Estratégia CONCURSOS

Aul

Direito Tributário p/ Concursos Cartórios - Curso Regular

Professor: Felipe Duque, Mateus Pontalti

Sumário

1. Princípios do Direito Tributário 2

1.1 Princípio da Legalidade Tributária 2

1.1.1. Fundamento Histórico e Fundamento Político 2

1.1.2 Análise do artigo 150, inciso I, da Constituição Federal 3

1.1.3 Medidas Provisórias e a instituição de tributos. 7

1.1.4 Tipicidade Cerrada 8

1.1.5 Mitigações constitucionais ao princípio da legalidade 11

1.1.6 Delegação ao Executivo para reduzir ou aumentar alíquotas 13

1.1.7 O que não precisa ser veiculado por lei. 14

1.2 Princípio da Anterioridade 16

1.2.1 Origem e Fundamento 16

1.2.2 Considerações Gerais 19

1.2.3 Exceções às anterioridades anual e nonagesimal. 21

1.2.4 Cláusula Pétrea e o Princípio da Anterioridade 25

1.2.5 Princípio da Anterioridade e Medidas Provisórias 26

1.2.6 Algumas controvérsias sobre a (não) incidência do Princípio da Anterioridade 29

1.3 Princípio da Irretroatividade 32

1.3.1 Considerações Gerais 32

1.3.2 Análise Dogmática 33

1.4 Princípio da Isonomia Tributária 39

1.4.1 Aspecto negativo: O que a lei não pode discriminar 39

1.4.2 Aspecto positivo: O que a lei deve discriminar 41

1.4.3 Violação à isonomia. O que o Judiciário pode fazer? 41

1.4.4 Pecúnia non olet e Princípio da isonomia. 42

1.4.5 Síntese 43

1.5 Princípio da Capacidade Contributiva 43

1.5.1 Capacidade contributiva absoluta/objetiva e Capacidade contributiva relativa/subjetiva 43

1.5.2 Aplicabilidade do Princípio da capacidade contributiva a todas espécies tributárias. 44

1.5.3 Progressividade e Seletividade como meios de promover o princípio da capacidade contributiva. 46

1.5.4 (Im)possibilidade de utilização da técnica da progressividade nos impostos reais 48

1.5.5 Extrafiscalidade e Capacidade Contributiva 50

1.5.6 Síntese 51

1.6 Princípio da Vedação ao Confisco 51

1.6.1 Aspectos Gerais 51

1.6.2 Aplicação do princípio da vedação do confisco às multas. 53

1.7 Princípio da liberdade de tráfego de pessoas e bens 54

1.8 Princípio da Proibição das Isenções Heterônomas 55

1.9 Princípio da Uniformidade Geográfica 56

1.10 Princípio da Isonômica Tributação da Renda nos Títulos da Dívida Pública e nos Vencimentos Dos Funcionários Públicos 57

1.11 Princípio da Não Discriminação Baseada em Procedência ou Destino 58

1.12 Princípio da Capacidade Colaborativa 59

Resumo 60

Questões comentadas 67

Lista de Questões 73

Gabarito 75

1. PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

1.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

1.1.1. Fundamento Histórico e Fundamento Político

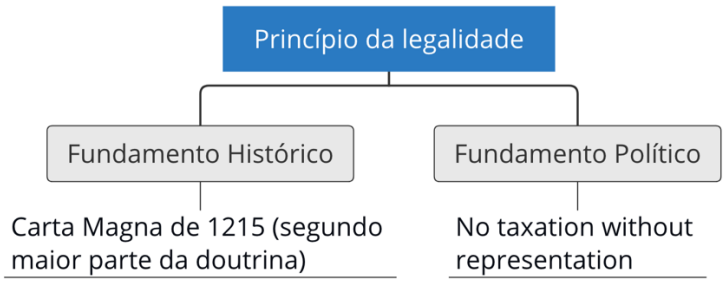
A maior parte da doutrina tem identificado na Carta Magna inglesa de 1215, do Rei João Sem Terra, o marco inicial do princípio da legalidade.

Alguns estudiosos, como Luiz Eduardo Schoueri[1], situam a sua origem ainda antes, nas corporações de ofício 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.

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. São os cidadãos que escolhem com quanto cada um deve contribuir para o custeio das atividades estatais. Trata-se da juridicização do postulado político de que não pode existir tributos sem representação (*No taxation without representation*).



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

1.1.2 Análise do artigo 150, inciso I, da Constituição Federal

O princípio da legalidade tributária encontra supedâneo no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, o qual dispõe no seguinte sentido:

> **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

Ao utilizar o verbo *exigir*, o que a Constituição proíbe não é apenas a *cobrança* de um tributo, mas a sua própria *instituição* por um ato infralegal. A edição de lei é um requisito de validade, e não uma condição de mera eficácia da regra tributária.

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

Essa interpretação conduz à conclusão de que a lei deve prever todos os elementos que compõem a norma imponível e que são essenciais para que esta possa incidir. Tais elementos, identificados pelo jurista Paulo de Barros Carvalho, são os seguintes:

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

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 do núcleo essencial do enunciado normativo, em que se descreve uma conduta humana condicionada no tempo e no espaço. Por abstração, desconsidera-se nesse momento os condicionantes de tempo e de espaço[2].

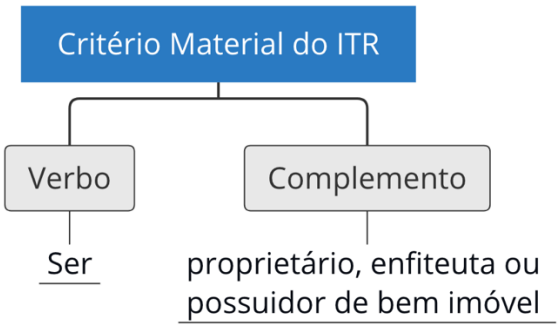
Pensemos em um exemplo do direito tributário, o ITR – Imposto Territorial Rural, cuja instituição foi operada pela Lei 9.393/96[3].

---

[2] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

[3] Art. 1° 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 1° de janeiro de cada ano.

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



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 do 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 do IPI, cujo critério espacial é todo território nacional.

O critério espacial pode ser: 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)[4].

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.[5]

[4] 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

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

O critério temporal é o momento, contido no suposto da regra, que indica o instante em que ocorre o fato jurídico[6].

Em alguns casos, como do IPTU, a sua veiculação explícita é imprescindível, porque se está diante de uma conduta que exprime uma 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 ocorre com o ITR, cujo critério temporal é o dia 1º de janeiro, por definição do artigo 1º da Lei 9.393/96.

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

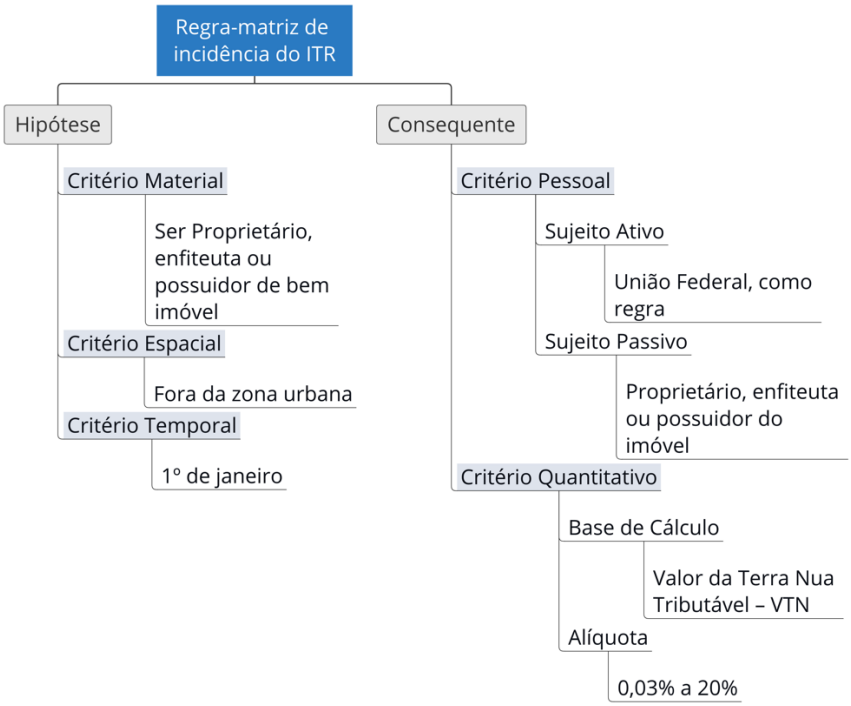
No caso do ITR, via de regra o sujeito ativo é a União Federal. Os sujeitos passivos são os proprietários, enfiteutas e possuidores dos imóveis rurais.

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. Essa quantia é calculada mediante a multiplicação da base de cálculo pela alíquota.

No caso do ITR a base de cálculo é o valor da Terra Nua Tributável – VTN e as alíquotas variam entre 0,03% a 20%, a depender do tamanho do imóvel e do grau da sua utilização.

O Gráfico abaixo sintetiza a regra-matriz do ITR:

[6] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 327



Pois bem, como se pôde observar, a norma imponível depende de todos os critérios enunciados acima. Não há como *instituir* um tributo sem definir qual a conduta tributável (critério material), em que momento essa conduta deve ocorrer (critério temporal) e em que local (critério espacial). Também não há como prescindir da definição de quem é o credor ou devedor (critério pessoal), assim como da prestação que deve ser paga (critério quantitativo).

Logo, todos esses elementos devem ser veiculados por meio de lei para que haja a observância do princípio da legalidade tributária.

Ademais, ao utilizar a expressão *aumentar* tributos, a Constituição determina que o princípio da legalidade não se satisfaz com a mera instituição. O incremento do seu valor também depende de lei.

Assim, a regra geral é a de que qualquer modificação na base de cálculo ou na alíquota da norma imponível que represente um incremento real no valor da obrigação não pode ser realizada por meio de um ato infralegal.

Frisamos o termo real pelo seguinte motivo: O artigo 97, §2º, do Código Tributário Nacional determina que não se considera como majoração do tributo "a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo".

O Supremo Tribunal Federal considera que essa regra é compatível com a Constituição Federal[7].

Portanto, é possível que um ato infralegal atualize monetariamente a base de cálculo de um tributo sem que isso represente ofensa ao princípio da legalidade tributária.

1.1.3 Medidas Provisórias e a instituição de tributos.

Como regra geral, cabe à Lei ordinária instituir ou majorar tributos. Excepcionalmente, nos casos indicados pela Constituição Federal, há a necessidade da edição de Lei Complementar[8].

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

Durante a redação originária da Constituição Federal, a doutrina majoritária entendia que não, pelas seguintes razões.

Primeira, porque a expressão "força de lei", utilizada no caput do artigo 62 da Constituição Federal para definir as Medidas Provisórias, não conduziria à conclusão de que esse veículo introdutor seria igual à lei. Estas vigorariam a título definitivo, e aquelas teriam vigor precário, porque dependiam da sua aprovação pelo Congresso Nacional.[9]

Segunda, porque os pressupostos de relevância e urgência seriam incompatíveis com o Princípio da Anterioridade.

Terceira, porque, tratando-se de tributos emergenciais ou extrafiscais, utilizados para o atingimento de outros objetivos que não apenas a arrecadação, a Constituição Federal teria concedido instrumento mais célere e efetivo do que as Medidas Provisórias, autorizando a elevação da alíquota por mero decreto do Poder Executivo.[10]

---

[7] 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

[8] Esse tema será explorado de maneira detalhada em aula própria.

[9] BALEEIRO, A. **Direito Tributário Brasileiro. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi**. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p.17

[10] Ibid.

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.[11]

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

> 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.
>
> § 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.

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.

Por fim, há exceções a essa regra: Aqueles tributos reservados à lei complementar não podem ser instituídos ou serem majorados por meio de medida provisória, em razão da vedação expressa do artigo 62, §1º, inciso III, do texto constitucional.

1.1.4 Tipicidade Cerrada

1.1.4.1 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 passamos 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

[11] 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

> dado apontar conceitos indeterminados, fórmulas abertas ou cláusulas gerais, que permitam, de acordo com o subjetivismo do aplicador, a identificação de múltiplas situações tributáveis[12]

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[13], 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 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 esse ideal não pode ser atingido, em razão de a linguagem ser marcada pela ambiguidade e pela vagueza.

Por *ambiguidade* entende-se a existência de mais de um sentido para a mesma expressão. Isso acontece com a palavra *banco*, que pode significar tanto instituição financeira quanto um assento, assim como com a palavra *fato gerador*, que pode significar tanto a hipótese prevista abstratamente pela norma imponível quanto o fato jurídico que decorre da sua incidência.

Por *vaguidade* entende-se a zona de penumbra que permeia o enquadramento de um dado objeto ao conceito. Colacionamos exemplo de Aurora Tomazini de Carvalho[14]:

> 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

---

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

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

[14] 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

Toda palavra padece de algum grau de vagueza, conforme explica Mandredo A. de Oliveira:

> Esse espaço de vacuidade, essencial aos conceitos da linguagem comum, é o que Waismann chama de "open textura"e Stegmuller de "abertura de conceitos". Nós, na realidade, podemos apenas, por meio de certas regras, diminuir o campo de vacuidade dos conceitos empíricos (na terminologia de Waismann, em contraposição aos conceitos matemáticos) ou dos conceitos de linguagem comum, mas afastar toda e qualquer vacuidade é impossível, pois isso pressupõe conceitos cuja significação está estabelecida de modo definitivo e não podemos, a priori, estabelecer regras para todos os casos. A possibilidade do aparecimento de casos não previstos está sempre aberta: daí o termo "abertura dos conceitos". Nossos conceitos são essencialmente abertos por admitirem a possibilidade de aplicação a casos nato previstos[15].

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.

Daí o motivo pela qual se discute até hoje conceitos como renda, serviço, faturamento, etc.

1.1.4.2 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 proibição. Leandro Paulsen[16], 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:

---

[15] DE OLIVEIRA, Mandredo A. **Reviravolta Linguistico-Pragmática na Filosofia Contemporânea**. 4. ed. [s.l.] : Loyola, 2015, p.

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

> 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)

Extrai-se do julgado que um ato infralegal pode “complementar” conceitos utilizados pela lei em sentido estrito.

Desse modo, embora haja divergências, o entendimento atualmente majoritário é o de que a utilização de conceitos jurídicos indeterminados, cláusulas gerais e normas tributárias em branco não ofende o Princípio da Legalidade Tributária

1.1.5 Mitigações constitucionais 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 a utilização de conceitos indeterminados e normas tributárias em branco.

A partir de agora, vamos direcionar a atenção para os dispositivos constitucionais que mitigaram o princípio da legalidade tributária, autorizando que um ato infralegal alterasse a alíquota de um tributo para majorá-lo. Eis os dispositivos legais:

> 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: (...)

Como se observa, o artigo 153, §1º, da Constituição Federal, autoriza que o Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, possa alterar as alíquotas do Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

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, como já decidiu o Supremo Tribunal Federal ao julgar o RE 570680.

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 que o Poder Executivo não é totalmente livre para realizar a alteração das alíquotas, devendo se ater ao limite máximo previsto pela legislação. 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.

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.[17]

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:

[17] 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.



1.1.6 Delegação ao Executivo para reduzir ou aumentar alíquotas

Não são incomuns os casos em que a legislação delegou ao poder executivo a tarefa de reduzir ou aumentar as alíquotas por ato infralegal.

A título de exemplo, citamos o §11 do artigo 10.865/2004, que trata do PIS-COFINS/Importação[18]; o artigo 27, §2º, da Lei 10.865/2004, que trata do PIS/COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade[19]; e o artigo 1º da Lei 6.994/1982, já revogada, que dispunha sobre as anuidades cobradas pelos órgãos fiscalizadores de profissões.

A doutrina majoritária critica essa delegação, enxergando uma violação ao princípio da separação de poderes e ao princípio da segurança jurídica. Esse é o entendimento de Luís Eduardo Schoueuri e Roque Antônio Carraza, por exemplo.

No entanto, o Supremo Tribunal Federal não enxerga nessa técnica uma violação, por si só, do texto constitucional.

---

18 Art. 8° As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7° desta Lei, das alíquotas[...]

§11: Fica o Poder Executivo autorizado a reduzir a 0 (zero) e a restabelecer as alíquotas do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, incidentes sobre:

19 At. 27 [...]

§ 2° O Poder Executivo poderá, também, reduzir e restabelecer, até os percentuais de que tratam os incisos I e II do caput do art. 8° desta Lei, as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade das referidas contribuições, nas hipóteses que fixar.

Para Corte, o princípio da legalidade não é absoluto, existindo a possibilidade de a lei manter um diálogo com o regulamento na fixação do aspecto quantitativo da regra matriz de incidência. A abertura para esse diálogo depende da natureza e da estrutura do tributo.

No RE nº 343.446/SC, alguns critérios foram firmados para aferir a constitucionalidade da lei que prevê esse tipo de mecanismo. Eis eles: a) a delegação deve poder ser retirada a qualquer momento daquele que a recebeu; b) o Congresso deve fixar standards ou padrões que limitem a ação do delegado; c) deve existir razoabilidade da delegação.

Foi com base nesses critérios que o Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade da Lei 6.994/82, que instituiu anuidades a serem pagas pelos profissionais liberais aos órgãos fiscalizadores do exercício profissional. A lei estabelecia um teto que deveria ser observado na fixação do valor do tributo[20].

Também foi com base nesses critérios que a Corte declarou a inconstitucionalidade do art. 2º da Lei nº 11.000/2004. Esse diploma legislativo delegou aos Conselhos de Fiscalização de profissões regulamentadas a tarefa de fixar as contribuições anuais, porém não fixou o limite máximo do valor da exação. Para o Tribunal, isso provocou a degradação do princípio da legalidade, porque o legislativo não poderia se eximir de tratar dos elementos tributários essenciais. Nessa perspectiva, seria essencial que a lei tivesse prescrito um teto a ser observado pelos conselhos ou critérios que permitissem encontrá-lo[21].

No que tange ao artigo 27, §2º, da Lei 10.865/2004, o Tribunal Reconheceu a Repercussão Geral do tema no RE 986296.

Portanto, o Supremo Tribunal Federal não vislumbra inconstitucionalidade *de per si* na lei que delegar a tarefa de fixar o valor da exação, desde que sejam observados os parâmetros mínimos acima mencionados.

1.1.7 O que não precisa ser veiculado por lei.

Até aqui, examinamos o que, em razão do princípio da legalidade, deve ser necessariamente veiculado por meio de lei. Agora 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.

---

[20] RE 838284, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-215 DIVULG 21-09-2017 PUBLIC 22-09-2017

[21] 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)

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. A expressão *legislação tributária* não foi empregada 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, abarca-se ao conceito de legislação tributária 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[22] - 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.

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. Assim, a alteração na data do vencimento não importa na *instituição* de um novo tributo ou no

---

[22] 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.

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.

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.

1.2 Princípio da Anterioridade

1.2.1 Origem e Fundamento

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.

O Princípio da anterioridade tem 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.

Assim, 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 abrandou o rigor do princípio da anualidade, pelo seguinte motivo: 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 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.

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[23].

Nesse sentido, a ampliação da anterioridade nonagesimal teve como objetivo garantir aos contribuintes um prazo razoável de adaptação à legislação tributária.

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.

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.[24]

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 realização dos *estados* que ele determina atingir[25]. 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[26], 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

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

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

[25] Ibid.p.87

[26] Ibid.p.106-107

> 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.[27]

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.

1.2.2 Considerações Gerais

O princípio da anterioridade anual se encontra previsto no artigo 150, inciso III, alínea b, da Constituição Federal, e o princípio da anterioridade nonagesimal no artigo 150, inciso III, alínea *c* e parágrafo 6º do artigo 195 da Constituição Federal:

> 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; (princípio da anterioridade anual)
>
> 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 (princípio da anterioridade nonagesimal)

[27] 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". (princípio da anterioridade nonagesimal)

Uma interpretação literal dos verbos *cobrar* e *exigir* 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[28].

Roque Carrazza[29] 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* e o termo *exigir* 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 facilita o entendimento.

Imaginemos que, em novembro de 2019, um município publicou uma lei majorando o valor de uma taxa. Como a eficácia da norma fica paralisada até fevereiro de 2020 – em razão da incidência das duas anterioridades – somente a partir de fevereiro, com o decurso dos 90 dias da anterioridade nonagesimal, é 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.

O princípio da anterioridade anual impede a deflagração da eficácia da norma no mesmo exercício financeiro em que ela haja sido publicada. Portanto, a interpretação do dispositivo depende da atribuição de significado

---

[28] BALEEIRO, A. **Direito Tributário Brasileiro. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi**. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p.98

[29] CARRAZZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.p.203

à expressão "exercício financeiro". 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.

O princípio da anterioridade nonagesimal, por sua vez, obsta a cobrança de tributos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei. Assim, uma lei que institua um novo tributo e que seja publicada em 15/12/2019 só pode desencadear seus efeitos a partir de 15/03/2020.

Ambas as anterioridades se aplicam tanto à lei que *instituir* um novo tributo quanto à lei que *aumentar* o valor de um tributo já existente.

Quanto ao verbo *aumentar*, valem as mesmas observações que fizemos quando analisamos o princípio da legalidade. O entendimento dominante considera que o artigo 97, § 2º, do CTN[30], é compatível com a Constituição Federal. Logo, a mera atualização monetária da base de cálculo não precisa observar as anterioridades.

Por fim, vale frisar que, como regra geral, aplicam-se tanto o princípio da anterioridade anual quanto o princípio da anterioridade nonagesimal. 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.

Portanto, podemos até aqui firmar 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.

1.2.3 Exceções às anterioridades anual e nonagesimal.

Iniciamos agora a análise das exceções ao princípio da anterioridade.

Comecemos com a anterioridade anual.

---

[30] *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.

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, tendo as excluído da 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 se percebe 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.

Como se observa, todos aqueles tributos que aparecem como mitigações ao princípio da legalidade também são exceções ao princípio da anterioridade anual. Porém, há dois tributos que não aparecem como mitigações ao princípio da legalidade, mas são exceções ao princípio da anterioridade anual: referimo-nos ao Imposto Extraordinário de Guerra e ao Empréstimo Compulsório para Calamidade Pública ou Guerra Externa.

As hipóteses de não incidência do princípio da anterioridade nonagesimal se encontram inseridas no artigo 150, §1º, da Constituição Federal. Os seguintes tributos aparecem no rol daquele dispositivo: 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); f) Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza; g) fixação da base de cálculo do IPTU; i) fixação da base de cálculo do IPVA.

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.

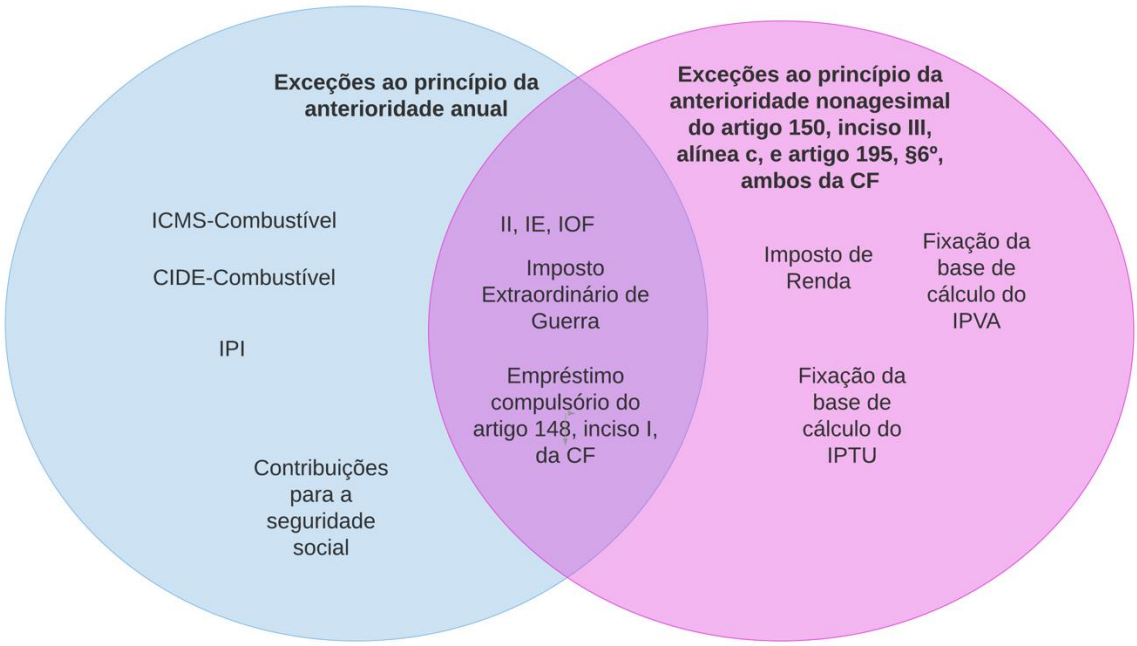
Esse raciocínio foi rechaçado à unanimidade pelo Supremo Tribunal Federal, em medida cautelar apreciada na ADI 4661.

Por outro lado, o dispositivo apresenta três exceções ao princípio da anterioridade nonagesimal que não figuram no rol das mitigações ao princípio da legalidade nem no rol das exceções ao princípio da

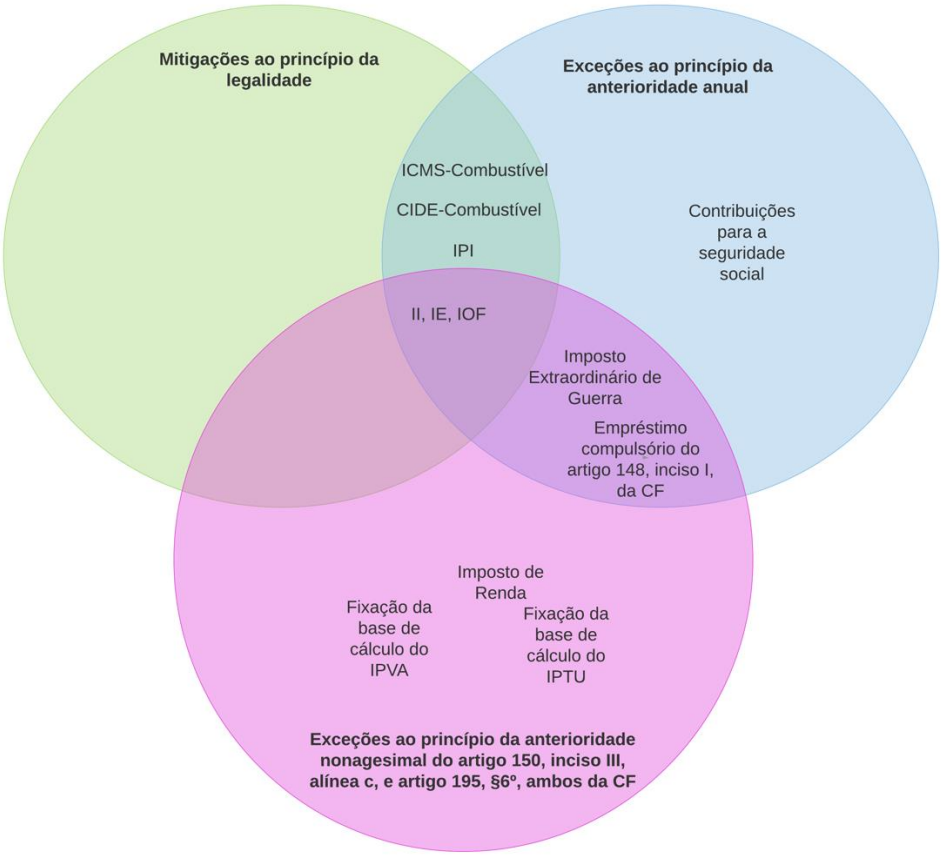
anterioridade anual. Referimo-nos aos seguintes tributos: a) Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza; b) fixação da base de cálculo do IPTU; c) fixação da base de cálculo do IPVA.

Quanto ao IPTU e ao IPVA, é importante frisar: O que escapa à incidência da anterioridade nonagesimal é tão somente a fixação das bases de cálculo. O aumento da tributação através do incremento das alíquotas desses impostos necessita observá-la.

Com o objetivo de facilitar a fixação da matéria, colacionamos um gráfico que sintetiza as exceções ao princípio da anterioridade anual e as exceções ao princípio da anterioridade nonagesimal:



O gráfico a seguir, por sua vez, relaciona as exceções aos princípios da anterioridade com as mitigações ao princípio da legalidade.



1.2.4 Cláusula Pétrea e o Princípio da Anterioridade

A doutrina defende que o princípio da anterioridade é cláusula pétrea, razão pela qual não poderia ser suprimido por Emenda Constitucional. Contudo, é preciso tomar algum cuidado com essa afirmação.

De fato, o julgar a ADI 939, o Supremo Tribunal Federal reconheceu que o princípio da anterioridade é cláusula pétrea[31].

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.

[31] 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)

Por outro lado, quanto à anterioridade nonagesimal prevista no artigo 150, inciso III, alínea c, da Constituição Federal, não há uma resposta definitiva sobre a sua inserção no catálogo dos direitos que conformam as cláusulas pétreas, porque esse dispositivo foi inserido pela Emenda Constitucional nº 42/2003.

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[32] 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.

1.2.5 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, e perde a sua eficácia.

---

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

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.[33]

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

> 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 exceções ao princípio da anterioridade anual.

---

[33] 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

Portanto, a novidade 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.

No entanto, essa regra não resolveu todos os problemas.

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 fato é que o dispositivo não diz 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[34].

> 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 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[35], 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

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

35 PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017.p. 131

> 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.

O Supremo Tribunal Federal tem mantido sua jurisprudência e interpretado de maneira restritiva o § 2º do artigo 62 da CF, para aplicá-lo tão somente à anterioridade anual, nos casos em que a medida provisória se refira a impostos[36].

No entanto, a Corte tem feito uma ressalva: O termo inicial deve ser a da conversão em lei nos casos em que a instituição ou a majoração do tributo não tenha sido prevista originariamente no texto da Medida Provisória, mas tenha sido realizada somente no curso do processo legislativo[37].

Portanto, podemos assentar as seguintes conclusões:

1ª – 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).

2ª: O termo inicial do prazo da anterioridade anual é a conversão em lei da medida provisória, quando esta última instituir ou majorar impostos, salvo aqueles ressalvados pelo §2º do artigo 62 – que sequer se submetem à anterioridade anual.

3ª: O termo inicial do prazo da anterioridade nonagesimal é a edição da medida provisória.

4ª: Em qualquer caso, o termo inicial é a conversão em lei da medida provisória, nos casos em que a instituição ou a majoração do tributo só foi realizada no curso do processo legislativo.

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

Antes de encerrarmos, abordaremos algumas controvérsias sobre a incidência ou não do princípio da anterioridade.

Comecemos pela alteração na data de pagamento do tributo.

---

36 RE 1085312 AgR, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 20/04/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-081 DIVULG 25-04-2018 PUBLIC 26-04-2018

37 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

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 nesses casos[38]. O raciocínio utilizado pela corte é o de que a isenção é uma mer*a dispensa do pagamento do tributo*, e, portanto, a sua revogação não implicaria num aumento da exação.

Para essa teoria - da is*enção como hipótese de dispensa legal do pagamento do tributo* - 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 na lei de isenção.[39]

Portanto, essa descrição do fenômeno da isenção pressupõe que num primeiro momento haja a incidência da norma tributária, para que só depois ocorra a incidência da norma de isenção.

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. Daí a conclusão a que chegou o Supremo Tribunal Federal.

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.

---

[38] 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.

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

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[40], 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, o princípio da anterioridade otimiza 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 teleologia da norma não estaria sendo levada em consideração no afastamento do princípio da anterioridade no caso de revogação das isenções.

De toda sorte, é possível que a jurisprudência do STF evolua.

Em 2014, a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal decidiu que o princípio da anterioridade deve ser aplicado às revogações de benefícios fiscais[41] e 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 deveria ter observado o princípio da anterioridade, em razão de ter reduzido benefício fiscal do programa REINTEGRA.

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[42].

---

40 Ibid. p.556

41 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

42 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

1.3 PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE

1.3.1 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.

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 explica Humberto Ávila[43]:

> [...]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:

> 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:

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

> 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.

1.3.2 Análise Dogmática

1.3.2.1 Significado da expressão fatos geradores ocorridos, empregada pelo artigo 150, inciso III, alínea a, da CF.

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 expressão *fato gerador* ocupa posição central na oração. E, assim, a delimitação do conteúdo normativo desse dispositivo depende da significação que lhe seja atribuída.

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[44] denomina de *hipótese de incidência* a descrição abstrata prevista na lei e de *fato imponível* a sua realização concreta. Já Paulo de Barros Carvalho[45] 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".

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 circunstância 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

---

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

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

da norma jurídica. Nesse sentido, se antes dessa data sobrevier uma norma jurídica que majore o tributo, ela não será retroativa[46], 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.

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.

1.3.2.2 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[47], 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.

---

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

[47] Medida Provisória n. 86, de 25 de setembro 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.

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 ofensa à irretroatividade – e também da ofensa à anterioridade – e reconheceu a constitucionalidade da incidência da nova lei ainda em 1989[48].

Colacionamos algumas ementas sobre o assunto:

1.3.2.3 Súmula 584 do STF

A compreensão acima resultou 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.

---

[48] RE nº 317.920/RS, Segunda Turma, Relator o Ministro Moreira Alves , DJ de 14/12/01 e RE nº 237.705/RS, Segunda Turma, Relator o Ministro Néri da Silveira, DJ 23/4/99.

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[49]. Trata-se de entendimento unânime na doutrina.

O Supremo Tribunal Federal, embora haja julgados em sentido contrário[50], reconheceu isso no julgamento do RE 244.003. 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".

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.

---

[49] Lei 9.249/95, Lei 9.430/96 e Lei 7.713/88

[50] 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

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 do STF, como no RE 194612.[51]

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.

No entanto, os princípios da irretroatividade e da anterioridade não foram utilizados como fundamentos para decisão. Pelo contrário, há expressa menção à 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.

[51] 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

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[52].

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 deve ser objeto de deliberação pelo STF quando do enfrentamento de outra questão que tenha relação com o verbete.

1.4 Princípio da Isonomia Tributária

1.4.1 Aspecto negativo: O que a lei não pode discriminar

O princípio da isonomia tributária encontra previsão expressa no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
>
> II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Como se pode observar do dispositivo, e especialmente do termo grifado, o princípio da isonomia proíbe que a lei tribute de maneira distinta pessoas que estejam em situação *equivalente*, mas admite, *a contrario sensu*, que se tribute de maneira diferenciada as pessoas que se encontram em condição desigual. E, assim, essa afirmação leva necessariamente à seguinte indagação: O que significa ser igual ou desigual? Quando, para fins tributários, uma situação será igual ou diferente de outra?

A igualdade pressupõe sempre uma medida de comparação. Alguém pode ser igual a outrem em relação a um aspecto – em inteligência, por exemplo – mas diferente em relação à beleza ou riqueza.

Sob a perspectiva da isonomia tributária, não é toda diferença que pode conduzir a um tratamento distinto. O fato de alguém ser mais belo do que outrem não justifica que a pessoa mais bela seja tributada de maneira diferente.

Nessa esteira, são duas as situações que, do ponto de vista do Direito Tributário, justificam um tratamento diferenciado, por afastarem a *equivalência* pressuposta pelo dispositivo: diferentes capacidades contributivas ou razões extrafiscais.

---

[52] 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

A diferença de capacidade contributiva – riqueza – é justificativa que pode ensejar um tratamento diferenciado, sem que se possa falar em violação ao princípio da isonomia.

É o caso do IRPF, cujas alíquotas variam de acordo com a renda do contribuinte. Quem ganha um salário mínimo não está em situação *equivalente* à de quem aufere renda superior a R$ 4.664,68.

Outros exemplos de tratamentos diferenciados foram aqueles promovidos pela Lei 10.684/2003 e pela Lei 7.787/1989. A primeira delas majorou de maneira diferenciada a alíquota de contribuição previdenciária incidente sobre a receita das instituições financeiras. A segunda determinou que as instituições financeiras e assemelhadas deveriam pagar um adicional de 2,5% sobre a folha de salários.

Ao julgar o RE 599.309 e o RE 656.089, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade dos dispositivos impugnados. Dentre outros fundamentos, a Corte entendeu que seria proporcional que contribuintes que exercem atividade econômica de grande capacidade contributiva contribuíssem mais para o custeio da seguridade social.

Outro exemplo de tratamento diferenciado, sob o aspecto da diferença de capacidade contributiva, que não fere o princípio da isonomia, é aquele conferido às microempresas e às empresas de pequeno porte, conforme determina o artigo 146, III, alínea d, da Constituição Federal.

Razões extrafiscais também podem justificar um tratamento diferenciado, sem que se possa falar em ofensa ao princípio da isonomia.

Nesse sentido, não há que se falar em inconstitucionalidade na elevação da alíquota do ITR nos casos de improdutividade de imóvel rural; ou na progressividade do IPTU em razão do não cumprimento da função social da propriedade; nem mesmo na tributação acentuada de produtos como cigarros e bebidas.

Em todas essas hipóteses – improdutividade de imóvel rural, não cumprimento da função social da propriedade e consumo do tabaco – as razões de interesse público justificam que a legislação tributária seja utilizada como indutora de determinados comportamentos.

Encerrada a análise das circunstâncias que podem autorizar a instituição de um regime diferenciado, façamos agora o caminho inverso. Concentremo-nos nas hipóteses que de acordo com o texto expresso da Constituição Federal não podem ser utilizadas como fator de discrímen.

Referimo-nos à *"ocupação profissional ou a função exercida pelos contribuintes, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos".*

A ideia do dispositivo é bastante clara. Não se pode tributar de maneira diferente sinais presuntivos de riqueza tão somente em razão da ocupação profissional de alguém. Exemplo de violação do dispositivo era o artigo 240 da LC 165/2009 do Estado do Rio Grande do Norte, que estabelecia isenção de custas e

emolumentos aos membros e servidores do Poder Judiciário. Não por outra razão, a referida norma foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal[53].

1.4.2 Aspecto positivo: O que a lei deve discriminar

Parte da doutrina não se limita a analisar apenas o aspecto negativo do princípio da isonomia – estudando o que a lei *pode* e o que a lei não *pode* discriminar. Defende que o princípio da isonomia também assume uma feição positiva, determinando o que a lei *deve* discriminar.

Sob esse viés, o princípio da isonomia impõe que a lei discrimine os desiguais, na medida das suas desigualdades.

Sacha Calmon[54] exemplifica a hipótese em análise:

> Profundamente infratora do princípio em estudo seria a norma tributária que criasse um imposto fixo, incidente sobre os rendimentos auferidos no ano anterior, cuja prestação fosse quantitativamente idêntica para todos os contribuintes, independentemente do valor desses rendimentos. E tanto mais odiosa seria a norma quanto mais gravoso fosse o tributo, representativo de leve encargo para os ricos e de insuportável dever para os pobres, pois ela excluiria do peso fiscal apenas as pessoas que não obtivessem qualquer rendimento.

Assim, nessa perspectiva, além de proibir tratamento desigual a quem se encontre em situação equivalente, o princípio da isonomia veda um tratamento igualitário nos casos em que a situação seja distinta.

1.4.3 Violação à isonomia. O que o Judiciário pode fazer?

Imaginemos que uma lei institua uma isenção tributária em favor do grupo A, mas não contemple o Grupo B, que se encontra na mesma situação daquele.

Nessa hipótese, em que há uma violação ao princípio da isonomia, a doutrina menciona a existência de três técnicas de decisão que o Poder Judiciário poderia utilizar para restabelecer a legalidade:

A primeira seria a extensão dos benefícios ao Grupo B. Assim, por meio de uma decisão judicial, o Poder Judiciário conferiria aos contribuintes desse grupo a mesma regra isentiva que foi concedida ao Grupo A.

---

[53] STF, Plenário, ADI 3.334, Min. Ricardo Lewandowski, mar. 2011

[54] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

A segunda possibilidade é a supressão dos benefícios que foram concedidos ao Grupo A. Por esse mecanismo, a norma isentiva seria declarada inconstitucional, e tanto os contribuintes do Grupo A quanto do Grupo B passariam a sofrer a incidência da mesma norma tributária.

A terceira possibilidade seria fazer um *apelo ao legislador*, conclamando-o a editar uma lei que restabelecesse o princípio da isonomia, sob pena de, no futuro, reconhecer-se a inconstitucionalidade da norma isentiva.

As três técnicas mencionadas constam do voto do Ministro Celso de Mello no RMS 22.307-7/DF[55].

Dentre essas três técnicas de decisão, o Supremo Tribunal Federal tem rechaçado a utilização da primeira, de extensão dos benefícios às categorias que foram deles excluídas.

O argumento é o de que, se o Poder Judiciário assim agisse, estaria a atuar como legislador positivo, fora do seu âmbito de atribuições.[56]

Portanto, o Supremo Tribunal Federal entende que o Poder Judiciário só pode utilizar as duas últimas, não sendo viável a extensão de um benefício fiscal a um grupo de contribuintes que foi excluído pela legislação.

1.4.4 Pecúnia non olet e Princípio da isonomia.

Por força do princípio do non olet, tributa-se as atividades ilícitas da mesma forma que as atividades lícitas.

Assim, o fato de alguém obter renda por meio de uma atividade ilegal não é motivo que justifique o afastamento da tributação, devendo recolher IRPF da mesma forma que qualquer outro contribuinte que exerça uma atividade legal.

Fizemos essa observação porque a ausência da tributação nesses casos equivaleria a dar um tratamento privilegiado a quem exerce atividades ilegais em detrimento dos contribuintes que empreendem uma atividade lícita, numa nítida ofensa ao princípio da isonomia tributária.

A relação entre o princípio do non olet e o princípio da isonomia é constantemente cobrada em provas de concurso público:

> CESPE/Advogado da União/2015

[55] RTJ 136/439-440, Min. Celso de Mello

[56] RE 1010977 AgR, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, julgado em 03/10/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-239 DIVULG 19-10-2017 PUBLIC 20-10-2017 e RE 606171 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 07/02/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-040 DIVULG 02-03-2017 PUBLIC 03-03-2017

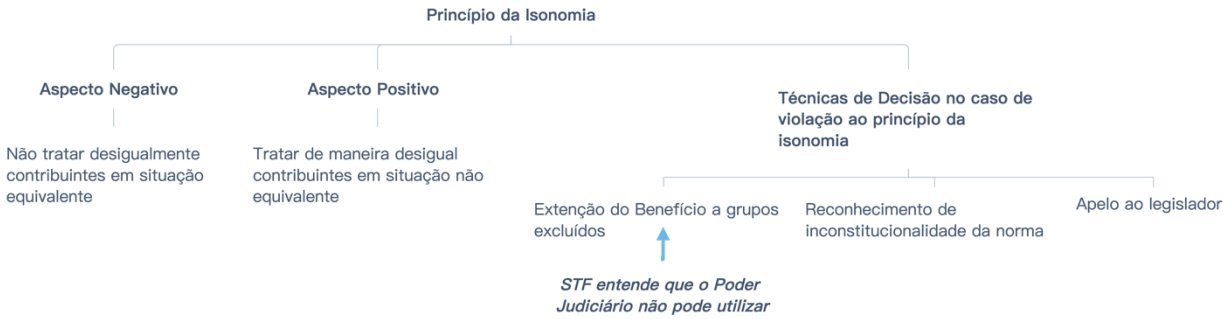
Acerca dos princípios constitucionais tributários, julgue o item subsequente.

O princípio da isonomia tributária impõe que o tributo incida sobre as atividades lícitas e, igualmente, sobre as ilícitas, de modo a se consagrar a regra da interpretação objetiva do fato gerador. Dessa forma, é legítima a cobrança de IPTU sobre imóvel construído irregularmente, em área *non aedificandi*, não significando tal cobrança de tributo concordância do poder público com a ocupação irregular.

Comentários:

A afirmativa é verdadeira. Ofenderia ao princípio da isonomia cobrar o IPTU dos contribuintes que cumprem com as disposições do plano diretor e dispensar o pagamento no caso de contribuintes que incorram em atos ilícitos.

1.4.5 Síntese



1.5 Princípio da Capacidade Contributiva

1.5.1 Capacidade contributiva absoluta/objetiva e Capacidade contributiva relativa/subjetiva

A doutrina diferencia a capacidade contributiva absoluta da capacidade contributiva relativa.

A capacidade contributiva absoluta (ou objetiva) determina que, ao criar uma norma tributária, a lei deve levar em consideração circunstâncias que efetivamente denotem a existência de capacidade econômica do contribuinte. É o que ocorre com o IPTU, cuja hipótese de incidência é ser proprietário de um imóvel urbano; ou então com o IPVA, cujo fato gerador é ser proprietário de veículo automotor.

Em ambas as hipóteses, a norma descreve situações que autorizam concluir pela existência de capacidade econômica por parte do contribuinte.

Já a capacidade contributiva relativa (ou subjetiva) diz respeito à medida da tributação. Tem como objetivo estabelecer parâmetros sobre a intensidade do poder de tributar.

Nessa perspectiva, a capacidade contributiva exige que o legislador leve em consideração aspectos subjetivos do contribuinte, traçando critérios que permitam identificar se ele efetivamente pode suportar a carga tributária.

Dois critérios assumem relevância nessa modalidade: o mínimo existencial e a proibição do confisco.

O mínimo existencial diz respeito à renda mínima que o contribuinte necessita para subsistir, entendendo-se como tal a quantia suficiente para custear despesas como alimentação, moradia, saúde etc. Sob essa ótica, seria inconstitucional, por exemplo, uma norma que revogasse a faixa de isenção do IRPF.

A proibição do confisco, por outro lado, impede a tributação desarrazoada, que transforme o poder de tributar em uma forma de expropriação da propriedade privada.

Nesse intervalo, entre um marco e outro, é que se revela a capacidade contributiva, que "começa além do mínimo necessário à existência humana digna e termina aquém do limite destruidor da propriedade."[57]



1.5.2 Aplicabilidade do Princípio da capacidade contributiva a todas espécies tributárias.

O princípio da capacidade contributiva encontra-se positivado no artigo 145, §1º da Constituição Federal:

> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
>
> § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Como o dispositivo limita-se a falar de impostos, que é uma das espécies tributárias existentes no ordenamento jurídico, a doutrina diverge sobre a possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva a outras espécies tributárias.

---

[57] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 9ª. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

Hugo de Brito Machado defende que o legislador se encontra vinculado ao princípio da capacidade contributiva tão somente com relação aos impostos. No mesmo sentido entende Roque Carrazza, para quem a literalidade da Constituição deixaria inequívoco que há uma necessária correlação entre impostos e capacidade contributiva[58]. Para o autor, nada impediria que as taxas e contribuições de melhoria fossem graduadas segundo a capacidade dos contribuintes, mas isso ficaria a critério do legislador ordinário, não sendo uma exigência do artigo 145, §1º, da CF[59].

Leandro Paulsen, por outro lado, defende que o princípio da capacidade contributiva é aplicável a todas as espécies tributárias, ainda que de modo distinto, de acordo com as características de cada uma delas[60]. Esse também é o entendimento de Ives Gandra da Silva Martins.

Um critério para solucionar o impasse é diferenciar capacidade contributiva absoluta/objetiva de capacidade contributiva relativa/subjetiva, cujos conceitos analisamos no tópico acima.

Quanto à capacidade contributiva absoluta/objetiva, sua aplicabilidade realmente se restringiria aos tributos não vinculados, como é o caso dos impostos e das contribuições especiais, porque são nessas espécies tributárias que se encontram hipóteses de incidência que levam em consideração algum comportamento do contribuinte que revela uma manifestação de riqueza (ex. auferir renda; ser proprietário de imóvel urbano; ser proprietário de imóvel rural; obter faturamento, obter lucro).

Nos casos dos tributos vinculados, como taxas e contribuições de melhoria, não se tem, na hipótese de incidência da norma impositiva, a descrição de uma conduta do contribuinte, mas sim a descrição de uma conduta estatal (ex. coleta de lixo, fiscalização ambiental realizada pelo Ibama).

Assim, sob essa ótica, da capacidade contributiva absoluta, o artigo 145, § 1º, da CF, aplicar-se-ia apenas aos tributos não vinculados.

Por outro lado, a capacidade contributiva relativa ou subjetiva se aplicaria a todas as espécies tributárias, uma vez que nessa acepção tem-se como objetivo evitar a tributação confiscatória ou que atinja ao mínimo vital. É o que pensa Luís Eduardo Schoeuri e Sacha Calmon[61].

---

[58] O autor adota a corrente tripartida, entendendo que as contribuições sociais podem ser taxas ou impostos, a depender da configuração que assuma.

[59] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 95

[60] PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p.72

[61] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

Há julgados do Supremo Tribunal Federal em que se reconhece a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva a todas as espécies tributárias, ainda que com relação aos tributos vinculados, como é o caso das taxas, as particularidades acima devam ser consideradas[62].

Para as provas objetivas de concurso público, recomendamos a adoção dessa última posição, que está em consonância com o entendimento do Supremo Tribunal Federal.

MPE-SC/Promotor de Justiça/2016

Entre os princípios constitucionais de Direito Tributário, a capacidade contributiva encontra aplicação plena aos tributos com fato gerador vinculado, na medida em estes apontam critérios de justiça comutativa.

Certo () Errado ()

Comentários:

A afirmativa está incorreta.

A capacidade contributiva se aplica aos tributos vinculados – taxas, por exemplo – mas não de maneira plena.

Adotando-se a tese defendida por Luiz Eduardo Shoeuri, podemos afirmar que o princípio da capacidade contributiva se aplica aos tributos vinculados na sua acepção relativa/subjetiva, sendo inaplicável quando tomado na sua acepção absoluta/objetiva.

1.5.3 Progressividade e Seletividade como meios de promover o princípio da capacidade contributiva.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para

[62] RE 573675, mar. 2009 e RE 599309/SP, Plenário, rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 6.6.2018.

> conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O parágrafo primeiro do artigo 145 da Constituição determina que "sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte".

Ao utilizar a expressão *caráter pessoal* o que o dispositivo fez foi incorporar a classificação doutrinária que diferencia os impostos em pessoais e reais.

Os impostos pessoais são aqueles que levam em consideração circunstâncias subjetivas do contribuinte, como é o caso do imposto de renda. Nesse tributo, por exemplo, quer-se saber quanto que o contribuinte ganha, se teve gastos com saúde, se tem filhos, se paga alimentos ao ex-cônjuge.

Já os impostos reais são aqueles que abstraem as condições jurídicas do contribuinte. Um exemplo é o IPVA. Não importa qual a renda do devedor, se ele está ou não está desempregado, se tem gastos com saúde ou com educação. Basta que seja proprietário de um veículo automotor para que haja a incidência da norma impositiva.

Não há que se confundir essa classificação com outra também utilizada pela doutrina, que distingue os impostos em diretos e indiretos.

Os impostos direitos são aqueles cujo custo é suportado pelo próprio contribuinte de direito, ou seja, em que não há o repasse do custo da tributação para terceiros. É o caso do imposto de renda pessoa física. Os impostos indiretos são aqueles em que o custo da tributação é repassado para o consumidor final, através do preço do produto. É o que ocorre, por exemplo, com o IPI e o ICMS[63].

Portanto, o que a Constituição determina é que, sempre que possível, deva o legislador levar em consideração as circunstâncias pessoais do contribuinte na conformação dos impostos.

Quanto à expressão, "serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte", há duas interpretações na doutrina.

A primeira afirma que a expressão se refere tão somente à técnica da progressividade, mediante a qual a alíquota aumenta de acordo com o incremento da base de cálculo do tributo. É o caso do imposto de renda pessoa física, em que a alíquota varia conforme a renda do contribuinte. Assim, o contribuinte que ganha

[63] Parcela considerável da doutrina considera como artificial e desprovida de rigor científico a classificação dos tributos em diretos ou indiretos. É que pensa, dentre outros, Alfredo Augusto Becker. Apesar de comungarmos desse entendimento, o fato é que essa classificação goza de certo prestígio, aparecendo em provas de concursos.

um salário mínimo é isento; o que ganha R$ 2.000,00 paga o percentual de 7,5% e o que ganha R$ 5.000,00 o percentual de 27,5% sobre os rendimentos.

Já a segunda interpretação afirma que a expressão se refere não apenas à técnica da progressividade, mas também à técnica da seletividade.

A seletividade impõe que nos impostos indiretos, concebidos como aqueles em que há o repasse do custo da tributação para o consumidor final – como é o caso do ICMS e do IPI – a tributação seja realizada de maneira mais gravosa nos produtos supérfluos do que nos produtos essenciais.

Assim, pela regra da seletividade, a alíquota do cigarro, de bens de luxo e de bebidas alcoólicas deve ser mais alta do que a alíquota incidente sobre os gêneros alimentícios. Hugo de Brito Machado adota essa segunda posição[64]

Portanto, por força dessa segunda interpretação, a *graduação da capacidade econômica do contribuinte* pode ser realizada de duas formas: Para os impostos pessoais, através da técnica da progressividade; para os impostos indiretos, pela técnica da seletividade.

1.5.4 (Im)possibilidade de utilização da técnica da progressividade nos impostos reais

Até aqui, observamos que o princípio da capacidade contributiva pode ser promovido de diferentes formas, a depender das características dos tributos em análise.

No caso de um imposto pessoal, atinge-se a sua finalidade mediante a utilização da técnica da progressividade. Tratando-se de um imposto indireto, a técnica utilizável é a da seletividade.

A questão que se coloca agora é a seguinte: Tratando-se de um imposto real, como é o caso do IPTU e do IPVA, qual é a técnica adequada para promover o princípio da capacidade contributiva? É possível fazê-lo?

Parcela da doutrina entende que sim, aduzindo que também nos impostos reais se poderia implantar a técnica da progressividade.

O argumento é o seguinte: a expressão *sempre que possível*, utilizada no parágrafo primeiro do artigo 145, vincula-se apenas ao *caráter pessoal* dos impostos. Nesse sentido, a *graduação segundo a capacidade econômica* não seria uma *possibilidade*, mas um *dever* constitucional.

É o que pensa Américo Lacombe e José Maurício Conti.

Uma segunda corrente doutrinária responde que não, fundamentando sua posição no seguinte raciocínio: a gradu*ação de um tributo segundo a capacidade econômica do contribuinte* só pode ser realizada caso se

[64] MACHADO, Hugo de Brito. **A progressividade do IPTU e a capacidade contributiva**. RDDT 203/91--100, ago. 2012

conheça efetivamente a sua capacidade econômica. E isso só é possível nos impostos pessoais, porque nos impostos reais se leva em consideração os bens singulares em sua objetividade.

Em um primeiro momento, ao julgar o RE 153.771, o Supremo Tribunal Federal adotou essa segunda interpretação, com base no voto do Ministro Relator Moreira Alves.

Esse posicionamento foi depois reafirmado em diversos julgados, o que levou a Corte a adotar a premissa de que, salvo nos casos em que existe autorização constitucional expressa, é vedada a progressividade nos impostos reais. Com base nela, o Supremo Tribunal Federal entendeu que:

i) é inconstitucional

a) a progressividade do IPTU não-extrafiscal antes da Emenda Constitucional 29/2000, que expressamente autorizou a progressividade em razão do valor do imóvel (RE 153.771);

b) a progressividade do ITBI (RE 234.105/SP), tendo sido editada inclusive súmula nesse sentido:

> Súmula nº 656: É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel.

ii) é constitucional

a) a progressividade do imposto de renda (imposto pessoal);

b) a progressividade extrafiscal do IPTU, conforme redação do artigo 182, §4º, da CF;

c) a progressividade não-extrafiscal do IPTU após a Emenda Constitucional 29/2000;

d) a progressividade do ITR, conforme §4º do artigo 156 da CF.

Essa ideia, de entender como inconstitucional a progressividade nos impostos reais, salvo quando a constituição expressamente previsse essa possibilidade, parecia consolidada na jurisprudência do STF. No entanto, houve uma sensível mudança de interpretação no julgamento do Recurso Extraordinário 562.045, realizado em 2013.

Nesse julgado, a Corte entendeu que a graduação da tributação segundo a capacidade econômica do contribuinte não é vedada em absoluto nos impostos classificados como reais, dependendo a sua legalidade da possibilidade *in concreto* de se avaliar as circunstâncias pessoais do sujeito passivo.

Para ser mais claro, o Supremo Tribunal Federal assentou que, mesmo nos impostos reais, é possível em alguns casos que a legislação consiga aferir de maneira mais segura a capacidade econômica do contribuinte, mediante a consideração de circunstâncias concernentes à sua pessoa ou às suas atividades. Nessas hipóteses, admite-se a utilização da técnica da progressividade, tributando-se mais pesadamente quem denote signos maiores de riqueza.

Foi esse o motivo que levou a Corte a considerar constitucional a progressividade das alíquotas do ITCMD. Na ocasião, o Supremo Tribunal Federal entendeu que o tributo se diferenciava do ITBI e do IPTU pela

possibilidade concreta da aferição da capacidade econômica do contribuinte. As diferenças apontadas foram as seguintes:

1. O IPTU aprecia um bem isoladamente considerado, enquanto que o ITCMD-Causa Mortis se refere a todos os bens que foram transmitidos por herança.

2. O ITBI diz respeito à transmissão onerosa, em que há a aquisição da propriedade numa operação sinalagmática na qual o adquirente assume o ônus de realizar uma contrapartida. O ITCMD decorre de uma transação que foi realizada a título gratuito – doação ou herança. Assim, a operação que lhe deu causa revela mais do que uma simples presunção indireta da capacidade contributiva, por representar um verdadeiro acréscimo patrimonial.

Portanto, é possível afirmar que o Supremo Tribunal Federal entende que não há uma incompatibilidade absoluta entre a progressividade e os impostos reais. A possibilidade da utilização dessa técnica vai depender da possibilidade, in concreto, de a lei conseguir aferir a capacidade econômica do contribuinte.

Atualmente, a progressividade é admitida nos seguintes impostos:

a) imposto sobre a renda, conforme artigo 153, § 2º, inciso I, da CF;

b) IPTU, conforme redação do artigo 182, §4º, da CF (progressividade extrafiscal);

c) IPTU, após a Emenda Constitucional 29/2000 (progressividade fiscal);

d) ITR, conforme §4º do artigo 156 da CF.

e) ITCMD, conforme jurisprudência do STF firmada no julgamento do RE 562.045.

1.5.5 Extrafiscalidade e Capacidade Contributiva

Alguns tributos têm uma finalidade extrafiscal, ou seja, objetivam alcançar outros objetivos que não apenas a arrecadação.

Nessas hipóteses, utiliza-se o Direito Tributário para estimular ou desestimular comportamentos, induzindo o contribuinte a agir conforme os objetivos determinados pela lei.

Citemos como exemplo o IPTU extrafiscal, previsto no artigo 182, §4º, da CF. Nesse caso, a alíquota progressiva tem como objetivo trazer um ônus tributário ao proprietário que não promova adequadamente o solo urbano, incentivando-o a cumprir com a legislação do plano diretor.

Outro exemplo que pode ser mencionado é o do ITR, uma vez que suas alíquotas variam em razão não apenas do tamanho da área, mas também do grau de aproveitamento do imóvel. Assim, áreas improdutivas são taxadas de maneira mais significativa do que as áreas produtivas.

Embora haja quem sustente de maneira diversa, o entendimento majoritário defende a possibilidade de compatibilização do princípio da capacidade contributiva com a tributação extrafiscal, ainda que o parâmetro

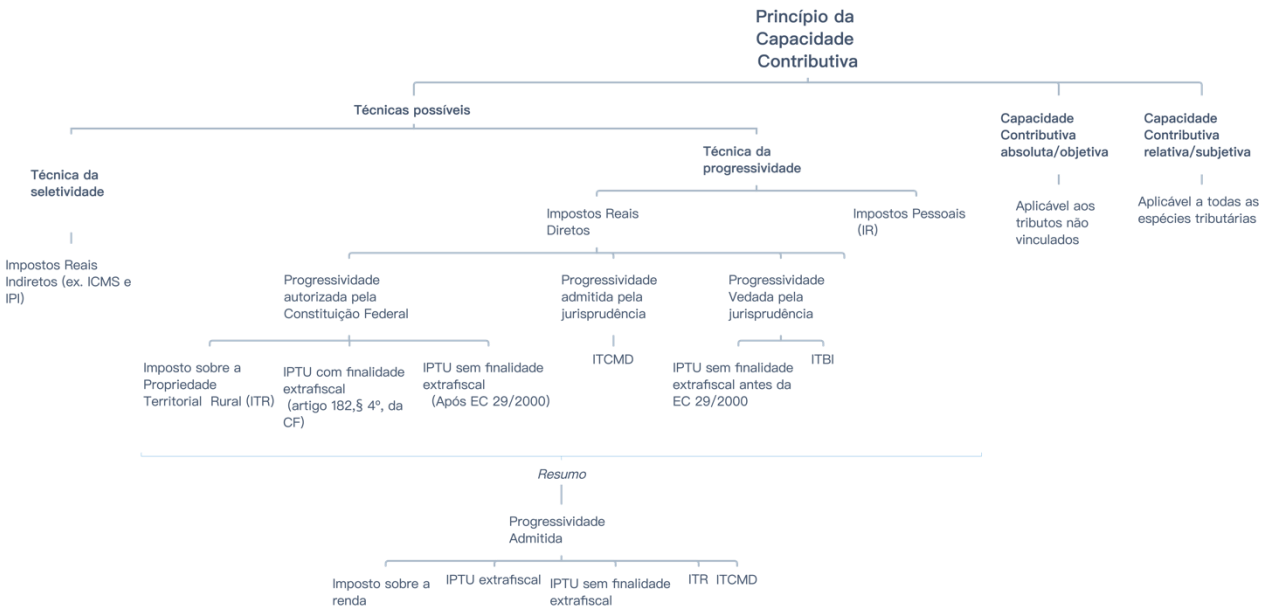
a ser adotado como limite da tributação deva levar em consideração essa particularidade, admitindo-se em determinadas circunstâncias a utilização de alíquotas elevadas.

Contudo, a margem de liberdade na fixação do valor da tributação, embora elevada, não é ilimitada, devendo-se observar o princípio da proporcionalidade.

Nesse sentido, é preciso comprovar que a lei é apta a produzir a finalidade extrafiscal almejada (exame da adequação); que a medida é a menos restritiva possível dentre aquelas que poderiam ser utilizadas (exame da necessidade); e que os efeitos positivos decorrentes da adoção da medida superam os efeitos negativos decorrentes da menor promoção do estado ideal promovido pelo princípio da capacidade contributiva (exame da proporcionalidade em sentido estrito).

Portanto, uma tributação que fosse confiscatória ofenderia ao princípio da proporcionalidade, por não passar no teste da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito.

1.5.6 Síntese



1.6 Princípio da Vedação ao Confisco

1.6.1 Aspectos Gerais

O princípio da vedação ao confisco encontra supedâneo no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal:

> *Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*
>
> *IV - utilizar tributo com efeito de confisco;*

Trata-se de um princípio que guarda relação com o princípio da capacidade contributiva, sendo uma derivação deste último. A essa conclusão se chega quando se tem em mente a ideia de capacidade contributiva relativa/subjetiva, cuja força normativa é determinar que o *quantum* da tributação seja fixado na faixa que se situa entre o mínimo vital e a tributação confiscatória:



O confisco é uma sanção que tem como característica a expropriação de um bem particular pelo Estado, sem que haja qualquer indenização compensatória. Portanto, da leitura do artigo 150, inciso IV, da CF, especialmente da expressão *efeito de confisco*, extrai-se que o que se proíbe é que a tributação seja utilizada de um modo que conduza a um resultado equiparado a essa sanção.[65] Portanto, proíbe-se que a carga tributária seja tão elevada ao ponto de se assemelhar à tomada da propriedade do contribuinte pelo Estado.

Embora o conceito seja simples, o fato é que, na prática, há dificuldades em se saber quando o valor da tributação atinge níveis confiscatórios, por inexistir uma medida aritmética exata.

Portanto, a questão deve ser resolvida caso a caso.

Ao se proceder a essa análise, deve-se levar em consideração dois critérios:

O primeiro enuncia que a carga tributária deve ser considerada como um todo, e não apenas com relação a cada um dos tributos isoladamente. Assim, a análise sobre a confiscatoriedade da tributação incidente sobre os rendimentos de um empregado ou servidor público, que paga imposto de renda e contribuição para a seguridade social, deve ser aferida não apenas pela consideração de cada uma das alíquotas isoladamente, mas pela soma dos valores que, em razão da múltipla incidência, é transferido do patrimônio do contribuinte para a União Federal. Foi essa a conclusão a que chegou o Supremo Tribunal Federal quando da análise da Lei nº 9.783/99, que estabeleceu alíquotas progressivas à contribuição para a seguridade especial dos servidores públicos[66]

---

[65] BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 17

[66] ADI 2010 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 30/09/1999, DJ 12-04-2002 PP-00051 EMENT VOL-02064-01 PP-00086

O segundo determina o exame da finalidade da tributação. O fato de um tributo ser utilizado para consecução de outros objetivos que não apenas a arrecadação pode justificar uma tributação acentuada, desde que a medida observe o princípio da proporcionalidade. Assim, tratando-se de tributos extrafiscais, o exame sobre a confiscatoriedade da exação não pode deixar de considerar essa particularidade.

1.6.2 Aplicação do princípio da vedação do confisco às multas.

Como se extrai do artigo 3º do CTN[67], tributo é uma prestação pecuniária compulsória que não pode constituir sanção por ato ilícito.

Dessa forma, há que se diferenciar a *norma tributária* da *norma sancionatória*. A *norma tributária* tem, na sua hipótese de incidência, a descrição de uma conduta lícita, cuja realização concreta faz nascer uma relação jurídica que obriga o sujeito passivo a pagar ao sujeito ativo uma determinada quantia a título de *tributo*. A *norma sancionatória*, ao contrário, possui na sua hipótese a descrição de uma conduta ilícita, cuja realização concreta obriga o sujeito passivo a pagar ao sujeito ativo uma determinada quantia a título de *multa*.

Fizemos essas observações porque o inciso IV, do artigo 150, da Constituição Federal, proíbe a utilização de *tributo* com efeito de confisco.

Assim, há quem defenda que, tratando-se de multa, o princípio da vedação ao confisco não seria aplicável[68].

Contudo, o entendimento amplamente dominante na doutrina e na jurisprudência é o de que o princípio da vedação ao confisco encontra aplicabilidade também às multas tributárias.

Por outro lado, há dificuldades no estabelecimento de um limite percentual a partir do qual a multa aplicada seria considerada confiscatória. Embora exista uma variedade de critérios, a jurisprudência tradicional do Supremo Tribunal Federal é a de que o confisco existe quando a multa superar o valor da obrigação principal, ou seja, quando o percentual da multa for superior a 100%[69].

No entanto, em recentes julgados, a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal aprimorou esse critério, adotando os parâmetros estabelecidos pelo Ministro Luís Roberto Barroso, que diferencia, para efeitos de análise do caráter confiscatório da sanção, a natureza da multa imposta ao contribuinte.

O trecho do voto do ministro, proferido no AI 727872 AGR / RS, explica didaticamente os três tipos de multas existentes:

---

[67] Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

[68] STJ, 1ª T., REsp 660692/SC, Rel. Min. Francisco Falcão, fev. 2006).

[69] STF, 2ª T., RE 748257 AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, ago. 2013).

> "No direito tributário, existem basicamente três tipos de multas: as moratórias, as punitivas isoladas e as punitivas acompanhadas do lançamento de ofício. As multas moratórias são devidas em decorrência da impontualidade injustificada no adimplemento da obrigação tributária. As multas punitivas visam coibir o descumprimento às previsões da legislação tributária. Se o ilícito é relativo a um dever instrumental, sem que ocorra repercussão no montante do tributo devido, diz-se isolada a multa. No caso dos tributos sujeitos a homologação, a constatação de uma violação geralmente vem acompanhada da supressão de pelo menos uma parcela do tributo devido. Nesse caso, aplica-se a multa e promove-se o lançamento do valor devido de ofício. Esta é a multa mais comum, aplicada nos casos de sonegação".

Com base nessa distinção, a Primeira Turma do STF tem considerado que as multas moratórias são menos graves do que as multas punitivas. Naquelas, a imposição da sanção se justifica pelo inadimplemento da obrigação tributária no termo fixado pela legislação. Nestas últimas, a sanção é imposta em razão do descumprimento de uma obrigação acessória, que normalmente é acompanhada da sonegação de parte ou da totalidade do valor devido.

Assim, levando em conta essa distinção, tem fixado como limite o percentual de 20% para as multas moratórias e de 100% para as multas punitivas[70].

1.7 PRINCÍPIO DA LIBERDADE DE TRÁFEGO DE PESSOAS E BENS

O princípio da liberdade de tráfego de pessoas e bens se encontra previsto no artigo 150, inciso V, da Constituição Federal:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
>
> V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

O que o dispositivo proíbe é que sejam criados tributos interestaduais ou intermunicipais que possam limitar o tráfego de pessoa ou bens. Trata-se de um princípio que tem como fundamento a ideia de unidade econômica do território nacional.

[70] ARE 938538 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 30/09/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-225 DIVULG 20-10-2016 PUBLIC 21-10-2016)

Aliomar Baleeiro explica que esse dispositivo tem origem na Velha República, época em que era comum a instituição de imposto sobre a exportação de produtos destinados a outros estados da federação[71].

Atualmente, esse dispositivo perdeu muito da sua força, em razão de o artigo 153, inciso II, da Constituição Federal, ser expresso ao autorizar a instituição de imposto "sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados". Diante dessa regra, mostra-se inviável a instituição de um imposto de exportação sobre produtos destinados a outros estados da federação.

Não há ofensa a esse princípio na cobrança do ICMS, uma vez que existe regra de competência na constituição Federal – artigo 155, inciso II - que autoriza a sua instituição.

O princípio também não é desrespeitado pela cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo poder público, conforme se observa da ressalva expressa constante do inciso V do artigo 150. Aliás, a menção expressa ao pedágio nem seria necessária, uma vez que essa cobrança tem natureza de preço público e não de tributo.

Foi o que decidiu o Supremo Tribunal Federal à unanimidade no julgamento da ADI 800.

1.8 Princípio da Proibição das Isenções Heterônomas

O princípio da proibição das isenções heterônomas encontra previsão no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal:

> Art. 151. É vedado à União:
>
> (...)
>
> III – instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.
>
> O fundamento desse dispositivo repousa na autonomia das entidades federativas, que possuem as prerrogativas do autogoverno e da auto-organização, e no regime de competências estabelecido pela Constituição Federal. Quando a Constituição estabelece a competência para instituir um tributo, também estabelece a competência para definir as hipóteses de suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário, observadas as regras gerais previstas em Lei Complementar.

[71] Baleeiro, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 2ª ed., Rio de Janeiro, Forense, p. 244

Quanto à interpretação desse dispositivo, duas observações iniciais se fazem necessárias:

Primeira, de que a vedação se aplica a tributos, ou seja, a todas as espécies tributárias, conforme redação expressa do dispositivo constitucional.

Segunda, de que, embora o dispositivo se refira tão somente à União Federal, pode-se aplicar também aos Estados, com relação aos tributos municipais. Assim, por exemplo, não pode a Assembleia Legislativa aprovar uma hipótese de isenção do ISSQN.

A Constituição prevê uma exceção a esse princípio no artigo 156, §3º, inciso II:

> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
>
> III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.
>
> § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:
>
> II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

Assim, pode a União Federal, por meio de Lei Complementar, excluir a incidência do ISSQN sobre as exportações de serviços para o exterior.

Ademais, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal considera constitucional que um tratado internacional conceda isenções de tributos da competência dos Estados e dos Municípios[72]. O fundamento é o de que quem atua nas relações internacionais é a República Federativa do Brasil, como representante de todo o Estado Brasileiro, e não a União Federal. Nessa perspectiva, seria inaplicável o disposto no artigo 151, inciso III, da Constituição Federal.

1.9 Princípio da Uniformidade Geográfica

O Princípio da Uniformidade Geográfica encontra previsão no artigo 151, inciso I, da Constituição Federal:

> Art. 151. É vedado à União:
>
> I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País;

[72] AI 764951 AgR, Relatora Ministra Rosa Weber, Primeira Turma, julgamento em 26.2.2013, DJe de 12.3.2013

Como se pode observar do dispositivo, trata-se de uma vedação imposta à União Federal, que não pode dar tratamento tributário preferencial em relação a contribuintes situados em determinado Estado ou Município da federação em detrimento dos contribuintes situados nos outros Estados ou municípios. Nessa perspectiva, a tributação da União, como regra, deve ser uniforme em todo o território nacional.

Contudo, há uma exceção expressamente contemplada pelo dispositivo, que autoriza "a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País".

Portanto, admite-se que sejam estabelecidos incentivos tributários, com vistas a promover o desenvolvimento de regiões mais pobres do território nacional. Exemplo mais visível desse mecanismo é a Zona Franca de Manaus, cujo supedâneo constitucional também se encontra no artigo 40 da ADCT.

Recentemente, o Supremo Tribunal Federal dirimiu controvérsia acerca da aplicabilidade desse princípio. Tratava-se de discussão acerca da constitucionalidade da Lei 8.393/1991, que dentre outros aspectos, estabelecia tratamento diferenciado com relação à alíquota do IPI sobre a produção do açúcar, que variava conforme o Estado da federação em que ocorrido o fato gerador. Saídas ocorridas na área de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE e da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia – SUDAM foram isentadas do pagamento da tributação, tendo sido reduzida em cinquenta por cento a alíquota nas saídas promovidas pelos contribuintes situados nos Estados do Espírito Santo e do Rio de Janeiro.

A Corte entendeu que a lei não contrariou o disposto no artigo 151, inciso I, da Constituição Federal, sob o fundamento de que o caso se amoldava à ressalva constante do dispositivo.

1.10 Princípio da Isonômica Tributação da Renda nos Títulos da Dívida Pública e nos Vencimentos Dos Funcionários Públicos

O referido princípio se encontra positivado no artigo 151, inciso II, da Constituição Federal:

> Art. 151. É vedado à União:
>
> II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

Portanto, duas são as vedações:

A primeira impede que a União tribute a renda decorrente das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios em montante superior ao que fixar para as suas próprias obrigações.

A segunda veda que o IRPF dos servidores dos Estados, Distrito Federal e Municípios seja superior ao IRPF pago pelos servidores da própria União Federal.

1.11 Princípio da Não Discriminação Baseada em Procedência ou Destino

A vedação que proíbe aos Estados e aos Municípios estabelecerem diferenças tributárias em razão da procedência ou destino de bens e serviços de qualquer natureza encontra previsão expressa no artigo 152 da Constituição Federal:

> Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

É importante observar que esse dispositivo é diferente do artigo 151, inciso I, da Constituição Federal, outrora analisado.

Aquele impede que a **União Federal** institua tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, salvo no caso de concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

O dispositivo ora analisado destina-se aos **Estados, Distrito Federal e Municípios.** O seu objetivo é proibir que essas entidades federativas estabeleçam discriminações tributárias tão somente em razão da procedência ou destino das mercadorias, evitando-se a ocorrência de uma guerra fiscal. Diferentemente do que ocorre com relação ao artigo 151, inciso I, aqui não há qualquer ressalva. Assim, não é permitido que municípios ou estados, mesmo que sob o fundamento da promoção do desenvolvimento econômico dessas regiões, instituam uma política tributária diversa para bens produzidos ou destinados a outros estados da federação.

Sacha Calmon[73] descreve uma situação, ocorrida em Minas Gerais, na qual se verificou ofensa ao dispositivo em análise:

> Certa feita, o secretário Fernando Reis, economista e administrador público de invejável competência, lamentavelmente falecido, intentou a utilização de fórmula discriminatória para partejar o desenvolvimento da indústria de laticínios de Minas Gerais quando secretário da Fazenda do Estado. Destarte, concedeu "créditos fiscais presumidos" de ICM para os produtores mineiros relativamente ao leite remetido a indústrias mineiras, favor este inexistente para as operações que destinassem dito leite para fora do estado, com destino a indústrias sitas noutras unidades da Federação. Como o dispositivo constitucional sob comento já existia na Constituição de 1967, diversos mandados de segurança impetrados por indústrias de laticínios paulistas e

[73] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

> fluminenses obtiveram liminares favoráveis, removendo a legislação discriminatória do Estado de Minas Gerais, que distinguia pela origem e pelo destino da mercadoria.

Mais recentemente, o STF julgou inconstitucional o Decreto 35.528/2004, do Estado do Rio de Janeiro, que previa redução na base de cálculo do ICMS nas saídas internas de café torrado ou moído produzido em estabelecimento industrial localizado nesta última unidade federativa. A Corte entendeu que o ato normativo ofendia o princípio da unidade político-econômica nacional e o da vedação ao tratamento tributário diferenciado em função da procedência ou destino de bens (CF, art. 152), uma vez que estabelecia um grave óbice à livre circulação de bens e mercadorias entre Estados da federação[74].

1.12 Princípio da Capacidade Colaborativa

Alguns doutrinadores defendem a existência do princípio da capacidade colaborativa.

De um modo geral, o conteúdo do princípio da capacidade colaborativa exige que o Estado, ao editar obrigações acessórias, efetivamente o faça para viabilizar, simplificar ou tornar mais efetiva a fiscalização tributária, sem que com isso se imponha demasiados ônus ou restrições às liberdades dos contribuintes[75].

Nesse sentido, é necessário o atendimento de três requisitos:

Primeiro, de que as obrigações acessórias sejam de fato úteis à simplificação tributária e ao exercício da fiscalização tributária, sendo vedada à instituição de deveres instrumentais que nada auxiliem na consecução desses objetivos.

Segundo, de que a colaboração seja exigida de quem tem aptidão para realizar o que se pretende. Nesse sentido, Leandro Paulsen argumenta:

> É preciso que o cumprimento da obrigação de colaboração seja viável. Quando se impõe a alguém a apresentação de documentos à fiscalização tributária em determinado prazo, por exemplo, é preciso que esse tempo seja suficiente para tanto. Quando se impõe a prestação de declarações, não se pode violar o sigilo profissional. Quando se exige de uma pessoa que observe determinadas rotinas de emissão e manutenção de documentos, livros e registros, não podem ser demasiadamente onerosas a ponto de viabilizar o seu negócio.

---

[74] ADI 3389, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 06/09/2007, DJe-018 DIVULG 31-01-2008 PUBLIC 01-02-2008 EMENT VOL-02305-01 PP-00168

[75] PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 77

Dentro desse requisito é que se encontra inserida a necessidade de relação entre aquele que é obrigado a prestar uma obrigação acessória – quando não for o próprio contribuinte - e o fato gerador, sendo vedada a escolha de alguém que não detenha essa ligação.

O terceiro requisito é o de que a obrigação acessória seja proporcional, sendo vedada a exigência de colaboração que seja demasiadamente onerosa

RESUMO

Princípio da legalidade

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

Princípio da anterioridade

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.

Princípio da irretroatividade

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 análise 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.

Princípio da Isonomia

1. Sob o aspecto negativo, o princípio da isonomia veda o tratamento desigual de contribuintes que estejam em situação equivalente.

2. A igualdade sempre pressupõe uma medida de comparação. Não é toda a diferença que justifica um tratamento diferenciado.

3. De maneira geral, duas razões podem justificar um regime tributário distinto: a) capacidades contributivas diversas; b) razões extrafiscais.

4. A Constituição Federal trouxe expressamente hipóteses que não podem ser levadas em consideração na graduação da tributação. Trata-se da *ocupação profissional ou a função exercida pelos contribuintes.*

5. Sob o aspecto positivo, o princípio da isonomia obriga o tratamento desigual de contribuintes que estejam em situação distinta. Nessa perspectiva, seria inconstitucional uma norma que estabelecesse um imposto de renda fixo, que tributasse com a mesma quantia contribuintes com rendas bastante diversas.

6. Há três técnicas de decisão que pode o Poder Judiciário utilizar no caso de violação ao princípio da isonomia: a) extensão dos benefícios ao grupo excluído; b) declaração de inconstitucionalidade da norma isentiva; c) utilização da técnica do apelo ao legislador.

7. O Supremo Tribunal Federal não tem aceito a primeira técnica, de extensão dos benefícios aos contribuintes excluídos, sob o fundamento de que, se assim agisse, estaria a atuar como legislador positivo.

Princípio da Capacidade Contributiva

1. A capacidade contributiva pode ser compreendida na acepção absoluta/objetiva e relativa/subjetiva.

2. O princípio da capacidade contributiva aplica-se a todas as espécies tributárias, ainda que, com relação aos tributos vinculados, sua promoção se dê de maneira distinta, tão somente na sua acepção relativa/subjetiva.

3. A gradação da tributação segundo a capacidade econômica do contribuinte pode ser atingida mediante as técnicas da progressividade e da seletividade.

4. A progressividade tem aplicação plena no caso do imposto de renda, classificado como pessoal.

5. Tratando-se de impostos reais indiretos, a técnica adequada é a da seletividade.

6. Tratando-se de impostos reais diretos, é possível a utilização da progressividade, nos casos em que existe autorização expressa pela Constituição.

7. Em outras hipóteses, a progressividade de impostos reais só é admita se for possível identificar efetivamente a capacidade econômica do contribuinte, como ocorre com o ITCMD.

8. Atualmente, a progressividade é admitida nos seguintes impostos:

a) imposto sobre a renda, conforme artigo 153, § 2º, inciso I, da CF;

b) IPTU, conforme redação do artigo 182, §4º, da CF (progressividade extrafiscal);

c) IPTU, após a Emenda Constitucional 29/2000 (progressividade fiscal);

d) ITR, conforme §4º do artigo 156 da CF.

e) ITCMD, conforme jurisprudência do STF firmada no julgamento do RE 562.045.

9. É possível compatibilizar a extrafiscalidade com o princípio da capacidade contributiva.

Princípio da Vedação ao Confisco.

1. O princípio da vedação ao confisco guarda relação com o princípio da capacidade contributiva.

2. O que o princípio do não confisco proíbe é que a tributação seja utilizada de um modo que conduza a um resultado que equivalha à tomada da propriedade do contribuinte pelo Estado.

3. Há dificuldades em saber quando o valor da tributação atinge níveis confiscatórios, por inexistir um critério aritmético exato.

4. Alguns critérios têm sido utilizados pela doutrina e pela jurisprudência. De uma maneira geral, pode-se dizer que as distinções entre as espécies tributárias fornecem elementos que ajudam na identificação do caráter confiscatório da tributação. Além disso, a carga tributária deve ser considerada como um todo, não se podendo igualmente desprezar o fato de alguns tributos possuírem uma finalidade extrafiscal.

5. O princípio da não vedação ao confisco se aplica às multas.

6. Há julgados do Supremo Tribunal Federal reconhecendo que a multa passa a ser confiscatória quando ultrapassa o percentual de 100% sobre o valor principal.

7. A Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal aperfeiçoou o critério. Para as multas moratórias, fixou o teto em 20% sobre o valor principal; para as multas punitivas, em 100% sobre o valor principal.

Princípio da liberdade de tráfego de pessoas ou bens

1. Impede a criação de tributos, interestaduais ou intermunicipais, que possam limitar o tráfego de pessoa ou bens.

2. Não se aplica ao ICMS e aos pedágios.

3. O STF decidiu que a natureza jurídica dos pedágios não é tributária, tratando-se de preço público.

Princípio da Proibição das Isenções Heterônomas

1. Impede que a União institua isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

2. Pode-se aplicar o dispositivo também aos Estados Federativos, impedindo-os de instituir isenções de tributos municipais.

3. Há duas exceções ao princípio: A primeira exceção se encontra no artigo 156, § 3º, da CF, que autoriza a União Federal a excluir, por meio de Lei Complementar, a incidência do ISSQN sobre a exportação de serviços para o exterior; a segunda exceção diz respeito aos tratados internacionais firmados pela República Federativa do Brasil.

Princípio da Uniformidade Geográfica

1. O referido princípio impede que a União institua tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município.

2. Há, contudo, uma exceção. Admite-se concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

Princípio da Isonômica Tributação da Renda nos Títulos da Dívida Pública e nos Vencimentos Dos Funcionários Públicos

Duas são as vedações impostas por esse princípio.

A primeira impede que a União tribute a renda decorrente das obrigações da divida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios em montante superior ao que fixar para as suas próprias obrigações.

A segunda veda que o IRPF dos servidores dos Estados, Distrito Federal e Municípios seja superior ao IRPF pago pelos servidores da própria União Federal.

Princípio da Não Discriminação Baseada em Procedência ou Destino

Trata-se de vedação que proíbe os Estados, o Distrito Federal e os Municípios de estabelecerem diferenças tributárias em razão da procedência ou destino de bens e serviços de qualquer natureza. Encontra previsão no artigo 152 da CF.

Princípio da Capacidade Colaborativa

Por força desse princípio, exige-se que as obrigações acessórias observem três requisitos: a) primeiro, sejam de fato uteis à simplificação tributária ou ao exercício da atividade fiscalizatória; b) segundo, sejam destinadas a quem mantenha alguma relação com o contribuinte ou o fato gerador; c) terceiro, não imponham ônus desproporcionais.

QUESTÕES COMENTADAS

1. (CONSULPLAN/TJ-MG/2019/Titular de Serviços de Notas e de Registros - Provimento/Questão adaptada) Julgue o item que se segue:

O Princípio da Anterioridade veda a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

( ) Certo ( ) **Errado**

Comentários:

A afirmativa está incorreta, visto que apresenta a descrição do princípio da irretroatividade tributária, previsto no art. 150, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal.

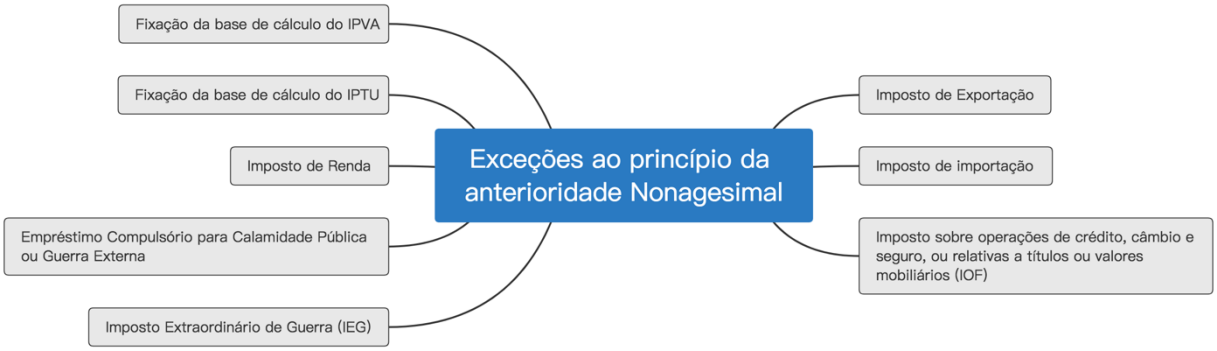
2. (IESES/TJ-SC/Titular de Serviços de Notas e de Registros - Provimento - PROVA ANULADA/2019/Questão adaptada) Julgue a assertiva abaixo:

O princípio da anterioridade, cuja aplicação alcança o imposto de renda, proíbe a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

( ) **Certo** ( ) Errado

Comentários:

A questão está correta, pois o imposto de renda é exceção ao princípio da anterioridade nonagesimal. À guisa de memorização, observe o recurso mnemônico exposto abaixo, ilustrando as oito hipóteses de exceção ao princípio da anterioridade nonagesimal.



3. (IESES/TJ-SC/Titular de Serviços de Notas e de Registros - Provimento - PROVA ANULADA/2019/Questão adaptada) Julgue a assertiva abaixo:

O princípio da legalidade tributária veda que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exijam ou aumentem tributos sem lei que os estabeleça, devendo ser utilizada, em regra, lei complementar para instituir tributos.

( ) Certo ( ) **Errado**

Comentários:

A afirmativa é incorreta (art. 150, inciso I da CF/88). Como regra, cabe à lei ordinária instituir tributos. Excepcionalmente, a CF exige lei complementar, nas seguintes hipóteses: Imposto sobre Grande Fortunas, Empréstimo Compulsório, Imposto Residual e Contribuições residuais para a seguridade social.

4. (IESES/TJ-SC/Titular de Serviços de Notas e de Registros - Remoção/2019/Questão adaptada) A respeito do princípio da legalidade, julgue o seguinte item:

O princípio da legalidade veda de maneira expressa a utilização da medida provisória para tratar de matéria tributária.

( ) Certo ( ) **Errado**

Comentários:

A assertiva é incorreta, conforme o artigo 62, §2º, da Constituição Federal.

5. (CONSULPLAN/TJMG/ Titular de Serviços de Notas e de Registros - Provimento/2018/Questão adaptada) Relativamente ao Sistema Constitucional Tributário, julgue a assertiva abaixo:

É aplicável a proibição constitucional do confisco em matéria tributária, ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento pelo contribuinte de suas obrigações tributárias.

( ) **Certo** ( ) Errado

Comentários:

A assertiva está correta. O Supremo Tribunal Federal tem jurisprudência no sentido da aplicabilidade da vedação ao confisco também às multas.

6. (CONSULPLAN/TJMG/ Titular de Serviços de Notas e de Registros - Provimento/2018/Questão adaptada) Relativamente ao Sistema Constitucional Tributário, julgue a assertiva abaixo:

Pela garantia constitucional da anterioridade tributária (CF, art. 150, III, b) nenhum tributo será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvados, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.

( ) Certo ( ) **Errado**

Comentários

A afirmativa é errada. A questão trata do princípio da anualidade (que não se confunde com o princípio da anterioridade tributária). O princípio da anualidade não existe no sistema constitucional tributário brasileiro, uma vez que a exigência atual é apenas no sentido de exigir que a lei instituidora ou majoradora do tributo seja publicada antes do final do exercício financeiro, respeitada igualmente a anterioridade nonagesimal

7. (CONSULPLAN/TJMG/Titular de Serviços de Notas e de Registros - Provimento/2018/Questão adaptada) Relativamente ao Sistema Constitucional Tributário, julgue a assertiva abaixo:

Conforme previsto no art. 150, I, da Constituição, somente lei complementar é instrumento hábil para a criação e majoração de tributos.

( ) Certo ( ) **Errado**

Comentários:

A afirmativa é incorreta, pois, como já mencionado, a lei complementar, em regra, não cria tributos. Em regra, os tributos são instituídos por meio de lei ordinária. Há quatro tributos, apenas, que devem ser instituídos por meio de lei complementar: Imposto sobre Grande Fortunas; Empréstimo Compulsório; Imposto Residual e Contribuição residual para a seguridade social.

8. (VUNESP/TJSP/Titular de Serviços de Notas e de Registros - Provimento/2018/Questão adaptada) De acordo com o Código Tributário Nacional:

Os princípios gerais de direito privado são utilizados para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, inclusive para a definição dos respectivos efeitos tributários.

( ) Certo ( ) **Errado**

Comentários:

A afirmativa está incorreta. Para responder a questão, bastava saber a literalidade do art. 109 do CTN. "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."

9. (VUNESP/TJSP/Titular de Serviços de Notas e de Registros - Provimento/2018) A Constituição Federal veda que determinados tributos sejam cobrados no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Trata-se de limitação constitucional ao poder de tributar, conhecida por princípio da anterioridade.

Assinale a alternativa na qual consta um tributo que excepciona tal princípio.

a) Empréstimo compulsório instituído no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

b) Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários.

c) Contribuição Social no interesse das categorias profissionais ou econômicas.

d) Imposto sobre a propriedade rural.

Comentários:

A alternativa correta é a letra "b", tendo em vista que o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou sobre operações relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF) é exceção aos princípios da anterioridade anual e da nonagesimal.

10. (CONSULPLAN/TJMG/Titular de Serviços de Notas e de Registros - Remoção/2017/Questão adaptada) À luz do entendimento sumulado pelo Supremo Tribunal Federal, julgue o seguinte item:

A norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária se sujeita ao princípio da anterioridade.

( ) Certo ( ) **Errado**

Comentários:

A afirmativa está incorreta.

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.

11. (CONSULPLAN/TJMG/Titular de Serviços de Notas e de Registros - Provimento/2017/Questão adaptada) Relativamente aos princípios constitucionais tributários, julgue o item que se segue:

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

( ) Certo ( ) **Errado**

Comentários:

A afirmativa está incorreta. O princípio da anterioridade tributária não se aplica nos casos de redução de tributo. O art. 150, III, alínea "b", da Constituição Federal afirma "no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, logo, essa regra não se aplica nos casos de redução.

12. (CONSULPLAN/TJMG/Titular de Serviços de Notas e de Registros - Provimento/2017/Questão adaptada) Relativamente aos princípios constitucionais tributários, julgue o item que se segue:

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.

( ) Certo ( ) **Errado**

Comentários:

A assertiva é incorreta. Em que pese a correta definição do princípio da anterioridade, o imposto extraordinário de guerra configura-se como hipótese de exceção aos princípios da anterioridade anual e da anterioridade nonagesimal. Conforme já mencionado, é essencial conhecer as exceções aos princípios da anterioridade. À título de reforço, colaciono a tabela mnemônica abaixo.

Exceções à anterioridade anual	**Exceções à anterioridade nonagesimal**
II	II
IE	IE
IPI	IR
IOF	IOF
IEG	IEG
EC-Calamidade/Guerra Externa	EC-Calamidade/Guerra Externa
CIDE-Combustível	Alterações na base de cálculo do IPTU e do IPVA
ICMS-Combustível	

13. (CONSULPLAN/TJMG/Titular de Serviços de Notas e de Registros - Provimento/2017/Questão adaptada) Relativamente aos princípios constitucionais tributários, julgue o item que se segue:

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.

( ) Certo ( ) **Errado**

Comentários:

A afirmativa é incorreta. O imposto extraordinário de guerra e o IOF são exceções ao referido princípio.

14. CONSULPLAN/TJMG/Titular de Serviços de Notas e de Registros - Provimento/2017/Questão adaptada) Relativamente aos princípios constitucionais tributários, julgue o item que se segue

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

( ) **Certo** ( ) Errado

Comentários:

A afirmativa está correta. A regra geral é de que os tributos submetem-se tanto à anterioridade anual quanto à nonagesimal. Reforça-se, novamente, as hipóteses de exceção:

Exceções à anterioridade anual	**Exceções à anterioridade nonagesimal**
II	II
IE	IE
IPI	IR
IOF	IOF
IEG	IEG
EC-Calamidade/Guerra Externa	EC-Calamidade/Guerra Externa
CIDE-Combustível	Alterações na base de cálculo do IPTU e do IPVA
ICMS-Combustível	

LISTA DE QUESTÕES

1. (CONSULPLAN/TJ-MG/2019/Titular de Serviços de Notas e de Registros - Provimento/Questão adaptada) Julgue o item que se segue:

O Princípio da Anterioridade veda a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

( ) Certo ( ) Errado

2. (IESES/TJ-SC/Titular de Serviços de Notas e de Registros - Provimento - PROVA ANULADA/2019/Questão adaptada) Julgue a assertiva abaixo:

O princípio da anterioridade, cuja aplicação alcança o imposto de renda, proíbe a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

( ) Certo ( ) Errado

3. (IESES/TJ-SC/Titular de Serviços de Notas e de Registros - Provimento - PROVA ANULADA/2019/Questão adaptada) Julgue a assertiva abaixo:

O princípio da legalidade tributária veda que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exijam ou aumentem tributos sem lei que os estabeleça, devendo ser utilizada, em regra, lei complementar para instituir tributos.

( ) Certo ( ) Errado

4. (IESES/TJ-SC/Titular de Serviços de Notas e de Registros - Remoção/2019/Questão adaptada) A respeito do princípio da legalidade, julgue o seguinte item:

O princípio da legalidade veda de maneira expressa a utilização da medida provisória para tratar de matéria tributária.

( ) Certo ( ) Errado

5. (CONSULPLAN/TJMG/ Titular de Serviços de Notas e de Registros - Provimento/2018/Questão adaptada) Relativamente ao Sistema Constitucional Tributário, julgue a assertiva abaixo:

É aplicável a proibição constitucional do confisco em matéria tributária, ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento pelo contribuinte de suas obrigações tributárias.

( ) Certo ( ) Errado

6. (CONSULPLAN/TJMG/ Titular de Serviços de Notas e de Registros - Provimento/2018/Questão adaptada) Relativamente ao Sistema Constitucional Tributário, julgue a assertiva abaixo:

Pela garantia constitucional da anterioridade tributária (CF, art. 150, III, b) nenhum tributo será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvados, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.

( ) Certo ( ) Errado

7. (CONSULPLAN/TJMG/Titular de Serviços de Notas e de Registros - Provimento/2018/Questão adaptada) Relativamente ao Sistema Constitucional Tributário, julgue a assertiva abaixo:

Conforme previsto no art. 150, I, da Constituição, somente lei complementar é instrumento hábil para a criação e majoração de tributos.

( ) Certo ( ) Errado

8. (VUNESP/TJSP/Titular de Serviços de Notas e de Registros - Provimento/2018/Questão adaptada) De acordo com o Código Tributário Nacional:

Os princípios gerais de direito privado são utilizados para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, inclusive para a definição dos respectivos efeitos tributários.

( ) Certo ( ) Errado

9. (VUNESP/TJSP/Titular de Serviços de Notas e de Registros - Provimento/2018) A Constituição Federal veda que determinados tributos sejam cobrados no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Trata-se de limitação constitucional ao poder de tributar, conhecida por princípio da anterioridade.

Assinale a alternativa na qual consta um tributo que excepciona tal princípio.

a) Empréstimo compulsório instituído no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

b) Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários.

c) Contribuição Social no interesse das categorias profissionais ou econômicas.

d) Imposto sobre a propriedade rural.

10. (CONSULPLAN/TJMG/Titular de Serviços de Notas e de Registros - Remoção/2017/Questão adaptada) À luz do entendimento sumulado pelo Supremo Tribunal Federal, julgue o seguinte item:

A norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária se sujeita ao princípio da anterioridade.

( ) Certo ( ) Errado

11. (CONSULPLAN/TJMG/Titular de Serviços de Notas e de Registros - Provimento/2017/Questão adaptada) Relativamente aos princípios constitucionais tributários, julgue o item que se segue:

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

( ) Certo ( ) Errado

12. (CONSULPLAN/TJMG/Titular de Serviços de Notas e de Registros - Provimento/2017/Questão adaptada) Relativamente aos princípios constitucionais tributários, julgue o item que se segue:

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.

( ) Certo ( ) Errado

13. (CONSULPLAN/TJMG/Titular de Serviços de Notas e de Registros - Provimento/2017/Questão adaptada) Relativamente aos princípios constitucionais tributários, julgue o item que se segue:

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.

( ) Certo ( ) Errado

14. CONSULPLAN/TJMG/Titular de Serviços de Notas e de Registros - Provimento/2017/Questão adaptada) Relativamente aos princípios constitucionais tributários, julgue o item que se segue

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

( ) Certo ( ) Errado

GABARITO

1. Errado
2. Certo
3. Errado
4. Errado
5. Certo
6. Errado
7. Errado
8. Errado
9. B
10. Errado
11. Errado
12. Errado
13. Errado
14. Certo

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.