autorizar que uma

autarquia pudesse fazê-lo, a lei violou o Princípio da Legalidade Tributária, conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário 704.292, cujo trecho da ementa colacionamos:

> *Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Princípio da legalidade. Contribuições. Jurisprudência da Corte. Legalidade suficiente. Lei nº 11.000/04. Delegação aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas do poder de fixar e majorar, sem parâmetro legal, o valor das anuidades. Inconstitucionalidade. [...] 5. Não cabe aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas realizar atualização monetária em patamares superiores aos permitidos em lei, sob pena de ofensa ao art. 150, I, da CF/88. 6. Declaração de inconstitucionalidade material sem redução de texto, por ofensa ao art. 150, I, da Constituição Federal, do art. 2º da Lei nº 11.000, de 15 de dezembro de 2004, de forma a excluir de sua incidência a autorização dada aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas para fixar as contribuições anuais devidas por pessoas físicas ou jurídicas, e, por arrastamento, da integralidade do seu § 1º. [...] Negado provimento ao recurso extraordinário.(RE 704292, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-170 DIVULG 02-08-2017 PUBLIC 03-08-2017)*

2.1.5 Tipicidade Cerrada

2.1.5.1 Conceitos Jurídicos Indeterminados e Cláusulas Gerais

Diversos doutrinadores correlacionam o Princípio da Legalidade com a ideia de tipicidade cerrada, aqui entendida como a exigência de que os termos utilizados pelo texto normativo sejam determinados, vedando-se, por conseguinte, a utilização de **conceitos jurídicos indeterminados ou cláusulas gerais.**

Dentre os autores que defendem essa tese, encontra-se Roque Antônio Carrazza, cujo trecho da obra passo a transcrever:

> *A lei deve indicar, de modo rigoroso, a realidade a tributar, fazendo, assim, uma precisa, taxativa e exaustiva tipificação dos fatos necessários e suficientes ao nascimento do tributo. Não lhe é dado apontar conceitos indeterminados, fórmulas abertas ou cláusulas gerais, que permitam, de acordo com o subjetivismo do aplicador, a identificação de múltiplas situações tributáveis*[18]

Contudo, não tem sido esse o entendimento predominante. A jurisprudência tem se filiado à parcela da doutrina que admite a utilização de conceitos jurídicos indeterminados, sem que se possa falar em ofensa ao Princípio da Legalidade Tributária.

Em doutrina, esse entendimento tem sido encampado, dentre outros, por Leandro Paulsen[19], que escreveu sobre o assunto:

> *Não há impedimento à utilização de tipos abertos e de conceitos jurídicos indeterminados, até porque todos os conceitos são mais ou menos indeterminados, desde que tal não viole a exigência de determinabilidade quanto ao surgimento, sujeitos e conteúdo da relação*

[18] CARRAZZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.p.282
[19] PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2017.p. 131

> *jurídico-tributária, não se admitindo que a sua utilização implique delegação indevida de competência normativa ao executivo*

De fato, embora o ideal de segurança jurídica fosse melhor atendido se os termos utilizados pelo legislador fossem sempre precisos, o fato é que as palavras têm sempre algum grau de *vaguidade ou ambiguidade*. E por *ambiguidade*, entende-se os termos que comportam mais de um significado; e por *vaguidade* entende-se a dificuldade de definição de quais são os objetos abrangidos pelo conceito. Colacionamos exemplo de Aurora Tomazini de Carvalho[20]:

> *A título de exemplo: dizemos que uma pessoa é jovem quando tem menos de 30anos e que é velha se maior de 60. E a pessoa que tem 40 é jovem ou é velha? Nota-se que, há aqui, incerteza quanto à aplicabilidade das palavras "jovem" e "velho", o que GERNARO CARRIÓ denomina zona de penumbra, responsável pelo problema da vaguidade dos termos. Tal zona de penumbra é constituída pela carência de designação precisa, característica inerente a todos os vocábulos*

Nesse sentido, ainda que haja um esforço por parte do legislador em definir, com precisão, os elementos da obrigação tributária, é certo que sempre existirão dúvidas quanto ao significado dos termos por ele utilizados.

Outro argumento utilizado para defender a utilização de conceitos jurídicos indeterminados é a complexidade da sociedade, que impossibilita ao legislador a descrição, com todas as minúcias, das múltiplas situações reveladoras da possibilidade de tributação.

Portanto, 

Embora haja divergência doutrinária, tem-se admitido a possibilidade de utilização de cláusulas gerais e conceitos indeterminados pela lei, sem que se vislumbre qualquer ofensa ao princípio da legalidade.

2.1.5.2 Norma Tributária em branco

Outro tema correlacionado diz respeito à possibilidade ou impossibilidade de utilização da **norma tributária em branco.**

Estamos diante de uma norma em branco quando algum dos termos utilizados pela lei é definido por um ato normativo infralegal.

Em Direito Penal, encontramos vários exemplos, como é o caso do crime de tráfico de drogas. A definição do que seja uma droga ilícita é encontrada em uma Portaria da Anvisa, que arrola a lista com todos os entorpecentes ilegais.

A possibilidade de utilização de uma norma tributária em branco suscita divergências doutrinárias. Roque Antônio Carraza, por exemplo, entende pela sua

[20] TOMAZINI DE CARVALHO, Aurora. **Teoria Geral do Direito – O construtivismo Lógico-semântico**. 623 f. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2009, p.63

proibição. Leandro Paulsen[21], ao contrário, não vislumbra nessa técnica legislativa ofensa ao princípio da legalidade.



Essa questão já foi decidida pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, no julgamento sobre a constitucionalidade da contribuição ao SAT. Colacionamos trecho da ementa que se afigura relevante para matéria que estamos estudando:

> *EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732/98. [...] III. - As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II,* ***definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida****. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I. IV. - Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional. V. - Recurso extraordinário não conhecido. (RE 343446, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2003, DJ 04-04-2003 PP-00040 EMENT VOL-02105-07 PP-01388)*

Desse importante julgado do Supremo Tribunal Federal, extrai-se duas conclusões importantes:

- Primeira, de que não é proibida a utilização da **norma tributária em branco**, sendo possível que o regulamento complemente conceitos utilizados pela lei.
- Segunda, de que a Lei deve definir todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária, conforme vimos de maneira pormenorizada no item 2.1.4.

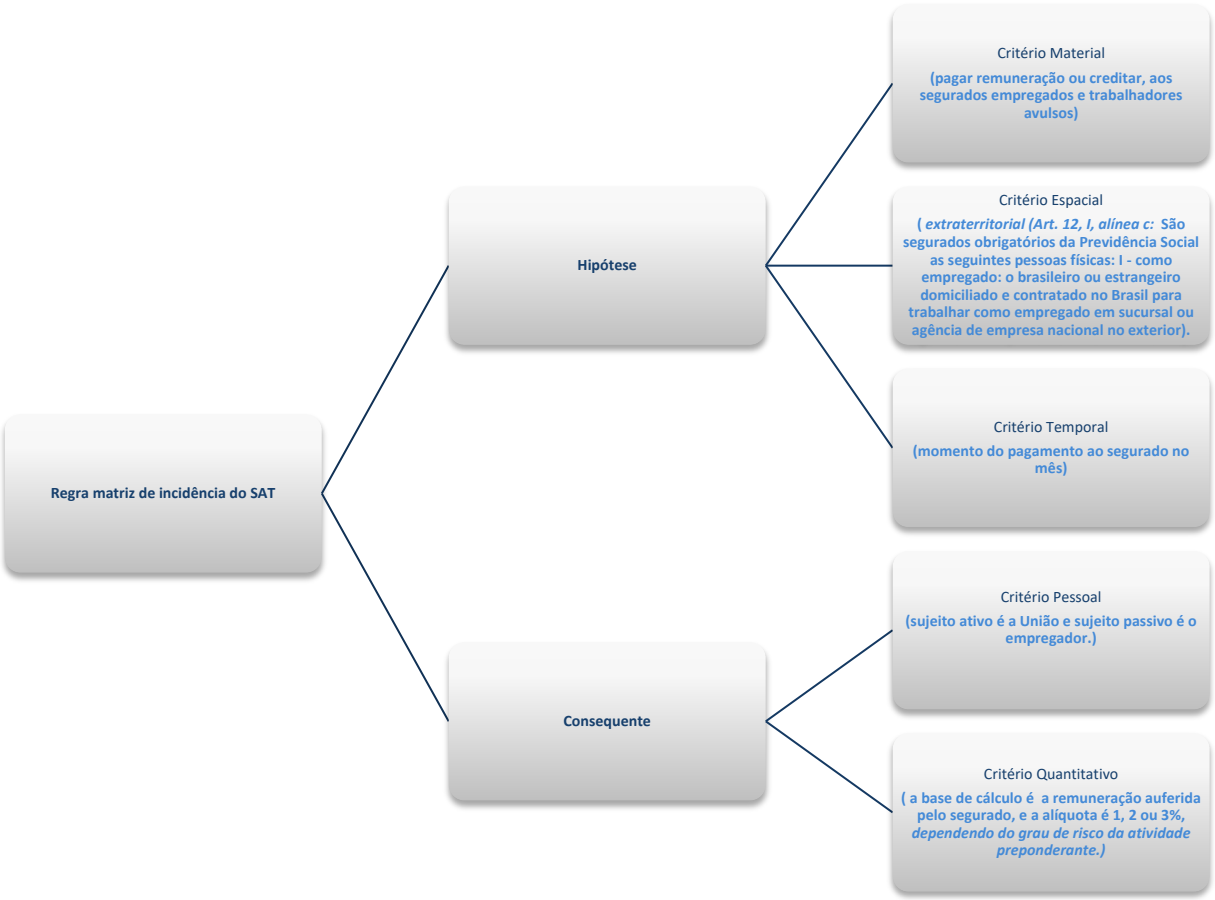
No caso da chamada contribuição ao SAT[22], objeto deste julgamento, embora o regulamento tenha complementado alguns dos conceitos utilizados pela lei, todos

---

[21] PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2017.p. 131

[22] Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: [6]
I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Vide Lei nº 13.189, de 2015)
II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).
a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

os elementos da obrigação tributária foram por ela previstos, conforme gráfico observado a seguir:



RESUMINDO

Desse modo: Embora haja divergências, tem-se entendido que a utilização de **conceitos jurídicos indeterminados, cláusulas gerais e normas tributárias em branco** não ofende ao Princípio da Legalidade Tributária

2.1.6 Mitigações ao Princípio da Legalidade

Como vimos, a Constituição exige que todos os elementos necessários ao nascimento da obrigação tributária estejam previstos em lei, bem como que, segundo o entendimento atualmente predominante, não há contradição entre essa afirmação e a que possibilita da utilização de conceitos indeterminados e normas tributárias em branco.

---

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;
c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

Assim, a partir de agora, vamos analisar as hipóteses em que a própria Constituição Federal mitigou o princípio da legalidade tributária, autorizando que um ato infralegal pudesse alterar as alíquotas de determinados tributos.

> *Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:*
>
> *§ 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*

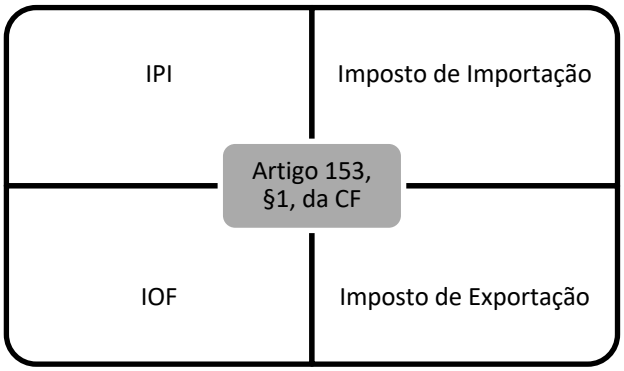
> *Art. 177, § 4º. A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:*
>
> *I –– a alíquota da contribuição poderá ser: (...)*
>
> *b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, (...)*

> *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: (...)*

Portanto, são **seis** os tributos em que se admite a alteração de alíquotas por ato infralegal. Quatro deles estão previstos no artigo 153; um no artigo 177, § 4º; e um no artigo 155, § 4º.

- O artigo 153 da CF.

O que esse dispositivo faz é autorizar que o **Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei**, possa alterar as alíquotas do Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários – IOF e Imposto sobre Produtos Industrializados.



A expressão *Poder Executivo merece destaque* porque não se trata de uma competência privativa do Presidente da República, podendo a lei atribuir a um outro órgão do Poder Executivo a competência para exercer a atribuição do artigo 153, § 1º.

Nesse sentido, decidiu o Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral:

> *EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO. ALTERAÇÃO DE ALÍQUOTA. ART. 153, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. COMPETÊNCIA PRIVATIVA DO PRESIDENTRE DA REPÚBLICA NÃO CONFIGURADA. ATRIBUIÇÃO DEFERIDA À CAMEX. CONSTITUCIONALIDADE. FACULDADE DISCRICIONÁRIA CUJOS LIMITES ENCONTRAM-SE ESTABELECIDOS EM LEI. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO. I - É compatível com a Carta Magna a norma infraconstitucional que atribui a órgão integrante do Poder Executivo da União a faculdade de estabelecer as alíquotas do Imposto de Exportação. II - Competência que não é privativa do Presidente da República. III - Inocorrência de ofensa aos arts. 84, caput, IV e parágrafo único, e 153, § 1º, da Constituição Federal ou ao princípio de reserva legal. Precedentes. IV - Faculdade discricionária atribuída à Câmara de Comércio Exterior - CAMEX, que se circunscreve ao disposto no Decreto-Lei 1.578/1977 e às demais normas regulamentares. V - Recurso extraordinário conhecido e desprovido. (RE 570680, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 28/10/2009, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-228 DIVULG 03-12-2009 PUBLIC 04-12-2009 EMENT VOL-02385-05 PP-01024 RTJ VOL-00213-01 PP-00693 RSJADV mar., 2010, p. 41-51 RT v. 99, n. 894, 2010, p. 105-124 LEXSTF v. 32, n. 373, 2010, p. 215-245)*

O caso envolvia o imposto de exportação, cuja competência para realizar alterações nas alíquotas foi atribuída à Câmara de Comércio Exterior – CAMEX

Também vale destacar a expressão *atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei* porque o Poder Executivo não é totalmente livre para realizar a alteração das alíquotas, devendo-se se ater ao limite máximo previsto pela legislação. Com outras palavras, é a lei que estabelece as condições e o limite das alíquotas, cabendo ao Executivo, dentro do espaço permitido pela legislação, reduzi-las ou elevá-las.

Veja a questão abaixo:



Questão 1

(Analista de Controle Externo do TCE-CE, 2015, adaptada) Considerando o conjunto de regras e disposições relativas à legalidade, estabelecidas no plano constitucional e no CTN, prescinde de lei a definição das condições e limites aplicáveis à alteração das alíquotas do imposto sobre produtos industrializados.

() Verdadeiro

() Falso

Comentários: A afirmativa está incorreta. Como dissemos, a lei estabelece os limites e as condições que autorizam a modificação das alíquotas por um ato infralegal.

Há razões que justificam a escolha constitucional.

Como veremos ao longo do curso, uma das classificações utilizadas pela doutrina é a que divide os tributos em fiscais e extrafiscais.

Os tributos fiscais têm como objetivo única e exclusivamente a arrecadação. Os tributos extrafiscais, por sua vez, embora tenham o intuito arrecadatório, também são utilizados para induzir ou desestimular determinados

comportamentos, sendo, portanto, utilizados para consecução de outros objetivos que não apenas a arrecadação de recursos pelo Estado.

Os impostos acima referidos possuem caráter extrafiscal, por poderem ser utilizados como mecanismo de regulação econômica.

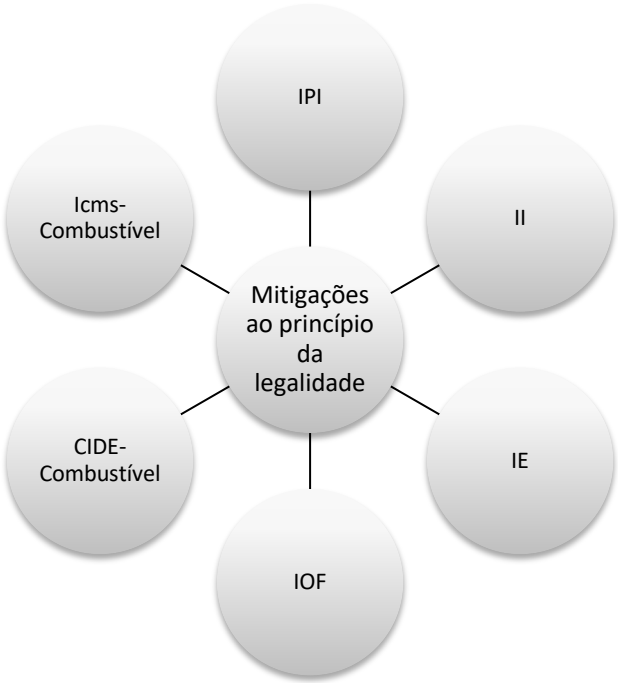
Nessa perspectiva, é bastante justificável a escolha do Constituinte em autorizar que as alíquotas sejam alteradas por um ato infralegal, permitindo-se assim que a efetivação de politicas econômicas ocorra de maneira célere e eficiente.

O artigo 177, § 4º, da CF, também traz uma mitigação ao princípio da legalidade, aplicável à 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. É a chamada CIDE-Combustível, instituída pela Lei 10.336/2001.

Aqui, valem os comentários que fizemos anteriormente. A lei estabelece um limite máximo às alíquotas, sendo possível ao Poder Executivo reduzi-las ou elevá-las até aquele limite.[23]

Por fim, nos termos do art. 155, § 4º, inciso IV, da Constituição, também se afigura como mitigação ao Princípio da Legalidade Tributária o chamado ICMS-Combustível, incidente sobre os combustíveis e lubrificantes definidos em Lei Complementar. A particularidade aqui é a de que a alíquota deve ser definida mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, através de convênio.

Portanto, a Constituição mitiga o Princípio da Legalidade com relação aos seguintes tributos:



[23] Lei 10.336/2001:
Art. 9º O Poder Executivo poderá reduzir as alíquotas específicas de cada produto, bem assim restabelecê-las até o valor fixado no art. 5º.

Mais uma vez, é preciso frisar que nesses casos só se admite a alteração da alíquota por ato infralegal, sendo vedada a modificação da base de cálculo ou de qualquer outro elemento da regra-matriz.

2.1.7 O que não precisa ser alterado por meio de lei.

Até aqui, pudemos examinar o que, em razão do princípio da legalidade, deve ser necessariamente veiculado por meio de lei. Agora, contudo, faremos o caminho inverso. Vamos tratar daquilo que dispensa lei em sentido estrito para sua regulamentação.

Chamamos a atenção para três circunstâncias bastante cobradas em provas de concurso.

A primeira delas diz respeito às obrigações acessórias.

Observe o que diz o artigo 113 do CTN:

> *Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. [...]*
>
> *§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

Obrigações acessórias são aqueles deveres instrumentais exigidos no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Podem ser materializadas por um *fazer*, como entregar a Declaração do Imposto de Renda; ou por um *não fazer*, como não opor embaraços à fiscalização.

Como se viu acima, o artigo 113 expressamente consigna que "a obrigação acessória decorre da legislação tributária", o que significa afirmar que cabe a ela, à legislação tributária, criar obrigações acessórias. O termo legislação tributária não foi empregado por acaso. Trata-se de um conceito técnico, definido pelo Código Tributário Nacional no artigo 96:

> *Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.*

Portanto, o termo legislação tributária compreende não apenas as leis, mas também os decretos e as normas complementares.

Ambos, os decretos e as normas complementares – estas últimas conceituadas pelo artigo 100 do CTN[24] - são instrumentos secundários, ou seja, atos hierarquicamente inferiores à lei. Desta forma, o Código Tributário Nacional é claro: Tratando-se de obrigação acessória, sua veiculação pode ser realizada por meio de um ato infralegal, sendo dispensável a edição de lei.

---

[24] Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:
I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

A segunda circunstância que dispensa a edição de lei é a alteração na data de vencimento do pagamento.

Como vimos, trata-se de circunstância que não integra nenhum dos elementos da regra-matriz de incidência tributária. Além disso, a alteração na data do vencimento não importa na *instituição* de um novo tributo ou no *aumento* do valor da tributação, não atraindo a incidência do disposto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal.

A terceira circunstância é a atualização monetária da base de cálculo de um tributo.

O artigo 97, § 2º, do CTN, afirma que "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".

Portanto, o que dispositivo diz é que pode um ato infralegal proceder a atualização monetária para recompor a inflação.

Alguns vislumbram nesse dispositivo uma incompatibilidade com a Constituição Federal, por ofensa ao artigo 150, inciso I, que mais uma vez colacionamos:

> ***Art. 150.*** *Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal:*
>
> I – Exigir ou **aumentar** tributo sem lei que o estabeleça

A controvérsia parece residir no que seria a melhor interpretação do termo *aumentar* – grifado em azul – podendo-se atribuir pelo menos dois significados ao termo: No primeiro, o verbo *aumentar* estaria atrelado ao *valor nominal* da exação, o que tornaria inconstitucional qualquer alteração da base de cálculo por meio de outro instrumento legislativo que não a lei. No segundo, ao *valor real*, correspondente ao valor nominal após o ajuste em relação à inflação.

Embora exista na doutrina quem sustente a tese de que a palavra aumento deva ser interpretada no primeiro sentido, vedando-se, portanto, a possibilidade de atualização monetária por ato infralegal, tem-se adotado a tese contrária, que qualifica o verbo aumentar, previsto no artigo 150, inciso I, como atrelado ao *valor real* do tributo.

E, de fato, há razões que justificam essa posição.

A Constituição empregou o termo "aumentar" ou "aumento" dezesseis vezes, em contextos distintos, não deixando expresso em nenhum deles de qual espécie de aumento – se nominal ou real – estava a tratar. Nesse sentido, não tendo a Constituição escolhido um entre os dois sentidos e, sendo razoável quaisquer das interpretações, afigurar-se-ia lícito ao legislador optar por um dos dois significados, o que efetivamente ocorreu com a inserção do §2º ao artigo 97 do CTN.

Ademais, do ponto de vista econômico, a mera atualização monetária da base de cálculo realmente não importa em majoração do tributo, mas tão somente na preservação do seu valor. Desse modo, o fundamento central do princípio da legalidade, que é de condicionar a tributação – e a sua medida – ao consentimento dos cidadãos resta preservado.

Por fim, sob a perspectiva histórica, é certo que, desde há muito, o termo *aumentar* tem sido utilizado nesse contexto, de vedar o aumento real da tributação. A constituição de 1967, em seu artigo 20, inciso I, dispunha ser vedado aos entes federativos "instituir ou *aumentar* tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição", em redação muito semelhante da atual. Já naquela época vigia o Código Tributário Nacional, cujo artigo 97, inciso II, dispõe que somente a lei pode estabelecer "a majoração de tributos", bem como que não constitui majoração a atualização do valor monetário da base de cálculo, conforme §2° do artigo 97 citado anteriormente. Durante a vigência da Constituição pretérita, sempre se entendeu que esse último dispositivo era compatível com a ordem constitucional vigente. Assim, a tradição do direito brasileiro tem sido a de não considerar como aumento do tributo a mera atualização monetária da base de cálculo, não soando absurda a conclusão de que, ao manter praticamente idêntica, nesse ponto, a redação da Constituição passada, intentou-se preservar essa exegese.



Do ponto de vista da jurisprudência a questão é pacífica. É possível a atualização do valor monetário por meio de um ato normativo infralegal, desde que observada a inflação acumulada.

Se o acréscimo superar o índice inflacionário, então se estará diante de uma ofensa ao princípio da legalidade, por se tratar de um aumento disfarçado de tributo. É nesse sentido o seguinte precedente do Supremo Tribunal Federal:

> *Recurso extraordinário. 2. Tributário. 3. Legalidade. 4. IPTU. Majoração da base de cálculo. Necessidade de lei em sentido formal. 5. Atualização monetária. Possibilidade. 6. É inconstitucional a majoração do IPTU sem edição de lei em sentido formal, vedada a atualização, por ato do Executivo, em percentual superior aos índices oficiais. 7. Recurso extraordinário não provido.*
> *(RE 648245, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-038 DIVULG 21-02-2014 PUBLIC 24-02-2014)*

Assim:

Dispensa lei em sentido formal a criação de obrigação acessória, a alteração na data de vencimento do pagamento e a atualização do valor monetário da base de cálculo.

2.1.8 Análise do Código Tributário Nacional

Nesse tópico, analisaremos as disposições do Código Tributário Nacional acerca do assunto. Comentaremos cada um dos dispositivos. A maior parte deles, de maneira breve, por já terem sido inseridos ao longo do capítulo.

Voltemos, então, nossa atenção para o artigo 97 do CTN:

> *Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:*

> *I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;*

Comentários: Dispensa maiores considerações, por termos analisado o conteúdo do dispositivo ao longo de todo o capítulo. Acrescentamos apenas uma informação: Assim como é a lei que deve instituir tributos, também é a lei que deve proceder à sua extinção. O mesmo órgão que tem competência para criar uma norma é o que tem competência para revogá-la.

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

Comentários: Vale a pena mencionar que a redução no valor do tributo também deve ser feita por meio de lei. O mesmo órgão que majora é o responsável pela diminuição. Nos casos em que se autoriza o aumento da alíquota por meio de decreto, autoriza-se, por evidente, que a sua diminuição também seja realizada dessa forma.

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

Comentários: A ressalva do dispositivo não encontra guarida. O inciso I do § 3º do artigo 52 foi revogado pelo CTN antes mesmo da CF de 1988. Portanto, o dispositivo limita-se a dizer que a lei deve estabelecer "a definição do fato gerador da obrigação tributária principal". Definir o fato gerador significa estabelecer a hipótese de incidência da norma tributária. Portanto, cabe à lei definir o critério material, critério espacial e critério temporal.

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

Comentários: As ressalvas do dispositivo, atinentes aos artigos 21, 26, 39, 57 e 65, devem ser ignoradas. O que importa é o que diz a Constituição acerca do tema. Nesse sentido, a lei deve estabelecer a base de cálculo e as alíquotas. Excepciona-se, com relação às alíquotas, os seguintes tributos, como visto anteriormente: II, IE, IPI, IOF, CIDE-Combustível e ICMS-Combustível

> *V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;*

Comentários: Trata-se de dispositivo importante, para o qual devemos atentar.

Como vimos ao longo do capítulo, o princípio da legalidade tributária determina que somente a lei possa instituir ou majorar tributos. Como veremos ao longo do curso, tributo não se confunde com penalidade. São realidades distintas.

Esse dispositivo, portanto, vai além do artigo 150, inciso I, da Constituição, determinando que também as penalidades para as ações ou omissões devem ser previstas em lei. É o caso, por exemplo, da multa aplicada a quem não paga o tributo na data correta, não escritura a legislação contábil ou não entrega a declaração do Imposto de Renda. Embora o dispositivo se encontre de maneira expressa no CTN, é certo que a norma também possui assento constitucional.

O artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, dispõe que: "*II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma* coisa senão em virtude de lei"

O inciso XXXIX, do mesmo dispositivo, enuncia que "*não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal*".

Pode-se aplicar o disposto no inciso XXXIX ao direito sancionador – e, portanto, às infrações tributárias – conforme tem entendido a doutrina do direito administrativo.

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

Comentários: Estudaremos durante o curso todas as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção do crédito tributária, quando aprofundaremos a análise desse dispositivo.

Por ora, cumpre mencionar que o artigo 150, § 6º, da CF, dispõe da seguinte forma:

"Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g"

Desse modo, a constituição é até mais rigorosa que o CTN, porque exige, em algumas hipóteses, não apenas a edição de lei, mas a edição de lei específica sobre o assunto.

A Constituição objetivou evitar aquilo que o Supremo Tribunal Federal chamou recentemente de contrabando legislativo, e que parte da doutrina se refere como ônibus legislativo. Esse fenômeno nada mais é do que a inserção, em projetos de lei ou Medidas Provisórias, de dispositivos que não tenham relação alguma com o tema em discussão.

> *§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-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.*

Comentários: Como vimos, é possível a atualização monetária da base de cálculo por um ato infralegal, desde que observado o índice inflacionário.Se ocorrer um aumento real no valor da tributação, é imprescindível a edição de lei em sentido estrito.



Questão 2

(Auditor de Controle Externo – PA, 2016) Com base nas normas gerais e constitucionais de direito tributário, julgue o item que se segue.

O princípio da legalidade tributária impede tanto o aumento como a criação de qualquer tributo, senão por meio de lei.

a)Certo

b)errado

Comentários: Está incorreta. O erro se encontra no termo "qualquer". Como vimos, há mitigações ao princípio da legalidade. Nos casos do IPI, II, IE, IOF, Cide-Combustível e ICMS – Combustível, é possível a alteração das alíquotas por ato infralegal.

Questão 3

Analista de Controle Externo do TCE-CE, 2015) Considerando o conjunto de regras e disposições relativas à legalidade, estabelecidas no plano constitucional e no CTN, prescinde de lei a

a) concessão ou supressão de créditos presumidos relativos à apuração de impostos e contribuições.

b) estipulação dos critérios para a atualização da tabela de incidência do imposto sobre a renda.

c) definição das condições e limites aplicáveis à alteração das alíquotas do imposto sobre produtos industrializados.

d) modificação do termo de vencimento da obrigação tributária principal a cargo do sujeito passivo.

e) redução no percentual das multas para o pagamento de tributos em atraso.

Comentários:

a) Errado. Há a necessidade inclusive de lei específica, conforme artigo 150, § 6º, da CF.

b) Errado: Cabe à lei estipular todos os elementos da regra-matriz do Imposto de Renda.

c) Errado: As condições e limites devem ser veiculados por meio de Lei. O que se permite é que, dentro dos limites previstos em lei, possa o Poder Executivo alterar as alíquotas por decreto.

d) Correto: Como vimos, a modificação da data de pagamento não precisa ser feita por meio de lei.

e) Errado: Há a necessidade de lei, conforme inciso VI do artigo 97 do CTN.

2.1.9 Resumo

> ***Art. 150.*** *Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal:*
>
> I – **Exigir** ou **aumentar tributo** sem **lei** que o estabeleça

1 – O que a lei deve prever?

a) todos os critérios da regra-matriz de incidência tributária, a saber: critério material, critério espacial e critério temporal, no antecedente; critério quantitativo e critério pessoal, no consequente.

b) a cominação de penalidades (artigo 97, V, do CTN)

c) a majoração de tributos, salvo nos casos em que a Constituição autoriza o aumento por ato infralegal.

d) a extinção de tributos ou a redução do seu valor.

e) as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades, exigindo-se, nos casos previstos pelo artigo 150, § 6º, da CF, a edição de lei específica.

2 – A que espécie normativa se refere o artigo 150, inciso I, da Constituição Federal?

a) Como regra, refere-se à lei ordinária.

b) Excepcionalmente, a Constituição exige que a instituição ou a majoração de tributos sejam realizadas por meio de Lei Complementar. São os casos dos seguintes tributos: Empréstimos Compulsórios, Impostos Residuais, Contribuições Residuais para Seguridade Social, Imposto sobre Grandes Fortunas.

c) O STF admite a utilização de Medidas Provisórias para instituir ou majorar tributos, salvo nos casos acima, em que a CF exigiu Lei Complementar.

3 – O que não precisa ser veiculado por meio de lei?

a) Alteração na data do vencimento do tributo

b) Atualização monetária da base de cálculo

c) Instituição de obrigações acessórias.

4 – Quais os tributos que sofrem mitigação do princípio da legalidade?

a) IPI

b) IOF

c) II

d) IE

e) ICMS-Combustível

f) CIDE-Combustível

2.2. Princípio da Anterioridade

2.2.1. Origem e Fundamentos

Encerrada a análise do Princípio da Legalidade, passamos agora a estudar o princípio da anterioridade, também conhecido como princípio da não surpresa.

Pode-se falar em duas modalidades de anterioridade. A anterioridade anual e a anterioridade nonagesimal, cujos fundamentos constitucionais repousam nos seguintes dispositivos:

> *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;*
>
> *c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b*
>
> *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".*

Antes de estudarmos cada uma delas, cumpre fazer algumas considerações iniciais que ajudam a compreender a matéria. Comecemos com a origem histórica do instituto.

As anterioridades têm origem no antigo princípio da anualidade, não mais vigente no direito brasileiro. Pelo princípio da anualidade, a cobrança de um tributo estava condicionada à prévia autorização orçamentária, mediante o arrolamento dos tributos que o ente federativo estava autorizado a exigir.

Nesse sentido, se ocorresse um aumento da carga tributária sem que existisse previamente a sua previsão na lei orçamentária, a eficácia da lei ficaria postergada para o ano seguinte, quando então o novo orçamento fosse aprovado.

Ocorre que a jurisprudência começou a abrandar o conteúdo do princípio da anualidade, pela seguinte circunstância.

A autorização orçamentária normalmente era aprovada pelo legislativo em julho, mas o início do exercício financeiro daquele orçamento começava em primeiro de janeiro do ano seguinte. Então, na prática, a aplicação do princípio da anualidade exigia que a alteração da legislação tributária fosse realizada até julho para que pudesse vigorar no ano seguinte.

Passou-se a entender, então, que não seria imprescindível a precedência da lei tributária em relação à autorização orçamentária. Seria suficiente que a aprovação da lei tributária antecedesse o início do exercício financeiro do orçamento (janeiro do ano seguinte).

O Supremo Tribunal Federal editou inclusive Súmula nesse sentido:

> *Súmula 66: É legítima a cobrança do tributo que houver sido aumentado após o orçamento, mas antes do início do respectivo exercício financeiro.*

Foi essa jurisprudência que acabou "transformando" o princípio da anualidade no princípio da anterioridade anual (também chamada de anterioridade de exercício), atualmente previsto no artigo 150, inciso III, alínea b, da Constituição Federal. Pela redação originária da Constituição Federal, aplicava-se o princípio da anterioridade anual ou de exercício a todos os tributos, salvo com relação aqueles expressamente mencionados no § 1º do artigo 150 da Constituição Federal e às Contribuições para Seguridade Social, estas últimas que, desde a edição da CF de 1988, se sujeitavam tão somente ao prazo de 90 dias, ou seja, à anterioridade nonagesimal ou noventena.

Essa situação perdurou até o advento da Emenda Constitucional nº 42/2003, que ampliou a anterioridade nonagesimal, determinando sua incidência não apenas às Contribuições para Seguridade Social, conforme § 6º do artigo 195, mas aos demais tributos existentes, com exceção daqueles ressalvados expressamente pelo texto. Colacionamos, mais uma vez, o artigo 150, inciso III:

> *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;*
>
> *c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)*

O motivo dessa mudança legislativa foi o de que o princípio da anterioridade anual passou a se tornar inócuo.

Em dezembro, costumava-se aprovar "pacotes" que alteravam a legislação tributaria, já para vigorar em janeiro do ano seguinte. Chegou-se ao ponto de se editar uma norma no dia 31 de dezembro, para vigorar a partir de 01 de janeiro[25].

Nesse sentido, a ampliação da anterioridade nonagesimal veio em boa hora, por de fato garantir aos contribuintes um prazo razoável de adaptação à legislação tributária. O interessante é notar que a anterioridade nonagesimal se aproxima, para efeitos práticos, do princípio da anualidade. Para que um tributo possa vigorar no ano seguinte, deve ser aprovado até o dia 03 de outubro, data próxima ao da votação do orçamento.

Portanto, desse breve contexto histórico, podemos perceber o seguinte:

A relativização do princípio da anualidade acabou dando origem ao princípio da anterioridade de exercício; a pouca efetividade do princípio da anterioridade de exercício fez com que se ampliasse o princípio da anterioridade nonagesimal, aproximando-nos novamente da concepção originária do princípio da anualidade;

A segunda observação inicial diz respeito ao porquê da existência do princípio da anterioridade. A resposta aqui é bastante intuitiva:

O princípio da anterioridade deita raízes em outro princípio – considerado por Paulo de Barros Carvalho como um sobreprincípio. Trata-se do princípio da segurança jurídica.

Em longo estudo sobre o tema, Humberto Ávila demonstrou que a análise sobre a segurança jurídica ocorre mediante um alto grau de *parcialidade* e *vagueza*. A parcialidade ocorre em razão de o tema ser examinado sob um aspecto em particular, negligenciando-se as demais manifestações da segurança jurídica. A vagueza decorre do fato de o estudo ser feito de maneira excessivamente ampla, sem que sejam apontados critérios para efetivação prática do princípio da segurança jurídica.[26]

A fim de superar tais dificuldades, o autor reduziu a indeterminação conceitual do princípio da segurança jurídica e construiu critérios seguros que lhe garantem a operacionalidade. Com base nessa doutrina, podemos afirmar que o princípio da segurança jurídica determina a adoção de determinados *comportamentos* para

---

[25] SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Curso Direito Tributário Completo**. São Paulo: Saraiva, 2017. p.334

[26] ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 4ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.p. 86

realização dos *estados* que ele determina atingir[27]. Esses *estados ideais* cuja promoção é determinada pelo princípio da segurança jurídica são a confiabilidade, a calculabilidade e a cognoscibilidade.

Nas palavras de Humberto Ávila[28], tais elementos podem ser descritos da seguinte forma:

> *o ideal de confiabilidade representa, sob perspectiva retrospectiva, a mudança do passado ao presente, denotando aquilo que, do passado, deve permanecer no presente; o ideal de calculabilidade ilustra, sob perspectiva prospectiva, a passagem do presente ao futuro, para demonstrar aquilo que, do presente, deve ser mantido na transição para o futuro; e a transparência do controle semântico-argumentativo revela a necessidade de objetividade discursiva na transição do dispositivo à norma, e da norma à decisão*

Para o nosso estudo, assume relevância o estado de calculabilidade, que diz respeito à dimensão futura do princípio da segurança jurídica. Pode-se defini-la como a capacidade de antecipação das consequências alternativas atribuíveis pelo Direito a fatos ou a atos, de forma que a consequência efetivamente aplicada no futuro se situe dentro daquelas alternativas que foram antecipadas no presente.[29]

Como se extrai da definição, o estado de calculabilidade não tem a pretensão de exigir que o cidadão tenha certeza sobre a norma que será aplicada no futuro, mas apenas determina que a norma que venha a incidir seja objetivamente previsível, ou seja, situe-se dentro do espectro de alternativas que possam ser antecipadas no presente.

Dentre as várias manifestações do estado de calculabilidade, destacam-se em importância a anterioridade de exercício financeiro e a anterioridade nonagesimal. Tais normas proporcionam um conhecimento prévio da legislação do porvir, garantindo aos contribuintes a possibilidade de exercerem legitimamente um planejamento estratégico.

Encerradas essas considerações iniciais, passamos a análise dogmática do princípio da anterioridade.

2.2.2. Considerações Gerais

O princípio da anterioridade se encontra previsto no artigo 150, inciso III, alíneas b e c, da Constituição Federal, e parágrafo 6º do artigo 195 da Constituição Federal, que mais uma vez colacionamos:

> *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;*
>
> *c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b*

[27] Ibid.p.87
[28] Ibid.p.106-107
[29] ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 4ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.p. 609

> *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".*

A compreensão do dispositivo depende da significação atribuída a alguns dos seus termos, que frisamos em azul.

Comecemos pelo *caput*.

Aqui, não é necessário gastar muitas linhas. Uma rápida leitura já permite constatar que o princípio da anterioridade se aplica a todas entidades federativas, ou seja, aplica-se à União Federal, Estados Membros, Distrito Federal e Municípios.

Continuando com a leitura do artigo 150, chegamos até o inciso III, onde se encontra inserida a expressão cobrar tributos.É preciso tomar cuidado com o verbo cobrar.

Uma interpretação literal poderia conduzir à conclusão de que, uma vez publicada a lei, ela poderia entrar em vigor imediato e desencadear seus efeitos, permitindo inclusive o nascimento da obrigação tributária. Assim, o período de espera seria necessário apenas para o desencadeamento da cobrança, o que equipararia o princípio da legalidade a um alargamento do prazo de pagamento[30].

Roque Carrazza[31] exemplifica as consequências dessa interpretação.

> *[...] Assim, e.g., tributo criado em junho poderia incidir sobre fatos verificados em julho do mesmo ano, desde que o fisco tivesse o cuidado de só realizar sua cobrança (mera providência administrativa) no exercício seguinte. Bem precário seria este direito constitucional acaso fosse tão fácil costeá-lo.*

De fato, essa interpretação promoveria de maneira tímida aquele estado de calculabilidade salvaguardado pelo princípio da segurança jurídica, motivo pelo qual não prevalece na doutrina e na jurisprudência.

A interpretação predominante é aquela que considera a finalidade do dispositivo, vinculando o termo cobrar à ideia de eficácia jurídica. Nessa perspectiva, considera-se que a nova lei tributária fica com a eficácia paralisada, o que impede a sua incidência antes do transcurso do prazo previsto pelo princípio da anterioridade.

Um exemplo elucida sobre o que estamos falando.

Imaginemos que, em novembro de 2017, um município publicou uma lei majorando o valor de uma taxa. Como a eficácia da norma fica paralisada até fevereiro de 2018 – em razão da incidência das duas anterioridades – somente a partir de fevereiro, com o decurso dos 90 dias da anterioridade nonagesimal, é

[30] BALEEIRO, A. **Direito Tributário Brasileiro. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi**. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p.98
[31] CARRAZZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.p.203

que a norma retoma eficácia, podendo incidir sobre os fatos que ocorrerem posteriormente. Antes disso, o contribuinte que realizar o fato gerador estará sujeito ao valor previsto pela lei pretérita.

Tudo o que dissemos acerca do verbo cobrar, previsto no inciso III, também vale para o verbo "exigir", previsto no parágrafo 6º do artigo 195.

Também naquele dispositivo, ao utilizar o termo exigir, o que a Constituição faz é bloquear a eficácia da norma, impedindo a sua imediata incidência sobre os fatos que vierem a ocorrer.

Retomando o raciocínio, observamos no inciso III que a Constituição usa a oração "cobrar tributos". Assim, o princípio da anterioridade se aplica, como regra, a todos os tributos existentes, não se limitando a um ou outra espécie tributária.

Encerrada a análise do caput e do inciso III do artigo 150, passamos a alínea b.

Logo no início, nos deparamos com a expressão "exercício financeiro". Trata-se de conceito fundamental, porque delimita o conteúdo da anterioridade anual. De maneira simples e direta, podemos afirmar que exercício financeiro coincide com o ano civil, ou seja, inicia-se em 01/01 e termina em 31/12 do mesmo ano.

Portanto, quando a Constituição diz que é vedado cobrar tributos "no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou", está afirmando ser vedado cobrar tributos "no mesmo ano" em que a lei tenha sido aprovada.

O verbo instituir, utilizado tanto na alínea b quanto na alínea c, serve para assentar que, no caso de criação de um novo tributo, deve-se observar o princípio da anterioridade anual e nonagesimal. Já o verbo aumentar, também referido nas duas alíneas, diz respeito à majoração de um tributo já existente.

Da conjugação dos dois verbos, conclui-se pela necessidade de observância do principio da anterioridade sempre que ocorrer alguma alteração na regra-matriz que importe no aumento da tributação.

Nesse sentido, argumenta Leandro Paulsen[32]:

> *Quanto à **abrangência da garantia**, as anterioridades alcançam tanto a instituição do tributo como sua majoração. Assim, aplicam-se primeiramente à própria definição legal dos aspectos material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo. Posteriormente, também aplicam-se a eventuais modificações da norma tributária impositiva que, por ampliarem sua incidência ou o montante devido, impliquem cobrar mais tributo. Isso pode ocorrer com a ampliação da base de cálculo ou das alíquotas e também quando a lei torna mais abrangente o polo passivo. (grifo do original)*



Ainda quanto ao verbo aumentar, valem as mesmas observações que fizemos quando analisamos o princípio da legalidade.

[32] PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2017.p. 140

Para o entendimento dominante, deve-se atrelá-lo a ideia de aumento real, o que significa afirmar que a mera atualização monetária da base de cálculo não precisa observar o princípio da anterioridade. É nesse sentido, inclusive, que dispõe o artigo 97, § 2º, do CTN:

> *Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:*
>
> *§ 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.*

Encerrada a análise dos contornos básicos dos dispositivos, trazemos alguns exemplos que auxiliam na fixação da matéria.

Comecemos com a anterioridade anual, cujo suporte, como sabemos, se encontra na alínea b do inciso III do artigo 150 da CF:

> *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;*

Como vimos, esse dispositivo impede a incidência da norma no mesmo ano em que haja sido publicada a lei que instituiu ou aumentou tributos. Imaginemos, então, a seguinte circunstância:

Em 26 de janeiro de 2018, a Assembleia Legislativa de um Estado aprovou uma lei aumentando a alíquota do ICMS sobre energia elétrica de 18% para 25%. A lei é sancionada, promulgada e depois publicada no Diário Oficial do Estado em 02 de fevereiro de 2018. Por força da anterioridade anual, essa lei, embora vigente, encontra-se com sua eficácia suspensa. Não pode irradiar seus efeitos.

Apenas quando se iniciar um novo exercício financeiro, em 01/01/2019, é que esse "bloqueio" que impede a eficácia é superado, podendo a lei finalmente incidir sobre os fatos que ocorrerem posteriormente.

Antes dessa data, os contribuintes continuarão a pagar o ICMS com a alíquota de 18%.

Dediquemo-nos agora à anterioridade nonagesimal, prevista na alínea c do inciso III do artigo 150:

> *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:*
>
> *c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b*

Imaginemos que em 15 de dezembro de 2017, o Poder Executivo elevou a alíquota do IPI de determinado produto de 5% para 7%.

Em razão da regra da anterioridade, a norma ficará com sua eficácia suspensa, não incidindo até que trancorra o prazo de 90 dias. Enquanto não findar o prazo, os contribuintes continuarão a recolher o IPI no percentual de 5%.



Questão importante é a que diz respeito à necessidade de observância conjunta das regras de anterioridade. Isso porque, ao prever a anterioridade nonagesimal, o dispositivo expressamente consigna que deve também ser "observado o disposto na alínea b", ou seja, que também deve ser observada a anterioridade anual.

Um exemplo nos ajuda a entender.

Imaginemos que no dia 20 de dezembro de 2017, tenha sido publicada uma lei que elevou a alíquota do ITBI para 2%.Pela anterioridade anual, a lei não poderia incidir no mesmo exercício financeiro, ou seja, em 2017.

Já, em razão da anterioridade nonagesimal, não poderia incidir antes de decorrido o prazo de 90 dias.

Portanto, aplicando-se ambas as anterioridades, conclui-se que a norma poderia apenas irradiar todos seus efeitos em 20/03/2018.



Assim, como regra geral, podemos assentar as seguintes conclusões:

1. Anualidade é diferente de anterioridade. A anualidade diz respeito à necessidade de prévia autorização orçamentária, e não mais se encontra prevista na Constituição.

2. Há duas modalidades de anterioridade: a) a anterioridade anual ou anterioridade de exercício, prevista no artigo 150, inciso III, alínea b; b) a anterioridade nonagesimal ou noventena, prevista no artigo 150, inciso III, alínea c e no § 6º do artigo 195 da Constituição Federal.

3. Como regra, aplicam-se ambas as anterioridades de maneira conjunta.

2.2.3. Exceções às anterioridades anual e nonagesimal.

Iniciamos agora a análise das exceções ao princípio da anterioridade.

O tema é bastante complexo, porque há um relativo casuísmo do legislador ao decidir sobre quais os tributos que escapam da incidência das normas. Em alguns casos, conseguiremos encontrar uma lógica na escolha. Em outros, verificaremos incoerências, como o caso de tributos que são exceção ao princípio da anterioridade anual, mas não são exceção ao princípio da anterioridade nonagesimal, ocorrendo também o inverso.

Comecemos nossa análise com a anterioridade anual.

A primeira hipótese de não incidência da anterioridade anual se encontra prevista no artigo 195, § 6º, da Constituição Federal:

> *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".*

Como se observa do trecho grifado, a Constituição quis que as contribuições para a seguridade social observassem tão somente a anterioridade nonagesimal, sendo excluída expressamente a incidência da anterioridade anual.

Nesse sentido, tratando-se de contribuições para a seguridade social, o aumento ou a instituição de um novo tributo deve observar tão somente o prazo de 90 dias, sendo dispensável aguardar o término do exercício financeiro.

As outras exceções à anterioridade anual se encontram nos seguintes dispositivos:

> *Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]*
>
> *§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; [...]*

> *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;*

> *Art. 155 [...]*
>
> *[...]*
>
> *c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b.*

Da conjunção desses três dispositivos, percebe-se que a anterioridade anual não se aplica aos seguintes tributos: a) Imposto sobre Importação (II) b) Imposto sobre Exportação (IE) c) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) d) Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF) e) Imposto Extraordinário de Guerra (IEG) e) Empréstimo Compulsório para Calamidade Pública ou Guerra Externa (EC-Cala/Gue) f) CIDE-Combustível g) ICMS-Combustível.

É importante notar a seguinte circunstância:

Todos aqueles tributos que aparecem como mitigações ao princípio da legalidade também são exceções ao princípio da anterioridade anual. E as razões são aquelas declinadas anteriormente. Trata-se de tributos extrafiscais, ou seja, que são utilizados não apenas com o objetivo arrecadatório, mas também para induzir ou desestimular determinados comportamentos, permitindo-se assim um maior grau de influencia do Poder Executivo na economia.

Outros dois tributos, porém, que não aparecem como mitigações ao princípio da legalidade, são exceções ao princípio da anterioridade anual:

Referimo-nos ao Imposto Extraordinário de Guerra e o Empréstimo Compulsório para Calamidade Pública ou Guerra Externa.

A escolha constitucional dispensa comentários. Esses tributos são emergenciais, porque só podem ser instituídos para fazer frente a situações de extrema gravidade. Assim, justifica-se o afastamento do princípio da anterioridade, garantindo-se à União a obtenção de recursos para o enfrentamento daqueles acontecimentos.

Dessa forma, tratando-se do princípio da anterioridade anual, há razões substanciais que justificam as exceções previstas na Constituição Federal.

O mesmo não ocorre com relação às exceções ao princípio da anterioridade nonagesimal. Aqui se faz presente aquele casuísmo que referimos anteriormente.

Colacionemos os dispositivos que trata do assunto:

> *Art. 150. [...]*
>
> *§ 1º. [...] e a vedação do inciso III, "c", não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (Grifo nosso*

Afiguram-se como exceções ao princípio da anterioridade nonagesimal alguns dos tributos que são exceções ao princípio da anterioridade anual. São eles: a) Imposto sobre Importação (II) b) Imposto sobre Exportação (IE) c) Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF) d) Imposto Extraordinário de Guerra (IEG) e) Empréstimo Compulsório para Calamidade Pública ou Guerra Externa (EC-Cala/Gue).

Observem que faltam três tributos nesse rol: ICMS-Combustível, CIDE-Combustível e IPI.

Todos esses três aparecem como mitigações ao princípio da legalidade e são exceções ao princípio da anterioridade anual, mas não aparecem como exceções ao princípio da anterioridade nonagesimal.

Dessa maneira, a modificação da norma que importe na majoração do valor desses tributos não precisa observar a anterioridade anual, mas deve necessariamente observar a anterioridade nonagesimal, ficando a eficácia da nova lei suspensa até que haja o transcurso do prazo de 90 dias.

Em 2011, o poder executivo tentou desrespeitar a anterioridade nonagesimal com relação ao IPI. Na época, um decreto aumentou a alíquota do IPI sobre automóveis importados, tendo determinado que a nova tributação incidisse imediatamente. A justificativa da União foi a seguinte: A lei estabelece um piso e

um teto no valor das alíquotas, permitindo ao Poder Executivo, dentro dessa margem, reduzi-las ou aumenta-las. Segundo a União, o princípio da anterioridade só incidiria se fosse modificada a lei que estabelece o teto e o piso, sendo dispensável a sua aplicação quando o decreto as modificasse, dentro do limite estabelecido pela lei.

Esse raciocínio foi rechaçado à unanimidade pelo Supremo Tribunal Federal, em medida cautelar apreciada na ADI 4661, cuja ementa colacionamos:

> *AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – DECRETO – ADEQUAÇÃO. Surgindo do decreto normatividade abstrata e autônoma, tem-se a adequação do controle concentrado de constitucionalidade. TRIBUTO – IPI – ALÍQUOTA – MAJORAÇÃO – EXIGIBILIDADE. A majoração da alíquota do IPI, passível de ocorrer mediante ato do Poder Executivo – artigo 153, § 1º –, submete-se ao princípio da anterioridade nonagesimal previsto no artigo 150, inciso III, alínea "c", da Constituição Federal. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – IPI – MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA – PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL – LIMINAR – RELEVÂNCIA E RISCO CONFIGURADOS. Mostra-se relevante pedido de concessão de medida acauteladora objetivando afastar a exigibilidade da majoração do Imposto sobre Produtos Industrializados, promovida mediante decreto, antes de decorridos os noventa dias previstos no artigo 150, inciso III, alínea "c", da Carta da República. (ADI 4661 MC, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 20/10/2011, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-060 DIVULG 22-03-2012 PUBLIC 23-03-2012 RTJ VOL-00222-01 PP-00164)*

Retomando a linha de raciocínio, façamos agora o caminho inverso. Concentremo-nos nos tributos que são exceções ao princípio da anterioridade nonagesimal, mas que não são exceções ao princípio da anterioridade anual. São eles: a) Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza; b) fixação da base de cálculo do IPTU; c) fixação da base de cálculo do IPVA.

Não há razões substanciais que justificam a retirada da anterioridade nonagesimal no caso do Imposto sobre a renda. Trata-se de uma escolha política.

Com relação à fixação das bases de cálculo do IPVA e do IPTU, Luiz Eduardo Shoueri[33] especula sobre os motivos que levaram à essa escolha:

> *Boa explicação parece ser o fato de que alguns poderes tributantes, no lugar de adotar, para ambos os tributos, a base de cálculo fixada como "valor venal", optam pore ditar, por lei, tabelas exaustivas de valores (no caso do IPTU, as chamadas "plantas genéricas de valores"). Tal trabalho, por sua natureza, dificilmente estaria concluído antes de outubro, autorizando o constituinte, portanto, que tal tabela fosse editada até o fim do exercício, para já valer no exercício subsequente.*



É importante reiterar: O que escapa à incidência da anterioridade nonagesimal é tão somente a fixação das bases de cálculo do IPTU e do IPVA. O aumento da

[33] SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Curso Direito Tributário Completo**. São Paulo: Saraiva, 2017. p.338

tributação através do incremento das alíquotas desses impostos necessita observar o dispositivo.

Com o objetivo de facilitar a fixação da matéria, colacionamos um quadro abaixo, com um resumo do que falamos até aqui:

Tributo	Anterioridade anual (Anterioridade de exercício)	Anterioridade Nonagesimal (Noventena)
Imposto de Exportação (IE)	Não se aplica	Não se aplica
Imposto de Importação (II)	Não se se aplica	Não se aplica
Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF)	Não se aplica	Não se aplica
Imposto Extraordinário de Guerra (IEG)	Não se aplica	Não se aplica
Empréstimo Compulsório para atender a Despesas Extraordinárias decorrentes de Calamidade Pública, guerra externa ou de sua iminência	Não se aplica	Não se aplica
Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)	Não se aplica	Aplica-se
Cide-Combustível	Não se aplica	Aplica-se
ICMS-Combustível	Não se aplica	Aplica-se
Contribuições destinadas à Seguridade Social	Não se aplica	Aplica-se
Imposto de Renda	Aplica-se	Não se aplica
Fixação da Base de Cálculo do IPVA	Aplica-se	Não se aplica
Fixação da Base de Cálculo do IPTU	Aplica-se	Não se aplica
Todos os demais tributos existentes	Aplica-se	Aplica-se

2.2.4. Colocando em Prática

Agora que compreendemos como funciona a anterioridade anual e a anterioridade nonagesimal, é interessante que resolvamos alguns exercícios, que ajudam na fixação da matéria.

Exercício 1: Um determinado município aumentou a alíquota do IPTU de 1% para 1,4% para os imóveis com valor venal acima de R$ 1.000.000,00. A lei, publicada em 20/12/2017, determinou que a sua incidência se desse já a partir de 01/01/2018, data do fato gerador do imposto. Existe alguma inconstitucionalidade nessa alteração legislativa?

Comentários:

O IPTU se submete ao princípio da anterioridade anual, não figurando no rol das exceções previstas na Constituição Federal.

Na hipótese analisada, a anterioridade anual foi respeitada, uma vez que a lei foi publicada em 2017, antes do exercício financeiro de 2018, no qual há a pretensão de que ela comece a incidir.

Quanto à anterioridade nonagesimal, o IPTU só aparece como exceção na fixação da base de cálculo. Tratando-se de majoração da alíquota, há a necessidade da sua observância.

Portanto, no nosso exercício, há um vício de inconstitucionalidade. Como ocorreu um aumento da alíquota do IPTU, seria necessário que a lei tivesse sido publicada em até 03 de outubro de 2017 para que pudesse irradiar seus efeitos a partir de 01/01/2018.

Exercício 2: Imaginemos que, em 22 de janeiro de 2018, a União publicou um decreto majorando a alíquota do Imposto de Importação sobre diversos produtos, determinando que a cobrança se desse imediatamente. Há algum vício de inconstitucionalidade?

Comentários:

O Imposto de Importação figura como exceção à anterioridade anual e à anterioridade nonagesimal.

Logo, a cobrança pode se dar imediatamente, aplicando-se a nova alíquota aos fatos geradores que ocorrerem a partir da sua publicação.

O fato de o aumento ter sido promovido por decreto também não ofende à Constituição, uma vez que esse imposto aparece como mitigação ao princípio da legalidade.

Exercício 3: Imaginemos que a União Federal, no dia 22 de janeiro de 2018, publicou lei aumentando a alíquota da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS. A partir de quanto a nova legislação poderá irradiar seus efeitos?

Comentários:

Trata-se de uma contribuição para seguridade social, incidindo à hipótese, portanto, o disposto no § 6º do artigo 195 da Constituição Federal:

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".

Nessa perspectiva, aplica-se tão somente a anterioridade nonagesimal.

Assim, a lei pode irradiar seus efeitos a partir de 22/04/2018, 90 dias após a sua publicação.

Exercício 4: Um estado da federação publicou lei com a nova base de cálculo dos veículos automotores sujeito ao pagamento do IPVA. Essa lei foi publicada em 22/12/2017, com a previsão de sua incidência a partir de 01/01/2018, data da ocorrência do fato gerador. Existe alguma inconstitucionalidade nessa alteração legislativa?

Comentários:

O IPVA se submete ao princípio da anterioridade anual, não figurando no rol das exceções previstas na Constituição Federal.

Na hipótese analisada, a anterioridade anual foi respeitada, uma vez que a lei foi publicada em 2017, antes do exercício financeiro de 2018, no qual há a pretensão de que ela comece a incidir.

Quanto à anterioridade nonagesimal, nós vimos que ela não se aplica no caso de fixação da base de cálculo do IPVA.

Portanto, no nosso exemplo, não há inconstitucionalidade, uma vez que a anterioridade anual, única existente na hipótese, foi observada.

2.2.5. Cláusula Pétrea e o Princípio da Anterioridade

A doutrina tem afirmado que o princípio da anterioridade é cláusula pétrea, não podendo ser afastado sequer por Emenda Constitucional. Contudo, é preciso tomar algum cuidado com essa afirmação.

De fato, o Supremo Tribunal Federal reconheceu que o princípio da anterioridade é cláusula pétrea, conforme julgado proferido na ADI 939, cuja ementa colacionamos abaixo:

> *Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisorio sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - I.P.M.F. Artigos 5., par. 2., 60, par. 4., incisos I e IV, 150, incisos III, "b", e VI, "a", "b", "c" e "d", da Constituição Federal. 1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originaria, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precipua e de guarda da Constituição (art. 102, I, "a", da C.F.). 2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no paragrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, "b" e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutaveis (somente eles, não outros): 1. - o princípio da anterioridade, que e garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV e art. 150, III, "b" da Constituição); 2. - o princípio da imunidade tributaria reciproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que e garantia da Federação (art. 60, par. 4., inciso I,e art. 150, VI, "a", da C.F.); 3. - a norma que, estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: "b"): templos de qualquer culto; "c"): patrimônio, renda ou serviços dos partidos politicos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistencia social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e "d"): livros, jornais, periodicos e o papel destinado a sua impressão; 3. Em consequencia, e inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidencia do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, "a", "b", "c" e "d" da C.F. (arts. 3., 4. e 8. do mesmo diploma, L.C. n. 77/93). 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993.*

> *(ADI 939, Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/1993, DJ 18-03-1994 PP-05165 EMENT VOL-01737-02 PP-00160 RTJ VOL-00151-03 PP-00755)*

Contudo, esse entendimento se aplica à anterioridade anual, prevista pela Constituição Federal no artigo 150, inciso III, alínea b e à anterioridade nonagesimal prevista no artigo 195, § 6º, da CF, porque ambas existem desde o texto originário, fazendo parte do leque de direitos fundamentais instituídos pelo Poder Constituinte.

Por outro lado, a anterioridade nonagesimal prevista no artigo 150, inciso III, alínea c, da Constituição Federal, foi inserida pela Emenda Constitucional nº 42/2003, o que gera dúvidas sobre a sua condição de cláusula pétrea.

Para parte da doutrina, uma Emenda Constitucional pode ampliar o rol de direitos fundamentais previsto pela Constituição. No entanto, o novo direito inserido não pode ser reconhecido como cláusula pétrea. Gilmar Ferreira Mendes[34] explica o porquê:

> *Se a proteção fornecida pela cláusula pétrea impede que os direitos fundamentais sejam abolidos ou tenham o seu núcleo essencial amesquinhado, não tolhe, evidentemente, o legislador reformista de ampliar o catálogo já existente. A questão que pode ser posta, no entanto, é a de saber se os novos direitos criados serão também eles cláusulas pétreas. Para enfrentá-la é útil ter presente o que se disse sobre a índole geral das cláusulas pétreas. Lembre-se que elas se fundamentam na superioridade do poder constituinte originário sobre o de reforma. Por isso, aquele pode limitar o conteúdo das deliberações deste. Não faz sentido, porém, que o poder constituinte de reforma limite-se a si próprio. Como ele é o mesmo agora ou no futuro, nada impedirá que o que hoje proibiu, amanhã permita. Enfim, não é cabível que o poder de reforma crie cláusulas pétreas. Apenas o poder constituinte originário pode fazê–lo.*

Até agora, essa questão não foi apreciada pelo Supremo Tribunal Federal.

Portanto, de maneira resumida, podemos dizer o seguinte:

a) O princípio da anterioridade anual, previsto no artigo 150, inciso III, alínea b, da CF, e o princípio da anterioridade nonagesimal previsto no artigo 195, § 6º, da CF, são direitos individuais; nessa perspectiva, são também cláusulas pétreas da Constituição Federal;

b) Como a anterioridade nonagesimal do artigo 150, inciso III, alínea c, foi inserida por Emenda Constitucional, há dúvidas sobre a sua condição como cláusula pétrea, por existir na doutrina de direito constitucional posicionamento acerca da impossibilidade de ampliação do rol de limitações existentes na carta originária.



[34] MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2017

As provas de concurso público não têm feito essa diferenciação, limitando-se a afirmar nos enunciados que o princípio da anterioridade é cláusula pétrea.

Portanto, caso a prova objetiva não faça a ressalva que mencionamos, a resposta correta será a de que o princípio da anterioridade é cláusula pétrea.

Por outro lado, se essa discussão for de alguma forma inserida numa prova dissertativa, é recomendável que o candidato explore esse tema, fazendo assim uma conexão do Direito Tributário com o Direito Constitucional.

2.2.6 Princípio da Anterioridade e Medidas Provisórias

Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

Assim, abrem-se três possibilidades: a) a medida provisória é aprovada e convertida em lei; b) a medida provisória é rejeitada pelo Congresso Nacional; c) a medida provisória não é votada no prazo de 60 dias, prorrogável por mais 60 dias, caso em que perderá a sua eficácia.

É válido lembrar que estudamos a ligação desse tema com o direito tributário quando tratamos do princípio da legalidade. Naquela oportunidade, assentamos dois pressupostos: o primeiro, de que é possível a instituição ou a majoração de tributos por meio de medidas provisórias, sendo esse o entendimento do Supremo Tribunal Federal desde a promulgação da CF de 1988; e o segundo, de que há exceções a essa regra, não sendo possível a utilização de medidas provisórias nos casos em que a Constituição Federal exigiu a edição de Lei Complementar.

Agora vamos avançar no tema, na tentativa de enfrentarmos a questão à luz do Princípio da Anterioridade.

Cabe-nos responder, a partir de agora, como a doutrina e a jurisprudência têm compatibilizado a utilização de medidas provisórias – cujos pressupostos são a relevância e a urgência – com o princípio da anterioridade, que exige o transcurso de um determinado prazo para que a norma possa desencadear seus efeitos.Mais especificamente, cabe-nos responder à seguinte indagação: Qual o termo inicial para contagem dos prazos trazidos pelas anterioridades? Deve-se utilizar como termo inicial a edição da medida provisória ou a sua conversão em lei?

O Supremo Tribunal Federal, na redação originária da Constituição Federal, firmou entendimento de que o termo inicial da contagem era a edição da Medida Provisória.[35]

Posteriormente, contudo, houve uma mudança significativa na Constituição Federal, operada pela Emenda Constitucional nº 32/2001, que inseriu o § 2º ao artigo 62 da CF:

[35] RE 232084, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 04/04/2000, DJ 16-06-2000 PP-00039 EMENT VOL-01995-03 PP-00615

> *Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001) [...]*
>
> *§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.(Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)*

O dispositivo acima determinou que, tratando-se de medida provisória que institua ou aumente impostos – salvo aqueles ressalvados expressamente - a produção de efeitos no exercício financeiro seguinte fica condicionada à conversão da Medida provisória em lei até o dia 31 de dezembro do exercício em que a medida provisória foi editada.

A ressalva feita com relação aos impostos previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II não tem maior relevância, porque esses impostos são todos exceções ao princípio da anterioridade anual.

Nesse sentido, a novidade realmente foi a mudança no termo inicial da contagem do prazo, que, a partir da inserção desse novo dispositivo, passou a ser a conversão em lei da medida provisória. Ocorre que, o novo dispositivo não resolve todas as controvérsias.

Como se pôde observar, ele trata somente da anterioridade anual, silenciando acerca da anterioridade nonagesimal. De certa forma, a omissão é explicável: quando da edição da Emenda Constitucional nº 32, só existia a anterioridade nonagesimal do artigo 195, § 6º, da CF; a anterioridade nonagesimal do artigo 150, inciso III, alínea c, só foi inserida posteriormente, pela EC 42/2003.

Entretanto, o dispositivo não diz expressamente se a anterioridade nonagesimal deve ser contada da data da edição da medida provisória ou também da sua conversão em lei.

O segundo problema que se apresenta é que o dispositivo se refere a impostos, e não a tributos. Nessa perspectiva, cabe indagar se, tratando-se de outras espécies tributárias, o termo inicial deve ser o da edição da medida provisória, como decidia o STF na redação originária da CF, ou se da conversão da medida provisória em lei, aplicando-se analogicamente às outras espécies tributárias o § 2º do artigo 62.

Sobre essas questões, tem a doutrina defendido majoritariamente que o termo inicial das anterioridades deve ser sempre a conversão em lei da medida provisória. Nesse sentido, cito passagem da obra Direito Tributário Brasileiro, escrito por Aliomar Baleeiro e atualizado pela professora Misabel Machado Derzi [36].

> *Uma coisa é certa. Medida Provisória não é ato irrelevante, nem se equipara, em tese, a um simples projeto de lei. Mas outra coisa também é certa. Medida Provisória tampouco é lei. Não foi aprovada pelo Poder Legislativo, nada acresce à ordem jurídica foral e*

[36] BALEEIRO, A. **Direito Tributário Brasileiro. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi**. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p.25

> *definitivamente. Equiparar medida provisória a lei é transformar decreto em lei, é abalar mortalmente o princípio do Estado de Direito da democracia brasileira. Por essa razão, o princípio da não surpresa (quer o da anterioridade, quer o da espera nonagesimal) deveria ter, como ponto de partida, ponto de referência e de contagem o da publicação da lei (em que se converte a medida provisória).*

Leandro Paulsen[37], por outro lado, pensa de modo diverso:

> *O STF entende que o termo a quo para verificação da observância da anterioridade é a data da edição da medida provisória [...] Porém, com a EC 32/01, que alterou o regime das medidas provisórias, acresceu-se o § 2º ao art. 62 da CF [...]*
>
> *Note-se que a restrição foi posta apenas para a espécie tributária impostos, de maneira que, para as demais espécies tributárias, continua aplicável a orientação do STF. A EC 42/03, que estabeleceu a anterioridade mínima de 90 dias ao acrescer a alínea c ao inciso III do art. 150 da CF, não estabeleceu a conversão em lei como critério para sua contagem.*

Ao que tudo indica, o STF deve manter a sua jurisprudência e interpretar restritivamente o § 2º do artigo 62, para aplicá-lo tão somente à anterioridade anual, nos casos em que a medida provisória se refira a impostos. Essa conclusão pode ser extraída do voto dos ministros no julgamento do RE 568.503.

Portanto, assumindo que a jurisprudência do STF se mantenha inalterada, podemos assentar as seguintes conclusões:

1 – O termo inicial do prazo da anterioridade anual é a edição da medida provisória, quando o objeto da MP for a instituição ou a majoração de qualquer outra espécie tributária que não impostos (ex. taxas, contribuições de melhoria e contribuições especiais).

2 – Quando a medida provisória instituir ou majorar impostos, salvo aqueles ressalvados pelo §2º do artigo 62 – que sequer se submetem à anterioridade anual – o termo *a quo* da contagem da anterioridade anual é a conversão em lei da medida provisória.

3 – Tratando-se da anterioridade nonagesimal, o prazo de 90 dias será contado a partir da edição da medida provisória.



Contudo, há uma exceção.

É possível que uma medida provisória seja editada sem que ela preveja a instituição ou majoração de tributo, mas que isso venha a ocorrer durante o processo legislativo.

Foi o que aconteceu durante a tramitação da Medida Provisória 164/04. Na oportunidade, o Congresso inseriu um dispositivo aumentando a alíquota da água mineral, o qual foi introduzido no ordenamento somente a partir da conversão da medida provisória na Lei 10.865/04.

[37] PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2017.p. 131

Nessas hipóteses, a anterioridade deve ser contada a partir da conversão em lei da medida provisória, uma vez que, nada data da sua edição, sequer havia a previsão de aumento da carga tributária.

Foi nesse sentido que decidiu o STF no RE 568.503, cuja ementa colacionamos abaixo:

> *EMENTA: TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. § 6º DO ART. 195, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA: APLICAÇÃO À CONTRIBUIÇÃO AO PIS. LEI DE CONVERSÃO DE MEDIDA PROVISÓRIA. DISPOSITIVO SUSCITADO AUSENTE DO TEXTO DA MEDIDA PROVISÓRIA: CONTAGEM DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL A PARTIR DA PUBLICAÇÃO DA LEI. 1. A contribuição ao PIS sujeita-se à regra do § 6o do art. 195 da Constituição da República. 2. Aplicação da anterioridade nonagesimal à majoração de alíquota feita na conversão de medida provisória em lei. 3. Recurso extraordinário ao qual se nega provimento. (RE 568503, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 12/02/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-050 DIVULG 13-03-2014 PUBLIC 14-03-2014)*

Na oportunidade, o Ministro Luiz Fux afirmou que não se tratava de uma mudança de jurisprudência da Corte, mas tão somente de um caso peculiar, que merecia tratamento distinto:

> *Senhor Presidente, também estou de acordo. Só queria destacar que, realmente, essa peculiaridade que foi levantada pela Relatora é de suma importância, porque a nossa jurisprudência é no sentido de que o termo inicial para a contagem do prazo nonagesimal é a data da publicação da medida provisória e não da publicação da lei na qual foi convertida. Sucede que, na hora de converter a medida provisória em lei, houve um agravamento da carga tributária e, sob esse ângulo, também, a Suprema Corte tem jurisprudência pacífica quanto à necessidade de obediência da anterioridade nonagesimal, onde essa lei de conversão traz esse agravamento para o contribuinte. Eu cito, aqui, vários precedentes, estou acompanhando a Relatora.*

2.2.7 Colocando em prática

Antes de passarmos para o próximo tópico, rememoremos o que vimos até aqui através de algumas situações hipotéticas.

Hipótese 1: O Presidente da República editou Medida Provisória aumentando a alíquota do ITR em 27/09/2017. Em 01/12/2017, a Medida Provisória foi convertida em lei. Indaga-se: Como são contadas as anterioridades anual e nonagesimal? A partir de quando a nova lei poderá irradiar seus efeitos?

Comentários:

Quando se trata de impostos, o termo inicial para contagem do prazo da anterioridade anual é a conversão em lei da medida provisória. Nesse exemplo, portanto, o termo inicial é 01/12/2017.

Por outro lado, tratando-se de anterioridade nonagesimal, o prazo de 90 dias é contado a partir da edição da MP, que no caso é 27/09/2017. No nosso exemplo, o transcurso do prazo de 90 dias resulta na data de 26/12/2017.

Portanto, na hipótese, a lei pode irradiar seus efeitos a partir de 01/01/2018, data em que o prazo da anterioridade anual restou observado.

Hipótese 2: O Presidente da República editou Medida Provisória aumentando a alíquota do Imposto de importação em 01/01/2018. Em 10/03/2018, a Medida Provisória foi convertida em Lei. Indaga-se: Como são contadas as anterioridades anual e nonagesimal? A partir de quando a nova lei poderá irradiar seus efeitos?

Comentários:

O Imposto de Importação é exceção à anterioridade anual e à anterioridade nonagesimal.

Logo, a cobrança ocorre imediatamente, com a edição da medida provisória.

Hipótese 3: O Presidente da República editou Medida Provisória majorando a alíquota de diversas taxas cobradas por autarquias, em 20/12/2017. Em 10/03/2018, a Medida Provisória foi convertida em lei. Indaga-se: Como são contadas as anterioridades anual e nonagesimal? A partir de quando a nova lei poderá irradiar seus efeitos?

Comentários:

Nos casos de qualquer outro tributo que não imposto, a anterioridade anual é contada a partir da edição da Medida Provisória. Portanto, no nosso caso, a anterioridade anual restou superada em 01/01/2018, porque a edição da MP ocorreu em 2017.

Do mesmo modo, conta-se a anterioridade nonagesimal a partir da edição da Medida Provisória.

Contando-se 90 dias a partir da edição da MP, chegamos na data de 20/03/2018, a partir de quando a lei pode irradiar seus efeitos.

Hipótese 4: O Presidente da República editou Medida Provisória em 20/11/2017, sem que existisse previsão de aumento da tributação. Durante a tramitação, foi aprovada emenda que aumentou a alíquota do produto y. A medida provisória foi convertida em lei no dia 15/03/2018. Indaga-se: Como são contadas as anterioridades anual e nonagesimal? A partir de quando a nova lei poderá irradiar seus efeitos?

Comentários:

Trata-se de contribuição para a seguridade social. Logo, não se aplica à anterioridade anual.

Quanto à anterioridade nonagesimal, o termo a quo deve ser a conversão em lei, porque o aumento da alíquota não constava da redação originária da Medida Provisória.

Portanto, contando-se o prazo de 90 dias a partir da conversão, teremos que a lei poderá irradiar seus efeitos a partir de 13/06/2018.

2.2.8 Algumas controvérsias sobre a (não) incidência do Princípio da Anterioridade

Antes de encerrarmos o princípio da anterioridade, abordaremos algumas controvérsias acerca da sua incidência. Iniciaremos pelo tema mais simples, atinente à alteração na data de pagamento do tributo.

O raciocínio que utilizamos aqui é o mesmo de quando enfrentamos esse tema tendo como pano de fundo o princípio da legalidade:

A alteração na data de pagamento do tributo não importa na instituição de um novo tributo ou na sua majoração. Logo, não há a necessidade de observância do princípio da anterioridade.

O Supremo Tribunal Federal editou inclusive Súmula Vinculante acerca do assunto:

> *Súmula Vinculante 50: Norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade.*

O segundo tema é um pouco mais complexo, porque diz respeito à revogação de isenções concedidas por prazo indeterminado.

O Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido da inaplicabilidade das anterioridades, conforme se observa do precedente firmado no RE 204.062:

> *CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO: REVOGAÇÃO. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE. I. - Revogada a isenção, o tributo torna-se imediatamente exigível. Em caso assim, não há que se observar o princípio da anterioridade, dado que o tributo já é existente. II. - Precedentes do Supremo Tribunal Federal. III. - R.E. conhecido e provido.*

Essa orientação foi reforçada no RE 562.669/MG-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, DJe de 19/5/11; AI no 783.509/SP-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, DJe de 17/11/10. AI no 747.391/MG, Relatora a Ministra Rosa Weber, DJe de 30/8/13; AI n° 259.646/BA, DJe de 30/11/11 e AI n° 650.966/SP, DJe de 15/08/11, de relatoria do Ministro Dias Toffoli; RE no 492.781/MG, Relator o Ministro Celso de Mello, DJe de 18/3/10.

Trata-se de conclusão bastante criticada pela doutrina, conforme se observa da seguinte passagem da obra de Luiz Eduardo Schoueri[38]:

> *[...] a discussão tem origem a partir de entendimento doutrinário, hoje largamente ultrapassado, de que as isenções pressuporiam a incidência, configurando-se hipótese de mera dispensa de pagamento de tributo devido; sob tal ângulo, a revogação da isenção não implicaria instituição ou majoração de tributo, mas apenas se passaria a cobrar tributo que, mesmo antes de tal revogação, já era devido.*

Veremos esse tema com mais vagar quando tratarmos das hipóteses de exclusão do crédito tributário. Logo, no momento, basta frisar que a jurisprudência do STF foi calcada na doutrina tradicional das isenções, que as enxergam como uma hipótese de dispensa legal do pagamento do tributo.

Para essa teoria, cujo defensor principal fora Rubens Gomes de Souza, coautor do anteprojeto do Código Tributário Nacional, o fato jurídico ocorre, nascendo normalmente o vínculo obrigacional. Em seguida, por razões de ordem ética, econômica, política, financeira, entre outras, desonera-se o sujeito passivo da obrigação tributária de cumprir o dever jurídico de recolher o gravame, mediante dispositivo expresso em lei.[39]

---

[38] SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Curso Direito Tributário Completo**. São Paulo: Saraiva, 2017. p.339

39 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo. Saraiva, 2010. p.554

Portanto, para essa doutrina, num primeiro momento há a incidência da norma tributária, para só depois ocorrer a incidência da norma de isenção. São essas as palavras do próprio Rubens Gomes de Souza, para quem "a isenção pressupõe a incidência da norma tributária, porque é claro que só se pode dispensar o pagamento de um tributo que seja efetivamente devido."[40]

Adotando essa tese, fica mais fácil justificar a não aplicação do princípio da anterioridade no caso de revogação das isenções. Se a norma tributária já incidia antes, quando da vigência da regra isentiva, a conclusão lógica é a de que a revogação desta não implica na instituição de um tributo novo ou na sua majoração.

Ocorre que essa descrição do fenômeno normativo tem sido bastante criticada pela doutrina de direito tributário, por partir do pressuposto de que há uma cronologia na atuação das normas jurídicas. A norma tributária chegaria primeiro ao evento, juridicizando-o; a norma isentiva chegaria apenas em momento posterior, para extinguir uma obrigação tributária que já se encontraria formalizada.

Segundo diversos autores, essa tese fere concepções elementares de como se processa a normatização dos fatos sociais, conferindo às normas jurídicas predicados que elas não possuem[41], ou seja, conferindo a determinada norma jurídica – a norma tributária - a qualidade de ser mais veloz que outra norma jurídica – a norma isentiva.

Ademais, o entendimento do Supremo Tribunal Federal também é criticado sob outro enfoque, que tem relação com a finalidade das anterioridades.

Como dissemos anteriormente, as regras das anterioridades otimizam o ideal de calculabilidade tutelado pelo princípio da segurança jurídica, por permitir aos contribuintes um período razoável de adaptação à nova legislação tributária.

Nessa perspectiva, a teoleologia da norma não estaria sendo levada em consideração no afastamento do princípio da anterioridade no caso de revogação das isenções.

De todo modo, do ponto de vista prático, o mais importante é que relembremos: o entendimento do plenário do Supremo Tribunal Federal ainda tem sido o de considerar inaplicável o princípio da anterioridade no caso de revogação de isenções concedidas por prazo indeterminado. Contudo, é possível que essa jurisprudência venha a mudar. Perceberemos isso agora, ao analisarmos alguns julgados que versam acerca da (in)aplicabilidade do princípio da anterioridade à revogação de benefícios fiscais.

De um modo geral, tem-se conceituado benefício fiscal de maneira bastante ampla, como a redução ou a eliminação do valor que deveria ser pago a título de tributo. Desse modo, o benefício fiscal engloba fenômenos como a isenção, a

---

40 SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, 216. p. 97

41 Ibid. p.556

alíquota zero, a alíquota e a base de cálculo reduzida, a concessão de crédito presumido e os regimes diferenciados de tributação. Abrange, portanto, circunstâncias em que o custo do tributo é eliminado – o caso das isenções – e situações em que há somente a redução da carga tributária.

A compreensão desse conceito parece conduzir à seguinte conclusão: caso não se aplique o princípio da anterioridade às isenções, o mesmo deve ocorrer com relação aos demais benefícios fiscais que apenas reduzem o valor da tributação. Por outro lado, caso se reconheça a incidência do princípio da anterioridade à revogação de benefícios fiscais que apenas diminuíam o valor imponível, deve-se aplicar o mesmo entendimento às isenções.

Com efeito, não faz sentido aplicar o princípio da anterioridade no caso de revogação de uma norma que *diminuía* o valor do tributo, mas afastá-lo no caso de revogação de uma norma que *eliminava* o valor da tributação, como nas hipóteses de isenção e alíquota zero.

Quanto ao tema, o Supremo Tribunal Federal, mantendo a coerência com as decisões que possui acerca da revogação de isenções, possui diversos precedentes afastando a aplicação do princípio da anterioridade no caso de revogação de benefícios fiscais. Cito os seguintes precedentes:

> *AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. COMPENSAÇÃO. PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÃO. CONSTITUCIONALIDADE. EXISTÊNCIA DE PRECEDENTES DO PLENÁRIO SOBRE O TEMA CONSTITUCIONAL DEBATIDO. JULGAMENTO DA MATÉRIA NOS TERMOS DO ART. 557, CAPUT, DO CPC. POSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I - A possibilidade de compensação de prejuízos fiscais apurados em exercícios anteriores caracteriza benefício fiscal cuja restrição ou ausência não importa ofensa ao texto constitucional. II - A revisão ou revogação de benefício fiscal, por se tratar de questão vinculada à política econômica que pode ser revista pelo Estado a qualquer momento, não está adstrita à observância das regras de anterioridade tributária previstas na Constituição. III – A existência de orientação do Plenário da Corte sobre a questão constitucional debatida legitima o julgamento monocrático do recurso nos termos do art. 557 do CPC. IV - Agravo regimental improvido. (RE 617389 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 08/05/2012, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-099 DIVULG 21-05-2012 PUBLIC 22-05-2012)*

> *AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REVISÃO OU REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL. POLÍTICA ECONÔMICA. POSSIBILIDADE DE REVISÃO PELO ESTADO. DESNECESSIDADE DE OBSERVAÇÃO DAS REGRAS DE ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTAS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. AGRAVO IMPROVIDO. I – A revisão ou revogação de benefício fiscal, por se tratar de questão vinculada à política econômica que pode ser revista pelo Estado a qualquer momento, não está adstrita à observância das regras de anterioridade tributária previstas na Constituição. Precedentes. II – Agravo regimental improvido.(RE 562669 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 03/05/2011, DJe-094 DIVULG 18-05-2011 PUBLIC 19-05-2011 EMENT VOL-02525-03 PP-00410)*

Contudo, em 2014, a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal decidiu de maneira distinta, por três votos a dois, conforme se observa da ementa:

> *IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – DECRETOS Nº 39.596 E Nº 39.697, DE 1999, DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL – REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL – PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE – DEVER DE OBSERVÂNCIA – PRECEDENTES. Promovido aumento indireto do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS*

> *por meio da revogação de benefício fiscal, surge o dever de observância ao princípio da anterioridade, geral e nonagesimal, constante das alíneas "b" e "c" do inciso III do artigo 150, da Carta. Precedente – Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325/DF, de minha relatoria, julgada em 23 de setembro de 2004. MULTA – AGRAVO – ARTIGO 557, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. Surgindo do exame do agravo o caráter manifestamente infundado, impõe-se a aplicação da multa prevista no § 2º do artigo 557 do Código de Processo Civil.*
> *(RE 564225 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 02/09/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-226 DIVULG 17-11-2014 PUBLIC 18-11-2014)*

No caso em discussão, o Estado havia reduzido a base de cálculo do tributo para 20%, mas posteriormente ajustou-a para 48%.

Vale a pena transcrever o voto do Ministro Luiz Roberto Barroso, que expressamente defendeu a tese de que a jurisprudência do STF deveria ser revisada no que tange à aplicação do princípio da anterioridade:

> *[...]*
>
> *6. A ocasião é oportuna para revisitar a jurisprudência da Corte, que foi muito bem retratada pela divergência. A concepção de anterioridade que me parece mais adequada é aquela afeta ao conteúdo teleológico da garantia. O principio busca assegurar a previsibilidade da relação fiscal ao não permitir que o contribuinte seja surpreendido com um aumento súbito do encargo, confirmando o direito inafastável ao planejamento de suas finanças. O prévio conhecimento da carga tributária tem como fundamento a segurança jurídica e como conteúdo a garantia da certeza do direito.*
>
> *7. Deve ser entendida como majoração do tributo toda alteração ocorrida nos critérios quantitativos do consequente da regra-matriz de incidência. Sob tal perspectiva, um aumento de alíquota ou uma redução de benefício relacionada a base econômica apontam para o mesmo resultado: agravamento do encargo. O que não é a diminuição da redução da base de calculo senão seu próprio aumento com relação à situação anterior.*
>
> *8. A proteção ao contribuinte remonta à origem do próprio constitucionalismo, quando passou a constar da Carta ao Rei João Sem-Terra que o povo é quem determina a medida do seu esforço. As garantias contra o poder de tributar evoluem e hoje o povo tem o poder de decidir e o direito de se preparar. Pedindo vênia à divergência, acompanho o Eminente relator para negar provimento ao recurso.*

Esse julgado é importante porque pode representar uma mudança na jurisprudência do STF. Caso se adote as razões de decidir do relator e do Ministro Barroso, o princípio da anterioridade passará a ser exigido sempre que ocorrer uma revogação brusca de um benefício fiscal, incluindo-se a revogação de uma isenção.

Em 07/03/2017, a Ministra Rosa Weber, com base nesse julgado paradigma, negou seguimento ao Recurso Extraordinário interposto contra Acordão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que reconheceu que o Decreto nº 8.415/2015, que reduziu benefício fiscal do programa REINTEGRA, deveria observar o princípio da anterioridade.

Portanto, é importante reiterar:

O atual posicionamento do plenário do Supremo Tribunal Federal é no sentido de afastar a aplicação do princípio da anterioridade no caso de revogação de benefícios fiscais e de revogação de isenções. No entanto, já há julgado da

Primeira Turma em sentido oposto, a sinalizar possível modificação da jurisprudência da Corte.

Para efeitos de concurso público, uma questão objetiva que cobrasse uma posição definitiva do STF acerca do tema poderia ser passível de anulação.

Outra questão já decidida pelo STF diz respeito à redução ou extinção de desconto para pagamento de tributo em parcela única ou de maneira antecipada, normalmente autorizada nos casos de IPVA ou IPTU.

A Corte decidiu que, nessa hipótese, não há majoração no valor da carga tributária, razão pela qual não se aplica o princípio da anterioridade. Cito ementa do julgado em referência:

> *Medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade. 2. Art. 3º da Lei nº 15.747, de 24 de dezembro de 2007, do Estado do Paraná, que estabelece como data inicial de vigência da lei a data de sua publicação. 3. Alteração de dispositivos da Lei nº 14.260/2003, do Estado do Paraná, a qual dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. 4. Alegada violação ao art. 150, III, alínea "c", da Constituição Federal. 5. A redução ou a extinção de desconto para pagamento de tributo sob determinadas condições previstas em lei, como o pagamento antecipado em parcela única, não pode ser equiparada à majoração do tributo em questão, no caso, o IPVA. Não-incidência do princípio da anterioridade tributária. 6. Vencida a tese de que a redução ou supressão de desconto previsto em lei implica, automática e aritmeticamente, aumento do valor do tributo devido. 7. Medida cautelar indeferida. (ADI 4016 MC, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2008, DJe-075 DIVULG 23-04-2009 PUBLIC 24-04-2009 EMENT VOL-02357-01 PP-00047 RDDT n. 165, 2009, p. 187-193)*

2.1.9 Resumo

1 –Origem e Fundamentos

a) O princípio da anterioridade, também chamado de princípio da não surpresa, tem origem em outro princípio, atualmente não mais em vigor. Trata-se do princípio da anualidade, que condicionava a cobrança de um tributo à prévia autorização orçamentária.

b) A CF de 1988 não previu o princípio da anualidade, mas trouxe os princípios da anterioridade anual e da anterioridade nonagesimal.

c) Na redação originária da CF, a anterioridade anual foi colocada no artigo 150, inciso III, alínea b, e a anterioridade nonagesimal foi inserida no artigo 195, § 6º, da CF. Na época, a anterioridade nonagesimal só era aplicada às contribuições para a seguridade social.

d) Contudo, a Emenda Constitucional 42/2003 ampliou o princípio da anterioridade nonagesimal às demais espécies tributárias, inserindo na CF de 1988 o artigo 150, inciso III, alínea c.

e) O princípio da anterioridade se fundamenta no sobreprincípio da segurança jurídica.

2- Considerações Gerais.

a) As anterioridades são oponíveis a todas entidades federativas.

b) A anterioridade anual exige que a lei seja publicada até o dia 31/12 para que possa produzir efeitos no exercício financeiro seguinte, que começa no dia 01/01.

c) A anterioridade nonagesimal exige o transcurso do prazo de 90 dias após a publicação da lei para que a norma possa produzir seus efeitos.

b) Como regra, a instituição ou a majoração de um tributo deve observar as anterioridades anual e nonagesimal.

3 – Exceções às anterioridades anual e nonagesimal.

a) As contribuições para seguridade social só devem obediência ao princípio da anterioridade nonagesimal, conforme artigo 195, § 6º, da CF.

b) São, ainda, exceções ao princípio da anterioridade anual: II, IE, IOF, IPI, Empréstimo Compulsório para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; Imposto Extraordinário de Guerra, Cide-Combustível e ICMS-Combustível.

c) São exceções ao princípio da anterioridade nonagesimal: II, IE, IOF, Imposto Extraordinário de Guerra, Imposto de Renda, Empréstimo Compulsório para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; Alterações na base de cálculo do IPTU e do IPVA.

4 – Cláusula Pétrea

a) A anterioridade anual, prevista no artigo 150, inciso III, alínea b, da CF, e a anterioridade nonagesimal, prevista no artigo 195, § 6º, da CF, são cláusulas pétreas, segundo jurisprudência do STF

b) Não há posição firmada na Corte sobre a anterioridade nonagesimal prevista no artigo 150, inciso III, alínea c, uma vez que essa anterioridade foi inserida por Emenda Constitucional, não constando do texto originário.

5 – Princípio da Anterioridade e Medidas Provisórias.

a) O termo inicial do prazo da anterioridade anual é a edição da medida provisória, quando o objeto da MP for a instituição ou a majoração de qualquer outra espécie tributária que não impostos (ex. taxas, contribuições de melhoria e contribuições especiais).

b) Quando a medida provisória instituir ou majorar impostos, salvo aqueles ressalvados pelo § 2º do artigo 62 – que sequer se submetem à anterioridade anual – o termo *a quo* da contagem da anterioridade anual é a conversão em lei da medida provisória.

c) Tratando-se da anterioridade nonagesimal, o prazo de 90 dias será contado a partir da edição da medida provisória.

d) Se a inserção da regra que institua ou aumente tributo ocorrer apenas durante a tramitação legislativa da medida provisória, o termo a quo das anterioridades deve ser a conversão em lei.

6 – Algumas controvérsias sobre a (não) incidência do Princípio da Anterioridade

a) A alteração na data do pagamento não precisa observar o princípio da anterioridade, conforme súmula vinculante 50 do STF.

b) Julgados do plenário do Supremo Tribunal Federal afastam a aplicação do princípio da anterioridade nos casos de revogação de isenção e revogação de qualquer outro benefício fiscal. No entanto, há recente julgado da Primeira Turma em sentido contrário, a evidenciar possível modificação de jurisprudência.

c) A redução ou extinção de desconto para pagamento de tributo em parcela única ou de maneira antecipada não precisa observar o princípio da anterioridade.

3.0 Princípio da Irretroatividade

3.1 Considerações Gerais

No item anterior, ao relacionarmos o princípio da anterioridade com o sobreprincípio da segurança jurídica, falamos que este último determina a promoção dos estados de calculabilidade, confiabilidade e cognoscibilidade.

A *cognoscibilidade* diz respeito a um conhecimento mínimo acerca da existência, validade, vigência e eficácia das normas jurídicas; a *calculabilidade,* à possibilidade de antecipar as normas jurídicas que serão aplicadas no futuro; a *confiabilidade,* à necessidade de garantia de estabilidade do ordenamento jurídico.

Mais uma vez se faz essa relação porque, assim como o princípio da anterioridade tem como suporte o sobreprincípio da segurança jurídica, ao promover o estado ideal de calculabilidade, também o princípio da irretroatividade, do qual nos ocuparemos a partir de agora, tem o princípio da segurança jurídica como seu fundamento.

A irretroatividade jurídica fere os ideais de calculabilidade e confiabilidade, conforme observamos do seguinte trecho escrito por Humberto Ávila[42]:

> *[...]Como a retroatividade faz com que a norma anterior, em cuja eficácia se confiou, tenha parte da sua eficácia anulada pela norma posterior, a retroatividade não diz respeito apenas a um problema relacionado à transição do passado ao presente, mas também do presente ao futuro: o cidadão, tendo sido frustrada a sua confiança com relação à eficácia da norma anterior pela modificação introduzida pela norma presente, passa a desconfiar de que também a eficácia da norma presente pode ser alterada por um norma futura. Em outras palavras, o fenômeno da retroatividade causa tanto uma frustração da confiança normativa com relação ao passado quanto o nascimento de uma desconfiança jurídica com relação ao futuro. Retroatividade, enfim, é um problema toca tanto à exigência de confiabilidade quanto à de calculabilidade do ordenamento jurídico. Ela atinge, em suma, a segurança jurídica na sua dupla dimensão.*

Portanto, por promover a segurança jurídica, a garantia de irretroatividade ocupa papel central em um Estado de Direito, tendo ganhado na Constituição Federal de 1988 dois dispositivos que lhe servem como fundamentos:

---

[42] ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 4ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.p. 430

> *Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:*
>
> *XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;*

> *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:*
>
> *a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;*

Passaremos a analisar o artigo 150, inciso III, alínea a, que diz respeito ao princípio da irretroatividade tributária, objeto da nossa matéria.

3.2. Analise Dogmática

Logo no momento em que se passa os olhos sobre a alínea a, do inciso III, do artigo 150, da CF, é possível intuir que a palavra fato gerador ocupa posição central na oração. E, assim, a delimitação do conteúdo normativo desse dispositivo depende da significação atribuída a essa expressão.

De uma maneira geral, é possível dizer que o termo "fato gerador" tem sido empregado para aludir a duas realidades bastante distintas.

Numa primeira acepção, fato gerador é a descrição por uma norma geral e abstrata de um determinado comportamento ou estado, cuja realização concreta faz nascer a relação jurídica de direito tributário. Nessa perspectiva, fato gerador é o antecedente da regra-matriz de incidência; é, por exemplo, a previsão de que quem auferir renda *deve* pagar imposto de renda.

Na segunda acepção, o termo "fato gerador" é a própria realização concreta daquele comportamento previsto pela norma tributária. Ocorre, por exemplo, quando alguém, em janeiro de 2018, recebe o seu salário, auferindo renda. Por tratar-se de palavra ambígua, alguns autores têm abandonado o uso do termo "fato gerador".

Geraldo Ataliba[43] denomina de "hipótese de incidência" a descrição abstrata prevista na lei e de "fato imponível" a sua realização concreta. Já Paulo de Barros Carvalho[44] chama a prescrição geral e abstrata de "hipótese tributária" e a sua projeção factual de "fato jurídico tributário".

Feitos esses esclarecimentos, voltemos nossa atenção mais uma vez para a Constituição Federal, que enuncia ser vedado cobrar tributos "em relação a fatos geradores *ocorridos* antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado".

---

[43] ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência Tributária**. Revista dos Tribunais, 1973, p. 51

[44] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p.311

O verbo *ocorrer* evidencia que a Constituição empregou nesse dispositivo a segunda acepção do termo "fato gerador", ou seja, utilizou-o como a realização concreta do comportamento previsto na norma geral e abstrata. Com outras palavras, o que a Constituição disse é que é vedado cobrar tributos com relação a fatos jurídicos (conforme terminologia de Paulo de Barros Carvalho) que ocorreram antes da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

Assim, se uma pessoa efetivamente realizou a importação em dezembro de 2017, deve pagar o imposto de importação conforme a lei vigente em dezembro de 2017, e não de acordo com a lei vigente em janeiro de 2018.

Portanto, até aqui não há dificuldades. O que a Constituição proíbe é que uma lei posterior retroaja e incida sobre fatos que ocorreram antes da sua vigência. O problema surge quando introduzimos a seguinte indagação: Quando que se considera *ocorrido o fato gerador*?

Há duas respostas para essa pergunta.

A primeira delas interpreta a expressão "fatos geradores ocorridos" como a consumação de todos os requisitos necessários e suficientes ao surgimento da obrigação tributária. A segunda interpretação é mais ampla, porque compreende tal expressão como a realização de cada um dos eventos que, em conjunto com outros, dão origem ao nascimento da obrigação tributária, independentemente da circunstancia de ter ocorrido a consumação de todos os eventos previstos pela norma.

Um exemplo aclara o que dissemos:

Imaginemos que o Contribuinte A tem um salário mensal de R$ 15.000,00. Embora o IRPF seja descontado na fonte mês a mês, o fato gerador desse imposto somente ocorre em 31/12. Assim, os valores pagos durante o ano são apenas antecipações, que, posteriormente, podem ser inclusive devolvidas ao contribuinte, a depender das despesas dedutíveis. Pois bem, para a primeira interpretação, como o fato gerador somente ocorre no dia 31 de dezembro, é esse o marco temporal relevante para aferir a existência de irretroatividade da norma jurídica. Nesse sentido, se antes dessa data sobrevier uma norma jurídica que majore o tributo, ela não será retroativa[45], porque o fato gerador ainda não se consumou. Já a segunda interpretação entende que cada um dos eventos deve ser considerado como fato gerador, para fins de incidência do artigo 150, inciso III, alínea a.

No nosso caso, imaginemos que o Contribuinte A recebeu seu salário em janeiro, fevereiro, março, abril, maio e junho de 2018. Embora o fato gerador do IRPF não tenha ainda se consumado em junho de 2018 – porque ele só ocorre em 31 de dezembro – cada mês em que o empregado recebeu o seu salário é um evento que, mais tarde, irá compor o fato gerador. Para essa interpretação, portanto, a irretroatividade atinge cada um dos salários do Contribuinte A, mesmo que ainda o IRPF de 2018 não tenha sido consumado. No nosso exemplo, se uma lei que

[45] Contudo, nesse caso a norma ofenderia o princípio da anterioridade.

aumentasse a alíquota do IRPF fosse editada no dia 30/07/2018, ela não poderia atingir os salários que foram recebidos até aquela data.

Embora a segunda interpretação goze de prestígio na doutrina, não é ela que prevalece atualmente.

A jurisprudência tem entendido que a ocorrência do fato gerador pressupõe a realização de todos os elementos previstos pela hipótese de incidência da regra-matriz, sendo insuficiente que apenas um ou alguns deles tenham sido concretamente realizados.

3.2.1 – Consequências dessa interpretação

Dois exemplos concretos evidenciam que essa interpretação fragiliza o princípio da irretroatividade.

O primeiro deles diz respeito ao Imposto de Importação:

O Poder Executivo editou o Decreto 1.291/95 com a promessa de reduzir gradativamente a alíquota do tributo em dois percentuais por ano, passando da alíquota de 32% em 1995 até 20% em 2011. No meio do caminho, ainda em 1995, o Poder Executivo editou o Decreto 1.427/95, voltando atrás em sua promessa, e aumentando a alíquota do tributo para 70%.

O Supremo Tribunal Federal viu-se confrontado com a seguinte situação:

Um contribuinte celebrou o contrato de compra e venda na época em que vigia o Decreto 1.291/95, de alíquota menor. Contudo, o fato gerador do tributo efetivamente ocorreu em 03/04/1995, quatro dias após vigência do decreto que a majorou. Nesse caso, o Tribunal afastou a alegação de irretroatividade, justamente em razão de o fato gerador ter ocorrido após a edição do novo decreto.

O segundo exemplo mostra-se ainda mais elucidativo. Diz respeito à Contribuição social sobre o lucro líquido, cujo fato gerador ocorre no dia 31/12.

Em 1989, o Poder Executivo editou Medida Provisória em 25 de setembro[46], aumentando a alíquota da referida contribuição de 8% para 10%, com efeitos já no ano base de 1989. A medida provisória foi convertida em lei em 25 de outubro de 1989.

Os contribuintes argumentavam que, embora o encerramento do período ocorresse só em 31/12, os eventos que ao final resultam na apuração do lucro ocorriam paulatinamente ao longo do ano, de acordo com as operações realizadas pelas empresas. Eles requeriam, assim, o reconhecimento de que a norma era retroativa, porque atingia negócios jurídicos ocorridos antes do início da sua vigência. Mas o Supremo Tribunal Federal mais uma vez rechaçou essas alegações.

[46] Medida Provisória n. 86, de 25 de setembro de 1989

O Tribunal entendeu que, como o fato gerador da CSLL ocorre em 31/12, a edição da norma que majorou o tributo foi anterior a sua ocorrência.

Quanto à anterioridade, a CSLL é uma contribuição para a seguridade social. Nesse sentido, aplica-se a ela tão somente a anterioridade nonagesimal, cuja contagem tem como *termo a quo* a data de edição da Medida Provisória, na esteira do que vimos no capítulo anterior.

Como a medida provisória foi editada em 25 de setembro, o transcurso do prazo de 90 dias deu-se em 24/12/1989, antes, portanto, da ocorrência do fato gerador. Assim, o Supremo Tribunal Federal afastou a tese da irretroatividade – e também da anterioridade – e reconheceu a constitucionalidade da incidência da nova lei ainda em 1989.

Colacionamos algumas ementas sobre o assunto:

> *Contribuição social. Lei n. 7.856/89. Art. 2º. Início de sua aplicação. - Em 19.02.97, o Plenário desta Corte, ao julgar o RE 197.790, firmou o seguinte entendimento: "Contribuição social. Lei n. 7.856, de 25 de outubro de 1989 , que, no art. 2º, elevou a respectiva alíquota de 8 para 10%. Legitimidade da aplicação da nova alíquota sobre o lucro apurado no balanço do contribuinte encerrado em 31 de dezembro do mesmo ano. Tratando-se de lei de conversão da Medida Provisória n. 86, de 25 de setembro de 1989, da data da edição desta é que flui o prazo de noventa dias previsto no art. 195, § 6º, da CF, o qual, no caso, teve por termo final o dia 24 de dezembro do mesmo ano, possibilitando o cálculo do tributo, pela nova alíquota, sobre o lucro da recorrente, apurado no balanço do próprio exercício de 1989." Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário conhecido e provido (RE nº 317.920/RS, Segunda Turma, Relator o Ministro Moreira Alves , DJ de 14/12/01).*
>
> *'Recurso extraordinário. 2. Contribuição social sobre o lucro. Lei n. 7.856, de 25.10.1989, art. 2º. Elevação da alíquota de 8% para 10%. 3. O prazo de noventa dias previsto no art. 195, § 6º, da Constituição Federal, flui, no caso, a partir da data da Medida Provisória n. 86, de 25.9.1989, convertida na Lei n. 7856, de 25.10.1989. 4. Legitimidade da aplicação da nova alíquota, no exercício de 1990, sobre o lucro apurado a 31 de dezembro de 1989 . 5. Orientação firmada pelo Plenário do STF, no julgamento dos Recursos Extraordinários ns. 197.790-3 e 181.664-3. 6. Recurso extraordinário conhecido e provido' (RE nº 237.705/RS, Segunda Turma, Relator o Ministro Néri da Silveira, DJ 23/4/99).*

3.2.2 – Súmula 584 do STF

A compreensão acima resultou, no que tange ao imposto de renda, na edição da Súmula 584, que tem a seguinte redação:

> *Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração.*

Como mencionamos anteriormente, salvo as exceções legais, o imposto de renda é estruturado pelo dualismo ano-base/ano da declaração. No ano base, entre 1º de janeiro a 31 de dezembro, ocorrem os eventos de aquisição de renda ou proventos de qualquer natureza. No ano da declaração, o contribuinte relata todos esses acontecimentos, diz quais foram as receitas, aponta as despesas dedutíveis e, ao final, apura a real dimensão da base de cálculo da exação.

Pois bem, essa Súmula, editada em 1977, partiu do pressuposto de que o ano-base seria uma mera referência, porque o termo final do Imposto de

Renda não ocorreria em 31/12, mas no dia 01/01 do ano seguinte, quando efetivamente o fato gerador se consumaria.

Nesse sentido, seria a lei vigente no dia 01/01 do ano seguinte que regularia a renda ocorrida no ano anterior.

Essa concepção não encontra mais guarida. É atualmente fora de dúvidas de que o imposto de renda, salvo com relação as exceções legais, consuma-se no dia 31 de dezembro do ano base[47]. Trata-se de entendimento unânime na doutrina.

O Supremo Tribunal Federal, embora haja julgados em sentido contrário[48], reconheceu isso no julgamento do RE 244.003, conforme a ementa:

> *CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A RENDA. PESSOA JURÍDICA. IRRETROATIVIDADE E ANTERIORIDADE. DISTINÇÃO ENTRE EXERCÍCIO FINANCEIRO E ANO BASE. DECRETOS-LEI 1.704/1979, 1.967/1983 E 2.065/1983. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 584/STF. 1. O alcance da Súmula da Jurisprudência Dominante do Supremo Tribunal Federal é definido de acordo com os precedentes que lhe deram origem. 2. A Súmula 584/STF tomou por base precedentes relativos (i) ao imposto de renda devido por pessoas físicas (magistrados) e (ii) à subscrição compulsória de letras imobiliárias do Banco Nacional de Habitação, em valor calculado com base na renda auferida da cobrança de aluguéis, tudo com base nas regras de tributação e apuração vigentes nas respectivas quadras temporais. 3. Não há nas razões de agravo regimental indicação de que os modelos de tributação e de apuração permaneceram inalterados, de modo a justificar a aplicação do enunciado sumular. Em sentido semelhante, não há indicação sequer da proximidade dos regimes de tributação e de apuração relativos às pessoas físicas e às pessoas jurídicas que justificasse o mesmo tratamento. 4.* ***Encerrado o período de formação do fato jurídico tributário, tal como definido pelo regime de regência, modificações posteriores da legislação não podem retroagir para aumentar a carga tributária.*** *Agravo regimental conhecido, mas ao qual se nega provimento.*
> *RE 244003 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 20/04/2010, DJe-096 DIVULG 27-05-2010 PUBLIC 28-05-2010 EMENT VOL-02403-04 PP-01256 RTFP v. 18, n. 93, 2010, p. 265-269 LEXSTF v. 32, n. 378, 2010, p. 231-237)*

Em 1996, o relator Ilmar Galvão, no voto proferido no RE. 183.119/SC, disse o seguinte:

> *[...] se acha solidamente assentado o entendimento de que o fato gerador da obrigação tributária relativa ao imposto de renda e, pela mesma razão, à contribuição social sobre o lucro líquido, surge no último dia do exercício do exercício social quando se dá o levantamento do balanço social das empresas alusivo ao período encerrado, não contrariando o princípio da irretroatividade a exigência do tributo calculado com base em lei editada no curso do ano-base".*

[47] Lei 9.249/95, Lei 9.430/96 e Lei 7.713/88
[48] RE 194612, Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES, Primeira Turma, julgado em 24/03/1998, DJ 08-05-1998 PP-00015 EMENT VOL-01909-04 PP-00814

Assim, adaptando a Súmula a essa nova realidade, teremos a seguinte redação: "Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no final do ano base, em 31/12".

Essa súmula – agora com a redação adaptada – é coerente com a interpretação que o Supremo Tribunal Federal faz do artigo 150, inciso III, alínea a, da Constituição Federal.

Se, de fato, o fato gerador só se consuma efetivamente em 31/12, uma norma que seja editada um dia antes não seria retroativa, porque estaria atingindo um acontecimento posterior à sua vigência. Ocorre que, ainda que mantida essa interpretação acerca do alcance do princípio da irretroatividade, essa súmula não poderia mais prevalecer. E a razão é simples.

A partir do advento da Constituição Federal, não basta a observância do princípio da irretroatividade, sendo necessário também observar o princípio da anterioridade.

No caso do imposto de renda, há a necessidade de observância da anterioridade anual, uma vez que esse tributo figura como exceção tão somente ao princípio da anterioridade nonagesimal. Desta forma, uma norma editada durante o ano base não poderia incidir sobre esse período, porque sua eficácia ficaria paralisada até o exercício financeiro seguinte.

No entanto, apesar de já passados quase trinta anos do advento da Constituição Federal, essa Súmula não só não foi cancelada, como foi aplicada em alguns julgados, conforme se observa da ementa abaixo colacionada:

> *EMENTA: - DIREITO CONSTITUCIONAL, TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. IMPOSTO DE RENDA SOBRE EXPORTAÇÕES INCENTIVADAS, CORRESPONDENTE AO ANO-BASE DE 1989. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA PARA 18%, ESTABELECIDA PELO INC. I DO ART. 1º DA LEI Nº 7.968/89. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO AO ART. 150, I, "A", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. 1. O Recurso Extraordinário, enquanto interposto com base na alínea "b" do inciso III do art. 102 da Constituição Federal, não pode ser conhecido, pois o acórdão recorrido não declarou a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal. 2. Pela letra "a", porém, é de ser conhecido e provido. 3. Com efeito, a pretensão da ora recorrida, mediante Mandado de Segurança, é a de se abster de pagar o Imposto de Renda correspondente ao ano-base de 1989, pela alíquota de 18%, estabelecida no inc. I do art. 1º da Lei nº 7.968, de 28.12.1989, com a alegação de que a majoração, por ela representada, não poderia ser exigida com relação ao próprio exercício em que instituída, sob pena de violação ao art. 150, I, "a", da Constituição Federal de 1988. 4. O acórdão recorrido manteve o deferimento do Mandado de Segurança. Mas está em desacordo com o entendimento desta Corte, firmado em vários julgados e consolidado na Súmula 584, que diz: "Ao Imposto de Renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração." Reiterou-se essa orientação no julgamento do R.E. nº 104.259-RJ (RTJ 115/1336). 5. Tratava-se, nesse precedente, como nos da Súmula, de Lei editada no final do ano-base, que atingiu a renda apurada durante todo o ano, já que o fato gerador somente se completa e se caracteriza, ao final do respectivo período, ou seja, a 31 de dezembro. Estava, por conseguinte, em vigor, antes do exercício financeiro, que se inicia a 1º de janeiro do ano subseqüente, o da declaração. 6. Em questão assemelhada, assim também decidiu o Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do R.E. nº 197.790-6-MG, em data de 19 de fevereiro de 1997. 7. R.E. conhecido e provido, para o indeferimento do Mandado de Segurança. 8. Custas "ex lege".*

> *(RE 194612, Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES, Primeira Turma, julgado em 24/03/1998, DJ 08-05-1998 PP-00015 EMENT VOL-01909-04 PP-00814)*

Ao se ler o inteiro teor do acordão, observa-se que os ministros não discutiram a questão atinente ao princípio da anterioridade, limitando-se a analisar a questão sob o ângulo do princípio da irretroatividade.

O tema voltou a ser discutido pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário de nº 183.130. De maneira resumida, a questão versava sobre o seguinte:

Em 1988, estava em vigor o artigo 1º do Decreto-Lei 2.413/88, que dispunha que o lucro decorrente de exportações incentivadas seria tributado, pelo Imposto sobre a Renda, à alíquota de 3%, no exercício financeiro de 1989, e à alíquota de 6% a partir do exercício financeiro de 1990. No dia 28/12/1989, foi publicada a Lei 7.988/89, que prescreveu que, já a partir de 1989, a alíquota aplicável ao lucro decorrente de exportações incentivadas passaria a ser de 18%.

Portanto, nas vésperas do fim do ano, foi editada uma lei que sextuplicou a alíquota do imposto de renda, com a determinação de que ela incidisse no ano da sua publicação.

Ao final do julgamento, o tribunal entendeu que a aplicação retroativa ofendia a Constituição, conforme a ementa abaixo:

> *Ementa: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. OPERAÇÕES INCENTIVADAS. LEI 7.988/89, ART. 1º, I. 1. Não é legítima a aplicação retroativa do art. 1º, I, da Lei 7.988/89 que majorou a alíquota incidente sobre o lucro proveniente de operações incentivadas ocorridas no passado, ainda que no mesmo exercício. Relativamente a elas, a legislação havia conferido tratamento fiscal destacado e mais favorável, justamente para incrementar a sua exportação. A evidente função extrafiscal da tributação das referidas operações afasta a aplicação, em relação a elas, da Súmula 584/STF. 2. Recurso Extraordinário improvido.(RE 183130, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 25/09/2014, DJe-225 DIVULG 14-11-2014 PUBLIC 17-11-2014 EMENT VOL-02758-01 PP-00001)*

No entanto, da própria ementa se percebe que os princípios da irretroatividade e da anterioridade não foram utilizados como fundamentos para decisão. Pelo contrário, há expressa menção a súmula 584 do STF, bem como justificativa do seu afastamento em razão tão somente de peculiaridades da lei em discussão – notadamente do seu caráter extrafiscal.

Da análise do inteiro teor do acordão, percebe-se que os ministros Nelson Jobim, Eros Grau, Menezes Direito e Teori Zavascki defenderam a subsistência da Súmula 584.

O ministro Luís Roberto Barroso, embora tenha aderido ao voto vencedor, que reconheceu a inconstitucionalidade pelo caráter extrafiscal da norma, disse não se comprometer com a tese da validade da Súmula 584, reservando sua manifestação para um momento de maior reflexão. O mesmo fez o ministro Gilmar Mendes.

Os ministros Carlos Velloso e Marco Aurélio de Mello entenderam que a Súmula nº 584 foi suplantada pela Constituição.

Algum tempo depois esse tema foi levado novamente à discussão do STF, desta feita para ser julgado sob o regime da repercussão geral. O resultado foi o mesmo, conforme a ementa:

> *RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. REAFIRMAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA. DIREITO TRIBUTÁRIO. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO INCENTIVADAS. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. FUNÇÃO EXTRAFISCAL. SÚMULA 584 DO STF. OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR EM CADA OPERAÇÃO. APLICAÇÃO RETROATIVA. RE 183.130, DE RELATORIA PARA ACÓRDÃO DO MINISTRO TEORI ZAVASCKI. PRECEDENTE VINCULANTE. 1. No RE 183.130, de relatoria para o acórdão do Ministro Teori Zavascki, o Plenário desta Corte assentou que a utilização do Imposto de Renda com conotação extrafiscal afasta a incidência da Súmula 584 do STF. 2. O fato gerador se consolida no momento em que ocorre cada operação de exportação incentivada pela redução da alíquota do imposto de renda, à luz da extrafiscalidade da tributação na espécie. 3. É inconstitucional a aplicação retroativa do art. 1º, I, da Lei 7.988/89, que majorou a alíquota incidente sobre o lucro proveniente de operações incentivadas ocorridas no passado, ainda que no mesmo ano-base. Precedente: RE 183.130, de relatoria para o acórdão do Ministro Teori Zavascki, Tribunal Pleno, DJe 14.11.2014. 4. Recurso extraordinário a que se dá provimento, reafirmando a jurisprudência desta Corte, em sede de repercussão geral, para reformar o acórdão recorrido e declarar a inconstitucionalidade, incidental e com os efeitos da repercussão geral, do art. 1º, I, da Lei 7.988/89, uma vez que a majoração de alíquota de 6% para 18% a qual se reflete na base de cálculo do Imposto de Renda pessoa jurídica incidente sobre o lucro das operações incentivadas no ano-base de 1989 ofende os princípios da irretroatividade e da segurança jurídica.(RE 592396, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 03/12/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-054 DIVULG 22-03-2016 PUBLIC 28-03-2016)*

Vale registrar que, nessa ocasião, o ministro Marco Aurélio de Mello aventou a possibilidade de a Corte apreciar a subsistência da súmula em um caso posterior.



Portanto, a permanência da Súmula 584 do STF não é ponto pacífico e certamente será objeto de deliberação pelo STF quando do enfrentamento de outra questão que tenha relação com o verbete.

Para efeitos de concurso público, é preciso conhecer a súmula e as criticas que lhe são dirigidas.

De uma maneira geral, podemos resumir o que vimos até aqui com as seguintes asserções:

1. A Súmula 584 do STF permite que uma lei que majore o Imposto de Renda incida no mesmo ano-base da sua edição.

2. A doutrina critica a súmula com base nos princípios da irretroatividade e anterioridade.

3. Quanto ao princípio da irretroatividade, a súmula é coerente com a tese de que a expressão "*ocorrência do fato gerador*" pressupõe a consumação de todos os elementos previstos pela hipótese de incidência da norma tributária. Assim, como o critério temporal do imposto de renda ocorre dia 31/12, não haveria que se falar em retroatividade.

4. Contudo, no que tange ao princípio da anterioridade, não há como justificar a súmula à luz do artigo 150, inciso III, alínea b, da Constituição Federal, sendo a doutrina unânime ao apontar a superação do verbete pelo advento da nova ordem constitucional.

3.3 Disposições do CTN

Antes de encerrarmos o princípio da irretroatividade, é necessário comentar alguns dispositivos do Código Tributário Nacional, que guardam relação com o tema.

Refiro-me aos incisos I e II do artigo 106 do CTN:

> *Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*
>
> *I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*
>
> *II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*
>
> *a) quando deixe de defini-lo como infração;*
>
> *b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*
>
> *c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

Comecemos com o inciso primeiro do artigo 106, que diz que a lei se aplica a ato ou fato pretérito "quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados".

Por força desse dispositivo, a lei interpretativa viria tão somente para aclarar uma informação que já estava contida desde o início no texto, numa pressuposição de que o ato de interpretar não passa pela atividade criativa do intérprete.

Essa concepção é atualmente criticada por parte da doutrina, que, por não crer em significações imanentes ao texto, defende a tese de que é o interprete quem constrói as normas jurídicas. Nessa perspectiva, ou a lei interpretativa seria desnecessária, porque a informação a que ela proporia elucidar já poderia ser construída a partir do texto; ou ela inovaria no ordenamento jurídico, não sendo, portanto, interpretativa.

Apesar dessas críticas, a maior parte da doutrina e também a jurisprudência reconhecem a existência de leis interpretativas.

Isso não significa, contudo, que uma lei interpretativa poderá sempre retroagir, conforme determina o artigo 106, inciso I, do CTN, em sua literalidade.

É preciso interpretar esse dispositivo do CTN – e também a lei interpretativa – de acordo com a Constituição Federal, levando-se em consideração sobretudo os princípios da segurança jurídica e da irretroatividade.

Dessa forma, uma lei que, sob o pretexto de interpretar a legislação, afaste o sentido normativo que tem sido atribuído pelo Poder Judiciário, não pode ser aplicada retroativamente aos fatos que ocorreram antes da sua vigência.

Nesse sentido, ensina Sacha Calmon Navarro Coelho[49]

> *"[..] não basta a edição de uma lei dita interpretativa se ela tem a intenção de atropelar o entendimento pacificado do Poder Judiciário. Como todas as leis, a lei interpretativa deve ser submetida ao crivo do Poder Judiciário. Se a interpretação é dada pelo Poder Judiciário, no âmbito de sua competência jurisdicional, o Poder Executivo não pode interferir, sob pena – aí sim – de usurpar a competência atribuída constitucionalmente ao Poder Judiciário (no caso, ao Superior Tribunal de Justiça), abrindo perigoso precedente para, quando os demais Poderes da República entenderem que o Judiciário não caminha no sentido que desejavam, promulgarem nova lei, dando a interpretação que lhes aprouver. Pelo argumento ex absurdo, teríamos a seguinte situação: mediante leis interpretativas, o Legislativo, a serviço do Executivo (maiorias parlamentares), anularia as interpretações judiciais sem necessidade de ações rescisórias do julgado, quando e se admitida a tese da retroação, e encabrestaria o Poder Judiciário (pro futuro), na medida em que fossem consideradas (leis novas).*
>
> *Isto posto, seja pelo princípio da irretroatividade (para os casos de coisa julgada), seja pelos valores fundantes do Texto Constitucional (República Federativa do Brasil, Estado Democrático de Direito – art. 1º, CF/88) e a bem da convivência harmoniosa e independente dos poderes (art. 2º), não há como dar aplicação retroativa a texto de lei interpretativa já interpretada pelo Poder Judiciário."*

Recentemente, o fenômeno mencionado acima ocorreu no direito brasileiro.

A jurisprudência pacificou-se no sentido de que o prazo para repetição de indébito dos tributos sujeitos a lançamento por homologação era de 10 anos, numa interpretação conjunta dos artigos 150, § 4º, 156, VII e 168, I, todos do CTN.

Em 2005, foi editada a Lei Complementar 118/2005, que em seu artigo 3º, dispôs no seguinte sentido:

> *Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.*

Portanto, essa lei, ao dizer que a extinção do crédito tributário ocorre no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do artigo 150 do CTN, afastou justamente aquela que vinha sendo a intepretação dada pelo Poder Judiciário ao artigo 168, inciso I, do CTN. A consequência prática foi que, com essa nova *interpretação*, o prazo prescricional para o ajuizamento da ação de repetição de indébito foi reduzido de 10 anos para 5 anos.

Falaremos com mais vagar do assunto quando estudarmos a prescrição e a decadência no direito tributário.

Por ora, basta mencionar que essa tentativa, de fazer retroagir uma norma em razão do seu caráter interpretativo, foi rechaçada pelo Supremo Tribunal Federal, conforme podemos observar da ementa abaixo:

---

[49] COÊLHO. Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 12ª. ed. Rio de Janeiro, 2012

> *DIREITO TRIBUTÁRIO – LEI INTERPRETATIVA – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005 – DESCABIMENTO – VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA – NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VACACIO LEGIS – APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005. Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN. A LC 118/05, embora tenha se auto-proclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido. Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova. Inocorrência de violação à autonomia e independência dos Poderes, porquanto a lei expressamente interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle judicial quanto à sua natureza, validade e aplicação. A aplicação retroativa de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato, pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata às pretensões pendentes de ajuizamento quando da publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de proteção da confiança e de garantia do acesso à Justiça. Afastando-se as aplicações inconstitucionais e resguardando-se, no mais, a eficácia da norma, permite-se a aplicação do prazo reduzido relativamente às ações ajuizadas após a vacatio legis, conforme entendimento consolidado por esta Corte no enunciado 445 da Súmula do Tribunal. O prazo de vacatio legis de 120 dias permitiu aos contribuintes não apenas que tomassem ciência do novo prazo, mas também que ajuizassem as ações necessárias à tutela dos seus direitos. Inaplicabilidade do art. 2.028 do Código Civil, pois, não havendo lacuna na LC 118/08, que pretendeu a aplicação do novo prazo na maior extensão possível, descabida sua aplicação por analogia. Além disso, não se trata de lei geral, tampouco impede iniciativa legislativa em contrário. Reconhecida a inconstitucionalidade art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005. Aplicação do art. 543-B, § 3º, do CPC aos recursos sobrestados. Recurso extraordinário desprovido. (RE 566621, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 04/08/2011, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-195 DIVULG 10-10-2011 PUBLIC 11-10-2011 EMENT VOL-02605-02 PP-00273 RTJ VOL-00223-01 PP-00540)*

Desse modo, o STF entendeu que a nova disposição que reduziu o prazo prescricional não poderia ser aplicada retroativamente, mas tão somente às ações que foram ajuizadas após a sua vigência.

Portanto, acerca do assunto, podemos afirmar:

1. A doutrina e a jurisprudência majoritária consideram a possibilidade de edição de leis interpretativas.

2. Contudo, a lei que modifique a interpretação que vinha sendo até então adotada pelo Poder Judiciário não pode ser aplicada retroativamente, mas tão somente para os fatos que ocorrerem a partir da sua vigência.

3. No caso de uma lei que realmente seja interpretativa – e que, portanto, possa retroagir – fica excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.

Encerrado o inciso I do artigo 106, passamos agora a analisar o inciso II do dispositivo:

> *Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*
>
> *II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*
>
> *a) quando deixe de defini-lo como infração;*
>
> *b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*
>
> *c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

Como se pôde observar, as alíneas do artigo 106, inciso II, do CTN, determinam a aplicação retroativa da lei às situações ali descritas. Há, é bem verdade, uma limitação temporal, que se encontra inserida no inciso II.

Por uma opção didática, contudo, deixaremos para analisá-la posteriormente, concentrando nossos esforços agora na compreensão das situações que justificam a aplicação retroativa da lei tributária.

Comecemos, então, com a alínea *a*, que determina a aplicação pretérita da lei que deixe de considerar ato ou fato como infração.

A situação descrita pelo texto ocorre quando uma norma sancionatória, que previa como hipótese de incidência uma determinada conduta ilícita, é revogada pela legislação.

Um exemplo elucida o dispositivo:

O artigo 88 da Lei 8.981/85 dispõe que a falta de apresentação da declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado sujeita a pessoa física ou jurídica à multa de mora. Se, numa situação hipotética, esse dispositivo fosse revogado, aqueles contra quem foi lançada a multa seriam beneficiados, por se aplicar retroativamente a norma que extinguiu a infração.

Portanto, o que a alínea *a* faz é trazer para o direito tributário um regramento semelhante ao aplicável no direito penal, conforme se observa do artigo 5º, inciso XL, da Constituição Federal, e do artigo 2º do Código Penal:

> *(CF) Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:*
>
> *XL - a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu;*
>
> *(CP) Art. 2º - Ninguém pode ser punido por fato que lei posterior deixa de considerar crime, cessando em virtude dela a execução e os efeitos penais da sentença condenatória. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)*

Quanto à alínea b, a doutrina entende que se trata de redundância. A descrição prevista no dispositivo se amolda igualmente a alínea a, que acabamos de analisar.

Nesse sentido, disserta Hugo de Brito Machado[50]:

> *"Não conseguimos ver qualquer diferença entre as hipóteses da letra a e da letra b. Na verdade, tanto faz deixar de definir um ato como infração, como deixar de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão."*

Na dúvida, deve-se aplicar a alínea *a*, que é mais favorável ao contribuinte, por não conter a ressalva de que a conduta não poderia ser fraudulenta ou implicar na falta de pagamento de tributo.

A alínea *c* determina a aplicação retroativa quando a nova lei aplicar penalidade menos severa que a prevista anteriormente. Aqui, fazendo um comparativo com o direito penal, não se fala em *abolitio criminis*, como nos casos das alíneas a e b, mas em *novatio legis in mellius.*

Retomando o nosso exemplo, seria o caso de aplicação da alínea *c* se, ao invés de revogar o artigo 88 da Lei 8.981/85, uma nova lei apenas diminuísse o valor da multa. Essa nova norma iria se aplicar não apenas aos fatos ocorridos posteriormente à sua vigência, mas também retroagiria, para atingir fatos anteriores.

Antes de encerrarmos a análise das alíneas, faz-se necessário acrescentar algumas informações:

O artigo 106, como se pôde observar, prevê a retroatividade de normas mais benéficas no que tange às infrações, mas não diz se isso se aplica somente às multas punitivas – decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias, por exemplo – ou se aplica-se também às multas moratórias, decorrentes do atraso no pagamento de tributos.

Como o artigo 106 não diferencia a natureza das infrações, a jurisprudência tem interpretado o dispositivo de maneira ampla, para abarcar tanto as multas moratórias quanto as multas punitivas:

> *TRIBUTÁRIO – MULTA – REDUÇÃO – LEI MENOS SEVERA – APLICAÇÃO RETROATIVA – POSSIBILIDADE – CTN, ART. 106.. 1. É pacífico o entendimento desta Corte no sentido de que, tratando-se de execução não definitivamente julgada, aplica-se o disposto no art. 106 do CTN que permite a redução da multa prevista na lei mais nova, por ser mais benéfica ao contribuinte, mesmo a fatos anteriores à legislação aplicada." (STJ, 2ª T., REsp 950.143/ES, Rel. Ministra ELIANA CALMON, ago/08)*
>
> *REDUÇÃO DA MULTA. RETROATIVIDADE DA LEI MAIS BENIGNA... 2. Este Superior Tribunal de Justiça, com fundamento no art. 106, II, c, do CTN, pacificou entendimento no sentido de ser possível a redução da multa moratória, mesmo que decorrente de atos anteriores à lei mais benéfica." (STJ, 1ª T., AgRg no REsp 954.521/ES, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, nov/07)*

Por outro lado, resta evidente que o dispositivo não se aplica aos tributos.

Assim, por exemplo, se uma nova lei, editada em janeiro de 2018, reduzir a alíquota do imposto de importação sobre um determinado produto, a sua incidência ocorrerá a partir de então, não retroagindo para atingir fatos anteriores à sua vigência – salvo se existir previsão legal em sentido contrário.

[50] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 33ª ed. Malheiros, 2012, p. 102)

Nesse sentido, também já decidiu o STJ:

> *REDUÇÃO DA ALÍQUOTA DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO DE 30% PARA 3% – IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA... – INAPLICABILIDADE DO ART. 106, II, C, DO CTN... 3. O art. 106, II, c, do CTN, que dispõe que a lei mais benéfica ao contribuinte aplica-se a ato ou fato pretérito, desde que não tenha sido definitivamente julgado, aplica-se tão-somente para penalidades, o que não é o caso dos autos." (STJ, 2ª T., REsp 640.584/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, ago/08)*

Outro aspecto que merece menção diz respeito à obrigatoriedade de observância do artigo 106 do CTN.

Nesse sentido, não pode uma lei ordinária que reduziu uma multa tentar impedir a sua retroatividade.

Foi o que decidiu o STF no julgamento do RE 407.190. Na ocasião, a União reduziu a multa prevista no artigo 35 da Lei 8.212/91, mas determinou que a sua incidência se desse apenas a partir da sua vigência.

O STF, no entanto, considerou o dispositivo incompatível com a Constituição Federal, conforme se observa da ementa abaixo colacionada:

> *TRIBUTO - REGÊNCIA - ARTIGO 146, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - NATUREZA. O princípio revelado no inciso III do artigo 146 da Constituição Federal há de ser considerado em face da natureza exemplificativa do texto, na referência a certas matérias. MULTA - TRIBUTO - DISCIPLINA. Cumpre à legislação complementar dispor sobre os parâmetros da aplicação da multa, tal como ocorre no artigo 106 do Código Tributário Nacional. MULTA - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - RESTRIÇÃO TEMPORAL - ARTIGO 35 DA LEI Nº 8.212/91. Conflita com a Carta da República -artigo 146, inciso III - a expressão "para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1977", constante do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação decorrente da Lei nº 9.528/97, ante o envolvimento de matéria cuja disciplina é reservada à lei complementar.*
> *(RE 407190, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 27/10/2004, DJ 13-05-2005 PP-00006 EMENT VOL-02191-03 PP-00534 RDDT n. 118, 2005, p. 157-162 LEXSTF v. 27, n. 319, 2005, p. 296-306)*

Encerrada a análise das alíneas, voltemos nossa atenção para o seguinte trecho do dispositivo legal, grifado em azul:

> *Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*
>
> *II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*
>
> *a) quando deixe de defini-lo como infração;*
>
> *b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*
>
> *c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

O inciso, portanto, estabelece um marco temporal, que uma vez ultrapassado, não permite a aplicação da lei mais benéfica. A discussão existente diz respeito ao que se deve entender como não *definitivamente julgado.*

A Fazenda Pública costuma defender a tese que atrela a expressão *definitivamente julgado* a *trânsito em julgado do processo administrativo*. Nessa perspectiva, após o término do processo administrativo fiscal o valor apurado seria inscrito em dívida ativa, o que tornaria inviável a retroatividade da lei benéfica.

Contudo, não é esse o posicionamento da doutrina majoritária e da jurisprudência. Tem-se entendido que, como a lei não especificou, deve-se entender a expressão *não definitivamente julgado* como compreensiva tanto do processo administrativo quanto do processo judicial.

No que tange ao processo judicial, o marco temporal diz respeito às fases de arrematação ou adjudicação de bens do devedor, conforme se pode extrair das decisões abaixo:

> Aplica-se retroativamente a redução da multa moratória estabelecida pelo artigo 35 da Lei nº 8.212/91, na redação conferida pela Lei nº 9.528/97, por ser mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, "c", do CTN), aos débitos objeto de execução fiscal não definitivamente encerrada, entendendo-se como tal aquela em que não foram ultimados os atos executivos destinados à satisfação da prestação. Precedentes: REsp 491242/RS, 1ª Turma, Min. Denise Arruda, DJ de 06.06.2005; EDcl no RESP 332.468/SP, 2ª Turma, Min. Castro Meira, DJ de 21.06.2004." (STJ, 1ª T., REsp 698.960/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, mai/06)

> *Redução de Multa. Lei Estadual 9.399/96. Art. 106, II, 'c', do CTN. Retroatividade. 1. O artigo 106, II, 'c', do CTN, admite que lei posterior por ser mais benéfica se aplique a fatos pretéritos, desde que o ato não esteja definitivamente julgado. 2. Tem-se entendido, para fins de interpretação dessa condição, que só se considera como encerrada a Execução Fiscal após a arrematação, adjudicação e remição, sendo irrelevante a existência ou não de Embargos à Execução, procedentes ou não. 3. Precedentes jurisprudenciais. 4. Recurso não provido." (STJ, 1ª T., REsp 191.530/SP, Min. Milton Luiz Pereira, jun/01)*

Exemplifiquemos:

Imagine que um contribuinte teve contra si lançada uma multa em 2015, cujo percentual era de 70% sobre o valor principal. Em 2016, a Fazenda Pública inscreveu o valor em dívida ativa e ajuizou a ação de execução fiscal. Em agosto de 2017, foi realizada a penhora de um imóvel de propriedade do contribuinte e agendado o leilão para dezembro de 2017. Contudo, em novembro, foi publicada uma nova lei, que reduziu a multa para 50%. Nessa hipótese, o contribuinte fará jus à redução da multa, porque não foram ainda ultimados os atos expropriatórios.

Fechado esse longo parêntese, fica fácil entender o porquê dos dispositivos do CTN não ofenderem o princípio da irretroatividade. Todas as hipóteses do inciso II do artigo 106 dizem respeito à retroatividade de uma lei mais benéfica ao contribuinte.

Quanto ao inciso I, embora uma lei interpretativa possa não ser mais benéfica, há dois mecanismos que evitam a ofensa ao princípio da irretroatividade.

O primeiro, que impede a aplicação de penalidades a quem interpretou a legislação em sentido contrário. O segundo, e mais importante, que impede a retroação de uma lei supostamente interpretativa, sempre que a *nova interpretação* for contrária àquela que vinha sendo adotada pelo Poder Judiciário.

3.4 Resumo

1 –Considerações Gerais

a) O princípio da irretroatividade encontra supedâneo no princípio da segurança jurídica, por promover os estados de calculabilidade e confiabilidade.

b) No direito tributário, encontra-se previsto no artigo 150, inciso III, alínea a, da Constituição Federal.

2- Análise dogmática

a) É possível interpretar a expressão *fatos geradores ocorridos* de duas formas: pela primeira delas, o termo pressuporia a consumação de todos os elementos previstos na hipótese de incidência; pelo segunda, a garantia da irretroatividade deveria alcançar cada um dos eventos que, somados aos outros, dão origem ao fato gerador, independentemente da sua consumação.

b) A jurisprudência interpreta a expressão no primeiro o sentido. Dessa forma, só se pode falar que o fato gerador ocorreu se todos os elementos da regra matriz se concretizarem (ex. dia 31/12, no caso do IPRF).

3 – Consequências dessa interpretação

a) Essa interpretação da expressão "fatos geradores ocorridos" tem consequências sobretudo em tributos com base de calculo complexiva, como é o caso do IRPF.

b) No caso da CSLL, uma lei que majorasse o tributo poderia incidir no mesmo ano-base.

4 - Súmula 584 do STF

a) A súmula parte da premissa de que o ano-base do imposto de renda é uma mera referência, porque o fato gerador ocorreria no primeiro dia do exercício seguinte.

b) Entende-se que, pela atual legislação, isso está fora de questão. O critério temporal do imposto de renda é, como regra, o dia 31/12, e não 01/01.

c) Adaptada a súmula a essa nova realidade, o seu enunciado seria: "Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no final do ano base, em 31/12".

d) Do ponto de vista do princípio da irretroatividade, essa súmula é coerente com a concepção de fato gerador adotada pelo STF. Se, de fato, o artigo 150, inciso III, alínea a, pressupõe a consumação de todos os elementos da hipótese de incidência, é certo que antes do dia 31/12 isso não ocorreu com relação ao imposto de renda. Assim, uma lei editada antes dessa data não seria retroativa.

e) Contudo, a doutrina entende que, ainda que adotada essa concepção, a súmula não sobreviveu à CF de 1988, em razão do princípio da anterioridade.

f) Não há uma decisão definitiva por parte do STF, conforme pudemos observar na analise do inteiro teor de diversos acórdãos.

5 - Disposições do CTN

a) O CTN traz algumas hipóteses de retroatividade da lei.

b) O artigo 106, inciso I, prevê que a lei retroagirá quando for interpretativa, excluindo-se qualquer penalidade em razão de interpretação anterior.

c) Contudo, os efeitos serão apenas prospectivos nos casos em que a lei interpretativa modificar a interpretação até então dada pelo Poder Judiciário.

d) O inciso II aplica retroativamente a lei que extinga uma infração ou reduza uma penalidade, desde que o ato ou fato a ser regulado não tenha sido definitivamente julgado.

e) A expressão definitivamente julgado deve ser entendida para abarcar tanto a fase administrativa quanto judicial.

4 – Exercícios

Encerramos o estudo teórico da nossa primeira aula com o princípio da irretroatividade.

Agora, colocaremos dois exercícios, que misturam todos os temas que enfrentamos até aqui. A resolução deles ajudará na compreensão e fixação da matéria.

Neste item, colocaremos apenas as situações hipotéticas, sem comentários.

No próximo, comentaremos qual seria a resposta esperada em cada situação.

> 1- Em 14/12/2016, foi publicada uma lei municipal que aumentou a alíquota do IPTU de 1% para 2% sobre o valor venal, com determinação para que a nova norma incidisse no dia 01/01/2017, data do fato gerador desse imposto. O contribuinte X, proprietário de um imóvel urbano nesse município, resolveu não pagar o IPTU de 2017, porque soube que o município não estava diligente na arrecadação, deixando prescrever muitos créditos. Contudo, a esperança do contribuinte não se concretizou. Em maio de 2017, a Fazenda Municipal inscreveu o crédito em dívida ativa, aplicando a alíquota de 2% sobre o valor venal, conforme a lei recentemente aprovada, e multa moratória de 30%, conforme previsão na lei municipal. Em agosto de 2017, sobreveio uma nova lei municipal, que reduziu a multa moratória para 20%. Em setembro de 2017, o contribuinte foi citado na ação de execução fiscal movida pelo município.
>
> Pergunta-se: Quais as alíquotas que o contribuinte deve pagar a título de IPTU e de multa moratória?

> 2- Em 15/11/2016, foi editada medida provisória que aumentou a alíquota da Cofins com relação à receita da venda de determinado produto farmacêutico de 9,9% para 12%, com determinação para que o novo aumento incidisse a partir de 01/03/2017. A medida provisória foi convertida em lei no dia 10/03/2017.
>
> O contribuinte X realizou o fato gerador do mês de março, mas não efetuou o pagamento da contribuição.
>
> Em 12/05/2017, a União inscreveu o crédito em dívida ativa, aplicando a alíquota de 12% e multa moratória de 75%.

Ocorre que, em 20/06/2017, chegou-se à conclusão de que o aumento da alíquota da Cofins foi equivocado. A União, então, editou nova lei, reduzindo-a novamente para o percentual de 9,9%, com determinação de vigência imediata. A lei não falou nada sobre a retroatividade dessa nova alíquota. Na mesma oportunidade, foi reduzida a multa moratória para 20%, mas com a ressalva de que ela só poderia ser aplicada às infrações cometidas após a sua vigência.

Pergunta-se: Quais as alíquotas que o contribuinte deve pagar a título de IPTU e de multa moratória?

5 – Exercícios Comentados

1- Em 14/12/2016, foi publicada uma lei municipal que aumentou a alíquota do IPTU de 1% para 2% sobre o valor venal, com determinação para que a nova norma incidisse no dia 01/01/2017, data do fato gerador desse imposto. O contribuinte X, proprietário de um imóvel urbano nesse município, resolveu não pagar o IPTU de 2017, porque soube que o município não estava diligente na arrecadação, deixando prescrever muitos créditos. Contudo, a esperança do contribuinte não se concretizou. Em maio de 2017, a Fazenda Municipal inscreveu o crédito em dívida ativa, aplicando a alíquota de 2% sobre o valor venal, conforme a lei recentemente aprovada, e multa moratória de 30%, conforme previsão na lei municipal. Em agosto de 2017, sobreveio uma nova lei municipal, que reduziu a multa moratória para 20%. Em setembro de 2017, o contribuinte foi citado na ação de execução fiscal movida pelo município.

Pergunta-se: Quais as alíquotas que o contribuinte deve pagar a título de IPTU e de multa moratória?

Comentários:

Comecemos a responder a primeira parte do enunciado, que indaga sobre qual a alíquota que deveria o contribuinte pagar a título de IPTU.

Como se pôde observar, houve um aumento da alíquota do IPTU em 14/12/2016. Antes dessa data, a alíquota do IPTU era de 1%; após, restou previsto na norma que a alíquota seria de 2%. O município determinou a incidência da norma já a partir de 01 de janeiro de 2017, data da ocorrência do fato gerador do IPTU.

Como estudamos ao longo da aula, como regra, a instituição ou o aumento de um tributo deve observar o princípio da anterioridade, que se desdobra em duas modalidades: a anterioridade anual e a anterioridade nonagesimal.

Por força da anterioridade anual, é vedado a cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro – no mesmo ano – em que foi publicada a lei que o instituiu ou aumentou.

Por determinação do princípio da anterioridade nonagesimal, é vedada a cobrança de tributo antes de decorrido 90 dias da data de publicação da lei que o instituiu ou aumentou.

Na situação em análise, a publicação da Lei ocorreu em dezembro de 2016, com determinação para que ela gerasse seus efeitos em janeiro de 2017. Logo, foi observado o princípio da anterioridade anual, uma vez que não existe determinação para incidência da norma já em 2016.

Por outro lado, não foi observado o princípio da anterioridade nonagesimal. Seria necessário o transcurso de 90 dias para que a lei pudesse gerar seus efeitos, o que ocorreria apenas em 14/03/2017.

Quanto ao aspecto, é importante mencionar um equívoco bastante comum: A fixação da base de cálculo do IPTU figura como exceção ao princípio da anterioridade nonagesimal, mas a alteração da alíquota lhe deve obediência.

Portanto, como a alteração foi na alíquota e não na base de cálculo; e como o fato gerador ocorreu antes de 14/03/2017 – no dia 01/01 – foi inconstitucional a exigência da alíquota de 2% ao IPTU de 2017.

Assim, o contribuinte deve pagar o IPTU com a alíquota de 1%, prevista na lei municipal anterior.

Quanto à multa, o artigo 106 do CTN determina a retroatividade da norma mais benéfica no que tange às infrações.

Há, é bem verdade, um limite temporal, que afirma que essa norma mais benéfica só pode ser aplicada se o ato ou fato não tiver sido definitivamente julgado.

Como vimos, na esfera judicial se entende como definitivamente julgado os atos finais que põe fim ao processo de execução.

No caso em análise, a execução fiscal apenas começou, tendo ocorrido a citação do contribuinte.

Portanto, a norma mais benéfica deve retroagir, devendo o contribuinte pagar a porcentagem de 20% a título de multa.

> 2- Em 15/11/2016, foi editada medida provisória que aumentou a alíquota da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) com relação à receita da venda de determinado produto farmacêutico de 9,9% para 12%, com determinação para que o novo aumento incidisse a partir de 01/03/2017. A medida provisória foi convertida em lei no dia 10/03/2017.
>
> O contribuinte X realizou o fato gerador do mês de março, mas não efetuou o pagamento da contribuição.
>
> Em 12/05/2017, a União inscreveu o crédito em dívida ativa, aplicando a alíquota de 12% e multa moratória de 75%.
>
> Ocorre que, em 20/06/2017, chegou-se à conclusão de que o aumento da alíquota da Cofins foi equivocado. A União, então, editou nova lei, reduzindo-a novamente para o percentual de 9,9%, com determinação de vigência imediata. A lei não falou nada sobre a retroatividade dessa nova alíquota. Na mesma oportunidade, foi reduzida a multa moratória para 20%, mas com a ressalva de que ela só poderia ser aplicada às infrações cometidas após a sua vigência.

> Pergunta-se: Quais as alíquotas que o contribuinte deve pagar a título de Cofins e de multa moratória?

Trata-se de um exercício bem mais complexo que o anterior.

Tentemos resolvê-lo.

Como se pôde observar, trata-se de um aumento, por medida provisória, da Cofins, que é uma das modalidades de contribuições para a seguridade social existentes no direito brasileiro.

Tratando-se de contribuição para seguridade social, o artigo 195, § 6º, determina que seja observado apenas o princípio da anterioridade nonagesimal. Colacionemos mais uma vez esse dispositivo:

> *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".*

Além disso, salvo com relação aos *impostos*, vimos que a jurisprudência do STF tem entendido que o termo inicial para contagem do prazo da anterioridade deve ser a edição da medida provisória, e não a sua conversão em lei.

Portanto, como a edição da medida provisória ocorreu em 15/11/2016, o prazo de 90 exigidos foi suplantado em 14/02/2017.

Assim, não houve ilegalidade na cobrança da nova alíquota já a partir de 01/03/2017.

Contudo, há mais uma situação que precisamos resolver.

No nosso exemplo hipotético, a União, em 20/06/2017, reduziu a alíquota para o mesmo patamar de antes do aumento, inexistindo no texto legislativo informação acerca da retroatividade da norma.

Nessa perspectiva, indaga-se: Deve o contribuinte recolher a alíquota de 9,9% - prevista na nova lei – ou de 12%?

O contribuinte deve recolher a alíquota de 12%.

Conforme dicção do artigo 106 do CTN, a lei mais benéfica apenas retroage no caso de infrações, mas não de tributos.

Assim, apenas se a norma que reduziu a alíquota expressamente previsse a retroatividade, é que se faria possível a sua redução.

Quanto à multa, houve a sua redução de 75% sobre o valor principal para 20% sobre o valor principal. A lei nova, no entanto, determinou que ela não poderia retroagir, para alcançar infrações ocorridas antes da sua vigência.

Essa lei, contudo, não deve prevalecer.

Conforme vimos no estudo do princípio da irretroatividade, a lei ordinária deve observar, nesse ponto, o que determina a lei complementar, que no caso é o CTN.

E o CTN, no seu artigo 106, determina expressamente que a lei mais benéfica deve retroagir.

Portanto, o contribuinte deve recolher a multa no percentual de 20% sobre o valor principal.

6 – Questões de Concursos

6.1 – Lista de Questões sem Comentários

Questão 1. CONSULPLAN/TJ-MG/2017

Relativamente aos princípios constitucionais tributários, é correto afirmar:

a) O princípio da anterioridade, também conhecido como princípio da não surpresa, aplica-se aos casos em que o tributo é instituído, majorado ou reduzido.

b) O princípio da anterioridade anual, que impede a cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou, aplica-se ao imposto extraordinário de guerra.

c) O princípio da anterioridade nonagesimal, segundo o qual é proibida a cobrança de tributos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, aplicase ao imposto extraordinário de guerra e ao IOF.

d) Em geral, os tributos submetem-se tanto à anterioridade anual quanto à nonagesimal.

Questão 2. FMP/Promotor de Justiça Substituto/2017

É CORRETO afirmar que o Princípio da Anterioridade Nonagesimal previsto no art. 150, III, "c", da Constituição da República Federativa do Brasil, não se aplica

a) aos empréstimos compulsórios que sirvam ao atendimento de despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; ao imposto sobre a importação de produtos estrangeiros; ao imposto sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; ao imposto sobre produtos industrializados; ao imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; aos impostos extraordinários, previstos no art. 154, II, do Texto Constitucional; à fixação da base de cálculo do imposto sobre a propriedade de veículos automotores e à fixação da base de cálculo do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

b) aos empréstimos compulsórios que sirvam ao atendimento de despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; ao imposto sobre a importação de produtos estrangeiros; ao imposto sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; ao imposto sobre serviços de qualquer natureza; ao imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; aos

impostos extraordinários previstos no art. 154, II, do Texto Constitucional; à fixação da base de cálculo do imposto sobre a propriedade de veículos automotores e à fixação da base de cálculo do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

c) aos empréstimos compulsórios instituídos nos casos de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional; ao imposto sobre a importação de produtos estrangeiros; ao imposto sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; ao imposto sobre serviços de qualquer natureza; ao imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; aos impostos extraordinários previstos no art. 154, II, do Texto Constitucional; à fixação da base de cálculo do imposto sobre a propriedade de veículos automotores e à fixação da base de cálculo do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

d) aos empréstimos compulsórios instituídos nos casos de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional; ao imposto sobre a importação de produtos estrangeiros; ao imposto sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; ao imposto sobre produtos industrializados; ao imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; aos impostos extraordinários previstos no art. 154, II, do Texto Constitucional; à fixação da base de cálculo do imposto sobre a propriedade de veículos automotores e à fixação da base de cálculo do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

e) aos empréstimos compulsórios que sirvam ao atendimento de despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; ao imposto sobre a importação de produtos estrangeiros; ao imposto sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; ao imposto sobre a renda e os proventos de qualquer natureza; ao imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; aos impostos extraordinários, previstos no art. 154, II, do Texto Constitucional; à fixação da base de cálculo do imposto sobre a propriedade de veículos automotores e à fixação da base de cálculo do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

Questão 3. IMA/Procurador Municipal/2017

No que tange as limitações constitucionais ao poder de tributar, assinale a alternativa que apresentam, exclusivamente, impostos que NÃO estão sujeitos ao princípio da anterioridade nonagesimal:

a) Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), Imposto de Exportação (IE) e Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR).

b) Imposto Extraordinário de Guerra (IEG), Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) e Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR).

c) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto de Importação (II) e Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR).

d) Imposto sobre a Renda (IR), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) e Imposto de Exportação (IE).

Questão 4. CESPE/Promotor de Justiça Substituto/2017

Lei municipal antecipou a data de recolhimento da taxa de coleta de lixo do dia dez para o dia sete do mês seguinte ao do fato gerador.

Nessa situação, segundo o entendimento do STF, a referida lei municipal

a) não se sujeitará nem ao princípio da anterioridade anual nem ao da anterioridade nonagesimal.

b) sujeitar-se-á ao princípio da anterioridade anual.

c) sujeitar-se-á ao princípio da anterioridade nonagesimal.

d) não se sujeitará ao princípio da anterioridade anual, mas sujeitar-se-á ao da anterioridade nonagesimal.

Questão 5. VUNESP/Procurador Municipal/2017

A hipotética Lei "A", publicada em 10.01.2017, alterou o prazo para recolhimento de determinada obrigação tributária, sendo certo que suas determinações passaram a ser exigidas a partir da data de sua publicação. A Lei "A" é

a) inconstitucional, porque afronta o princípio da anterioridade.

b) constitucional, porque não se sujeita ao princípio da anterioridade.

c) válida, mas somente poderia entrar em vigor após 90 dias de sua publicação.

d) válida, mas somente poderia entrar em vigor após 45 dias de sua publicação.

e) Ilegal, porque contraria disposições do Código Tributário Nacional acerca da vigência das normas tributárias.

Questão 6. CESPE/Procurador do Município/2017

A respeito das limitações constitucionais ao poder de tributar, julgue o item que se segue, de acordo com a interpretação do STF.

A alteração de alíquotas do imposto de exportação não se submete à reserva constitucional de lei tributária, tornando-se admissível a atribuição dessa prerrogativa a órgão integrante do Poder Executivo.

Correto

Questão 7. CESPE/Procurador do Município/2017

A respeito das limitações constitucionais ao poder de tributar, julgue o item que se segue, de acordo com a interpretação do STF.

O princípio da anterioridade do exercício, cláusula pétrea do sistema constitucional, obsta a eficácia imediata de norma tributária que institua ou majore tributo existente, o que não impede a eficácia, no mesmo exercício,

de norma que reduza desconto para pagamento de tributo ou que altere o prazo legal de recolhimento do crédito.

Certo

Questão 8. CESPE/Delegado de Polícia/2017/Questão adaptada

A respeito das limitações constitucionais ao poder de tributar, julgue o item que se segue.

Em regra, o princípio da anterioridade do exercício aplica-se da mesma forma aos impostos e às contribuições sociais da seguridade social.

errado

Questão 9. CESPE/Delegado de Polícia/2017/Questão adaptada

A respeito das imitações constitucionais ao poder de tributar, julgue o item que se segue.

O princípio da anterioridade do exercício atinge, de forma ampla, as hipóteses de empréstimos compulsórios previstas no texto constitucional.

Errado

Questão 10. VUNESP/Procurador Municipal/2016/

Determina a Constituição Federal a vedação à cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro e antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. O prazo de noventa dias, contudo, não se aplica quando se tratar de lei que fixe a base de cálculo do imposto sobre

a) produtos industrializados.

b) propriedade predial e territorial urbana.

c)operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação.

d) transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos.

e) transmissão inter vivos, por ato oneroso, de bens imóveis.

Questão 11. FCC/Procurador Municipal/2016/

O chefe do poder executivo, por meio de medida provisória aprovada no Congresso Nacional, majorou a alíquota do imposto sobre a renda das pessoas físicas. A nova lei, decorrente da medida provisória aprovada, produzirá efeitos

a) no exercício financeiro seguinte àquele em que a nova lei foi publicada, respeitando-se, também, o princípio nonagesimal (noventena), por se tratar do imposto sobre a renda, o qual deve observar as duas anterioridades constitucionais, ou seja, a anual e a noventena.

b) no exercício financeiro seguinte àquele em que a nova lei, decorrente da medida provisória aprovada, foi publicada.

c) imediatamente, desde que seja promulgada e publicada de acordo com o processo legislativo previsto na Constituição Federal.

d) após o prazo de noventa dias da data em que haja sido publicada a nova lei que majorou o imposto sobre a renda.

e) no mesmo dia da publicação da lei, tendo em vista a exceção prevista na Constituição Federal, ao tratar das regras sobre medida provisória.

Questão 12. TRF 4 /Juiz Federal Substituto/2016/Questão adaptada

A respeito das imitações constitucionais ao poder de tributar, julgue o item que se segue.

I. Segundo entendimento sumulado do Supremo Tribunal Federal, norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade.

certo

Questão 13. TRF 3 /Juiz Federal Substituto/2016/

O princípio da anterioridade genérica significa que:

a)as pessoas políticas não podem cobrar tributos levando em conta fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os instituiu ou aumentou.

b)as pessoas políticas não podem exigir tributos no mesmo exercício financeiro em que foi publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

c)as pessoas políticas não podem exigir ou majorar tributos antes de decorridos três meses da entrada em vigor da lei que os instituiu ou aumentou.

d)as pessoas políticas não podem exigir tributos sem que haja prévia autorização orçamentária para a cobrança deles em cada exercício financeiro.

Questão 14. FCC /Advogado/2016

A câmara municipal de um Município brasileiro aprovou lei aumentando a alíquota do ISS. Sancionada pelo prefeito daquele Município, o texto dessa lei foi publicado em 12 de novembro de 2014, uma quarta-feira. O último artigo dessa lei estabeleceu que ela entraria em vigor na data de sua publicação.

Com fundamento no que disciplina a Constituição Federal a respeito dessa matéria, essa alíquota majorada poderia ser aplicada a fatos geradores ocorridos a partir de

a)12 de novembro de 2014.

b)1º de janeiro de 2014.

c)1º de janeiro de 2015.

d)13 de novembro de 2014

e) 11 de fevereiro de 2015.

Questão 15. FGV /Advogado/2016

Em maio de 2015, a União aumentou, por meio de lei, as alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) de itens de alimentação e higiene. Sobre essa lei, assinale a afirmativa correta.

a) A lei que majorou as alíquotas do IPI entrará em vigor imediatamente após a sua publicação, uma vez que o IPI não está sujeito ao princípio da anterioridade.

b) A lei que majorou as alíquotas do IPI entrará em vigor 90 (noventa) dias após a sua publicação, uma vez que o IPI não está sujeito ao princípio da anterioridade de exercício.

c) A lei que majorou as alíquotas do IPI entrará em vigor no primeiro dia do exercício financeiro de 2016, uma vez que o IPI se submete apenas ao princípio da anterioridade de exercício.

d) A lei que majorou as alíquotas do IPI poderá ser aplicada a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que as aumentou, uma vez que o IPI não se submete ao princípio da irretroatividade.

e) A lei que majorou as alíquotas do IPI entrará em vigor no primeiro dia do exercício de 2016, uma vez que o IPI se submete ao princípio da anterioridade de exercício e ao princípio da anterioridade nonagesimal.

6.2 – Gabarito

Q1. D
Q2. E
Q3. D
Q4. A
Q5. B
Q6. CORRETA
Q7. CORRETA
Q8. INCORRETA
Q9. INCORRETA
Q10. B
Q11. B
Q12. CORRETA
Q13. B
Q14. E
Q15. B

6.3 - Lista de Questões com Comentários

Questão 1. CONSULPLAN/TJ-MG/2017

Relativamente aos princípios constitucionais tributários, é correto afirmar:

a) O princípio da anterioridade, também conhecido como princípio da não surpresa, aplica-se aos casos em que o tributo é instituído, majorado ou reduzido.

b) O princípio da anterioridade anual, que impede a cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou, aplica-se ao imposto extraordinário de guerra.

c) O princípio da anterioridade nonagesimal, segundo o qual é proibida a cobrança de tributos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, aplica-se ao imposto extraordinário de guerra e ao IOF.

d) Em geral, os tributos submetem-se tanto à anterioridade anual quanto à nonagesimal.

Comentários:

a) Incorreto. O princípio da anterioridade, como garantia ao contribuinte, aplica-se tão somente nos casos de instituição ou majoração de tributos. Tratando-se de norma que reduz o seu valor, nada impede que a sua eficácia seja imediata.
b) Incorreto. O Imposto Extraordinário de Guerra é exceção ao princípio da anterioridade, conforme se observa do artigo 150, § 1º, da Constituição Federal.
c) Incorreto. O Imposto Extraordinário de Guerra e IOF são exceções ao princípio da anterioridade nonagesimal, conforme se observa do artigo 150, § 1º, da Constituição Federal.
d) Correto. Como regra, há a necessidade de observância de ambas as anterioridades, salvos nas hipóteses em que a própria constituição federal excepcionou.

Questão 2. FMP/Promotor de Justiça Substituto/2017

É CORRETO afirmar que o Princípio da Anterioridade Nonagesimal previsto no art. 150, III, "c", da Constituição da República Federativa do Brasil, não se aplica

a) aos empréstimos compulsórios que sirvam ao atendimento de despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; ao imposto sobre a importação de produtos estrangeiros; ao imposto sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; ao imposto sobre produtos industrializados; ao imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; aos impostos extraordinários, previstos no art. 154, II, do Texto Constitucional; à fixação da base de cálculo do imposto sobre a propriedade de veículos automotores e à fixação da base de cálculo do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

b) aos empréstimos compulsórios que sirvam ao atendimento de despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; ao imposto sobre a importação de produtos estrangeiros; ao imposto sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; ao imposto sobre serviços de qualquer natureza; ao imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; aos impostos extraordinários previstos no art. 154, II, do Texto Constitucional; à fixação da base de cálculo do imposto sobre a propriedade de veículos automotores e à fixação da base de cálculo do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

c) aos empréstimos compulsórios instituídos nos casos de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional; ao imposto sobre a importação de produtos estrangeiros; ao imposto sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; ao imposto sobre serviços de qualquer natureza; ao imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; aos impostos extraordinários previstos no art. 154, II, do Texto Constitucional; à fixação da base de cálculo do imposto sobre a propriedade de veículos automotores e à fixação da base de cálculo do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

d) aos empréstimos compulsórios instituídos nos casos de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional; ao imposto sobre a importação de produtos estrangeiros; ao imposto sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; ao imposto sobre produtos industrializados; ao imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; aos impostos extraordinários previstos no art. 154, II, do Texto Constitucional; à fixação da base de cálculo do imposto sobre a propriedade de veículos automotores e à fixação da base de cálculo do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

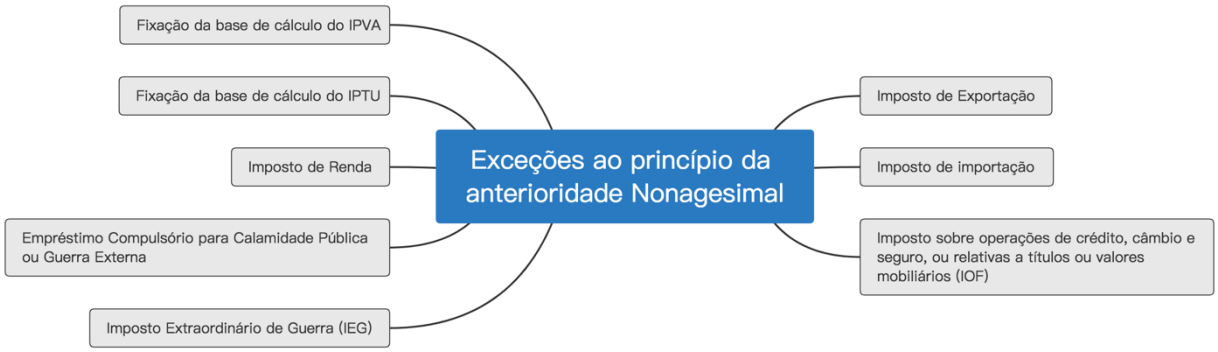
e) aos empréstimos compulsórios que sirvam ao atendimento de despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; ao imposto sobre a importação de produtos estrangeiros; ao imposto sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; ao imposto sobre a renda e os proventos de qualquer natureza; ao imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; aos impostos extraordinários, previstos no art. 154, II, do Texto Constitucional; à fixação da base de cálculo do imposto sobre a propriedade de veículos automotores e à fixação da base de cálculo do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

Comentários:

As exceções ao princípio da anterioridade nonagesimal se encontram inseridas na segunda parte do artigo 150, *§ 1º, da CF:*

> *Art. 150. [...]*
>
> *§ 1º. [...] e a vedação do inciso III, "c", não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.*

Assim, são exceções ao princípio da anterioridade nonagesimal os seguintes tributos:



Nesse sentido, podemos dizer que:

A alternativa A está incorreta porque elenca como exceção ao princípio da anterioridade nonagesimal o IPI;

A alternativa B está incorreta porque elenca como exceção princípio da anterioridade nonagesimal o ISSQN;

A alternativa C está incorreta porque elenca como exceções ao princípio da anterioridade nonagesimal o ISSQN e o empréstimo compulsórios instituído no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Quanto ao último caso, é importante lembrar que apenas o empréstimo compulsório para calamidade pública ou guerra externa é que é exceção ao princípio da anterioridade;

A alternativa D está incorreta porque elenca como exceções ao princípio da anterioridade nonagesimal o IPI e o empréstimo compulsórios instituído no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional;

A alternativa E está correta, porque elenca como exceções ao princípio da anterioridade todos aqueles constantes do gráfico que colacionamos acima.

IMA/Procurador Municipal/2017

> No que tange as limitações constitucionais ao poder de tributar, assinale a alternativa que apresentam, exclusivamente, impostos que NÃO estão sujeitos ao princípio da anterioridade nonagesimal:

a) Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), Imposto de Exportação (IE) e Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR).

b) Imposto Extraordinário de Guerra (IEG), Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) e Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR).

c) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto de Importação (II) e Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR).

d) Imposto sobre a Renda (IR), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) e Imposto de Exportação (IE).

Comentários:

A questão é semelhante àquela que acabamos de responder.

A alternativa A está incorreta porque elenca como exceção ao princípio da anterioridade nonagesimal o Imposto sobre Grandes Fortunas e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural;

A alternativa B está incorreta porque também elenca o IEG e o ITR;

A alternativa C está incorreta porque elenca como exceção à anterioridade nonagesimal o ITR e o IPI.

A alternativa D está correta. Todos os tributos elencados são realmente exceções ao princípio da anterioridade nonagesimal.

Questão 3. CESPE/Promotor de Justiça Substituto/2017

Lei municipal antecipou a data de recolhimento da taxa de coleta de lixo do dia dez para o dia sete do mês seguinte ao do fato gerador.

Nessa situação, segundo o entendimento do STF, a referida lei municipal

a) não se sujeitará nem ao princípio da anterioridade anual nem ao da anterioridade nonagesimal.

b) sujeitar-se-á ao princípio da anterioridade anual.

c) sujeitar-se-á ao princípio da anterioridade nonagesimal.

d) não se sujeitará ao princípio da anterioridade anual, mas sujeitar-se-á ao da anterioridade nonagesimal.

Comentários:

Trata-se de questão que é resolvida pela Súmula Vinculante nº 50 do STF:

Súmula Vinculante nº 50: Norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade.

Questão 4. VUNESP/Procurador Municipal/2017

A hipotética Lei "A", publicada em 10.01.2017, alterou o prazo para recolhimento de determinada obrigação tributária, sendo certo que suas determinações passaram a ser exigidas a partir da data de sua publicação. A Lei "A" é

a) inconstitucional, porque afronta o princípio da anterioridade.

b) constitucional, porque não se sujeita ao princípio da anterioridade.

c) válida, mas somente poderia entrar em vigor após 90 dias de sua publicação.

d) válida, mas somente poderia entrar em vigor após 45 dias de sua publicação.

e) Ilegal, porque contraria disposições do Código Tributário Nacional acerca da vigência das normas tributárias.

Comentários:

Trata-se de questão que é resolvida pela Súmula Vinculante nº 50 do STF:

Súmula Vinculante nº 50: Norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade.

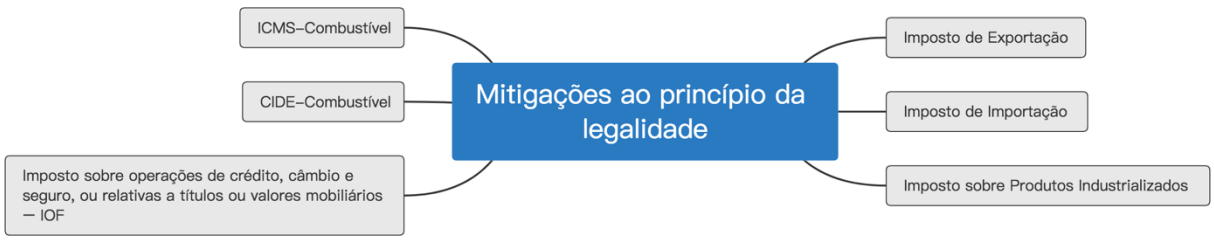
Questão 5. CESPE/Procurador do Município/2017

A respeito das limitações constitucionais ao poder de tributar, julgue o item que se segue, de acordo com a interpretação do STF.

A alteração de alíquotas do imposto de exportação não se submete à reserva constitucional de lei tributária, tornando-se admissível a atribuição dessa prerrogativa a órgão integrante do Poder Executivo.

Comentários

São mitigações ao princípio da legalidade os seguintes tributos:



Quanto ao imposto de exportação, o fundamento constitucional reside § 1º do artigo 153, que dispõe no seguinte sentido:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

§ 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.

Conforme vimos durante a aula, essa competência não é privativa do Presidente da República, podendo-se atribuí-la a órgão integrante do Poder Executivo.

No caso do imposto de exportação, isso efetivamente ocorreu. De acordo com a Lei 9.716/98 e com o Decreto-Lei nº 1.578/77, compete à Câmara do Comércio

Exterior (Camex) estabelecer as alíquotas desse tributo, dentro dos limites estabelecidos por lei.

Questão 6. CESPE/Procurador do Município/2017

> A respeito das limitações constitucionais ao poder de tributar, julgue o item que se segue, de acordo com a interpretação do STF.
>
> O princípio da anterioridade do exercício, cláusula pétrea do sistema constitucional, obsta a eficácia imediata de norma tributária que institua ou majore tributo existente, o que não impede a eficácia, no mesmo exercício, de norma que reduza desconto para pagamento de tributo ou que altere o prazo legal de recolhimento do crédito.

Comentários:

O enunciado está correto.

O Supremo Tribunal Federal reconheceu que o princípio da anterioridade de exercício – ou anterioridade anual- é cláusula pétrea da Constituição Federal.

Por outro lado, também vimos que não se aplica o princípio da anterioridade nos casos de revogação de norma que reduza desconto para pagamento de tributo ou que altere o prazo de recolhimento da exação.

Questão 7. CESPE/Delegado de Polícia/2017/Questão adaptada

> A respeito das limitações constitucionais ao poder de tributar, julgue o item que se segue.
>
> Em regra, o princípio da anterioridade do exercício aplica-se da mesma forma aos impostos e às contribuições sociais da seguridade social.

Comentários:

A afirmativa está incorreta. As contribuições para a seguridade social não se submetem ao princípio da anterioridade anual, mas apenas ao princípio da anterioridade nonagesimal.

Questão 8. CESPE/Delegado de Polícia/2017/Questão adaptada

> A respeito das imitações constitucionais ao poder de tributar, julgue o item que se segue.
>
> O princípio da anterioridade do exercício atinge, de forma ampla, as hipóteses de empréstimos compulsórios previstas no texto constitucional.

Comentários:

A afirmativa está incorreta. Tratando-se de empréstimo compulsório instituído para o atendimento de despesas provenientes de calamidade pública ou guerra externa, é inaplicável o princípio da anterioridade de exercício.

Questão 9. VUNESP/Procurador Municipal/2016/

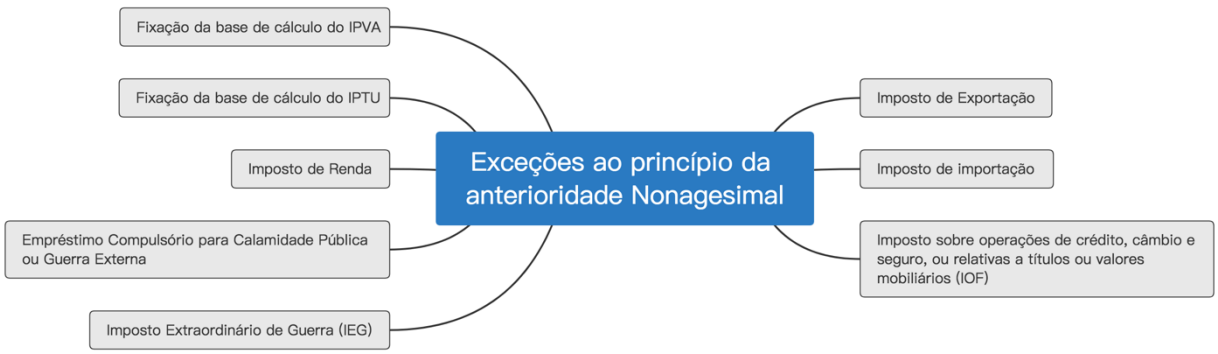
> Determina a Constituição Federal a vedação à cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro e antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. O prazo de noventa dias, contudo, não se aplica quando se tratar de lei que fixe a base de cálculo do imposto sobre
>
> a) produtos industrializados.
>
> b) propriedade predial e territorial urbana.
>
> c)operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação.
>
> d) transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos.
>
> e) transmissão inter vivos, por ato oneroso, de bens imóveis.

Comentários:

As exceções ao princípio da anterioridade nonagesimal se encontram inseridas na segunda parte do artigo 150, *§ 1º, da CF:*

> *Art. 150. [...]*
>
> *§ 1º. [...] e a vedação do inciso III, "c", não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.*

Assim, são exceções ao princípio da anterioridade nonagesimal os seguintes tributos:



Portanto, a resposta certa é a letra B.

Questão 10. FCC/Procurador Municipal/2016/

> O chefe do poder executivo, por meio de medida provisória aprovada no Congresso Nacional, majorou a alíquota do imposto sobre a renda das pessoas físicas. A nova lei, decorrente da medida provisória aprovada, produzirá efeitos
>
> a) no exercício financeiro seguinte àquele em que a nova lei foi publicada, respeitando-se, também, o princípio nonagesimal (noventena), por se tratar

do imposto sobre a renda, o qual deve observar as duas anterioridades constitucionais, ou seja, a anual e a noventena.

b) no exercício financeiro seguinte àquele em que a nova lei, decorrente da medida provisória aprovada, foi publicada.

c) imediatamente, desde que seja promulgada e publicada de acordo com o processo legislativo previsto na Constituição Federal.

d) após o prazo de noventa dias da data em que haja sido publicada a nova lei que majorou o imposto sobre a renda.

e) no mesmo dia da publicação da lei, tendo em vista a exceção prevista na Constituição Federal, ao tratar das regras sobre medida provisória.

Comentários:

a) Incorreta. Conforme gráfico que colacionamos na questão anterior, o imposto de renda é exceção ao princípio da anterioridade nonagesimal.

b) Correta. O imposto de renda é exceção ao princípio da anterioridade nonagesimal, mas não é exceção ao princípio da anterioridade anual.

c) Incorreta. O imposto de renda é exceção ao princípio da anterioridade nonagesimal, mas não é exceção ao princípio da anterioridade anual.

d) Incorreta. Conforme gráfico que colacionamos na questão anterior, o imposto de renda é exceção ao princípio da anterioridade nonagesimal.

e) Incorreta. O princípio da anterioridade deve ser observado, mesmo no caso de utilização de medida provisória.

Questão 11. TRF 4 /Juiz Federal Substituto/2016/Questão adaptada

A respeito das imitações constitucionais ao poder de tributar, julgue o item que se segue.

I. Segundo entendimento sumulado do Supremo Tribunal Federal, norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade.

Comentários:

A afirmativa está correta.

Trata-se da súmula vinculante nº 50:

Súmula Vinculante nº 50: Norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade.

Questão 12. TRF 3 /Juiz Federal Substituto/2016/

O princípio da anterioridade genérica significa que:

a)as pessoas políticas não podem cobrar tributos levando em conta fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os instituiu ou aumentou.

b)as pessoas políticas não podem exigir tributos no mesmo exercício financeiro em que foi publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

c)as pessoas políticas não podem exigir ou majorar tributos antes de decorridos três meses da entrada em vigor da lei que os instituiu ou aumentou.

d)as pessoas políticas não podem exigir tributos sem que haja prévia autorização orçamentária para a cobrança deles em cada exercício financeiro.

Comentários:

a) Incorreta. A descrição do enunciado corresponde ao princípio da irretroatividade.

b) Correta. Trata-se da anterioridade genérica – ou anterioridade anual/de exercício.

c) Incorreta. A descrição não corresponde a nenhuma das anterioridades. A anterioridade nonagesimal utiliza como marco temporal 90 dias, e não três meses.

d) Incorreta. A descrição corresponde ao princípio da anualidade, que não tem previsão na CF de 1988.

Questão 13. FCC /Advogado/2016

A câmara municipal de um Município brasileiro aprovou lei aumentando a alíquota do ISS. Sancionada pelo prefeito daquele Município, o texto dessa lei foi publicado em 12 de novembro de 2014, uma quarta-feira. O último artigo dessa lei estabeleceu que ela entraria em vigor na data de sua publicação.

Com fundamento no que disciplina a Constituição Federal a respeito dessa matéria, essa alíquota majorada poderia ser aplicada a fatos geradores ocorridos a partir de

a)12 de novembro de 2014.

b)1º de janeiro de 2014.

c)1º de janeiro de 2015.

d)13 de novembro de 2014

e) 11 de fevereiro de 2015.

Comentários:

O ISS é um imposto que não é exceção ao princípio da anterioridade anual e tampouco é exceção ao princípio da anterioridade nonagesimal.

Assim, aplicando-se ambas as anterioridades, concluímos que a lei pode irradiar seus efeitos a partir 11 de fevereiro de 2015.

Questão 14. FGV /Advogado/2016

Em maio de 2015, a União aumentou, por meio de lei, as alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) de itens de alimentação e higiene. Sobre essa lei, assinale a afirmativa correta.

a) A lei que majorou as alíquotas do IPI entrará em vigor imediatamente após a sua publicação, uma vez que o IPI não está sujeito ao princípio da anterioridade.

b) A lei que majorou as alíquotas do IPI entrará em vigor 90 (noventa) dias após a sua publicação, uma vez que o IPI não está sujeito ao princípio da anterioridade de exercício.

c) A lei que majorou as alíquotas do IPI entrará em vigor no primeiro dia do exercício financeiro de 2016, uma vez que o IPI se submete apenas ao princípio da anterioridade de exercício.

d) A lei que majorou as alíquotas do IPI poderá ser aplicada a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que as aumentou, uma vez que o IPI não se submete ao princípio da irretroatividade.

e) A lei que majorou as alíquotas do IPI entrará em vigor no primeiro dia do exercício de 2016, uma vez que o IPI se submete ao princípio da anterioridade de exercício e ao princípio da anterioridade nonagesimal.

Comentários:

a) Incorreta. O IPI é exceção à anterioridade anual, mas não é exceção à anterioridade nonagesimal.

b) Correta. O IPI não precisa se submeter à anterioridade anual, mas tão somente à anterioridade nonagesimal.

c) Incorreta. O IPI não se submete à anterioridade de exercício.

d) Incorreta. Todos os tributos se submetem ao princípio da irretroatividade.

e) Incorreta. O IPI não se submete à anterioridade de exercício.

7 - Considerações Finais

Nossa primeira aula chegou ao fim.

Encerramos a análise de três importantes princípios do Direito Tributário.

Na nossa próxima aula, analisaremos os restantes.

Em caso de dúvidas, sugestões ou críticas, fique à vontade para me contatar.

mateus_pontalti@hotmail.com

Curso regular em teoria e exercícios
Prof. Mateus Pontalti

00



https://www.facebook.com/mateus.pontalti.3



@prof.pontalti

ESSA LEI TODO MUNDO CONHECE:
PIRATARIA É CRIME.

Mas é sempre bom revisar o porquê e como você pode ser prejudicado com essa prática.

1. 

Professor investe seu tempo para elaborar os cursos e o site os coloca à venda.

2. 

Pirata divulga ilicitamente (grupos de rateio), utilizando-se do anonimato, nomes falsos ou laranjas (geralmente o pirata se anuncia como formador de "grupos solidários" de rateio que não visam lucro).

3. 

Pirata cria alunos fake praticando falsidade ideológica, comprando cursos do site em nome de pessoas aleatórias (usando nome, CPF, endereço e telefone de terceiros sem autorização).

4. 

Pirata compra, muitas vezes, clonando cartões de crédito (por vezes o sistema anti-fraude não consegue identificar o golpe a tempo).

5. 

Pirata fere os Termos de Uso, adultera as aulas e retira a identificação dos arquivos PDF (justamente porque a atividade é ilegal e ele não quer que seus fakes sejam identificados).

6. 

Pirata revende as aulas protegidas por direitos autorais, praticando concorrência desleal e em flagrante desrespeito à Lei de Direitos Autorais (Lei 9.610/98).

7. 

Concurseiro(a) desinformado participa de rateio, achando que nada disso está acontecendo e esperando se tornar servidor público para exigir o cumprimento das leis.

8. 

O professor que elaborou o curso não ganha nada, o site não recebe nada, e a pessoa que praticou todos os ilícitos anteriores (pirata) fica com o lucro.



Deixando de lado esse mar de sujeira, aproveitamos para agradecer a todos que adquirem os cursos honestamente e permitem que o site continue existindo.