

Coleção
Sinopses
para
Concursos

Coordenação
Leonardo Garcia

16

+17

Juliano Taveira Bernardes
Olavo Augusto Alves Ferreira

Direito

Constitucional

Volume Único

16^a
edição

revista,
atualizada
e ampliada

2026

 EDITORA
JusPODIVM
www.editorajuspodivm.com.br

Sistema Tributário Nacional, finanças públicas e Sistema Financeiro Nacional

1. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

1.1. Considerações gerais

No Título VI, o Texto Constitucional destina capítulo específico para tratar dos aspectos constitucionais do Sistema Tributário Nacional (Capítulo I), incluindo os respectivos princípios gerais (Seção I) e as limitações do poder de tributar (Seção II). Dessa forma, o direito tributário brasileiro é estruturado a partir de normas estabelecidas pela própria Constituição Federal.

Sistema Tributário Nacional é o conjunto ordenado de normas (regras e princípios) que tratam das matérias tributárias e disciplinam as garantias e as obrigações dos contribuintes. Porém, o principal alvo de regulação por parte do Sistema Tributário Nacional são os **tributos**.

1.2. Tributos e espécies tributárias

Os **tributos**, na definição dada pelo legislador, são “prestações pecuniárias de natureza compulsória e instituídas em lei, que são cobradas mediante atividade administrativa vinculada, sem se confundirem com alguma espécie de sanção decorrente da prática de atos ilícitos” (art. 3º do CTN).

A atual configuração do Sistema Tributário Nacional prevê as seguintes espécies de tributos:

- A) **Impostos:** tributos cuja sujeição passiva (obrigatoriedade) tem por fato gerador situação independente de qualquer atividade estatal específica relacionada ao contribuinte (art. 16 do CTN). Trata-se, portanto, de *tributos não vinculados*, pois cobrados a despeito de alguma atividade ou contraprestação estatal. São a espécie tributária da qual a Constituição mais se ocupou (v.g., arts. 145, I, 147, 153, 154, 155, 156 e 156-B).
- B) **Taxas:** tipo de exação cujo fato gerador é o “exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição” (CF, art. 145, II; e CTN, art. 77, *caput*). Cuidado de *tributos vinculados*: só podem ser exigidas em

situações relacionadas à prestação de alguma atividade estatal. Por isso, a instituição de taxas pressupõe que a entidade tributante tenha competência material para explorar o serviço estatal cujo exercício autoriza a cobrança correspondente. Ademais, a Constituição não admite taxas que tenham “base de cálculo própria de impostos” (art. 145, § 2º).

► Pedágios têm natureza tributária?

Não. Eles têm natureza jurídica de *preço público* (art. 150, V, da CF), e não de *taxa*. Por isso, **não** se sujeitam ao regime da legalidade estrita. Para o STF, embora a previsão constitucional da cobrança de pedágio tenha sido feita em capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional, o instituto não preenche os requisitos do art. 3º do CTN, de modo que não se pode qualificá-lo como tributo (ADI 800/RS, Plenário do STF).

► Como o STF enfrentou a questão:

- A) A Súmula 670 do STF e a Súmula Vinculante 41 dispõem: “O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa”.
- B) A Súmula Vinculante 29 prevê: “É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra”. Todavia, na ADI 3.775/RS (j. em 20-4-2020), a despeito de confirmado raciocínio da SV 29, decidiu a Corte ser exigível “equivalência razoável entre o custo real dos serviços e o montante que o contribuinte pode ser obrigado a pagar, tendo em vista a base de cálculo estabelecida pela lei e o quantum da alíquota por esta fixado”. Assim, a “fixação do valor da taxa não pode se basear unicamente em elementos estranhos ao serviço prestado, afetos à condição da pessoa ou aos bens isoladamente considerados”.
- C) As taxas municipais de fiscalização e funcionamento *não* podem ter como base de cálculo o número de empregados ou ramo de atividade exercida pelo contribuinte (2ª Turma, ARE 990.914/SP). Porém, admite-se tenham base de cálculo fixada conforme a área de fiscalização, pois este critério é compatível com o custo da atividade estatal de fiscalização (1ª Turma, AgRg no RE 856.185/PR). Nesse último precedente, entendeu-se ainda que as taxas municipais de simples *renovação* de licenças de funcionamento são constitucionais, “desde que haja o efetivo exercício do poder de polícia, o qual é demonstrado pela mera existência de órgão administrativo que possua estrutura e competência para a realização da atividade de fiscalização”.
- D) No RE 643.247/SP, foi aprovada a seguinte tese de repercussão geral: “A segurança pública, presentes a prevenção e o combate a incêndios, faz-se, no campo da atividade precípua, pela unidade da Federação, e, porque serviço essencial,

tem como a viabilizá-la a arrecadação de impostos, não cabendo ao Município a criação de taxa para tal fim”.

- E) Compete aos Estados dispor sobre a instituição de taxas de polícia cobradas em função de atividade como: fiscalização e vistoria em estabelecimentos comerciais abertos ao público (casas noturnas, restaurantes, cinemas, shows); expedição de alvarás para o funcionamento de estabelecimentos de que fabriquem, transportem ou comercializem armas de fogo, munição, explosivos, inflamáveis ou produtos químicos; expedição de atestados de idoneidade para porte de arma de fogo, tráfego de explosivos, trânsito de armas em hipóteses determinadas. E atividades diversas com impacto na ordem social, no intuito de verificar o atendimento de condições de segurança e emitir as correspondentes autorizações essenciais ao funcionamento de tais estabelecimentos. (Pleno, ADI 3.770/PR).
- F) “A custa forense possui como fato gerador a prestação de serviço público adjudicatório, sendo que seu regime jurídico corresponde ao da taxa tributária. [...] Não incorre em inconstitucionalidade a legislação estadual que acresce a alíquota máxima das custas judiciais àqueles litigantes com causas de maior vulto econômico e provavelmente complexidade técnica” (Pleno, ADI 5.612/DF).
- G) O Plenário da Corte (ADI 1.926/PE, j. em 2-6-2020; e ADI 5.688/PB, j. em 22-10-2021) reafirmou a validade da utilização do valor da causa como base de cálculo das taxas judiciais e custas judiciais estaduais, desde que haja fixação de alíquotas mínimas e máximas e mantida razoável correlação com o custo da atividade prestada.
- H) No RE 666.404/SP (j. em 18-8-2020), foi aprovada a seguinte tese de repercussão geral: “É constitucional a aplicação dos recursos arrecadados por meio de contribuição para o custeio da iluminação pública na expansão e aprimoramento da rede”.
- I) No RE 776.594/SP (j. em 5-12-2022), o Pleno do STF aprovou a seguinte tese de repercussão geral: “A instituição de taxa de fiscalização do funcionamento de torres e antenas de transmissão e recepção de dados e voz é de competência privativa da União, nos termos do art. 22, IV, da Constituição Federal, não competindo aos Municípios instituir referida taxa.”

C) **Contribuições tributárias:** também chamadas de “contribuições parafiscais”, são espécie de tributo que podem assumir a característica tanto de *imposto* quanto de *taxa*, a depender das respectivas hipóteses de incidência. Dividem-se em três tipos:

C.1) **contribuições de melhoria:** tributos que podem ser instituídos para amortizar o custo de obras públicas das quais decorra valorização imobiliária ao contribuinte (v. art. 145, III, da CF; e art. 81 do CTN). Fazem parte do rol dos tributos *vinculados*, pois só podem ser cobradas em virtude da realização de obras públicas e em valores que tenham “como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado” (parte final do art. 81 do CTN).

C.2) **contribuições sociais:** tributos instituídos para o financiamento da *seguridade social* (v. item 2 do Capítulo XIII). Regra geral, só podem ser instituídas pela União (art. 149, *caput*, 1ª figura, c/c art. 195, § 4º), ressalvadas as contribuições previdenciárias que podem ser também criadas

por Estados, DF e Municípios para o custeio dos regimes próprios de previdência social (art. 149, §§ 1º, 1º-A, 1º-B e 1º-C). As contribuições sociais se subdividem em:

- (i) **contribuições sociais previdenciárias:** destinadas, especificamente, ao custeio dos planos obrigatórios de previdência social, seja o RGPS – Regime Geral de Previdência Social (v. contribuições previstas no art. 195, inciso I, letra “a”, e inciso II), sejam os regimes próprios de previdência social dos servidores públicos (v. contribuição prevista no art. 149, *caput* e §§ 1º, 1º-A, 1º-B e 1º-C); e
- (ii) **contribuições sociais gerais:** voltadas ao financiamento geral da seguridade social, inclusive a assistência social e a saúde pública (artigos 149, *caput*; 195, inciso I, letras “b” e “c”, e incisos II a V; 195, § 4º; bem como no art. 7º, XXVIII, c/c art. 201, § 10; art. 212, § 5º; e art. 239). Exemplos são a contribuição prevista no art. 195, I, “c” (CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) e a nova contribuição incluída pela EC 132/2023 no inciso V do art. 195 (CBS – Contribuição sobre Bens e Serviços).

C.3) **contribuições especiais:** tipos particulares de contribuições subdivididos em:

- (i) **contribuições de intervenção no domínio econômico:** tributos extrafiscais cujo objetivo específico é servir à atuação da União no campo econômico (v. artigos 149, *caput* e § 2º; e 177, § 4º). Não visam, propriamente, ao acúmulo de receitas tributárias, mas ao controle extrafiscal de determinados aspectos da atividade econômica, de modo a atender aos princípios mencionados no art. 170 da Constituição, tais como a defesa do meio ambiente e da livre concorrência. Exemplos: a Cide – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a Importação e a Comercialização de Petróleo e seus Derivados, Gás Natural e seus Derivados e Álcool Etilíco Combustível (art. 177, § 4º) e o AFRMM – o Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (Lei 10.893/2004). Só podem ser instituídas pela União (art. 149, *caput*, 2ª figura);
- (ii) **contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas:** também chamadas de “contribuições corporativas”, são tributos da competência

exclusiva da União (art. 149, *caput*, 3ª figura) que podem ser instituídos com a finalidade de custear autarquias federais incumbidas da fiscalização das profissões (conselhos profissionais), bem como entidades paraestatais especiais (Sesc, Senai, Senac, Sebrae) e até entidades sindicais (art. 8º, IV, parte final);

- (iii) **contribuição para o custeio, a expansão e a melhoria do serviço de iluminação pública, de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos:** modalidade tributária inicialmente criada para custear o “serviço de iluminação pública” prestado por Municípios e pelo Distrito Federal (art. 149-A, com redação inicial da EC 39/2022). Trata-se de resposta do Congresso Nacional à jurisprudência do STF a impedir a remuneração da iluminação pública por meio de taxa, dada a natureza não divisível do serviço (v. Súmula Vinculante 41 e Súmula 670). Posteriormente, a EC 132/2023 modificou a redação do art. 149-A, a fim de que a contribuição possa se destinar ao *custeio*, à *expansão* e à *melhoria* não apenas do serviço de iluminação pública, como também de “*sistemas de monitoramento para segurança*”, além da “*preservação de logradouros públicos*”. Tributo cuja natureza jurídica se assemelha à das *taxas*, pois a exação está condicionada à prestação de serviço público estatal específico – embora não necessariamente indivisível, no que se difere das *taxas*. Contribuição que pode ser cobrada na própria fatura de consumo de energia elétrica dos municípios (art. 149-A, parágrafo único).

► **Contribuições cobradas pela Ordem dos Advogados do Brasil – OAB**

Em razão da natureza especial atribuída à personalidade jurídica da OAB (autarquia “*sui generis*”), as contribuições que a entidade recebe de seus inscritos não são consideradas tributos. Para o STJ, “as contribuições cobradas pela OAB não têm natureza tributária e não se destinam a compor a receita da Administração Pública, mas a receita da própria entidade” (EDv no REsp 497.871/SC, 1ª Seção). Em razão desse entendimento, as contribuições para a OAB, embora compulsórias e assimiláveis ao conceito de tributo (art. 3º do CTN), não se sujeitariam aos princípios gerais tributários, nem sequer ao princípio da legalidade. Daí por que podem ser instituídas ou elevadas por simples provimento dos conselhos seccionais da OAB (art. 46 da Lei 8.906/94).

Nesse sentido, a respeito da aplicação de limite legal ao valor das anuidades cobradas pela OAB, o Plenário do STF, no ARE 1.336.047/RJ (j. em 18-2-2026), aprovou a seguinte tese de repercussão geral (Tema 1.180): “1. O art. 6º, inciso I, da Lei 12.514/2011, que limita o valor da anuidade aos diversos Conselhos Profissionais, não se aplica à Ordem dos Advogados do

Brasil. 2. A fixação e cobrança das contribuições anuais de advogados são regidas especificamente pelo Estatuto da OAB (Lei nº 8.906/94), pois a Ordem dos Advogados do Brasil possui finalidade institucional, além das corporativas, uma vez que a advocacia é indispensável à administração da Justiça, nos termos do artigo 133 da Constituição Federal, tendo o Supremo Tribunal Federal reconhecido sua ‘categoria ímpar no elenco das personalidades jurídicas existentes no direito brasileiro’, por exercer ‘um serviço público independente’ (ADI 3.026/DF, Rel. Min. EROS GRAU).”

- D) **Empréstimos compulsórios:** tributos restituíveis que podem ser instituídos para atender a *despesas extraordinárias* decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, bem como para *financiar investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional* (art. 148 da Constituição). Ao tempo da Constituição de 1967, não eram considerados espécie tributária (v. Súmula 418 do STF). Porém, a partir da EC 1/69, os empréstimos compulsórios passaram a ser reconhecidos como autênticos tributos (Pleno do STF, RE 111.954/PR, j. em 1º-6-1988), condição mantida pela Constituição 1988.

► **Como esse assunto foi cobrado em concurso?**

No concurso para Juiz Substituto do TJ/MS (2020), o candidato, ao indagar sobre as normas constitucionais que regem o Sistema Tributário Nacional, considerou-se **correta** a seguinte assertiva: “edição de lei que, ao instituir taxa pelo exercício de poder de polícia, fixa-lhe o limite máximo e prescreve que o respectivo valor será definido em regulamento a ser editado pelo Poder Executivo estadual, em proporção razoável com os custos da atuação estatal.”

1.3. Competência tributária

Competência tributária é a aptidão jurídica para criar tributos em abstrato. No Brasil, em razão do princípio da reserva legal tributária (art. 150, I, da CF), as competências tributárias são exercidas por meio de *lei*, na qual devem ser descritas as **hipóteses de incidência do tributo**, bem como os **elementos essenciais da norma jurídica de imposição tributária**, incluindo o *sujeito ativo*, o *sujeito passivo*, a *base de cálculo* e a *alíquota* de cada espécie tributária. (Sobre as exceções ao princípio da reserva legal tributária, v. item 1.6.1.)

Dessarte, só podem ser atribuídas competências tributárias a *pessoas políticas* dotadas de Poder Legislativo próprio, a saber, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (v. art. 145, *caput*).

Por outro lado, a atribuição de competências tributárias às pessoas políticas é cláusula pétrea, pois integra a própria autonomia federativa assegurada pelo art. 60, § 4º, I, da Constituição. Todavia, como explicita o art. 6º do CTN, embora a atribuição constitucional de competência tributária compreenda a “competência legislativa plena”, o exercício das competências tributárias está sujeito às ressalvas e limitações “contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios”.

Nessa linha, a competência legislativa para tratar sobre direito tributário, nos termos do inciso I do art. 24 da Constituição, é atribuída, *concorrentemente*, à União, aos Estados-membros e ao Distrito Federal. Contudo, a despeito de excluídos do referido art. 24, os Municípios exercem competência legislativa tributária com base na previsão genérica dos artigos 145, *caput*, e 30, inciso I, sem prejuízo das previsões especificamente contidas nos artigos 146, I e II, 149, § 1º, 149-A, 150, 152 e 156 da Constituição.

Conforme 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.”

Portanto, os *Territórios Federais* não dispõem de competência tributária. E, ainda que venham a possuir “Câmara Territorial,” cujas atribuições serão definidas em lei federal (art. 33, § 3º, *in fine*), a competência tributária dos Territórios Federais é exercida diretamente pela União, por meio do Congresso Nacional, mediante leis de iniciativa do Presidente da República (ver artigos 147 e 61, § 1º, II, “b”).

Seja como for, compete ao Senado Federal “avaliar periodicamente a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, em sua estrutura e seus componentes, e o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios” (art. 52, XV, com redação da EC 42/2003).

Ângulo diverso, enquanto instituir tributos é atividade *legislativa*, arrecadá-los é atividade meramente *administrativa*. Daí por que as competências tributárias não se confundem com as simples *capacidades tributárias*, que dizem respeito à aptidão administrativa atribuída a alguma entidade para (a) ser sujeito ativo de obrigações tributárias; (b) arrecadar ou fiscalizar tributos; (c) executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária (v. art. 7º do CTN).

► Como o STF enfrentou a questão:

No RE 651.703/PR, o Pleno do STF considerou que a regra interpretativa do art. 110 do CTN (“A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”) não veicula norma de interpretação constitucional. Assim, na definição das competências tributárias, a legislação infraconstitucional não pode alterar qualquer conceito jurídico (de direito privado ou não), tampouco extrajurídico (da Economia ou de outro ramo do conhecimento). Contudo, as disposições normativas de direito tributário previstas na Constituição Federal (a chamada “Constituição Tributária”) devem ser interpretadas de acordo com o pluralismo metodológico, razão pela qual sua interpretação deve abrir-se a variados métodos, desde o literal até o sistemático e teleológico. Por isso, os conceitos constitucionais tributários não são fechados nem unívocos.

1.3.1. Características

A doutrina costuma identificar as seguintes características da competência tributária:

A) **Privatividade:** A competência tributária é concedida a cada ente federado com exclusividade, vedado o exercício dela por parte de outras entidades (STF, MC na ADI 4.565/PI). Nessa linha, pertencem à competência legislativa do ente federativo que os tenha instituído até mesmo aqueles tributos cuja receita seja distribuída (total ou parcialmente) a outras pessoas jurídicas (v. art. 6º, parágrafo único, do CTN).

Ademais, a atual Constituição veda a concessão de *isenções heterônomas* (art. 151, III), de modo que uma entidade tributante, ainda que de nível federativo superior, não pode promover desonerações em face de tributos da competência das outras entidades, salvo se houver autorização constitucional. Por isso, não foi recepcionado o parágrafo único do art. 13 do CTN, o qual, na linha do art. 19, § 2º, da Constituição anterior, permitia à União instituir isenção de tributos estaduais e municipais. Daí, ainda, a aparente inconstitucionalidade das regras do CPC/2015 a reduzirem ou suprimirem o pagamento de taxas judiciárias cobradas pela Justiça dos Estados-membros (v.g., os arts. 90, § 3º, e 701, § 1º) – ressalvadas, obviamente, as exceções constitucionais (v.g., art. 5º, incisos LXXIV, LXXVI e LXXVII, e art. 226, § 1º).

Nesse mesmo sentido, a tributação exercida por um ente federativo não pode anular ou minorar os efeitos de benefício fiscal legitimamente concedido ao contribuinte por outro ente federativo. Por isso, o valor de créditos presumidos de ICMS outorgados por Estados-membros não pode ser contabilizado como lucro da empresa beneficiada para fins de inclusão na base de cálculo de tributos federais incidentes sobre o lucro. Tampouco, vice-versa, a concessão de determinados benefícios fiscais, por uma entidade tributante, não poderá funcionar como isenção heterônoma reflexa, com impactos negativos na arrecadação de tributos da competência de outra entidade. Assim, valores correspondentes a anistias e a isenções de ICMS concedidas por Estados-membros, por exemplo, não podem ser automaticamente excluídos da base de cálculo dos tributos federais incidentes sobre o lucro da empresa beneficiária, a menos que o legislador federal tenha expressamente autorizado essa exclusão.

Por outro lado, eventual isenção de tributo estadual ou municipal, por meio de tratado internacional, não viola o princípio da privatividade nem a proibição de isenções heterônomas. Conforme decidiu o Plenário do STF no RE 229.096/RS (j. em 16-8-2007), no âmbito do direito internacional, não há falar na divisão federativa em União, Estados-membros e os Municípios, pois apenas a República Federativa do Brasil detém competência para celebrar tratados internacionais. Assim, ao subscrever tratados internacionais, o Presidente da República age

como chefe de Estado, e não como chefe de Governo, “o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, inc. III, da Constituição.”

- B) **Indelegabilidade:** Os entes federados não podem delegar a competência tributária que lhes foi atribuída pelo constituinte. Todavia, a proibição de delegar competência tributária não impede que as entidades federativas atribuam a outras pessoas jurídicas de direito público certas *capacidades tributárias*. Nessa linha, conforme art. 7º do CTN, a “competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária”.
- C) **Irrenunciabilidade:** O ente político não pode renunciar à competência tributária que lhe tenha sido conferida pelo constituinte. Trata-se de decorrência lógica do princípio da indisponibilidade do interesse público, que funciona como princípio geral do direito tributário e se aplica a todas as entidades federativas.
- D) **Facultatividade:** O exercício da competência tributária constitui faculdade do ente federativo a quem atribuída, sem excluir a possibilidade de o titular optar por não a exercer. Essa facultatividade restringe-se, porém, ao *exercício* da competência tributária, ou seja, à decisão de instituir ou não determinado tributo. Se o ente decidiu pela criação do tributo, as autoridades tributárias estão obrigadas a lançar e a

cobrar o tributo. Como evidencia o CTN, a “atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional” (art. 142, parágrafo único). Assim, enquanto o exercício da *competência tributária* é uma faculdade, o exercício da *capacidade tributária ativa* é ato vinculado.

► **Atenção!**

Nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000), entre os requisitos essenciais da **responsabilidade na gestão fiscal** estão *a instituição, a previsão e a efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação* (art. 11, *caput*). Sob pena da interdição das transferências voluntárias para o ente federativo que não observar tais requisitos essenciais em relação aos impostos da própria competência tributária (parágrafo único do art. 11).

Porém, com base no princípio da facultatividade, parte da doutrina defende a inconstitucionalidade desse parágrafo único do art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000). Os tribunais, todavia, têm reconhecido a compatibilidade constitucional do dispositivo, pois a vedação dele decorrente não atinge as transferências *obrigatórias* (tal como previstas na Constituição), mas só as *voluntárias*.

- E) **Incaducabilidade:** O simples não exercício de uma competência tributária tampouco implica a perda da prerrogativa de exercê-la, nem permite transferi-la a entidade federativa diversa daquela a quem a Constituição a tenha atribuído (v. art. 8º do CTN). Assim, por exemplo, a União conserva a competência para instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF (art. 153, VII), mesmo que nunca venha a instituí-lo.

CARACTERÍSTICAS DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Privatividade	Indelegabilidade	Irrenunciabilidade	Facultatividade	Incaducabilidade
---------------	------------------	--------------------	-----------------	------------------

► **Como esse assunto foi cobrado em concurso?**

No concurso para Juiz do TRF/3ª Região (2008), o candidato, ao analisar a seguinte situação “O Estado de São Paulo delegou ao Município de Campinas a fiscalização de tributo de competência estadual exercitada na forma legal”, deveria apontar como alternativa **correta**: “A delegação foi legítima.”

1.3.2. Tipologia

A competência tributária pode ser classificada conforme as seguintes espécies:

- A) **Competência privativa:** Prevista em favor **somente de um tipo de entidade federativa**. Exemplo: a competência para instituir o Imposto de Importação é privativa da União (art. 153, I, da Constituição), com exclusão dos demais entes federais. A rigor, porém, deveria ser chamada de *competência exclusiva*, pois não admite delegação (v. item 6.4.2 do Capítulo II).
- B) **Competência comum:** Concedida a *todas as entidades federadas*. Esse o caso da competência para instituir *taxas e contribuições de melhorias*, espécies tributárias incluídas na competência constitucional

de qualquer ente político, nos termos do art. 145, II e III, da Constituição.

► **Atenção!**

Embora todas as entidades federativas possam instituir *taxas* (gênero), só poderão fazê-lo no âmbito das próprias atribuições ligadas ao poder de polícia e à prestação dos serviços que lhes forem reservados (art. 77 do CTN). Nessa linha, “consideram-se compreendidas no âmbito das atribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, aquelas que, segundo a Constituição Federal, as Constituições dos Estados, as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios e a legislação com elas compatível, competem a cada uma dessas pessoas de direito público” (art. 80 do CTN).

- C) **Competência residual:** Competência para instituir espécies tributárias diversas daquelas *taxativamente* previstas na Constituição. Reconhecida pelo constituinte apenas em favor da **União** e somente em relação a: (i) **novos impostos** (art. 154, I, CF), que poderão ser instituídos, mediante *lei complementar*, desde que não cumulativos aos impostos já existentes e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos já discriminados na Constituição; e (ii) **novas contribuições sociais** (art.

195, § 4º, CF), observadas as mesmas diretrizes do inciso I do art. 154. Não se refere, por exemplo, às taxas nem às contribuições de melhorias, em relação às quais o constituinte não dispôs de modo taxativo (art. 145, II e III).

- D) **Competência extraordinária:** A União – e somente ela – pode instituir tributos de natureza extraordinária para atender a situações urgentes e específicas. Trata-se de hipóteses excepcionais, nas quais a Constituição dispensa até a observância do princípio da não surpresa do contribuinte. Inclui-se nessa competência extraordinária a prerrogativa da instituição: (i) de **empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias**, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (art. 148, I); e (ii) **impostos extraordinários, na iminência ou no caso de guerra externa (IEG)**, compreendidos ou não na competência federal tributária ordinária (art. 154, II), os quais deverão ser suprimidos, gradativamente, quando cessadas as causas determinantes da respectiva instituição.

► **Atenção!**

Nos termos do art. 76 do CTN, tais impostos extraordinários deverão ser “suprimidos, gradativamente, no prazo máximo de cinco anos, contados da celebração da paz.”

- E) **Competência cumulativa:** permite que uma mesma unidade federativa institua tributos da competência privativa de entidades de níveis federativos diversos. Verifica-se: (i) quanto ao **Distrito Federal**, em relação ao acúmulo de competências tributárias *estadual e municipal* (Constituição, art. 147, c/c art. 32, § 2º); e (ii) em face da **União**, cuja competência tributária, no âmbito dos *Territórios Federais*, abrange tanto aquela ordinária, de nível *federal*, quanto a *estadual*

e, ainda, se o Território não for dividido em Municípios, a de nível *municipal* (art. 147 da Constituição).

- F) **Competência compartilhada:** ao regular a criação do **Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)**, que unificará a cobrança do ICMS e do ISS, a EC 132/2023 criou também um tipo anômalo de “*competência compartilhada*” entre Estados, Distrito Federal e Municípios (v. denominação dada à Seção V-A incluída no capítulo do Sistema Tributário Nacional, bem como o *caput* do art. 156-A acrescentado à Constituição). Porém, não se trata de competência tributária em sentido pleno, pois não permite “instituir” o tributo. O próprio constituinte derivado estabeleceu que o IBS será instituído por lei complementar (federal) e “terá legislação única e uniforme em todo o território nacional” (art. 156-A, § 1º, IV). Todavia, o § 1º do art. 156-A defere a cada Estado, ao DF e a todo Município a possibilidade de fixar as próprias alíquotas para o tributo mediante “lei específica” (inciso V).

Ademais, essa competência tributária compartilhada envolve *capacidades tributárias* a serem exercidas de forma integrada pelos Estados, pelo DF e pelos Municípios, “exclusivamente” por meio de órgão federativo misto, nos termos e limites estabelecidos na Constituição e em lei complementar (art. 156-B). Trata-se do intitulado “*Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços*”, entidade pública sob regime especial (constituída por 27 representantes dos Estados e do DF e de outros 27 representantes dos Municípios) a quem o constituinte derivado atribui capacidades tributárias para: (a) editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação referente ao IBS; (b) arrecadar o IBS, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação desse tributo entre Estados, Distrito Federal e Municípios; e (c) decidir o contencioso administrativo relativo ao IBS.

TIPOS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

TIPOS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA					
Competência privativa	Competência comum	Competência residual	Competência extraordinária	Competência cumulativa	Competência compartilhada

► **Atenção!**

Embora todas as entidades federativas possam instituir *taxas* (gênero), só poderão fazê-lo no âmbito das próprias atribuições ligadas ao poder de polícia e à prestação dos serviços que lhes forem reservados (art. 77 do CTN). Nessa linha, “consideram-se compreendidas no âmbito das atribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, aquelas que, segundo a Constituição Federal, as Constituições dos Estados, as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios e a legislação com elas compatível, competem a cada uma dessas pessoas de direito público” (art. 80 do CTN).

► **Como esse assunto foi cobrado em concurso?**

No concurso para Auditor Fiscal da Receita Estadual da SEFAZ-AL (2020), considerou-se **certa** a seguinte afirmação: “A respeito da organização político-administrativa do Estado brasileiro, julgue o item subsequente. Diante da inexistência de lei federal pertinente, os estados possuem capacidade plena para legislar sobre normas gerais em direito tributário.”

1.4. Impostos originalmente previstos na Constituição de 1988

Sem prejuízo das demais modalidades de tributos que possam ser instituídos, a Constituição ocupou-se em fixar *todos* os tipos de **impostos** inseridos na competência de cada uma das pessoas políticas. Daí que, ressaltados os casos dos incisos I e II do art. 154 (*novos impostos residuais* e o *Imposto Extraordinário de Guerra – IEG*), a criação de outros impostos dependerá de reforma constitucional – a exemplo daquela que instituiu o já extinto IPMF – Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (EC 3/93).

- A) **Impostos federais:** No art. 153, incisos I a VII, a redação original da Constituição atribui à União a

competência exclusiva para instituir os seguintes impostos:

- i) **Imposto sobre Importação de Produtos Estrangeiros (II);**
- ii) **Imposto sobre Exportação (IE);**
- iii) **Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR);**
- iv) **Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);**
- v) **Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF);**
- vi) **Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR); e**
- vii) **Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF).**
Ademais, ressalvada a possibilidade da criação de *impostos residuais* (art. 154, I), o inciso II do artigo 154 da Constituição ainda prevê a possibilidade de a União instituir:
- viii) **Imposto Extraordinário de Guerra (IEG).**

B) **Impostos estaduais:** os incisos I a III do art. 155 da Constituição, na redação da EC 3/93, preveem os seguintes impostos da competência estadual:

- i) **Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação, de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD);**
- ii) **Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS);**
- iii) **Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).**

► **Atenção!**

Conforme art. 147 da Constituição, tais impostos estaduais poderão ser instituídos pela União, no caso dos Territórios Federais, bem como pelo Distrito Federal (Constituição, art. 32, § 2º).

C) **Impostos municipais:** os incisos I a III do art. 156 da Constituição, com as alterações da EC 3/93, estabeleceram competência para os Municípios instituírem os seguintes impostos:

- i) **Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU);**
- ii) **Imposto sobre a Transmissão Inter Vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI); e**
- iii) **Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).**

► **Atenção!**

Conforme art. 147 da Constituição, tais impostos municipais também poderão ser instituídos pelo DF e, no caso dos Territórios Federais não divididos em Municípios, até pela União.

1.4.1. Impostos previstos na Constituição a partir da Reforma Tributária de 2023

O quadro dos impostos previstos pela Constituição de 1988 foi substancialmente alterado pela EC 132/2023. Trata-se de ampla reforma aprovada a pretexto, sobretudo, de simplificar o Sistema Tributário Nacional e de eliminar certas distorções, a exemplo da chamada “guerra fiscal”, estratégia utilizada pelas unidades federativas subnacionais para receber investimentos privados por meio da oferta de benefícios tributários. Porém, ao menos durante o período de transição (2016-2032), a Reforma Tributária de 2023 agravará a complexidade do regime fiscal brasileiro.

O principal ponto da reforma foi a “unificação” da cobrança de cinco tributos incidentes sobre o setor de serviços e comércio. Nesse sentido, a EC 132/2023 disciplinou o novo **Imposto sobre Valor Agregado (IVA)**, que substituirá, progressivamente, a partir de 2026 até 2032, os seguintes tributos: (a) o *Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)*; (b) a *contribuição para o Programa de Integração Social (PIS)*; (c) a *Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins)*; (d) o *Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)*; e (e) o *Imposto Sobre Serviços (ISS)*.

A rigor, contudo, a reforma *não* unifica esses cinco tributos num só. Primeiro, porque o *IPI não será totalmente extinto*. Após 2027, ele terá suas alíquotas reduzidas a zero, mas a cobrança do tributo será mantida em relação aos produtos industrializados da Zona Franca de Manaus (ZFM). Ademais, o Imposto sobre Valor Agregado (**IVA nacional**) foi concebido como um *tributo “dual”*. Compõe-se de uma contribuição previdenciária, da competência tributária da União, e de um imposto, de *competência tributária compartilhada* por Estados, do DF e dos Municípios. Assim, no âmbito federal, a **Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS)** substituirá o IPI, a contribuição para o PIS e a Cofins. De outro lado, o **Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)** é que unificará a cobrança tanto do ICMS estadual quanto do ISS municipal.

Além disso, a EC 132/2023 acrescentou o inciso VIII ao art. 153 da Constituição, de modo a permitir a instituição de novo imposto federal apelidado de **“Imposto Seletivo (IS)”**, que poderá incidir sobre a “produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar” (inciso VIII acrescido ao art. 153). A EC 132/2023, ademais, alterou o inciso V do mesmo art. 153 e excluiu as operações de seguro da hipótese de incidência do IOF, cuja denominação passou a ser *Imposto sobre Operações de Crédito e Câmbio ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários*.

Enfim, quando *ultrapassado o período de transição previsto pela EC 132/2023*, o Sistema Tributário Nacional contará com o seguinte quadro de impostos:

- A) **Impostos da competência exclusiva federal:** ressalvada a possibilidade da criação de *impostos residuais* (art. 154, I):
- i) **Imposto sobre Importação de Produtos Estrangeiros (II);**
 - ii) **Imposto sobre Exportação (IE);**
 - iii) **Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR);**
 - iv) **Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);**
 - v) **Imposto sobre Operações de Crédito e Câmbio ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF);**
 - vi) **Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR);**
 - vii) **Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF);**
 - viii) **Imposto Extraordinário de Guerra (IEG); e**
 - ix) **Imposto Seletivo (IS).**
- B) **Impostos da competência exclusiva estadual (e distrital):**
- i) **Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação, de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD); e**
 - ii) **Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).**
- C) **Impostos da competência exclusiva municipal (e distrital):**
- i) **Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU); e**
 - ii) **Imposto sobre a Transmissão de Bens “Inter Vivos” (ITBI).**
- D) **Imposto da competência compartilhada estadual/distrital/municipal:**
- i) **Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).**

1.4-A. Regime tributário especial e simplificado aplicável às micro e pequenas empresas

Conforme art. 179 da Constituição, o constituinte originário já determinara que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensassem “às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.” No mesmo sentido, o art. 170 inclui, entre os princípios da ordem econômica, o “tratamento favorecido para as empresas de

pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País” (art. 170, IX).

Já a EC 42/2003 incluiu a alínea “d” no inciso III do art. 146 da Constituição, a fim de permitir que a lei complementar instituísse “tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados”. A EC 42/2003 ainda acrescentou ao art. 146 um parágrafo para dizer que a mesma lei complementar prevista na referida alínea “d” também poderia “instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”, observadas as seguintes diretrizes: (a) o caráter opcional do regime; (b) a admissibilidade de condições de enquadramento ao regime de modo diferenciado por Estado; e (c) a possibilidade de compartilhamento, pelos entes federados, da arrecadação, da fiscalização e da cobrança dos tributos, adotando-se um cadastro nacional único de contribuintes.

A regulamentação desses preceitos constitucionais levou à criação do **Simple Nacional**, a saber, o “Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte”, nos termos da LC 123/2003 e suas alterações.

De outro lado, a Reforma Tributária promovida pela EC 132/2023 manteve esse regime tributário especial concedido às micro e pequenas empresas, o qual deverá se estender tanto aos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156-A, quanto às contribuições sociais mencionadas no art. 195, I e V, e § 12, bem como à contribuição a que se refere o art. 239 (v. nova redação dada à alínea “d” no inciso III do art. 146 da Constituição). Ademais, ao acrescentar ao art. 146 os §§ 2º a 3º, a EC 132/2023 já prescreveu algumas das regras do regime especial referentes à tributação do IBS e da CBS previstos, respectivamente, nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição.

1.5. Limitações ao poder de tributar

O poder de tributar implica grande interferência do Estado na vida dos contribuintes. Alcança não somente o patrimônio, como também a liberdade e a privacidade das pessoas. No âmbito interfederativo, ademais, o exercício abusivo do poder de tributar abre margem à mútua asfixia financeira entre entidades federadas, o que violaria o pacto federativo. Daí a famosa advertência feita pelo Juiz da Suprema Corte americana JOHN MARSHAL já em 1819: “o poder de tributar envolve o poder de destruir” (“*the power to tax involves the power to destroy*”).

Por conseguinte, em razão dos riscos inerentes ao poder de tributar, há forte preocupação constitucional em lhe impor limites. De modo que o exercício do poder de tributar só será constitucionalmente lícito se atender a regras e a princípios específicos, incluindo certas situações de imunidade às competências tributárias atribuídas

às pessoas políticas do Estado. Enfim, as limitações constitucionais ao poder de tributar se refletem na diminuição do campo de competência tributária atribuída às pessoas de direito público com capacidade política em matéria de tributos.

Nessa linha, as normas que estabelecem *limitações ao poder de tributar* convertem-se em verdadeiras **garantias dos contribuintes**. Em vez de conferir competências positivas ao sujeito tributante, acabam por fazer justamente o contrário: restringem o poder tributante, impedindo o Estado de adotar práticas ou posturas consideradas abusivas nas relações jurídico-tributárias.

Exemplo da utilização abusiva do poder tributante do Estado são as chamadas “**sanções políticas**” aplicadas em desfavor de contribuintes inadimplentes (v. Súmulas 70, 323 e 547 do STF). Como resumiu o STF, esse tipo de sanção se materializa na criação de restrições que “inviabilizam o exercício de atividade econômica ou profissional a fim de induzir o pagamento de verbas tributárias, em violação aos princípios constitucionais da proporcionalidade, da razoabilidade e do devido processo legal substantivo” (ED na ADI 7.020/DF, j. em 18-10-2023).

Na Constituição de 1988, os artigos 150 a 152 foram especialmente dedicados ao assunto. Mas o constituinte ainda teve o cuidado de estabelecer que as limitações constitucionais ao poder de tributar deverão ser alvo de regulamentação por **lei complementar** (art. 146, II).

► **Atenção!**

- A) Há outros limites constitucionais ao poder de tributar espalhados no Texto Constitucional, tais como as próprias normas que cuidam do processo legislativo.
- B) Embora o inciso II do art. 146 da Constituição preveja lei complementar para a “regulamentação” das normas constitucionais referentes aos limites do poder de tributar, JOSÉ AFONSO DA SILVA diz tratar-se de normas de aplicabilidade imediata e de eficácia contida, de modo que ao legislador complementar caberia apenas “estabelecer restrições à sua eficácia e a aplicabilidade” (1998a, p. 680).
- C) O artigo 146 da Constituição dispõe, também, que lei complementar deverá: I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; 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; (d) 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 da Constituição, sem prejuízo da instituição de regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (parágrafo único do art. 146).
- D) Enquanto não editada a lei complementar prevista no art. 146 da Constituição, segue aplicável o atual Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66), nesta matéria recepcionado com *status* de legislação complementar. Em relação às coopera-

tivas, v. Leis 5.764/71 e 12.690/2012, além da LC 130/2009. Acerca das microempresas e empresas de pequeno porte, v. LC 123/2006.

- E) A legislação específica de quaisquer das entidades tributantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), no âmbito da competência legislativa tributária, seja concorrente (art. 24, I, e § 3º), seja suplementar (art. 30, II), poderá conter outros detalhamentos a respeito das limitações ao poder de tributar, desde que subordinados aos limites fixados pela Constituição e pelas normas gerais do CTN, sob pena de inconstitucionalidade.
- F) O art. 146-A da Constituição prevê, ainda, que 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.”

► **Importante!**

Segundo o STF, enquanto não promulgada a lei complementar a que se refere o art. 146, III, “c”, da Constituição, o Estado-membro – que tem competência concorrente em se tratando de direito tributário (artigo 24, I e § 3º) – poderá conceder às cooperativas (por meio da constituição ou de lei estaduais) o tratamento que julgar adequado, até porque “tratamento adequado” não significa necessariamente tratamento privilegiado (Pleno, ADI 429/CE).

Em outros julgados, o Pleno decidiu que o art. 146, III, “c”, da Constituição não garante imunidade, sequer a não incidência às cooperativas, o que possibilita a tributação do ato cooperativo (v. RE 599.362/RJ e 598.085/RJ, ambos com repercussão geral).

1.6. Princípios constitucionais tributários

Trata-se dos princípios constitucionais que, explícita ou implicitamente, se aplicam às relações jurídicas de direito tributário. Todos, em maior ou menor intensidade, podem ser considerados manifestação, no campo específico do direito tributário, de alguma das garantias fundamentais do indivíduo, tais como o princípio da igualdade (art. 5º, I), da legalidade (art. 5º, II), da liberdade de locomoção (art. 5º, LXVIII), o direito à propriedade (art. 5º, XXII), à informação (art. 5º, XXXIII) e à segurança jurídica (art. 5º, *caput*, e inciso XXXVI). Assim, por aplicação do § 2º do art. 5º da Constituição, os princípios constitucionais tributários assumem o *status* de cláusulas pétreas (v. ADI 939/DF), pelo que só admitem reformas que não lhes afrontem os respectivos núcleos essenciais (art. 60, § 4º, IV). (Ver item 2.2.2.4.A do Capítulo IV da Parte I da Seção II.)

1.6.1. Princípio da reserva legal tributária

Também conhecido como **princípio da legalidade tributária estrita**, está previsto no art. 150, I, da Constituição, segundo o qual é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Trata-se da repercussão específica, em matéria tributária, do princípio constitucional da legalidade genérica (art. 5º, II, *c/c* § 2º, da CF). Por isso, pode ser considerado um “subprincípio” referente à reserva legal no campo da tributação.

Para SACHA CALMON NAVARRO COELHO (1991, p. 276-277), o (sub)princípio tem origem remota

na Carta Magna inglesa de 1215, ato em que proclama a máxima segundo a qual não pode haver “nenhuma tributação sem representação” (“*no taxation without representation*”). Nessa matriz histórica, a reserva legal tributária “significa que a tributação deve ser decidida não pelo chefe do governo, mas pelos representantes do povo, livremente eleitos para fazer as leis”.

No direito brasileiro, a legalidade tributária estrita garante que **só por meio de “lei”** será possível **exigir** ou **aumentar tributos**. Donde se extrai o adágio latino “*nulum tributum sine lege*”. Ademais, o (sub)princípio está ligado ao conceito de **tipicidade normativa**. Assim, não basta que a “lei” preveja algum tributo. É preciso que ela traga todos os elementos essenciais envolvidos e necessários à tributação, sem margem a qualquer outro mecanismo de integração (analogia ou interpretação extensiva), sob pena da inconstitucionalidade, “por insuficiência normativa somente suprível através de ato formal e materialmente legislativo” (SACHA COÊLHO, 1991, p. 285).

Como já decidiu a 1ª Turma do STJ no REsp 724.779/RJ, “o princípio da legalidade consubstancia a necessidade de que a lei defina, de maneira absolutamente minudente, os tipos tributários. Esse princípio edificante do Direito Tributário engloba o da *tipicidade cerrada*, segundo o qual a lei escrita – em sentido formal e material – deve conter todos os elementos estruturais do tributo, quais sejam a *hipótese de incidência – critério material, espacial, temporal e pessoal* –, e o respectivo consequente jurídico, consoante determinado pelo art. 97, do CTN.”

► Atenção!

Segundo SACHA COÊLHO, a legalidade estrita implica, ainda, “a necessidade de tornar a lei fiscal clara”, de modo a evitar subjetivismos. Daí, “quando o legislador não faz norma clara, cabe ao juiz reduzir ao possível a sua abrangência: *in dubio pro contribuinte*” (1991, p. 285).

Nos termos do art. 97 do CTN, são temas que necessariamente reclamam disciplina por meio de **lei**: **(a)** a instituição ou a extinção de tributos; **(b)** a majoração ou a redução de tributos, ressalvadas as exceções constitucionais; **(c)** a definição do fato gerador e do sujeito passivo da obrigação tributária principal; **(d)** a fixação da base de cálculo e da alíquota do tributo, ressalvadas as exceções constitucionais; **(e)** a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias aos dispositivos legais, ou para outras infrações definidas em lei; e **(f)** as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Acerca desses assuntos, portanto, o (sub)princípio da reserva legal tributária funciona como “cláusula de clausura/fechamento” do sistema normativo tributário (v. item 11.1 do Capítulo VI da Parte I da Seção I).

► Importante!

Também de acordo com o art. 97 do CTN, é equiparada à “majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que

importe em torná-lo mais oneroso” (§ 1º). Porém, não constitui majoração de tributo a simples atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo (§ 2º). Assim, desde que observados os percentuais previstos em índices oficiais, não é necessária a edição de lei formal para obter-se a mera correção monetária da base de cálculo de tributos (v. RE 648.245/MG, Pleno do STF; e Súmula 160 do STJ).

Já a “modificação dos fatores de indexação, com base em legislação superveniente, não constitui desrespeito a situações jurídicas consolidadas (CF, art. 5º, XXXVI), nem transgressão ao postulado da não-surpresa, instrumentalmente garantido pela cláusula da anterioridade tributária (CF, art. 150, III, 'b')” (AgRg no RE 200.844/PR, 2ª Turma do STF).

A rigor, a observância do (sub)princípio da legalidade tributária estrita exige a edição de **leis em sentido formal**, ou seja, atos normativos elaborados de acordo com o processo legislativo necessário à aprovação de leis ordinárias. (Ver item 3.1 do Capítulo VII). Contudo, a jurisprudência do STF sempre aceitou que **medidas provisórias** também pudessem surtir, para fins tributários, efeito jurídico análogo ao da lei ordinária, pois o constituinte originário lhes assegurara “força de lei” (art. 62, *caput*) (v. item 10.6 do Capítulo VII). A partir da EC 32/2001, todavia, passou vigorar a regra constitucional mais restritiva. A medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos “só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte *se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada*” (§ 2º do art. 62).

► Atenção!

Essa regra da prévia conversão não se aplica quando a medida provisória é o veículo utilizado nas situações previstas no artigo 153, incisos I, II, IV e V, e no artigo 154, inciso II, da Constituição.

Por outro lado, em razão de previsão constitucional expressa, nos termos do art. 146, na atual redação dada pela EC 132/2023, exige-se **lei complementar** para: (1) dispor sobre conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; (2) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; e (3) 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 na 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*; (d) *definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte*; e (e) a eventual instituição de *regime único e opcional de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios*, observadas as diretrizes dos §§ 1º a 3º acrescentados pela EC 132/2023 ao art. 146 da Constituição.

► Importante!

(a) Enquanto não editada a lei complementar sobre normas gerais tributárias prevista no art. 146 da Constituição, considera-se recepcionado o atual CTN (Lei 5.172/66);

- (b) “Não há reserva de Lei Complementar Federal para tratar de novas hipóteses de suspensão e extinção de créditos tributários. Possibilidade de o Estado-Membro estabelecer regras específicas de quitação de seus próprios créditos tributários” (ADI 2.405/RS, j. em 20-9-2019);
- (c) “É inconstitucional lei estadual que disciplina a responsabilidade de terceiros por infrações de forma diversa da matriz geral estabelecida pelo Código Tributário Nacional” (ADI 4.845/MT, j. em 13-2-2020). No mesmo sentido, v. ADI 6.284/GO;
- (d) No RE 917.285/SC (j. em 18-8-2020), foi aprovada a seguinte tese de repercussão geral: “É inconstitucional, por afronta ao art. 146, III, b, da CF, a expressão ‘ou parcelados sem garantia’ constante do parágrafo único do art. 73, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei 12.844/13, na medida em que retira os efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito tributário prevista no CTN”;
- (e) No RE 598.677/RS (j. 26-3-2021), de repercussão geral reconhecida, o Pleno do STF entendeu que a antecipação do pagamento do ICMS, antes mesmo da ocorrência do fato gerador (substituição tributária “para a frente”), pressupõe a edição de lei (art. 150, § 7º, da CF), pelo que não pode ser determinada por decreto. Daí a aprovação da seguinte tese: “A antecipação, sem substituição tributária, do pagamento do ICMS para momento anterior à ocorrência do fato gerador necessita de lei em sentido estrito. A substituição tributária progressiva do ICMS reclama previsão em lei complementar federal”. No mesmo sentido, v. ADI 6.144/AM e ADI 6.624/AM.

Ademais, com a finalidade de *prevenir desequilíbrios da concorrência*, o art. 146-A acrescentado pela EC 42/2003 reservou à lei complementar a previsão de *critérios especiais de tributação*, sem prejuízo da competência de a União, por lei ordinária, estabelecer normas de igual objetivo.

Necessária **lei complementar específica**, ainda, para *instituir* algum dos seguintes tributos: (a) **empréstimos compulsórios**, seja para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, seja no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (art. 148, I e II); (b) o **Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF** (art. 153, VII); (c) **impostos residuais**, desde que não cumulativos nem tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos demais impostos discriminados na Constituição (art. 154, I); (d) **contribuições sociais residuais**, observadas as mesmas exigências do art. 154, I (art. 195, § 4º, CF); (e) o **Imposto Seletivo – IS**, criado pela EC 132/2023, que poderá incidir sobre a “produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente” (inciso VIII acrescido ao art. 153); (f) as duas espécies tributárias compreendidas pelo **Imposto sobre Valor Agregado – IVA**, a saber, o **Imposto sobre Bens e Serviços – IBS** (art. 156-A) e a **Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS** (inciso V do art. 195).

► **Atenção!**

A Constituição ainda prevê a edição de outras leis complementares para regular determinados aspectos dos seguintes impostos: (a) ITCMD (art. 155, § 1º, III); (b) ICMS (art. 155, § 2º, XII); e (c)

ISSQN (art. 156, III e § 3º). Ademais, o art. 195, § 11, da Constituição remeteu à lei complementar o tratamento acerca da proibição à concessão de remissão ou anistia de contribuições sociais.

Principais matérias tributárias para cujo tratamento a Constituição exige lei complementar	Art. 146: disciplinar (1) <i>conflitos de competência</i> , em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; (2) <i>limitações constitucionais ao poder de tributar</i> ; (3) <i>normas gerais</i> em matéria tributária.
	Art. 148: instituição de <i>empréstimos compulsórios</i> .
	Art. 153, VII: instituição do <i>Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF</i> .
	Art. 154, I: criação de <i>impostos residuais</i> .
	Art. 195, § 4º: criação de <i>contribuições sociais residuais</i> .
	Art. 153, VIII: instituição do Imposto Seletivo – IS criado pela EC 132/2023.
Art. 156-A: instituição do Imposto sobre Bens e Serviços – IBS criado pela EC 132/2023.	
Art. 195, V: instituição da Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS criada pela EC 132/2023.	

No entanto, o constituinte **subtraiu** certos casos do alcance do **princípio da legalidade estrita**. Assim, exige-se apenas **decreto do Presidente da República**: (1) desde que atendidos as condições e os limites estabelecidos em lei (art. 153, § 1º), para *alteração das alíquotas dos seguintes impostos*: (1.a) Imposto de Importação – II; (1.b) Imposto sobre Exportação – IE; (1.c) Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI; e (1.d) Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro – IOF; e para (2) *redução ou restabelecimento das alíquotas da contribuição relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível* – CIDE (art. 177, § 4º, I, “b”, primeira parte, com redação da EC 33/2001).

Ademais, basta simples **decreto de Prefeito Municipal** para: (3) *atualizar a base de cálculo do IPTU*, conforme critérios a serem estabelecidos em lei municipal (v. art. 156, § 1º, II, incluído pela EC 132/2023).

Em outra ressalva constitucional ao princípio da legalidade estrita, admitem-se simples **deliberações administrativas** dos Estados e do Distrito Federal (**convênios tributários**) para (4) *reduzir ou restabelecer alíquotas do ICMS incidente sobre operações com combustíveis e lubrificantes* (art. 155, § 4º, IV, “c”). (Ver item 3.6.1.1, letra “a”, do Capítulo I e item 5 do Capítulo V).

► **Atenção!**

- 1) Tanto o STF quanto o STJ entendem que a alteração dos prazos de recolhimento do tributo – hipótese não prevista nos incisos do art. 97 do CTN – não se sujeita ao princípio da legalidade. Daí ser possível alterá-los por meio de simples ato infralegal (ver RE 195.218/MG e REsp 84.554/SP).

- 2) No RE 704.292/PR, o Pleno declarou inconstitucional o art. 2º da Lei 11.000/2004, na parte em que autorizava os conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas a fixarem, por resolução, as contribuições anuais devidas por pessoas físicas ou jurídicas. Para o STF, ofende o princípio da legalidade tributária a lei que delega aos conselhos profissionais a competência de fixar ou majorar, sem parâmetro legal, o valor das contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas, usualmente cobradas sob o título de anuidades, vedada, ainda, a atualização do tributo em percentual superior aos índices legalmente previstos.
- 3) Todavia, o Pleno do STF decidiu que “não viola a legalidade tributária lei que, prescrevendo o teto, possibilita ao ato normativo infralegal fixar o valor de taxa em proporção razoável com os custos da atuação estatal, valor esse que não pode ser atualizado por ato do próprio conselho de fiscalização em percentual superior aos índices de correção monetária legalmente previstos” (RE 838.284/SC). Contudo, portaria não pode majorar o valor da taxa, já que inexistia permissão constitucional (1ª Turma, AgRg no RE 959.274/SC).
- 4) No ARE 917.950/SP (j. em 5-12-2017), a 2ª Turma do STF reputou válida lei estadual que dispunha acerca da incidência do ICMS sobre operações de importação de veículo para uso próprio, a despeito da ausência da lei complementar federal prevista pela nova redação dada pela EC 33/2001 ao art. 155, § 2º, IX, “a” da CF/88. Para a Corte, enquanto não editada a legislação federal que veio a estabelecer normas gerais sobre o tema (atual LC 114/2002), era válida a lei estadual a respeito, ainda que sob eficácia suspensiva. Nesse sentido, o Pleno fixou a seguinte tese de repercussão geral: “Após a Emenda Constitucional 33/2001, é constitucional a incidência de ICMS sobre operações de importação efetuadas por pessoa, física ou jurídica, que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços, devendo tal tributação estar prevista em lei complementar federal. As leis estaduais editadas após a EC 33/2001 e antes da entrada em vigor da Lei Complementar 114/2002, com o propósito de impor o ICMS sobre a referida operação, são válidas, mas produzem efeitos somente a partir da vigência da LC 114/2002” (RE 1.221.330/SP, j. em 16-6-2020).
- 5) No RE 343.446/SC, ao considerar constitucional a contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho – SAT, o Pleno do STF decidiu que 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”
- 6) Ainda para o STF, o “pedágio cobrado pela efetiva utilização de rodovias conservadas pelo poder público, cuja cobrança está autorizada pelo inciso V, parte final, do art. 150 da Constituição de 1988, não tem natureza jurídica de taxa, mas, sim, de preço público, não estando a sua instituição, consequentemente, sujeita ao princípio da legalidade estrita” (ADI 800/RS).
- 7) No julgamento do RE 851.108/SP, o Plenário fixou a seguinte tese de repercussão geral: “É vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional”.
- 8) Na ADO 67/DF, com referências à tese aprovada no referido RE 851.108/SP, o Pleno do STF declarou a omissão inconstitucional da União na edição da lei complementar a que se refere o art. 155, § 1º, III, da CF/88 e estabeleceu o prazo de 12 (doze) meses, a contar da data da publicação da ata de julgamento do mérito, para que o Congresso Nacional adotasse as medidas legislativas necessárias para suprir tal omissão.

1.6.1.1. Reserva legal tributária e obrigações tributárias acessórias

Discute-se, ainda, se o princípio da legalidade estrita alcança todos os tipos de obrigação tributária. Afinal, embora pacífica a necessidade de lei para instituir **obrigações tributárias principais**, o art. 150, I, da Constituição não diz respeito às **obrigações tributárias acessórias**.

► Atenção!

Conforme art. 113 do CTN, a *obrigação tributária principal* é a que surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. E as *obrigações tributárias acessórias*, também chamadas de *deveres instrumentais tributários*, são as que têm por objeto as prestações, positivas ou negativas, previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, a exemplo do dever de apresentar declarações, de escriturar e exibir os livros contábeis, de preencher notas fiscais etc.

A rigor, o CTN exclui as obrigações acessórias do regime da legalidade estrita. Isso porque, de um lado, diz que elas decorrem da “legislação tributária” (art. 113, § 2º), mas, de outro, estabelece que a expressão “legislação tributária” compreende não só as leis, os tratados e as convenções internacionais, como ainda “os decretos e as normas complementares” (art. 96). Além disso, ao identificar os temas sujeitos à disciplina legal, o art. 97 do CTN só cuidou de questões relacionadas às obrigações principais, sem se referir às obrigações acessórias. Assim, para doutrinadores como HUGO DE BRITO MACHADO, o fato gerador das obrigações acessórias “pode ser definido pela *legislação*, e não apenas pela *lei*” (1998, p. 92).

Nessa linha, já decidiu o **STJ**, a “legalidade exigida para a imposição da obrigação tributária instrumental não é estrita, ou seja, pode advir de ato normativo que não a lei em sentido formal. Todos aqueles veículos normativos previstos no art. 96 do CTN, tais como decretos e regulamentos, entre outros contidos no art. 100, são aptos a formar vínculo jurídico tributário acessório” (RMS 20.587/MG, 2ª Turma). Ainda para o STJ, os denominados deveres instrumentais ou obrigações acessórias, são “inerentes à regulamentação das questões operacionais relativas à tributação, razão pela qual sua regulação foi legada à ‘legislação tributária’ em sentido *lato*, podendo ser disciplinados por meio de decretos e de normas complementares, sempre vinculados à lei da qual dependem” (REsp 724.779/RJ, 1ª Turma).

Todavia, importantes tributaristas como SACHA COÊLHO e ROQUE CARRAZZA dizem que, por força do *princípio geral da legalidade* (art. 5º, II, da Constituição), só mesmo a lei pode criar obrigações acessórias. Nesse rumo, com remissões ao dispositivo constitucional da legalidade tributária (no caso, ao art. 153, § 29, da Constituição anterior), ALIOMAR BALEEIRO afirmou que, seja a principal, seja a acessória, “a obrigação tributária é sempre uma *obligatio ex lege*. Nasce da lei e só dela” (1999, p. 698).

A seu turno, em posição intermediária, nomes como LUÍS EDUARDO SCHOUBERTI, FERNANDO DE BRITO ALVES e TIAGO CAPPI JANINI sustentam ser desnecessária legislação formal para prescrever deveres instrumentais voltados ao simples cumprimento de obrigações principais tributárias já previstas em lei. Assim, ao regulamentar a cobrança de um tributo legalmente instituído, a Administração poderá estabelecer obrigações acessórias, sem violação ao art. 5º, II, da Constituição. Nesse sentido, aliás, segundo o art. 16 da Lei 9.779/99, compete “à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.”

Para LEANDRO PAULSEN (2015, p. 887), o “entendimento ainda predominante é no sentido de que as obrigações acessórias constituem deveres formais, inerentes à regulamentação das questões operacionais relativas à tributação e que, não há, assim, a necessidade de lei em sentido estrito para o estabelecimento de cada obrigação acessória. Os Decretos que regulamentam cada tributo podem dispor sobre as respectivas obrigações acessórias.”

Dessarte, com base nesse fundamento na existência de preceito legal a autorizar a criação de obrigações acessórias por ato infralegal, o STJ validou a exigência da Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias – Dimob, nos termos previstos em instrução normativa editada conforme referido art. 16 da Lei 9.779/99 (REsp 1.105.947/PR, 2ª Turma). Em voto acompanhado por todos os demais integrantes da Turma, o Min. HERMAN BENJAMIN acentuou que, no caso, já havia “lei precedente versando sobre o tema, qual seja a Lei 9.779/99, o que, em exame perfunctório, afasta a pretensa mácula ao texto constitucional. De fato, desnecessário discorrer sobre a necessidade de lei, pois ela existe. A Lei 9.779/1999 autoriza a instituição de obrigações acessórias pela Secretaria da Receita Federal”.

Já o STF, ao examinar a questão do alcance da imunidade tributária recíproca, acabou por admitir, reflexivamente, a criação de obrigações tributárias acessórias por atos normativos infralegais (ACO 1.098/MG, j. em 11-5-2020, Pleno). (Ver quadro abaixo.)

Seja como for, não há dúvidas em que a **aplicação de multas**, mesmo aquelas decorrentes do descumprimento de obrigação acessória, dependerá sempre de previsão legal específica (art. 97, inciso V, do CTN). (Ver item 3.6.1 do Capítulo I.)

► **Como o STF enfrentou a questão:**

No âmbito dos recursos extraordinários, a Corte tem se recusado a enfrentar o problema da necessidade de lei para criar obrigações acessórias, por entender que a questão envolve apenas aspectos de legalidade, e não de constitucionalidade (por todos, v. AgRg no ARE 641.226/MG, 1ª Turma).

Contudo, em decisão provisória firmada em ação ordinária e com pouquíssimos debates sobre o assunto, sagrou-se vencedora a posição do Ministro MARCO AURÉLIO, para quem o art. 113, § 2º, do CTN exige “lei em sentido formal e material para ter-

-se o surgimento de obrigação tributária, ainda que acessória”. Daí ter sido concedida antecipação de tutela em ação movida por Estado-membro contra obrigação acessória disciplinada por instrução normativa da Receita Federal, a despeito da autorização legal do art. 16 da Lei 9.779/99 (AgRg na ACO 1.098/MG, Pleno, j. em 8-10-2009).

Já no HC 85.060/PR (1ª Turma), o Min. EROS GRAU trouxe argumentos aptos a validar a criação de obrigações acessórias por via de atos infralegais. Veja-se o que constou da ementa do precedente: “No enunciado do preceito – ‘ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei’ – há visível distinção entre as seguintes situações: (i) vinculação às definições da lei e (ii) vinculação às definições ‘decorrentes’ – isto é, fixadas em virtude dela – de lei. No primeiro caso estamos diante da ‘reserva da lei’; no segundo, em face da ‘reserva da norma’ (norma que pode ser tanto legal quanto regulamentar ou regimental). Na segunda situação, ainda quando as definições em pauta se operem em atos normativos não da espécie legislativa – mas decorrentes de previsão implícita ou explícita em lei – o princípio estará sendo devidamente acatado. No caso concreto, o princípio da legalidade expressa ‘reserva de lei em termos relativos’ (= ‘reserva da norma’) não impede a atribuição, explícita ou implícita, ao Executivo e ao Judiciário, para, no exercício da função normativa, definir obrigação de fazer ou não fazer que se imponha aos particulares – e os vincule.”

Mais recentemente, ao definir o alcance da imunidade tributária recíproca, o Pleno decidiu que o “art. 9º, § 1º, do Código Tributário Nacional institui reserva legal para a definição das hipóteses de responsabilidade tributária e dos atos que os entes públicos deverão praticar na qualidade de responsáveis tributários”, mas *não afasta a possibilidade de “obrigações acessórias serem impostas por atos normativos infralegais”* (ACO 1.098/MG, j. em 11-5-2020). Ou seja, a Corte, reflexivamente, admitiu a criação de obrigações tributárias acessórias sem a observância da legalidade estrita.

► **Como esse assunto foi cobrado em concurso?**

O concurso para Advogado da União (2012) considerou **correta** a afirmativa: “A CF admite a edição de medida provisória que institua ou majore impostos, desde que seja respeitado o princípio da anterioridade tributária”.

No concurso para Juiz do TJAL (2015/FCC), foi considerada **correta** a afirmação segundo a qual: “À luz da Constituição da República e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a alteração do prazo de recolhimento de contribuição social incidente sobre o faturamento da empresa, de modo a antecipá-lo em relação ao vigente, não requer edição de lei complementar, tampouco se sujeita a qualquer anterioridade, sendo passível de exigência imediata.”

No concurso para Analista de Controle do TCE/PR (2016/Cespe), foi considerada **correta** a afirmação: “A definição do vencimento das obrigações tributárias não se submete ao princípio da legalidade estrita, podendo ocorrer por decreto do Poder Executivo.”

No concurso para Juiz Substituto do TJMS (2020/TJMS – FCC), considerou-se **correta** a afirmação segundo a qual “edição de lei que, ao instituir taxa pelo exercício de poder de polícia, fixa-lhe o limite máximo e prescreve que o respectivo valor será definido em regulamento a ser editado pelo Poder Executivo estadual, em proporção razoável com os custos da atuação estatal.”

1.6.2. Princípio da não retroatividade tributária

Princípio conforme o qual a eficácia da lei tributária que institua ou aumente tributos não alcança fatos geradores ocorridos antes do início da respectiva vigência.

Relevante instrumento de proteção da segurança jurídica, está previsto no art. 150, III, “a”, da Constituição

de 1988, o qual proíbe cobrar tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”.

Reparar que, na Constituição anterior, o princípio estava previsto no art. 153, § 29, conforme o qual nenhum tributo poderia ser “exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro”.

Assim, da forma como redigido, o princípio não fazia referência aos fatos geradores do tributo, nem exigia que ocorressem inteiramente sob a vigência da lei nova. Proibia, apenas, a irretroatividade quanto à *cobrança* do tributo instituído ou aumentado. Logo, nos termos do art. 105 do CTN, era possível a aplicação imediata da legislação tributária em relação a **fatos geradores pendentes**, “assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa”.

No entanto, pela atual Constituição, a tributação só pode incidir sobre fatos geradores cujo ciclo de formação já tenha ocorrido, integralmente, *antes* do início da vigência da nova lei tributária (art. 150, III, “a”). Não foi recepcionado, pois, o art. 105 do CTN, na parte em que permitia aplicar a lei tributária a fatos geradores incompletos ou pendentes. Como disse IVES GANDRA MARTINS, “não se pode mais entender que a lei atual seja aplicável a fatos geradores pendentes anteriores” (1990, vol. 6, p. 156).

A rigor, contudo, o princípio da irretroatividade não impede que uma lei, publicada no ano anterior, possa regular a cobrança de certo tributo devido no ano seguinte. Porém, é preciso analisar a sistemática de exteriorização dos fatos geradores de cada tributo. Bem por isso, antes da Constituição de 1988, era bastante controversa a aplicação do princípio da não retroatividade aos tributos cujo fato gerador é composto pela somatória de vários fatos isolados (fato gerador “complexivo”), a exemplo do Imposto de Renda.

► Imposto de Renda, irretroatividade e Súmula 584 do STF

No Imposto de Renda das pessoas físicas, o fato gerador é considerado “complexivo”, pois se compõe da sequência de rendimentos auferidos pelo contribuinte durante certo ano-base. Contudo, a declaração de rendimentos para ajuste da cobrança do imposto só é apresentada no ano seguinte (ano do exercício). Daí surgirem problemas referentes à tributação decorrente de nova lei que, aprovada durante o ano-base, já esteja em vigor no exercício em que se apresenta a declaração de rendimentos. Ao tempo da Constituição passada, o STF aprovou súmula para validar a cobrança do imposto em relação a todo o ano-base, caso a lei já estivesse em vigor no exercício em que se devesse apresentar a declaração de rendimentos (Súmula 584 do STF: “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”).

Autores como CARLOS VELLOSO (1997, p. 324), então Ministro do STF, já disseram ser “razoável o entendimento consagrado na Súmula 584”, pois o momento da ocorrência do fato gerador do

Imposto de Renda, no caso, é o primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao período-base. Assim, não seria retroativa a lei que, embora aprovada durante o ano-base, já estivesse em vigor no primeiro dia do ano seguinte.

Todavia, também em relação ao Imposto de Renda, a lei tributária aplicável só pode ser aquela que já estava vigente no “início do período de ocorrência dos fatos singulares que, no conjunto, formarão o fato gerador do tributo” (LUCIANO AMARO, 1998, p. 123). Daí a doutrina majoritária a sustentar que a Súmula 584 foi superada com a nova Constituição.

Nessa linha, o próprio Pleno do STF acabou por afastar, implicitamente, a Súmula 584 no julgamento do RE 146.733/SP, quando entendeu inconstitucional o art. 8º da Lei 7.689/88, na parte em que permitia a cobrança de contribuição previdência, no ano 1989, porém com base no lucro apurado no período encerrado em 31 de dezembro de 1988. Também no RE 183.130/PR, o Plenário do STF afastou a Súmula 584, ao menos quanto ao Imposto de Renda utilizado com efeitos extrafiscais. Decidiu-se que: “Não é legítima a aplicação retroativa do art. 1º, I, da Lei 7.988/1989 que majorou a alíquota incidente sobre o lucro proveniente de operações incentivadas ocorridas no passado, ainda que no mesmo exercício. Relativamente a elas, a legislação havia conferido tratamento fiscal destacado e mais favorável, justamente para incrementar a sua exportação. A evidente função extrafiscal da tributação das referidas operações afasta a aplicação, em relação a elas, da Súmula 584/STF”.

Todavia, informa LEANDRO PAULSEN (2015, p. 193), o STF manteve o equivocado entendimento da Súmula 584 em vários precedentes, tais como no RE 194.612/SC e no AgRg na Pet 2.698/PR.

Mais recentemente, porém, o Pleno do STF, finalmente, procedeu ao **cancelamento da Súmula 584** (v. RE 159.180/MG, j. em 22-6-2020).

Atualmente, contudo, não há dúvidas em que o princípio da não retroatividade exige que a exteriorização de todo o conjunto de fatos isolados que integram o fato gerador complexivo se dê em momento posterior à publicação da lei tributária, até para evitar a retroatividade normativa em face desses fatos que, isoladamente, ocorreram antes da vigência da nova lei. Conforme LUCIANO AMARO, “não basta que a lei seja prévia em relação ao último desses fatos, ou ao término do período durante o qual os fatos isoladamente ocorridos vão sendo registrados” (1998, p. 117). Essa também a razão pela qual o Pleno do STF cancelou a Súmula 584 da Corte (v. RE 159.180/MG, Pleno do STF). (Ver discussão no quadro acima.)

De outro lado, o princípio impede a cobrança retroativa de tributos, mas **não veda a retroatividade benéfica de normas tributárias** em favor do contribuinte (*lex mitior*). Nesse sentido, embora interdita a retroação sobre atos e fatos definitivamente julgados (*retroatividade máxima*), o inciso II do art. 106 do CTN possibilita a aplicação retroativa da lei tributária que: (a) *deixar de definir um ato como infração*; (b) *deixar de tratar um ato “como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo”*; e (c) *cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática do ato*. (Ver, ainda, item 8 do Capítulo V da Parte I da Seção I e item 3.6.2 do Capítulo I desta Seção.)

► **Atenção!**

O inciso I do art. 106 do CTN permite, ainda, a aplicação da lei tributária a fatos e situações anteriores ao início da respectiva vigência, “quando a lei seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados”. Porém, toda legislação interpretativa é retroativa, inclusive nos casos do inciso I do art. 106 do CTN. Assim, a aplicação retroativa de leis interpretativas só se pode dar em benefício dos contribuintes. Ver item 8.8.7 do Capítulo II da Parte I da Seção I.

1.6.3. Princípio da anterioridade

Princípio segundo o qual é postergada a cobrança de tributos recentemente instituídos ou aumentados. Assim como os demais princípios já mencionados, também visa a preservar a **segurança jurídica** dos contribuintes e assegurar a previsibilidade da carga tributária, de modo a evitar a tributação de surpresa (**princípio geral da não surpresa**). Já foi considerado cláusula pétrea pelo STF (ADI 939/DF).

► **Importante!**

- A) Embora o art. 104 do CTN se refira à entrada “em vigor” da lei tributária, o princípio da anterioridade incide sobre o *plano da eficácia* da lei. Ver item 4 do Capítulo V da Parte I da Seção I.
- B) O princípio da anterioridade *não* se confunde com o *princípio da anualidade tributária*, que já fora adotado pela Constituição de 1946 (art. 141, § 34), mas não pelas posteriores. Isso porque o princípio da anualidade é mais amplo que o da *anterioridade*, pois exige, além da aprovação da lei no exercício financeiro anterior, prévia autorização orçamentária. Contudo, pela Constituição de 1988, a anualidade só foi prevista no âmbito do *direito financeiro*, em razão da necessidade da periodicidade na vigência das leis orçamentárias.

Nessa linha, de acordo como o art. 150, III, letras “b” e “c”, da Constituição, o princípio divide-se em duas vertentes: a **anterioridade de exercício** e a **anterioridade mínima nonagesimal**. Daí a vedação geral à cobrança de tributos: (a) no mesmo exercício financeiro em que publicada a lei que os institua ou aumente (*anterioridade de exercício*); ou (b) antes de decorridos 90 dias da data em que publicada a lei que os tenha instituído ou aumentado (*anterioridade mínima nonagesimal*).

► **Importante!**

- A) A fixação do exercício financeiro, entendido como o período de aplicabilidade da lei orçamentária, coincide com o ano civil (art. 34 da Lei 4.320/64). De modo que a anterioridade de exercício, por si só, não chega a garantir a surpresa do contribuinte, pois é frequentemente frustrada pela edição de leis tributárias nos últimos dias do ano.
- B) No texto original da Constituição, só havia previsão da anterioridade nonagesimal em matéria de contribuições sociais (art. 195, § 6º), para cuja instituição ou aumento não se exige a observância da anterioridade de exercício. Contudo, em relação às demais espécies tributárias, a exigência nonagesimal acabou por se somar à anterioridade de exercício (letra “b” do inciso III do art. 151), por força da EC 42/2003, que acresceu a letra “c” ao mesmo inciso III. Daí a extensão geral da anterioridade mínima nonagesimal, sem prejuízo da anterioridade de exercício.

- C) Essa inovação da EC 42/2003, portanto, implicou a *diversidade de nomenclatura* acerca das manifestações da anterioridade (princípio da anterioridade clássico, noventena, anterioridade nonagesimal, anterioridade de exercício financeiro, anterioridade mínima de 90 dias). Para facilitar a compreensão do assunto, foram adotadas as seguintes nomenclaturas: (i) *anterioridade de exercício* (art. 150, III, “b”); (ii) *anterioridade mínima nonagesimal* (art. 150, III, “c”); e (iii) *anterioridade nonagesimal simples* (art. 195, § 6º), aplicável somente às contribuições para a seguridade social.

A anterioridade, portanto, *qualifica* o princípio da não retroatividade tributária, pois a este agrega mais exigências quanto ao início da eficácia da lei que institua ou aumente tributos. Assim, para instituí-los ou aumentá-los, não basta seja a lei aprovada e publicada antes da ocorrência do fato gerador (*irretroatividade simples*); é preciso, ainda, que a lei tenha sido publicada no exercício anterior e com antecedência mínima de 90 dias do início da cobrança do tributo majorado ou recém-instituído (*irretroatividade qualificada pela anterioridade*), ressalvadas as exceções constitucionais.

Conforme a atual Constituição, o princípio da anterioridade tributária apresenta a seguintes peculiaridades e subdivisões:

- a) **incidência cumulativa da anterioridade de exercício e da anterioridade mínima nonagesimal (anterioridade complexa):** prevista no art. 150, III, letras “b” e “c”. O tributo instituído ou aumentado não poderá ser cobrado no mesmo exercício financeiro, nem antes de transcorridos 90 dias do ato normativo que o instituiu ou aumentou. Trata-se da **regra geral** cuja aplicação pressupõe a incoerência das hipóteses especiais abaixo listadas;
- b) **incidência apenas da anterioridade de exercício:** o tributo não poderá ser cobrado no mesmo exercício financeiro em que instituído ou majorado, mas *sem necessidade de atendimento do prazo mínimo de 90 dias* (§ 1º do art. 150). Esse o regime especial de anterioridade aplicável: à instituição e à majoração de IR; e à *fixação da base de cálculo* do IPVA e do IPTU;
- c) **incidência apenas da anterioridade mínima nonagesimal:** o tributo não poderá ser cobrado antes de transcorridos 90 dias do ato normativo que o institua ou majore, *independentemente da anterioridade de exercício*. Essa a exigência constitucional quanto: ao IPI (art. 150, § 1º); à *redução* ou ao *restabelecimento das alíquotas* do ICMS sobre combustíveis e lubrificantes (art. 155, § 4º, IV, “c”); bem como à **CIDE sobre combustíveis** (art. 177, § 4º, I, “a”);
- d) **incidência da anterioridade nonagesimal simples:** trata-se do regime geral de anterioridade específico das **contribuições sociais** (art. 195, § 6º), as quais podem ser cobradas após o prazo mínimo de 90 dias da lei que as tenha instituído ou aumentado, sem

necessidade da anterioridade do exercício financeiro (art. 195, § 6º);

- e) **não incidência da anterioridade em quaisquer de suas modalidades: casos excepcionais**, nos quais **não** se aplica a *anterioridade de exercício*, **nem** a *anterioridade mínima nonagesimal* (art. 150, § 1º). Nessas hipóteses, incide apenas o princípio da não retroatividade (art. 150, III, “a”), mas não o da

anterioridade, em quaisquer de suas manifestações. Assim, poderão ser cobrados, *imediatamente*, a contar da vigência do ato normativo que os institua ou lhes modifique a alíquota, os seguintes tributos: **II; IE; IOF**; além do **IEG** e o **empréstimo compulsório** para fazer frente a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (art. 148, I).

REGIME DE APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE	NORMA	HIPÓTESES DE APLICAÇÃO
Regra geral: incidência cumulativa da anterioridade de exercício e da anterioridade mínima nonagesimal	Tributos não poderão ser cobrados no mesmo exercício financeiro, nem antes de transcorridos 90 dias da publicação da lei que os tenha instituído ou aumentado (art. 150, III, “b” e “c”).	Regra geral aplicável para todas as espécies tributárias, ressalvadas as exceções constitucionais.
Incidência apenas da anterioridade de exercício	Tributo não poderá ser exigido no mesmo exercício financeiro em que publicada a lei que o tenha instituído ou majorado, mas, excepcionalmente, não há necessidade de atendimento ao prazo mínimo de 90 dias (§ 1º do art. 150).	Instituição ou majoração de IR e fixação da base de cálculo do IPVA e do IPTU.
Incidência apenas da anterioridade mínima nonagesimal	Tributo não poderá ser exigido antes de transcorridos 90 dias do ato normativo que o tenha aprovado ou majorado, mas, excepcionalmente, não há necessidade da observância da anterioridade de exercício (§ 1º do art. 150; art. 155, § 4º, IV, “c”; art. 177, § 4º, I).	IPI e em caso de redução ou restabelecimento da alíquota do ICMS sobre combustíveis e lubrificantes e da CIDE sobre combustíveis.
Anterioridade nonagesimal simples	Tributo só poderá ser cobrado após transcorridos 90 dias da lei que o tenha aprovado ou majorado, sem observância da anterioridade de exercício (art. 195, § 6º).	Trata-se do regime geral específico das contribuições destinadas à seguridade sociais.
Não incidência da anterioridade	Tributo poderá ser exigido <i>imediatamente</i> , a contar da publicação do ato que o institua ou lhe modifique (§ 1º do art. 150).	II, IE, IOF, IEG e empréstimo compulsório para despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência.

► **Importante!**

- A) **Publicação da lei no dia 31 de dezembro:** STF entende que, ocorrendo a publicação no diário oficial, atendido está o princípio da anterioridade de exercício, ainda que a distribuição/remessa dos exemplares do diário oficial ocorra no dia (ano) seguinte (AgRg no RE 356.487/SC).
- B) **Revogação de isenções gratuitas:** a revogação de isenção tributária gratuita ao contribuinte torna o tributo imediatamente exigível. Como a isenção difere da não incidência (v. item 1.7.1, abaixo), a revogação do favor legal implica apenas a restauração do direito estatal de cobrar o tributo. Assim, a revogação das isenções gratuitas não se submete ao princípio da anterioridade (Súmula 615/STF). Nesse caso, a partir do momento em que revogada a isenção, o tributo torna-se imediatamente devido (RE 204.062/ES), sem necessidade de nova observância do princípio da anterioridade.
- C) **Revogação de isenções onerosas:** as isenções tributárias concedidas sob condição onerosa (Súmula 544/STF), incluindo aquelas dadas a prazo certo (AgRg no RE 582.926/CE, 1ª Turma do STF) geram direito adquirido ao contribuinte beneficiado e, por isso, não podem ser livremente suprimidas.
- D) **Redução ou supressão de benefícios ou de incentivos fiscais:** para o Pleno do STF, a simples redução ou extinção de desconto para pagamento de tributo, sob determinadas condições previstas em lei (tais como o pagamento antecipado em parcela única), não poderia ser equiparada à majoração do tributo, daí por que não incidiria o princípio da

anterioridade tributária (v. MC na ADI 4.016/PR, j. em 1º-8-2018). Porém, após precedentes das duas Turmas da Corte, em discussão relativa à diminuição de base de cálculo do ICMS por meio de decretos estaduais, o Plenário promoveu “*virada de jurisprudência*” ao decidir “que se aplica o princípio da anterioridade tributária, geral e nonagesimal, nas hipóteses de redução ou de supressão de benefícios ou de incentivos fiscais, haja vista que tais situações configuram majoração indireta de tributos.” (AgRg nos EDv no AgRg no RE 564.225/RS, j. em 20-11-2019). Ademais, no julgamento de embargos declaratórios opostos contra esse julgado (j. em 13-10-2020), o Plenário da Corte explicou: “Como regra, ambas as espécies de anterioridade, geral e nonagesimal, se aplicam à instituição ou à majoração de tributos. Contudo, há casos em que apenas uma das anterioridades será aplicável e há casos em que nenhuma delas se aplicará. Essas situações estão expressas no § 1º do art. 150 e em outras passagens da Constituição. Sobre o assunto, vide o art. 155, § 4º, IV, c; o art. 177, § 4º, I, b; e o art. 195, § 6º, da CF/88. Nas hipóteses de redução ou de supressão de benefícios ou de incentivos fiscais que acarretem majoração indireta de tributos, a observância das espécies de anterioridade deve também respeitar tais preceitos, sem se olvidar, ademais, da data da entrada em vigor da EC nº 42/03, que inseriu no texto constitucional a garantia da anterioridade nonagesimal.” Mesmo entendimento foi aplicado na MC na ADI 7.181/DF (j. em 21-6-2022), precedente no qual o STF examinou medida provisória a suprimir benefício fiscal que garantia créditos relativos a contribuições previdenciárias. Posterior-