

PROVISÓRIO

*José Afonso da Silva*

# **COMENTÁRIO CONTEXTUAL À CONSTITUIÇÃO**

*11ª edição,  
atualizada até a  
Emenda Constitucional 135, de 20.12.2024*

**2025**

## TÍTULO VI

### DA TRIBUTAÇÃO E DO ORÇAMENTO

#### 1. Instrumentos da atividade financeira do Estado.

**1. INSTRUMENTOS DA ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO.** Este Título concentra os fundamentos constitucionais da atividade financeira do Estado, sob o ângulo da receita por via da tributação e sob o ângulo da execução das despesas previstas na peça orçamentária. *Tributação* e *orçamento* são os dois instrumentos da atividade financeira do Estado, que consiste na obtenção, administração e emprego dos recursos financeiros na satisfação dos interesses coletivos. A atividade financeira do Estado realiza-se, pois, pela obtenção da receita pública, por sua gestão e pelas despesas públicas. A *tributação* é o sistema de atos e efeitos

de tributar, para obter as receitas necessárias ao atendimento do interesse público; o *orçamento* é um processo e um plano de contas. É o processo pelo qual se elabora, se expressa, se aprova, se executa e se avalia o cumprimento do programa de governo para determinado período (três anos, por exemplo, o orçamento plurianual; um ano, o orçamento anual), mas é também o plano das contas públicas para cada exercício financeiro, em que se estima a receita possível de ser arrecadada no período e são previstas as despesas a serem realizadas na execução de atividades, projetos e programas do governo.

## CAPÍTULO I – DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

1. Conceito de “sistema tributário”. 2. Tipologia dos sistemas tributários. 3. Posição do Sistema Tributário Nacional.

### 1. CONCEITO DE “SISTEMA TRIBUTÁRIO”.

Designa-se por “sistema tributário” o conjunto, mais ou menos coerente, de instituições, regras e práticas tributárias, consideradas seja nas suas recíprocas relações, seja quanto aos efeitos globalmente produzidos sobre a vida econômica e social.<sup>1</sup> O sistema envolve sempre organicidade. Não basta a mera enumeração dos tributos para se ter um sistema. Compreende outros elementos, que não a simples nomenclatura tributária. Engloba princípios e definições básicas, que denotem harmonia e coerência dos componentes.

### 2. TIPOLOGIA DOS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS.

O modo como se relacionam seus vários componentes e elementos permite estabelecer uma tipologia dos sistemas tributários, que pode apoiar-se em critérios externos ou internos. *Do ponto de vista externo*, os sistemas tributários podem ser classificados com apoio na *intensidade da pressão fiscal*, falando-se, então, em “sistema tributário oneroso” e “sistema tributário leve”, e com apoio na *natureza dos impostos dominantes*, distinguindo-se os sistemas em *regressivos* – quando repousam nos impostos indiretos – ou *progressivos* – quando se esteiam nos impostos diretos. *Do ponto de vista interno*, a classificação pode fundamentar-se em *critérios sociopolíticos* ou em *critérios socioe-*

*conômicos*. No primeiro caso fala-se em “sistema liberal” (neutro) ou em “sistema regulatório”. No segundo, vincula-se o sistema à estrutura econômica, tendo-se em vista que os fatos tributáveis são de natureza econômica e levando-se, ainda, em conta a recíproca influência entre tributação e realidade econômica. Outra classificação baseia-se na formação do sistema: será *racional* se a coordenação dos tributos entre si for obra da ação deliberada do legislador; e será *histórico* se essa coordenação resultar do evolver histórico.<sup>2</sup>

### 3. POSIÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.

Nosso sistema tributário foi do tipo *histórico* até a superveniência da Emenda Constitucional 18/1965, que propôs estruturar um sistema racional, apoiado em duas premissas fundamentais: (a) consolidação dos impostos de idêntica natureza em figuras unitárias, definidas por via de referências às suas bases econômicas, antes que uma das modalidades jurídicas que pudessem revestir; (b) concepção do sistema tributário como integrado no plano econômico e jurídico nacional, em substituição ao critério histórico, de origem essencialmente política, da coexistência de três sistemas tributários autônomos: federal, estadual e municipal. Esse sistema, com razoáveis modificações, perdura na Constituição vigente.

## Seção I – Dos Princípios Gerais

1. Disposições gerais sobre a tributação.

### 1. DISPOSIÇÕES GERAIS SOBRE A TRIBUTAÇÃO.

A Constituição diz mal quando intitula de “Princípios Gerais” a presente Seção, referindo-se ao *Sistema Tributário Nacional*. Não há nela senão os princípios da personalização e da capacidade contributiva, constantes do art. 145, § 1º. Os princípios constitucionais gerais, especiais

e específicos da tributação aparecem mesmo é na Seção II, como expressão das limitações do poder de tributar.

Nesta primeira Seção o que temos são *disposições gerais sobre a tributação*, que sintetizam as bases constitucionais do Sistema Tributário Nacional.

1. Cf. Pierre Beltrame, *Les Systèmes Fiscaux*, p. 5; Amílcar de Araújo Falcão, *Sistema Tributário Brasileiro*, p. 27.

2. Cf. José Afonso da Silva, *Sistema Tributário Nacional*, 1975 (em que estamos nos baseando para as considerações do texto).

## ART. 145

**Art. 145.** A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I – impostos; II – taxas: a) em razão do poder de polícia; b) pela prestação de serviços de limpeza, saneamento, iluminação e segurança de logradouros públicos; c) pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição; III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 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, respeitadas os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º. As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

§ 3º. O Sistema Tributário Nacional deve observar: os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.

§ 4º. As alterações na legislação tributária buscarão atenuar aos efeitos regressivos.

1. Componentes. 2. Tributo. 3. Imposto. 4. Taxa. 5. Contribuição de melhoria. 6. Princípio da personalização e da capacidade contributiva. 7. Base de cálculo das taxas. 8. Os princípios. 9. Objetivos das alterações na legislação tributária.

**1. COMPONENTES.** O Sistema Tributário Nacional compõe-se de tributos, que, de acordo com a Constituição, compreendem os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria (art. 145). Disso se conclui que ele cuida de três espécies tributárias: os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria.

**2. TRIBUTO.** A palavra “tributo” tem sentido genérico, compreendendo as espécies supraindicadas. O que o caracteriza juridicamente é o fato de ser uma prestação obrigatória exigida por entidade de direito público em virtude de seu poder de império. Não cabe no seu conceito jurídico a indicação de que seja receita derivada, como às vezes se diz, porquanto nem toda receita derivada provém de tributos; assim as penalidades pecuniárias. Também não se levarão em conta sua destinação ou sua repercussão econômica, embora se saiba que ele é sempre uma forma de captação de recursos financeiros para ocorrer às despesas públicas; destina-se a satisfazer um fim público, embora também se saiba que hoje ele é utilizado amplamente como instrumento de regulação econômica; mas, sob esse aspecto, seu estudo descabe ao Direito, por constituir tema da Ciência das Finanças, da Economia Financeira ou da Política Fiscal.

É, pois, correta a definição de tributo do art. 3º do CTN, como toda prestação pecuniária compulsória instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa vinculada, que não constitua sanção de ato ilícito.

Nessa definição traduzem-se os elementos essenciais do tributo, como: (a) *compulsoriedade*, para indicar que se trata de um meio de obter receitas públicas mediante a atuação do poder de império, ficando excluídas todas as prestações facultativas ou contratuais; (b) *prestação pecuniária em moeda ou em cujo valor nela se possa exprimir*, indicando que o tributo não é necessariamente uma prestação em dinheiro, entendendo-se que nem toda prestação pecuniária há que ser dinheiro;

(c) *seu caráter não punitivo*, pois expressamente exclui de seu conceito as sanções por atos ilícitos; assim, as multas não têm natureza tributária, embora sejam prestações pecuniárias e receitas derivadas; (d) *instituição em lei*, para ressaltar que sua criação e seu aumento hão que subordinar-se ao princípio da legalidade, garantia constitucional dos contribuintes (art. 150, I), e sua cobrança há que ser feita por meio de *atividade administrativa plenamente vinculada*, que é o lançamento, que não admite atividade discricionária e muito menos arbitrária do Fisco. E a situação que dá origem ao direito de o Fisco arrecadar essa prestação pecuniária chamada “tributo” é o *fato gerador*, que, correspectivamente, faz nascer a obrigação de determinada pessoa, chamada “contribuinte”, de pagar a importância pecuniária correspondente.

**3. IMPOSTO.** É o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica em favor do contribuinte ou relativa a ele. Isso quer dizer que o imposto é uma prestação pecuniária que incide sobre fatos descritos em lei só pela atuação do contribuinte. Daí provêm os diferentes tipos de impostos discriminados nos arts. 153, 155 e 156, os quais aparecem, nestes, classificados sob o critério da competência, como *impostos federais, estaduais e municipais*, abandonando-se a classificação sob o ponto de vista econômico da Emenda 18/1965, que, no entanto, se mantém no Código Tributário Nacional, como *impostos sobre o comércio exterior* (ou seja: imposto sobre a importação de produtos estrangeiros e imposto sobre a exportação, para o Estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados), *impostos sobre o patrimônio e a renda* (ou seja: sobre a propriedade territorial rural, sobre a propriedade predial e territorial urbana, sobre a propriedade de veículos automotores, sobre a transmissão de bens imóveis e direitos a eles relativos e sobre renda e proventos de qualquer natureza, sobre grandes fortunas), *impostos sobre a produ-*

ção e a circulação (ou seja: sobre produtos industrializados, sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de transporte e comunicações, sobre operações de crédito, câmbio e seguros, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, e sobre serviços de qualquer natureza) e *impostos extraordinários em tempo de guerra*.

**4. TAXA.** É *tributo* cuja obrigação tem por fato gerador o exercício do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição. À diferença do imposto, como se nota, o fato gerador da taxa é uma situação dependente de atividade estatal: o exercício do poder de polícia ou a oferta de serviço público ao contribuinte. As taxas são cobradas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios em razão dos respectivos poderes de polícia ou dos respectivos serviços públicos prestados ou postos à disposição do contribuinte.

A taxa, como se vê, “deve atender a três elementos essenciais: (a) ter um pressuposto material vinculado a uma atividade do Poder Público, relacionada diretamente ao contribuinte; (b) ter como sujeito passivo da obrigação tributária a pessoa ligada a essa atividade estatal; (c) ter como base de cálculo elemento relacionado com essa atividade estatal”.<sup>3</sup>

**5. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA.** É o *tributo* cuja obrigação tem por fato gerador a valorização de imóveis do contribuinte em decorrência da execução de obras públicas. A Constituição não entra em pormenores sobre o tributo, como faziam as Cartas anteriores. Limita-se a dizer que à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios compete instituir contribuição de melhoria, decorrente de execução de obras públicas da respectiva competência. Melhor assim. Deixa mais flexibilidade para cada entidade defini-la em função de sua realidade.

**6. PRINCÍPIOS DA PERSONALIZAÇÃO E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.** A cláusula contida no art. 145, § 1º, constava do art. 202 da CF de 1946 com uma redação mais simples: “Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”. Foi suprimida pela Emenda 18/1965, e só ressurgiu na Constituição de 1988, com a diferença de que naquela a regra se aplicava a qualquer tributo; enquanto nesta, só

aos impostos. A cláusula contempla dois princípios – o da *personalização* e o da *capacidade contributiva* – que se coimplicam. Quando devidamente observados, visam a realizar o princípio mais elevado da justiça tributária. Mas nem a Constituição os observou, porque não estruturou sistema que os possibilite efetivamente, porque fundado na tributação indireta.

A *personalização* significa que os impostos devem ter caráter pessoal, em oposição aos impostos reais, que recaem sobre a materialidade da coisa, com abstração da pessoa do contribuinte. Em geral, essas duas formas de incidência coincidem, respectivamente, com os *impostos diretos*, se quem os paga efetivamente é o próprio contribuinte, e com os *impostos indiretos*, quando não é o contribuinte quem suporta o ônus de seu pagamento em definitivo. “Os impostos pessoais, ou subjetivos, [diz Balleiro] são regulados por critérios que contemplam a individualidade do contribuinte. As condições personalíssimas deste são elementos que se integram na formação do fato gerador e determinam as variações para mais, ou menos, na fixação do *quantum* a ser reclamado pelo Fisco”.<sup>4</sup>

O *princípio da graduação segundo a capacidade contributiva* significa que o ônus tributário deve ser distribuído na medida da capacidade econômica dos contribuintes, e implica: (a) uma base impositiva que seja capaz de medir a capacidade para suportar o encargo; (b) alíquotas que igualem verdadeiramente esses ônus. A dificuldade está – dissemos de outra feita<sup>5</sup> – na determinação correta da “capacidade tributária individual”, como salienta Hugh Dalton.<sup>6</sup> A doutrina fixou alguns critérios para isso, como o de “sacrifício igual”, o de “sacrifício proporcional”, o de “menor sacrifício” e o de que “não se altere a desigualdade das rendas, pela tributação”.<sup>7</sup> Mas o princípio tem o importante significado, destacado por Víctor Uckmar, na medida em que reafirma “o princípio ou preceito da *igualdade* de posições dos cidadãos diante do dever tributário de prover às necessidades da coletividade”, que implica “distribuição equânime dos ônus tributários”.<sup>8</sup> Recordamos o que certa vez escrevemos: “A justiça fiscal é ainda um ideal a ser alcançado, não por si só, mas em conexão com um sistema de justiça econômica e social”. E concluímos: “A tentativa para basear um justo sistema fiscal sobre um injusto sistema de propriedade é, como disse uma vez Wicksell, uma tentativa para tirar uma parcela boa de um todo mau”.<sup>9</sup>

3. Cf. Bernardo Ribeiro de Moraes, *Doutrina e Prática das Taxas*, p. 47.

4. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 5ª ed., p. 363.

5. Cf. nosso *Tributos e Normas de Política Fiscal na Constituição do Brasil*, p. 88.

6. *Princípios de Finanças Públicas*, p. 79.

7. Idem, *ibidem*.

8. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*, pp. 70-71.

9. Cf. nosso *Tributos e Normas* ..., p. 91; a citação é de Gunnar Myrdal, *Aspectos Políticos da Teoria Econômica*, p. 206.

**7. BASE DE CÁLCULO DAS TAXAS.** A Constituição proíbe que as taxas tenham base de cálculo própria de impostos. *Base de cálculo* é a medida sobre a qual incide a alíquota (a percentagem) do tributo. Pode ser a unidade de medida adotada pela lei tributária, quando a alíquota for específica, ou o preço do produto, no caso de alíquota *ad valorem*, ou o preço do serviço, o valor fundiário, o valor venal ou o montante da renda tributável. Como vimos antes, a base de cálculo da taxa há de ser um elemento relacionado com a atividade estatal que é seu pressuposto. Será, pois, uma base de cálculo não ligada a renda, patrimônio, capital, produção, circulação obtida ou promovida pelo contribuinte, mas uma medida vinculada à atividade estatal referida ao contribuinte, que deu origem à taxa.

**8. OS PRINCÍPIOS.** Acima discutimos os princípios tributários da personalização e da capacidade contributiva. Não são só esses, porque a EC-132/2023 acrescentou o § 3º ao art. 145, para dizer que o Sistema Tributário Nacional deve observar

os princípios da simplicidade [ou seja, não deve ter linguagem rebuscada, mas uma linguagem ao alcance do povo]; o princípio da transparência [cujo sentido se deixa transparecer, deixa ver com nitidez e clareza]; princípio da justiça tributária [dominado pela regra da proporcionalidade de sorte que quem tem mais paga mais e quem tem menos paga menos]; princípio da cooperação e o princípio da defesa do meio ambiente. Há certo abuso da palavra “princípio”. Rigorosamente em nenhum dos casos temos princípios. Talvez transparência. Justiça é valor, não princípio.

**9. OBJETIVOS DAS ALTERAÇÕES NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.** As alterações da legislação sempre perseguem o aperfeiçoamento do direito. Assim quis a EC-132 quando inseriu o § 4º no art. 145 para determinar que as alterações na legislação tributária buscarão atenuar os efeitos regressivos, porque o efeito regressivo da tributação ofende o valor da justiça tributária.

## ARTS. 146 E 146-A

**Art. 146. Cabe à lei complementar:** I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, inclusive em relação aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V; d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156-A, das contribuições sociais previstas no art. 195, I e V.

§ 1º. A lei complementar de que trata o inciso III, “d”, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: I – será opcional para o contribuinte; II – poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; III – o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; IV – a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

§ 2º. É facultado ao optante pelo regime único de que trata o § 1º apurar e recolher os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, nos termos estabelecidos nesses artigos, hipótese em que as parcelas a eles relativas não serão cobradas pelo regime único.

§ 3º. Na hipótese de o recolhimento dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, ser realizado por meio do regime único de que trata o § 1º, enquanto perdurar a opção: I – não será permitida a apropriação de créditos dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, pelo contribuinte optante pelo regime único; e II – será permitida a apropriação de créditos dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, pelo adquirente não optante pelo regime único de que trata o § 1º de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, e de serviços do optante, em montante equivalente ao cobrado por meio do regime único.

**Art. 146-A. Lei complementar** poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

1. Normas de prevenção de conflitos tributários. 2. Função da lei complementar tributária. 3. Prevenção de desequilíbrios da concorrência. 4. Que será “adequado tratamento tributário?”. 5. Definição de tratamento diferenciado. 6. Regime especiais ou simplificados. 7. Regime único.

**1. NORMAS DE PREVENÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS.** Estamos chamando assim à disciplina normativa, por *lei complementar* e por *resoluções do Senado Federal*, da matéria tributária.

A *lei complementar* é requerida 11 vezes no capítulo do Sistema Tributário Nacional (arts. 146 e parágrafo único, 146-A, 148, 153, VII, 154, I, 155, III e XII, 156, III e § 3º, e 161). Isso não quer dizer que seja necessária, para cada ocorrência, uma delas. A rigor, trata-se de uma lei complementar apenas, que é o Código Tributário Nacional; mas, por sua desatualização, outras têm surgido para situações específicas e sua regulação.

O *Senado Federal*, por via de resoluções, de iniciativa do presidente da República, aprovadas por três quintos de seus membros, desempenha papel importante na prevenção de conflitos tributários relativamente ao ICMS (art. 155, § 2º, IV e V)<sup>10</sup> e ao imposto sobre propriedade de veículos automotores (art. 155, § 6º, I). Não é novidade da Constituição vigente. Desde a de 1934 ele vem recebendo incumbências nessa área, o que se acentuou com a Constituição de 1967.

**2. FUNÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA.** É, pois, função da *lei complementar tributária*: (1) dispor sobre *conflitos de competência*, em matéria tributária, entre a União, os Estados, Distrito Federal e Municípios; (2) regular as *limitações* constitucionais do *poder de tributar*; (3) estabelecer *normas gerais* de direito tributário sobre: (3.1) definição de tributos e de suas espécies, bem como em relação aos impostos discriminados na Constituição, aos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; (3.2) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; (3.3) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas (art. 146); (4) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239; (5) instituir outros impostos da União, desde que sejam não cumulativos e não tenham nem fato gerador nem base de cálculo idênticos aos discriminados nos arts. 153, 155 e 156; (6) *em relação ao imposto estadual sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços*:<sup>11</sup> definir seus fatos geradores, base de cálculo e contribuinte, dispor sobre a substituição tributária e regimes especiais ou simplificados de tributação etc., nos termos do art. 155, § 2º, XII; (7) *em relação ao imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza*:<sup>12</sup> fixar

suas alíquotas máximas e mínimas e excluir de sua incidência as exportações de serviços para o Exterior; (8) *em relação à repartição de receitas tributárias*: (a) definir critérios para créditos das parcelas de receitas pertencentes aos Municípios, nos termos do parágrafo único do art. 158; (b) estabelecer normas sobre a entrega dos recursos de que trata o art. 159, especialmente sobre os critérios de rateio dos fundos previstos em seu inciso I, objetivando promover o equilíbrio socioeconômico entre Estados e entre Municípios; (c) dispor sobre o acompanhamento, pelos beneficiários (Estados, Distrito Federal ou Municípios), do cálculo das quotas e da liberação das participações previstas nos arts. 157, 158 e 159; (9) instituir, facultativamente, um *regime único* de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (a) será opcional para o contribuinte; (b) poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (c) o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção, ou condicionamento; (d) a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes (Emenda Constitucional 42/2003).

Como é fácil verificar, cuida-se de uma normatividade complexa, que complementa as normas constitucionais do Sistema Tributário Nacional. Aí se encontra o conteúdo do Código Tributário Nacional. Muita coisa já consta dele e permanece em vigor. Outras, porém, demandam novas leis complementares.

**3. PREVENÇÃO DE DESEQUILÍBRIOS DA CONCORRÊNCIA.** A Emenda Constitucional 42/2003 criou também o art. 146-A, com a pretensão de prevenir desequilíbrios da concorrência. O texto não é muito claro, porque, para tanto, autoriza (é simples faculdade) à lei complementar estabelecer critérios especiais de tributação, sem prejuízo da competência da União, por lei, de estabelecer normas de igual objetivo. Texto confuso, como se vê, porque a lei complementar também é da competência da União. O que o dispositivo quer dizer é que a lei complementar, no caso, situada no âmbito do sistema tributário, não exclui a competência que o art. 173, § 4º, dá à lei ordinária, já existente, de reprimir o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

**4. QUE SERÁ ADEQUADO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO?** Caberá a lei complementar estabe-

10. O ICMS será revogado em 2033 (EC-132/2023, art. 22, II).

11. Observo que o ICMS será revogado em 2033 (EC-132/2023, art. 22, II).

12. O Imposto municipal sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS) será revogado em 2033, conforme art. 22, II, "a", da EC-2023/2023

lecer “adequado” tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, inclusive em relação aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195 V. Enfim. Tem que ser um tratamento que satisfaça aos objetivos do ato.

**5. DEFINIÇÃO DE TRATAMENTO DIFERENCIADO.** O art. 152 veta 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. Mas essa não é uma proibição absoluta, porque por razão de política fiscal a própria Constituição dá V – operações de crédito e câmbio ou relativas a títulos ou valores mobiliários; orientação diversa, autorizando lei complementar definir tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156-A, das contribuições sociais previstas no art. 195, I e V, e § 12 e da contribuição a que se refere o art. 239. Certo está Aldemário Araújo Castro quando pontua: “a

Constituição de 1988 não interdita todo e qualquer tratamento diferenciado. O Texto Maior veda distinções tributárias desarrazoadas, discriminatórias e consagradoras de favoritismos incongruentes. Não por outra razão o princípio da igualdade tributária também é conhecido como ‘princípio da proibição dos privilégios odiosos’.” (Acesso 27.1.2024).

**6. REGIME ÚNICO.** A referida lei complementar também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, opcional para o contribuinte; II – poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; III – o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recurso pertencente aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; IV – a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastros nacional único de contribuintes (EC-132/2023).

## ART. 147

**Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.**

**1. Tributos nos Territórios Federais. 2. Tributos municipais nos Territórios. 3. Impostos municipais no Distrito Federal.**

**1. TRIBUTOS NOS TERRITÓRIOS FEDERAIS.** As regras do art. 147 são muito simples. Em primeiro lugar, define a competência para a tributação nos Territórios Federais, que atualmente inexistem. Diz que os impostos estaduais, neles, são de competência da União. Isso é assim porque os Territórios integram a União, como forma de mera descentralização territorial. Mencionam-se apenas os impostos estaduais, porque os federais já o são, por decorrência da competência tributária da União. Se, no entanto, não se estabelecesse uma regra especial atribuindo a ela a competência para decretar impostos próprios dos Estados ali, não haveria como cobrá-los, por não terem os Territórios poder tributante próprio, que lhes permitisse arrecadar aqueles impostos, pois não figuram como entidades tributantes no art. 145.

Cabe, no entanto, uma observação a respeito das taxas, já que o artigo em comentário só menciona os impostos estaduais. Isso não quer dizer que ali não se possa cobrar taxa de serviço ou em razão do poder de polícia. Pode ela ser cobrada pela União com base no art. 145, II, porquanto os serviços prestados pelos Territórios e seu poder de polícia são da própria União, já que eles, se e quan-

do criados, a integrarão. Por isso, era desnecessário destacar a instituição de taxas nessas unidades territoriais.

**2. TRIBUTOS MUNICIPAIS NOS TERRITÓRIOS.** Os Territórios Federais, quando vierem a existir, poderão ser ou não divididos em Municípios. Se o forem, seus Municípios terão as mesmas competências dos Municípios dos Estados (art. 33, § 1º). Se não o forem, aí, sim, é que tem cabimento a regra de que cabe à União decretar e cobrar os impostos próprios dos Municípios relativamente aos respectivos fatos geradores naqueles ocorrentes.

**3. IMPOSTOS MUNICIPAIS NO DISTRITO FEDERAL.** É vedada a divisão do Distrito Federal em Municípios (art. 32). Por isso mesmo é que a ele são atribuídas as competências legislativas reservadas aos Estados e Municípios (art. 32, § 1º) – pelo quê nessa regra geral já estaria também a competência para instituir os impostos municipais em relação a fatos geradores próprios dessa tributação. Mas, para espancar dúvidas, o legislador constituinte predisps uma regra específica sobre isso na segunda parte do art. 147, ora sob comentário.

## ART. 148

**Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, “b”.**

**Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.**

**1. Empréstimo compulsório. 2. Natureza do empréstimo compulsório. 3. Competência e forma de instituição. 4. Finalidades. 5. Despesas extraordinárias: 5.1 Pré-compreensão; 5.2 Calamidade pública; 5.3 Guerra externa; 5.4 Iminência de guerra externa. 6. Investimento público de caráter urgente e relevância nacional. 7. Empréstimo compulsório e urgência.**

**1. EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO.** A dívida pública é contraída mediante operações de crédito ou lançamento de empréstimos internos ou externos. Os empréstimos externos são sempre voluntários; os internos podem ser voluntários ou compulsórios. A diferença está em que os voluntários são acordos de vontades pelos quais o Poder Público, mediante contrato, recebe de outra pessoa física ou jurídica uma importância em dinheiro com a obrigação de restituí-la (pagamento) num prazo determinado, com os juros convencionados. Isso se faz, geralmente, mediante o lançamento de títulos no mercado financeiro. Já, o empréstimo compulsório constitui um ato unilateral mediante o qual o Poder Público, por lei, impõe a determinadas pessoas a obrigação de versar aos cofres públicos certa importância em dinheiro que lhes será restituída num prazo fixado, com os juros estabelecidos na lei. Aqui não se trata de acordo de vontades. As pessoas que se encontrem na situação descrita na lei ficam sujeitas a entregar ao Poder Público a importância estabelecida. Geralmente são pessoas sujeitas a outro tributo, de sorte que é comum o empréstimo compulsório ser lançado como adicional de outro tributo. Não se trata, porém, de imposição da mesma natureza, por isso não tem a mesma finalidade, nem se confunde com o tributo a que se acosta. Esse mecanismo é simples técnica de fixação do mutuário e de arrecadação.

**2. NATUREZA DO EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO.** Controverte-se ainda sobre a natureza jurídica do empréstimo compulsório. Há quem veja nele verdadeiro imposto, por causa de sua natureza compulsiva, coativa. Outros sustentam tratar-se realmente de empréstimo, considerando a promessa de restituição futura da importância levantada. Uma terceira corrente, contudo, concebe-o como um instituto intermediário entre imposto e empréstimo, havendo também os que veem nele uma requisição de dinheiro.<sup>13</sup>

Ele se aproxima dos impostos, pela sua obrigatoriedade e unilateralidade; mas, bem analisadas as coisas, mais se distancia dos impostos que de-

les se acerca. Dos impostos tem a natureza coercitiva, a generalidade, atingindo, em regra, certas categorias de pessoas ou de contribuintes. Primeiro, a importância despendida com o pagamento de impostos sai definitivamente do patrimônio do contribuinte, implica, para sempre, uma diminuição de seu poder de compra, e, para ele, perde-se de uma vez; enquanto a soma emprestada compulsoriamente não sai de seu patrimônio, apenas se transforma em crédito perante a Fazenda Pública, e retornará a seu patrimônio em espécie com o resgate do título respectivo. Segundo, como nos empréstimos voluntários, o prestador percebe juros sobre o montante do crédito, o que não ocorre com o contribuinte que transferiu para o Estado o dinheiro com que pagou o imposto; bem verdade que pode haver empréstimo compulsório sem juros, mas também assim podem vir a ser constituídas dívidas públicas com lançamento de empréstimo voluntário. Terceiro, os títulos representativos do empréstimo compulsório podem ser negociados em Bolsa, com o quê o credor se reembolsa da soma correspondente ao valor cotado, como ocorre com qualquer outro título de crédito; é certo que em alguns casos esses títulos trazem cláusulas de inalienabilidade ou mesmo de inalienabilidade, mas isso não descaracteriza sua natureza de títulos de crédito, porque também os voluntários podem ter cláusulas semelhantes.

É verdade, também, que o empréstimo compulsório não é assimilável ao contrato de mútuo do direito privado. A natureza pública de seu regime jurídico lhe dá caráter peculiar, inconfundível com o instituto do direito privado. A maioria dos negócios jurídicos de direito público realiza-se com severa restrição à autonomia da vontade do contratante privado. Aliás, mesmo no direito privado, modernamente, a autonomia da vontade já não é tão acentuada, e muitos contratos são ditados pela vontade unilateral de uma das partes, como os chamados “contratos de adesão”, de que é típico o de transportes. Certo é que, aqui, ao menos, já há autonomia da vontade relativamente à adesão, embora as contingências de fato a possam reduzir a quase

13. Cf. Alcides Jorge Costa, “Natureza jurídica dos empréstimos compulsórios”, *RDA* 70/1 e ss.; João Mangabeira, “Empréstimos compulsórios. Natureza jurídica” (parecer), *RDA* 74/369 e ss.; Amílcar de Araújo Falcão, “O empréstimo compulsório e o princípio da anualidade”, *RDA* 76/15 e ss.; José Cretella Jr., “Empréstimo compulsório e contrato de direito público”, *RDA* 83/44 e ss.

nada. De todo modo, nem essa autonomia inicial da vontade existe na subscrição do empréstimo compulsório, mas é só nisso que está a diferença.

Inclinamo-nos, como se percebe, a conceber o empréstimo compulsório como *empréstimo* mesmo: não o do direito privado, mas o instituto correlato do direito público, com as peculiaridades e características deste. Seria, pois, *empréstimo de direito público*. Contudo, o § 1º do art. 150 concebe o empréstimo compulsório como tributo.

**3. COMPETÊNCIA E FORMA DE INSTITUIÇÃO.** Só a *União* tem competência para instituir empréstimo compulsório. Estados, Municípios e Distrito Federal não o podem lançar. E mesmo a União só pode instituí-lo por *lei complementar* – ou seja, por uma lei aprovada pela maioria absoluta das Casas do Congresso Nacional.

**4. FINALIDADES.** O empréstimo compulsório só pode ser instituído para os fins indicados no art. 148: (a) atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; (b) no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. A Constituição é até redundante quando vincula o empréstimo compulsório à satisfação dessas despesas, ao estatuir, no parágrafo único do mesmo artigo, que a aplicação dos recursos dele provenientes será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

**5. DESPESAS EXTRAORDINÁRIAS: 5.1 Pré-compreensão.** É um conceito que pressupõe seu oposto, *despesas ordinárias*, que são despesas correntes ou de capital consignadas em dotações previstas no orçamento ou em créditos adicionais. Assim, as *extraordinárias* são as imprevisíveis e urgentes. Como se sabe, o Poder Público só pode realizar despesas quando haja créditos orçamentários ou adicionais (suplementares, especiais ou extraordinários: art. 167). Os dois primeiros são para despesas ordinárias, enquanto os últimos (extraordinários) se destinam a ocorrer a despesas imprevisíveis; por conseguinte, são créditos que não constam das leis orçamentárias e nem podem aguardar a autorização de créditos especiais que dependem de lei. Os *créditos extraordinários*, em geral, ao contrário dos ordinários, podem ser abertos sem prévia autorização do Poder Legislativo, mas também não podem mais ser abertos por simples decreto, como previa a Lei 4.320/1964, porque hoje se exige que, para tanto, se faça por medida provisória (art. 167, § 3º). Mas essa disposição não tem aplicação no caso de empréstimo compulsório, já que a instituição deste depende de lei complementar. A enumeração das razões justificadoras da abertura de crédito extraordinário no § 3º do art. 167 é puramente exemplificativa, e é mais ampla do que a enumeração justificativa da despesa extraordinária que possibilita a instituição do empréstimo compulsório do art. 148, I. Neste caso a enumeração é taxativa, ou seja: só se admite instituição de

empréstimo compulsório para abertura de crédito extraordinário para satisfazer despesas decorrentes de calamidade pública e de guerra externa ou de sua iminência; não, porém, por exemplo, para despesas com comoção intestinal.

**5.2 Calamidade pública.** Só se caracteriza por uma declaração formal do Poder Público de reconhecimento de uma situação anormal (secas, inundações etc.), provocada por desastres, causando sérios danos à comunidade afetada, inclusive à incolumidade ou à vida de seus integrantes (Decreto 895/1993, art. 3º). O ato declaratório é primariamente um decreto do Poder Executivo. Esse ato é, porém, delegável. Depois desse reconhecimento formal é que se cria a condição básica para a instituição do empréstimo compulsório para satisfazer às despesas extraordinárias daí decorrentes.

**5.3 Guerra externa.** É o conflito pelo qual um Estado soberano procura forçar, pela violência, o adversário a submeter-se à sua vontade. Trata-se, pois, de um conflito de vontades entre Estados soberanos. Sua caracterização jurídica se dá pela declaração formal do presidente da República, depois de autorizado pelo Congresso Nacional ou por ele referendado, nos termos dos arts. 49, II, e 84, XIX e XX. *Guerra externa*, portanto, é o período de beligerância entre o Brasil e um país estrangeiro compreendido entre a declaração de guerra e a assinatura da paz, nos termos dos dispositivos supraindicados. Durante esse período ocorrem despesas extraordinárias que podem requerer não só a criação de impostos extraordinários, previstos no art. 154, II, mas também o empréstimo compulsório indicado no art. 148, I, sob nossa preocupação neste momento.

**5.4 Iminência de guerra externa.** Mas não é só a guerra externa juridicamente estabelecida que fundamenta a possibilidade de instituição do empréstimo compulsório do art. 148, I. Sua *iminência* é também um estado que a justifica, tal como também justifica a criação de impostos extraordinários do art. 154, II. “Iminência” significa “estar para acontecer” – o que vale dizer que já existe um estado de beligerância de fato que denota um conflito latente, com todas as características de uma situação belicosa, a requerer providências defensivas imediatas, já que o *animus beligerandi* essencial à existência da guerra já se manifestou de modo a se reconhecer um estado de guerra ilegal, por não ter sido ainda declarado formalmente. Essa situação já justifica preparativos de defesa, que exigem recursos avultados, a justificar o lançamento do empréstimo compulsório fundado no dispositivo em comentário.

**6. INVESTIMENTO PÚBLICO DE CARÁTER URGENTE E RELEVÂNCIA NACIONAL.** Tecnicamente, “investimento” é despesa que produz incremento no produto nacional. O *investimento público* constitui, pois, realização de despesas destinadas a produzir resultado patrimonial positivo, pelo planejamento e execução de obras e instala-

ções, aquisição de imóveis necessários à realização de obras (não entrando no conceito a aquisição de imóveis para uso, que se classifica como inversão financeira), programas especiais de trabalho, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente e constituição ou aumento do capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro. Todas essas formas de investimento, em princípio, podem justificar a instituição de empréstimo compulsório, desde que sejam de caráter urgente e de relevância nacional.

**7. EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO E URGÊNCIA.** A Constituição prevê o empréstimo compulsório só para ocorrer a despesas urgentes, nos dois pressupostos de sua instituição: *calamidade pública e investimentos públicos*. Embora não tenha sido usado o requisito da urgência no caso de calamidade pública e guerra externa, o certo é que ele é ínsito à natureza desses fenômenos. No entanto, a própria Constituição criou mecanismos tais

que eliminam a possibilidade de atender ao critério de urgência, quer quando requer que o empréstimo seja instituído por lei complementar – por si, sujeita a tramitação demorada no Congresso Nacional –, quer quando, no caso do investimento público, o submete ao princípio da anterioridade própria dos tributos, com a remissão à vedação do art. 150, III, “b”, ou seja, os recursos do empréstimo não podem ser arrecadados no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu. Vale dizer, se se precisar, por exemplo, dos recursos em maio e a lei for desse mesmo mês, há que se esperar até janeiro do ano subsequente para se proceder à sua execução. Isso é um sem-sentido que torna o texto constitucional praticamente inútil ou, pelo menos, de praticidade muito duvidosa. Ora, ou se tem urgência, e esses mecanismos são contrários a esse requisito, ou não se tem urgência, e o empréstimo se torna desnecessário, porque, então, se pode cogitar de outros meios financeiros.

## ARTS. 149 E 149-A

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

§ 1º. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, por meio de lei, contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas, que poderão ter alíquotas progressivas de acordo com o valor da base de contribuição ou dos proventos de aposentadoria e de pensões.

§ 1º-A. Quando houver déficit atuarial, a contribuição ordinária dos aposentados e pensionistas poderá incidir sobre o valor dos proventos de aposentadoria e de pensões que supere o salário-mínimo.

§ 1º-B. Demonstrada a insuficiência da medida prevista no § 1º-A para equacionar o déficit atuarial, é facultada a instituição de contribuição extraordinária, no âmbito da União, dos servidores públicos ativos, dos aposentados e dos pensionistas.

§ 1º-C. A contribuição extraordinária de que trata o § 1º-B deverá ser instituída simultaneamente com outras medidas para equacionamento do déficit e vigorará por período determinado, contado da data de sua instituição.

§ 2º. As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; II – incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; III – poderão ter alíquotas: a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§ 3º. A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

§ 4º. A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

**Art. 149-A.** Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio a expansão e a melhoria do serviço de iluminação pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos, observado o disposto no art. 150, I e III.

**Parágrafo único.** É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o *caput*, na fatura de consumo de energia elétrica.

1. Considerações contextuais. 2. Contribuições. 3. Contribuições previdenciárias dos servidores dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. 4. Regime e natureza jurídica. 5. Regime especial de incidência. 6. Contribuição de iluminação pública.

**1. CONSIDERAÇÕES CONTEXTUAIS.** O § 1º tem redação dada pela Emenda Constitucional 103, de 12.11.2019, com vigência a partir da data de publicação da lei de iniciativa do respectivo Poder Executivo que a refere integralmente. A Emenda Constitucional 33, de 11.12.2001, acrescentou os §§ 2º, 3º e 4º, passando o parágrafo único da redação primitiva para § 1º; e a Emenda Constitucional 39, de 19.12.2002, criou o art. 149-A. A Emenda Constitucional 42/2003 deu nova redação ao inciso II do § 2º do art. 149, que tinha o seguinte enunciado: “II – poderão incidir sobre a importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível”. Essa nova redação ampliou a incidência daquela contribuição a toda importação de produtos estrangeiros ou serviços; portanto, inclusive de petróleo e gás e seus derivados.

**2. CONTRIBUIÇÕES.** O dispositivo contempla diversos tipos de contribuição, tais como: (a) *contribuições sociais*, como as da seguridade social e previdenciária (arts. 195, I-III, e 201), as do PIS/PASEP (art. 239), as do seguro-desemprego (art. 239, § 4º), entre outras que a União poderá instituir por lei; (b) *contribuições de intervenção no domínio econômico*, como o chamado “confisco do café”, as do Instituto do Açúcar e do Alcool etc.; (c) *contribuições de interesse das categorias profissionais*, assim as contribuições às entidades dos profissionais liberais, as contribuições sindicais previstas no final do inciso IV do art. 8º; não, porém, a que cabe à assembleia-geral para custeio do sistema confederativo da representação sindical referida no mesmo inciso, que, por isso, não é instituída pela União.

**3. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DOS SERVIDORES DOS ESTADOS, DO DISTRITO FEDERAL E DOS MUNICÍPIOS.** O fundamento dessa contribuição consta do § 1º, com a redação agora dada pela Emenda Constitucional 103/2019, abrindo brecha na competência exclusiva da União para instituir contribuições sociais (*caput* do art. 149). Desde que a Constituição instituiu o regime próprio de previdência social dos servidores, inclusive servidores estaduais e municipais, a consequência era dar aos entes federativos competência para instituir a correspondente contribuição.

A redação anterior apenas facultava àqueles entes públicos instituir as contribuições. Com a nova redação, não se trata mais de simples faculdade, porque a regra é imperativa, ao dizer que eles “instituirão”, por meio de lei, contribuições para custeio de regime próprio de previdência social. Não só isso, porque também determina que as contribuições sejam cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas, que poderão ter alíquotas progressistas de acordo com o valor da base de contribuição ou como os proventos de aposentadoria e de pensões. Essa redação da EC-

103/2019 ficou com sua vigência condicionada à dada, em cada unidade federativa, da promulgação da lei de iniciativa do respectivo Poder Executivo.

Os §§1º-A e 1º-B estabelecem mecanismos para equacionar prováveis déficit atuarial, em qualquer caso sempre sobrecarregando proventos de aposentadoria e de pensão (§ 1º-A) ou até instituindo contribuição extraordinária na forma prevista no § 1º-B.

**4. REGIME E NATUREZA JURÍDICA.** Essas contribuições submetem-se ao regime das normas gerais tributárias, ao princípio da reserva de lei e ao princípio da anualidade (lei prévia ao exercício em que serão cobradas). Significa dizer: não podem ser instituídas nem aumentadas senão por lei e não podem incidir senão sobre fatos geradores e exercício financeiro posteriores à sua instituição (arts. 146, III, e 150, I e III). Contudo, as contribuições da seguridade social (art. 195, I-III) não se subsumem ao disposto no art. 150, III, “b”, porque o art. 195, § 6º, lhes dá outro regime, prevendo que poderão ser exigidas após decorridos 90 dias da data da publicação da lei que as houver instituído.

A doutrina entende que todas essas contribuições compulsórias têm natureza tributária, reputadas como *tributos parafiscais*, ou seja, tributos cuja arrecadação é da competência de entidades paraestatais ou autárquicas. Há, porém, quem não vê nelas natureza tributária, e assim conclui pelo fato de o art. 149 mandar observar na sua instituição e arrecadação o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, com o argumento de que, se fossem tributos, seria dispensável tal remissão. É verdade que, se as contribuições especiais estivessem indicadas no art. 145, aquelas normas dos arts. 146 e 150 se aplicariam por consequência. Entendemos que a determinação de incidência daqueles dispositivos decorre exatamente do fato de que elas têm natureza tributária. Se não tivessem tal natureza seria inconcebível submetê-las ao regime próprio dos tributos. Contudo, nem todas têm natureza parafiscal, porque nem todas são cobradas por entidades paraestatais.

**5. REGIME ESPECIAL DE INCIDÊNCIA.** O § 2º, introduzido pela Emenda Constitucional 33/2001, estabeleceu um regime de incidência especial para as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico previstas no *caput*. Nem todos os incisos se aplicam aos dois tipos de contribuição. Assim quando afirma que não incidirão sobre receitas decorrentes de exportação, o que induz a ideia de que seus fatos geradores são receitas de atividade econômica. Isso pode ser para as contribuições de intervenção no domínio econômico, mas não necessariamente no referente às contribuições sociais. Além do mais, o que é plausível é que as receitas sejam não fatos geradores, mas bases de cálculo. Diz-se no inciso II do § 2º que tais contri-

buições poderão incidir sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços. Aqui já se vê que o fato gerador é a importação do produto; e também o texto só se refere à contribuição de intervenção no domínio econômico, não tendo pertinência à incidência, na espécie, de contribuição social. Isso se vê pelo disposto no art. 177, § 4º, pois é necessário examinar o dispositivo em comentário com os olhos nesse § 4º, também incluído pela mesma Emenda Constitucional 33/2001 – parágrafo, esse, que indica que a matéria há de ser disciplinada em lei, que já foi promulgada: a Lei 10.336, de 19.12.2001. O inciso III do § 2º acaba dando os esclarecimentos que faltaram no inciso I, mostrando que *receita* é base de cálculo. De fato, admite-se ali que as alíquotas das contribuições nele referidas podem ser *ad valorem*, ou seja, expressas em percentagens proporcionais aos valores da base de cálculo, que podem ser os do faturamento, da receita bruta ou da operação; ou podem ser *específicas*, ou seja, estabelecidas em função de determinada medida (quilo, litro, tonelada, barril, botijão etc.). Finalmente, admite-se que a lei estatua sobre a hipótese de uma única incidência das contribuições (§ 4º).

**6. CONTRIBUIÇÃO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA.** É uma invenção da Emenda Constitucional

39/2002, que deu aos Municípios e ao Distrito Federal competência para instituir contribuição para o custeio, a expansão e a melhoria dos serviços de iluminação pública e de sistema de monitoramento para a segurança e prevenção de logradouros públicos, observado o disposto no art. 150, I e III (art. 149-A da CF e EC-132/2023). A cobrança da contribuição depende de previsão em lei municipal ou distrital federal e está sujeita aos princípios estatuídos no art. 150, I a III (infra). Tem caráter retributivo do serviço, com a natureza de taxa. Por isso, se é para o custeio do serviço, os contribuintes terão, no mínimo, o direito de saber o valor do seu custo, para verificarem se não se estará cobrando mais do que o necessariamente devido. O parágrafo único do art. 149-A, ao prever a possibilidade de cobrança da contribuição na fatura do consumo de energia elétrica, não está vinculando esse consumo ao custo da iluminação pública, porque aquela fatura só se refere ao consumo doméstico ou do estabelecimento comercial ou industrial. Não é base de cálculo da contribuição. Em cada Município e no Distrito Federal é que devem surgir elementos mais precisos para a teoria da contribuição, na medida em que forem produzindo suas leis, instituindo-a.

## ART. 149-B

**Art. 149-B.** Os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, observarão as mesmas regras em relação a: I – fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos; II – imunidades; III – regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; IV – regras de não cumulatividade e de creditamento.

**Parágrafo único.** Os tributos de que trata o caput observarão as imunidades previstas no art. 150, VI, não se aplicando a ambos os tributos o disposto no art. 195, § 7º.

### 1. Arts. 156-A e 195 V. 2. Tratamento tributário diferenciado.

**1. ARTS. 156-A E 195 V.** Este artigo 149-B só tem a função de antecipar a estrutura do art. 156-A e do art. 195 V, coisas que deveriam ser feitas quando tais artigos fossem apresentados à análise. Então, sim, se diria que eles observarão as mesmas regras em relação a fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeito passivo; imunidades; regimes específicos, diferenciado ou favorecidos de tributação; regras de não cumulatividade e creditamento, tal como enunciado no *caput* do artigo. E o parágrafo único repete que observarão as imunidades do art. 150, VI (e outras porventura não serão observadas?), e conclui o parágrafo: “não se aplicando a ambos os tributos o disposto no art. 195, § 7º, ou seja, “São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.

**2. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO.** Pode-se entender o “Tratamento Tributário diferenciado” como um regime tributário que concede benefícios fiscais a determinados setores da economia, como forma de incentivar o desenvolvimento de atividades específicas. O objetivo é reduzir a carga tributária e, assim, estimular o crescimento econômico. O tratamento tributário diferenciado pode incluir isenções, suspensões, diferimentos ou dispensas de obrigações acessórias, entre outros benefícios. Ou como “um conjunto de medidas e benefícios fiscais que são concedidos pelo governo a determinados setores da economia, com o objetivo de promover o desenvolvimento econômico e social. Essas medidas visam reduzir a carga tributária sobre as empresas, estimular o investimento e a geração de empregos, além de incentivar a competitividade e a inovação (Cf. Joe, Google, acesso em 3.2.2024)

## ART. 149-C

**Art. 149-C.** O produto da arrecadação do imposto previsto no art. 156-A e da contribuição prevista no art. 195, V, incidentes sobre operações contratadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, inclusive suas importações, será integralmente destinado ao ente federativo contratante, mediante redução a zero das alíquotas do imposto e da contribuição devidos aos demais entes e equivalente elevação da alíquota do tributo devido ao ente contratante.

§ 1º. As operações de que trata o *caput* poderão ter alíquotas reduzidas de modo uniforme, nos termos de lei complementar.

§ 2º. Lei complementar poderá prever hipóteses em que não se aplicará o disposto no *caput* e no § 1º.

§ 3º. Nas importações efetuadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, o disposto no art. 150, VI, “a”, será implementado na forma do disposto no *caput* e no § 1º, assegurada a igualdade de tratamento em relação às aquisições internas.

1. Produto da arrecadação dos tributos previsto nos arts. 156-A e 195 V.

### 1. PRODUTO DA ARRECADAÇÃO DOS TRIBUTOS PREVISTOS NOS ARTS. 156-A E 195 V.

O dispositivo regula a destinação do produto da arrecadação do imposto sobre bens e serviços (art. 156-A) e da contribuição sobre bens e serviços (art. 195 V), incidentes sobre operações contratadas pela administração pública, por autarquias e por fundações públicas, inclusive suas importações, declarando que esse produto se destina, por inteiro, às entidades contratantes, mediante redução a zero das alíquotas do imposto e da contribuição devidos aos demais entes e equivalente elevação

da alíquota do tributo devido ao ente contratante. Tais alíquotas poderão ser reduzida, de modo uniforme, nos termos da lei complementar que poderá também prever hipóteses em que não se aplicará o disposto no *caput* e no § 1º. Acrescenta que, nas importações efetuadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, o disposto no art. 150, VI, “a”, será implementado na forma do disposto no *caput* e no § 1º, assegurada a igualdade de tratamento em relação às aquisições internas.

## Seção II – Das Limitações do Poder de Tributar

1. Poder de tributar. 2. Imanência da titularidade do poder de tributar. 3. Limitações ao poder de tributar. 4. Princípios constitucionais da tributação e sua classificação.

**1. PODER DE TRIBUTAR.** É a capacidade de impor tributos. É inerente ao Estado. Fundamenta-se no poder político ou poder de império, que é atributo das entidades estatais, únicas que podem impor condutas aos particulares, mediante lei. Por isso, só a entidade pública que dispõe de capacidade normativa pode lançar contribuições compulsórias. Em última análise, o poder de tributar é manifestação do poder constituinte, que o outorga, pela Constituição, e nos limites nela estabelecidos, às entidades estatais. Nele fundamenta-se a faculdade de criar tributos. Ao se instituir o tributo – o que implica sua criação, fixação do fato gerador da obrigação tributária principal, estabelecimento de suas alíquotas –, está-se exercendo o poder de tributar. A *competência tributária* é função do poder de tributar.

No Brasil o poder constituinte repartiu o poder político entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios. Deu-se-lhes, também, poder de tributar. Por isso também se diz que todas essas entidades têm competência para criar e cobrar os tributos que a Constituição lhes outorgou. É nesse sentido que se diz que a competência tributária não só pertence à pessoa jurídica a que

tenha sido atribuída, como também é intransferível, indelegável. A indelegabilidade, contudo, só se refere aos elementos formadores da obrigação tributária principal (obrigação de pagar o tributo), porque o Código Tributário Nacional (art. 7º, § 1º) legitimamente admite a delegação das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos e decisões administrativas em matérias tributária. A delegação, evidentemente, poderá ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa que a tenha conferido. O mesmo Código adverte que não constitui delegação de competência o cometimento a pessoas de direito privado do encargo ou da função de arrecadar tributos – como é, por exemplo, o caso de se incumbir a bancos a função de recebê-los.

**2. IMANÊNCIA DA TITULARIDADE DO PODER DE TRIBUTAR.** Acrescente-se, ainda, que o não exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído (CTN, art. 8º). Nisso se manifesta o princípio da *imanência da titularidade da competência tributária*, que melhor seria *imanência da titularidade do poder de*

*tributar*, que é disso, em verdade, que trata o citado art. 8º do CTN.

O princípio significa: (a) a outorga constitucional de competência a determinada entidade autônoma da Federação para instituir tributos; não lhe impõe a obrigação de fazê-lo, confere-lhe apenas faculdade exclusiva (sendo o caso), que importa vedação a outras entidades; (b) em consequência, essa faculdade, que, afinal, consubstancia o poder de tributar, como dito, tem as características de *irrenunciabilidade*, *indivisibilidade* e *imprescritibilidade*; (c) daí, não se é obrigado a usar desse poder impositivo, mas o não uso dele não importa renúncia, nem prescrição, nem que outra entidade possa compartilhar dele; (d) por isso é que o Código Tributário Nacional dispôs que o não exercício da competência tributária (vale dizer, do poder de tributar, neste caso, em que se confundem os dois conceitos) não a defere a outra pessoa de direito público, como não a defere a ninguém.

### 3. LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR.

Embora a Constituição diga que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais do poder de tributar (art. 146, II), ela própria já as estabelece mediante a enunciação de *princípios constitucionais da tributação*. Tais princípios são

plenamente eficazes, no sentido de não dependerem daquela lei complementar para sua incidência direta e imediata aos casos ocorrentes. A lei complementar poderá apenas estabelecer restrições à sua eficácia e aplicabilidade; no caso, não será *rigorosamente lei complementar*, pois não integra a eficácia das normas que contêm aqueles princípios; ao contrário, será lei restritiva da eficácia e aplicabilidade de referidas normas, que, por isso, se transformaram em verdadeiras *normas de eficácia contida*.

### 4. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA TRIBUTAÇÃO E SUA CLASSIFICAÇÃO.

O Sistema Tributário Nacional subordina-se a vários princípios, que configuram garantias constitucionais dos contribuintes, conforme reconhece o art. 150, sem prejuízo de outras, e que, em contrapartida, constituem limitações ao poder de tributar.<sup>14</sup> Expressam-se em forma de vedações constitucionais às entidades tributantes. Podemos classificá-los em: (a) *princípios gerais*, porque referidos a todos os tributos e contribuições do sistema tributário; (b) *princípios especiais*, previstos em razão de situações especiais; (c) *princípios específicos*, porquanto pertinentes a determinado tributo; (d) *imunidades tributárias*.

## ART. 150

**Art. 150.** Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; 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; III – cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da publicação da lei que os instituir ou aumentar, observado o disposto na alínea anterior: IV – utilizar tributo com efeito de confisco; V – estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, admitida a cobrança de pedágio; VI – instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; b) entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e beneficentes; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão; e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (*inciso acrescido pela EC 75, de 15.10.2013*)

§ 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; e a vedação do inciso III, “c”, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V, e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

§ 2º. A vedação do inciso VI, “a”, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público e à empresa pública prestadora de serviço postal, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

14. Cf. Aliomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 5ª ed., 1977; Victor Uckmar, *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*, 1976; Fritz Neumark, *Princípios de la Imposición*, 1974.

§ 3º. As vedações do inciso VI, “a”, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exoneram o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º. As vedações expressas no inciso VI, alíneas “b” e “c”, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

§ 5º. A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

§ 6º. Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição.

§ 7º. A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de impostos ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

1. Garantias asseguradas ao contribuinte. 2. Vedações tributárias. 3. Princípio da reserva legal. 4. Princípio da igualdade tributária. 5. Princípio da prévia definição legal do fato gerador ou princípio da irretroatividade tributária. 6. Princípio da anualidade do lançamento do tributo. 7. Princípio da carência. 8. Princípio da proporcionalidade razoável. 9. Princípio da ilimitabilidade do tráfego de pessoas ou bens. 10. Imunidades. 11. Imunidades aplicáveis às autarquias e fundações. 12. Exclusão da imunidade reciproca: 12.1 Hipótese do § 3º; 12.2 Hipótese do § 4º. 13. Atendimento aos consumidores. 14. Condições legais para a concessão de benefícios fiscais. 15. Substituição tributária para a frente.

**1. GARANTIAS ASSEGURADAS AO CONTRIBUINTE.** Todas as garantias asseguradas na Constituição aos indivíduos, em geral, se estendem ao contribuinte como tal. Algumas delas são especificamente previstas neste artigo, constituindo, assim, garantias específicas do contribuinte: o princípio da reserva legal, o princípio da igualdade tributária etc. Mas ainda aquelas que não estejam aqui repetidas, tendo como destinatários os contribuintes, a eles também se estendem. A importância de constarem da Constituição garantias ao contribuinte destaca-se no fato de que são elas cobertas pelo princípio da supremacia constitucional, o que as protege contra atos de qualquer dos Poderes do Estado, inclusive do legislador, que não raro se serve da lei para cometer abusos.

**2. VEDAÇÕES TRIBUTÁRIAS.** As *vedações tributárias* constituem o modo comum de limitar o poder de tributar. Elas são *gerais* quando abrangem na proibição todas as entidades públicas: União, Estados, Distrito Federal e Municípios – como são as do artigo em comentário. Outras são *específicas* para a União (art. 151), e outras para Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 152). As vedações não são, porém, absolutas. São relativas a certo modo de fazer: exigir tributo sem lei, ou apenas cobrar tributos na situação indicada; ou utilizar tributo com certo teor de confiscação ou para limitar tráfego etc.; ou instituir imposto sobre certos bens etc. Entre as formas de vedação está a *imunidade tributária*, que veremos.

**3. PRINCÍPIO DA RESERVA LEGAL.** O *princípio da reserva de lei* ou *da legalidade estrita* veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir ou aumentar tributos sem que a lei o estabeleça; mas a Constituição admite a alteração, por decreto, das alíquotas dos impostos sobre importação, exportação, produtos industrializados e operações financeiras, atendidas as condições e limites estabelecidos em lei (art. 153, § 1º) – o que vale dizer, ainda, respeito ao princípio da legalidade genérica.

**4. PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA.** O *princípio da igualdade tributária* veda às entidades tributantes “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” (art. 150, II). A norma refere-se a qualquer tributo, mas é mais expressivamente dirigida aos impostos pessoais e ao de renda; em relação a este, contudo, há que se levar em conta a regra da progressividade, constitucionalizada no art. 153, § 2º, I. Aqui se cuida da *igualdade* “em sentido jurídico, como paridade de posição, com exclusão de qualquer privilégio de classe, religião e raça, de modo que os contribuintes, que se encontrem em idêntica situação, sejam submetidos a idêntico regime fiscal” – que coincide com a *generalidade* da imposição<sup>15</sup> e que, para realizar a justiça fiscal, depende de ser comple-

15. Cf. Victor Uckmar, *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*, p. 54.

mentada com a *igualdade em sentido econômico*, fundada no princípio da capacidade contributiva, que foi tema tratado nos comentários ao art. 145, § 1º.

**5. PRINCÍPIO DA PRÉVIA DEFINIÇÃO LEGAL DO FATO GERADOR OU PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA.** *Fato gerador* é a situação descrita em lei como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação tributária. É o pressuposto de fato que, descrito pela lei, dá nascimento à obrigação tributária em relação à pessoa a ele vinculada. Também é chamado de “hipótese de incidência”, porque é a hipótese posta pela lei para a incidência do tributo. Sua definição legal prévia é pressuposto do nascimento da obrigação de pagar o tributo. Fato não descrito previamente não gera obrigação tributária. É a isso que se chama “princípio da prévia definição legal do fato gerador”, ou “princípio da irretroatividade tributária”, de acordo com o qual é vedado cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (contudo, sobre *fato gerador futuro*, cf. comentários ao § 7º, infra, n. 15); isso, combinado com o princípio da anualidade, comentado em seguida, significa que o tributo ou seus aumentos somente incidem sobre hipóteses de fato que ocorrerem no exercício financeiro seguinte ao de sua instituição ou majoração.

**6. PRINCÍPIO DA ANUALIDADE DO LANÇAMENTO DO TRIBUTO.** Segundo o *princípio da anualidade do lançamento do tributo*, o lançamento dos tributos está vinculado a cada *exercício financeiro* (1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano) – o que tem importância para a situação temporal do fato gerador da obrigação tributária. Mas ele não está mais condicionado ao requisito da prévia autorização orçamentária, como foi tradicional no nosso ordenamento constitucional; apenas se liga, agora, à anterioridade da lei criadora ou majoradora do tributo em relação ao exercício financeiro em que deverá ser cobrado – que, no entanto, não se aplica ao empréstimo compulsório previsto no art. 148, I, nem aos impostos sobre a importação, a exportação, produtos industrializados, operações financeiras e impostos extraordinários, previstos nos arts. 153, I, II, IV e V, e 154, II, assim às contribuições da seguridade social, nos termos do art. 95, § 6º. Quer dizer: estes tributos, excluídos da incidência do princípio, podem ser instituídos, aumentados e cobrados no curso do exercício financeiro.

**7. PRINCÍPIO DA CARÊNCIA.** O princípio veda cobrar tributos antes de decorridos *90 dias* da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Mas esse prazo de carência não exclui a aplicação do princípio da anterioridade da lei. Ao contrário, ele só se aplica aos tributos que

estão sujeitos a esse princípio. Vale dizer: aqueles tributos, indicados no n. 6, supra, que podem ser instituídos, aumentados e cobrados no curso do exercício financeiro também estão excluídos daquele prazo de carência, assim como também o está a fixação da base de cálculo dos impostos sobre a propriedade de veículos automotores (art. 155, III) e a propriedade predial e territorial urbana (art. 156, I). Em suma, estão *sujeitos* ao princípio da anterioridade da lei em relação ao exercício financeiro, assim como ao prazo de carência de 90 dias: os impostos sobre a renda, a propriedade territorial rural e sobre grandes fortunas, as taxas e contribuição de melhoria federais; todos os impostos (menos o ICMS), taxas e contribuição de melhoria estaduais e todos os impostos, taxas e contribuição de melhoria municipais, incluindo as impropriamente chamadas “contribuições de iluminação”.

**8. PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE RAZOÁVEL.** Tal regra veda utilizar tributo com efeito de confisco. Isso, na verdade, significa que o tributo não deve subtrair mais do que uma parte razoável do patrimônio ou da renda do contribuinte. Baleeiro já o tinha como princípio implícito no direito de propriedade, constitucionalmente garantido, ao declarar que dentre “os efeitos jurídicos dos arts. 153, §§ 1º, 11 e 22 [CF de 1969], se inclui o da proibição de tributos confiscatórios, como tal entendidos os que absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem exercício da atividade lícita e moral”.<sup>16</sup>

[Jurisprudência – “(...) II – A vedação do confisco, muito embora seja de difícil conceituação no Direito pátrio, em face da ausência de definição objetiva que possibilite aplicá-lo concretamente, deve ser estudada em consonância com o sistema socioeconômico vigente, observando-se a proteção da propriedade em sua função social. III – As alíquotas de 35%, 25% e 20% incidentes sobre a transmissão de ouro ou transmissão e resgate de título representativo de ouro, a transmissão de ações de companhias abertas e sobre os saques de caderneta de poupança exacerbam a capacidade contributiva do sujeito passivo tributário, inviabilizando, inclusive, as operações realizadas pelos contribuintes. (...)” (TRF-5ª Região, AMS 95.05.49273/PB, rel. Juiz José Delgado, j. 20.6.1995, DJU-2 4.8.1995, p. 48.734).]

**9. PRINCÍPIO DA ILIMITABILIDADE DO TRÁFEGO DE PESSOAS OU BENS.** O princípio veda estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais. Ressalvada, no entanto, a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público. O princípio é uma regra complementar do direito à livre circulação de pessoas e de bens. O pedágio não tem sido considerado tributo, mas uma forma de preço público. Agora, ao fazer a ressalva dele em relação aos tributos, fica

16. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 5ª ed., p. 262.