

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE
FACULDADE DE DIREITO

SCARLATT LARA RIBEIRO

A IMPORTÂNCIA DOS PRINCÍPIOS E LIMITAÇÕES AO
PODER DE TRIBUTAR NAS RELAÇÕES ENTRE
CONTRIBUINTES E O ESTADO

SÃO PAULO

2023

SCARLATT LARA RIBEIRO

A IMPORTÂNCIA DOS PRINCÍPIOS E LIMITAÇÕES AO
PODER DE TRIBUTAS NA RELAÇÕES ENTRE
CONTRIBUINTE E O ESTADO.

Monografia apresentada à Faculdade
de Direito da Universidade Presbiteriana
Mackenzie, como requisito parcial à
obtenção do grau de Bacharel em
Direito.

Orientador: Professor Caio Augusto
Takano

SÃO PAULO

2023

SCARLATT LARA RIBEIRO

A IMPORTÂNCIA DOS PRINCÍPIOS E LIMITAÇÕES AO PODER DE
TRIBUTAS NA RELAÇÕES ENTRE CONTRIBUINTE E O ESTADO.

Monografia apresentada à Faculdade
de Direito da Universidade Presbiteriana
Mackenzie, como requisito parcial à
obtenção do grau de Bacharel em
Direito.

Aprovada em:

BANCA EXAMINADORA

Professor Doutor Caio Augusto Takano
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Professor Mestre Rangel Perrucci Fiorin
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Professor Leonardo Santana Constantino
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Dedico esta, bem como todas as minhas demais conquistas, aos meus amados pais, Jânio e Marisa, por todo o amor e apoio incondicional. Ao meu namorado, Diego, por todo incentivo, apoio e acolhimento durante a graduação.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, Jânio e Marisa, por não medirem esforços para que eu chegasse até esta etapa da minha vida, me incentivando e apoiando mesmo sem ter uma boa condição financeira, mas que foram essenciais para que eu trilhasse essa trajetória.

À minha irmã, Bárbara, por ter sido meu exemplo profissional e ter me apoiado e incentivado no meu sonho.

Ao meu namorado, Diego, por me dar forças todos os dias para trilhar a vida e me ceder o ombro para que eu descansar um pouco. Obrigada por me incentivar, apoiar e me auxiliar em toda essa trajetória.

Deixo registrado aqui também o meu agradecimento aos meus amigos, pois sem eles nada seria possível, especialmente, Cecília Malvezzi, Isabela Dias, Gabriela Martinez e Giulia Brandão, pelo incentivo e apoio constantes.

Agradeço também ao corpo docente da Universidade Presbiteriana Mackenzie que me proporcionou abrangente conhecimento ao longo desses anos.

RESUMO

O presente trabalho tem o intuito de evidenciar, sem nenhuma pretensão de esgotar o tema – *dada sua tamanha complexidade* –, a importância dos princípios e limitações ao poder de tributar nas relações entre Estado e contribuinte.

A relevância deste estudo se evidencia, primeiramente, face a condição de vulnerabilidade em que os contribuintes se encontram no contexto dessas relações obrigacionais, uma vez que o Estado detém não apenas o poder de instituir os tributos, mas também de exigir e fiscalizar o seu pagamento, aplicar penalidades em face de eventual infração e, ainda, julgar os conflitos decorrentes da interpretação da legislação tributária.

Para tanto, foi realizado um estudo teórico-doutrinário acerca de o que se entende por princípios e limitações constitucionais ao poder de tributar, quais são suas principais vertentes, seus conceitos, alcances e implicações práticas.

Superado o estudo teórico-científico, foram realizadas análises de recentes discussões tributárias cujas razões de decidir versam sobre limitação ao poder de tributar, objetivando visualizar se tais desideratos são cumpridos pelos Poderes Legislativo e Executivo e, ulteriormente, têm sua obediência imposta pelo Poder Judiciário.

Palavras chave: Poder de tributar. Princípios. Limitações.

ABSTRACT

The present paper intends to highlight, without any intention of exhausting the theme – given its complexity –, the importance of the principles and limitations to the power of taxation, in the relations between State and taxpayer.

The relevance of this study is evident, firstly, in view of the condition of vulnerability in which taxpayers find themselves in the context of these obligatory relationships, since the State has not only the power to institute taxes, but also to demand and supervise their payment., apply penalties in the face of any infraction, and also judge conflicts arising from the interpretation of tax legislation.

To this end, a theoretical and doctrinal study was carried out on what is meant by constitutional principles and limitations on the power of taxation, what are its main aspects, concepts, scope and practical implications.

Beyond the theoretical-scientific study, this paper analyzed recent tax discussions that were carried out whose reasons for deciding are about limiting the power to tax, aiming to see whether such desideratum is fulfilled by the Legislative and Executive Powers and, subsequently, have their obedience imposed by the Judiciary.

Keywords: Power of taxation. Principles. Limitations.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADCT = Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

ADI = Ação Direta de Inconstitucionalidade

Cofins = Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CTN = Código Tributário Nacional

EC = Emenda Constitucional

ICMS = Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

ICMS-Difal = Diferencial de Alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

ISS = Imposto Sobre Serviços

LC = Lei Complementar

PIS = Contribuição ao Programa de Integração Social

RE = Recurso Extraordinário

REsp = Recurso Especial

STF = Supremo Tribunal Federal

STJ = Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	11
1.1. FINALIDADE	11
1.2. DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	14
1.3. DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	18
2 AS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR	21
2.1. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.....	22
2.2. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE	25
2.3. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE.....	27
2.4. PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE	28
2.5. PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE	30
3 A IMPORTÂNCIA DOS PRINCÍPIOS E LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR 34	
3.1. CONCEITO.....	34
3.2. DA IMPORTÂNCIA DAS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR PARA O CONTROLE DE LEGALIDADE DAS RELAÇÕES JURÍDICO-TRIBUTÁRIAS	35
4 ANÁLISE DE DISCUSSÕES TRIBUTÁRIAS RECENTES CUJAS RAZÕES DE DECIDIR VERSAM SOBRE LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR	39
4.1. ANÁLISE DA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE NO JULGAMENTO DO TEMA 745 DA REPERCUSSÃO GERAL (RE 714.139/SC) – ICMS SOBRE ENERGIA E TELECOMUNICAÇÕES.....	39
4.2. ANÁLISE DA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E DA ANTERIORIDADE NO JULGAMENTO DO TEMA 1093 DA REPERCUSSÃO GERAL (RE 1.287.019/DF) – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DE ICMS.....	44
4.3. ANÁLISE DA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE NO JULGAMENTO DO TEMA 355 DOS RECURSOS REPETITIVOS (RESP 1.060.210/SC) SOBRE O LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL PARA FINS DE COBRANÇA DO ISS.....	50
4.4. ANÁLISE RELATIVIZAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NO JULGAMENTO DO TEMA 939 DA REPERCUSSÃO GERAL (RE 1.043.313/RS) E NA ADI 5277 SOBRE POSSIBILIDADE DE REDUÇÃO E REESTABELECIMENTO DAS ALÍQUOTAS DE PIS E COFINS POR ATO INFRALEGAL DO PODER EXECUTIVO.....	55
5 CONCLUSÃO	61
REFERÊNCIAS	63

INTRODUÇÃO

O presente estudo de conclusão de curso aborda os princípios e limitações ao poder de tributar nas relações entre Estado e contribuinte. O Sistema Tributário Nacional é identificado como fonte de princípios, os quais podem se mostrar fundamentais na busca por uma justiça na forma de tributação.

Busca-se analisar os limites constitucionais ao poder de tributar como ferramenta indispensável para garantir a existência e manutenção de relações jurídicas justas entre o Fisco e o contribuinte.

A cobrança de tributos é uma das formas que o Estado possui de arrecadar recursos com o objetivo de atender aos anseios da população, portanto, detém o poder, advindo da Constituição Federal, de cobrar esses tributos. Nesse sentido, o Estado é o titular do poder de tributar e pode criar, majorar e extinguir tributos, sendo que esta atribuição é conferida pela própria Constituição.

Todavia, a possibilidade de se instituir tais gravames não é ilimitada, ao contrário, o Constituinte Originário se preocupou em outorgar uma série de garantias aos contribuintes, balizando o poder estatal, impondo-lhe limites e regras que necessariamente devem ser observadas sempre, sob pena de ferimento à Constituição, o que acarretará em inconstitucionalidade da norma que pretender criar ou majorar qualquer tributo.

O presente trabalho visa analisar em que medida os princípios e limitações ao poder de tributar estão sendo respeitados nos atuais julgamentos tributários do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) e Supremo Tribunal Federal (“STF”).

1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

A compreensão do tema proposto para o presente trabalho exige que se conheça, ainda que não extensivamente, a forma como está constituído o sistema tributário nacional.

Isso porque, no direito tributário, como em qualquer ramo do direito, ensina Feraz Junior (2011, p. 145) não há como se analisar a legalidade de determinada lei sem antes se analisar o conjunto normativo à que estas pertencem, tendo em vista o carácter sistemático que o ordenamento jurídico detém.

Como se sabe, em função da evolução da espécie e a organização da humanidade em sociedade, criou-se todo um aparato de estruturação e manutenção da ordem social – ao qual se denomina Estado, conforme leciona o saudoso Professor Hugo de Brito Machado (2010):

Para viver em sociedade, necessitou o homem de uma entidade com força superior, bastante para fazer as regras de conduta, para construir o Direito. Dessa necessidade nasceu o Estado, cuja noção se pressupõe conhecida de quantos iniciam o estudo do Direito Tributário. (MACHADO, 2010, p. 29)

Desse modo, o Estado Brasileiro, enquanto forma de organização política, principalmente com a superveniência da Constituição Federal (CF) de 1988 – rotulada por alguns doutrinadores¹ como “a Constituição Cidadã”² – passou a ser detentor de uma gama considerável de obrigações.

A despeito da massificação de seu aparato, o Estado, por meio de seus entes, não dispõe de mecanismos capazes de gerar – originariamente – a receita necessária para consecução de seus objetivos sociais, utilizando, portanto, a tributação como principal fonte de captação de recursos, o que será objeto de estudo pormenorizado na sequência desse capítulo.

1.1. FINALIDADE

Como prefaciado, a Constituição da República Federativa do Brasil promulgada em 1988 garante aos indivíduos uma série de direitos fundamentais

¹ V. g. Afonso da Silva, Luiz Alberto David Araújo e Paulo Bonavides.

² Ulysses Guimarães, presidente da Assembléia Constituinte.

como à saúde (artigo 196) e à educação (artigo 205) e atribui ao Estado brasileiro o dever de promover medidas assecuratórias desses direitos.

Por óbvio, para a consecução de suas finalidades, o Estado necessita de recursos financeiros. Nesse sentido, temos a lição de Torres (2011):

Os fins e objetivos políticos e econômicos do Estado só podem ser financiados pelos ingressos de receita pública. A arrecadação dos tributos – impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios – constitui o principal item da receita. Mas também são importantes os ingressos provenientes dos preços públicos, que constituem receita originária porque vinculada à exploração do patrimônio público. Compõem, ainda, a receita pública as multas, as participações nos lucros e dividendos das empresas estatais, os empréstimos, etc. (TORRES, 2011, p. 3)

Das lições de Baleeiro Harada (1960, *apud*, HARADA, 2017, p. 27) encontradas nos excertos de, o Estado detinha de cinco meios de obtenção de receita: (i) extorsão de povos conquistados, (ii) rendas provenientes de bens do Estado, (iii) tributos, (iv) empréstimos e (v) produção de dinheiro em espécie.

Todavia, a possibilidade de suprir as necessidades financeiras do Estado por meios de espólios de guerra ou de doações voluntárias não mais existem no mundo contemporâneo, sendo que este deve utilizar de outros métodos para obtenção de suas receitas, tal como lecionado por Harada (2017):

Já se foi o tempo em que o Estado supria suas necessidades financeiras por meio de guerras de conquistas, de doações voluntárias e de vendas de bens de seu patrimônio. O crescimento de despesas públicas, resultante do acesso das massas ao poder político, tornou imprescindível ao Estado lançar mão de outras fontes de obtenção de recursos financeiros, capazes de manter um fluxo regular e permanente de ingressos. (HARADA, 2017, p. 27)

Haja vista a República Federativa do Brasil ter como fundamento o valor social da livre iniciativa (artigo 1º, inciso IV, da CF), da livre concorrência e da busca pelo pleno emprego (artigo 170, incisos IV e VIII, da CF, respectivamente), com exceção das hipóteses que constituem monopólio da União (artigo 176 da CF), a atuação do Estado na ordem econômica ocorre em situações ínfimas.

Assim, o Estado brasileiro tem na atividade tributária – que compreende a instituição e arrecadação de tributos – sua fonte primária de obtenção de receitas, conforme leciona Schoueri (2019):

O modelo do Estado de Polícia foi substituído pelo Estado Fiscal (ou, literalmente, Estado do Imposto – *Steuerstaat*). Sua principal característica é seu modo de financiamento ser prioritariamente por tributos. Ou seja: não é o Estado que gera sua riqueza, mas o particular é a fonte (originária) de riquezas, cabendo-lhe transferir uma parcela (por derivação) ao Estado. (SCHOUERI, 2019, p. 23)

Necessário, antes de seguirmos adiante, conceituar o que vem a ser receita originária e receita derivada.

As receitas originárias decorrem da atuação do Estado como agente na exploração de uma atividade econômica, seja como prestador de serviços ou alienante de bens, percebendo, em contrapartida, determinada quantia, conforme leciona Harada (2017, p. 29/30).

Por outro lado, o referido autor (2017, p. 35) esclarece que as receitas derivadas decorrem da atuação do Estado como agente arrecadador, onde, compulsoriamente, exige do particular a entrega em pecúnia de parte de seu patrimônio.

Ao conjunto das ações praticadas pelo Estado com a finalidade precípua de obter receita, seja ela originária ou derivada, bem como ao emprego do fruto dessa arrecadação, deu-se o nome de atividade financeira, conforme conceitua Torres (2011):

Atividade financeira é o conjunto de ações do Estado para obtenção da receita e realização dos gastos para o atendimento das necessidades públicas.

[...]

Com os recursos assim obtidos, o Estado suporta a despesa necessária para a consecução dos seus objetivos. Paga a folha de vencimentos e salários dos seus servidores civis e militares. Contrata serviços de terceiros. Adquire no mercado os produtos que serão empregados na prestação de serviços públicos ou na produção de bens públicos. Entrega subvenções econômicas e sociais. Subsidiaria a atividade econômica.

[...]

Todas essas ações do Estado, por conseguinte, na vertente da receita ou da despesa, direcionadas pelo orçamento, constituem a atividade financeira. (TORRES, 2011, p. 3)

Portanto, considera-se a arrecadação como finalidade primária do sistema tributário, sendo que o emprego dos frutos dessa arrecadação destoa do limiar da atividade tributária, integrando, como visto alhures, o objeto da atividade financeira do Estado, materializada por meio da execução das leis orçamentárias.

1.2. DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O sistema tributário brasileiro, segundo preconiza Ferraz Junior (2011, p. 194/195), compartilha com os demais países cujos ordenamentos compartilham a origem romana a característica de ser constituído de diversas fontes e adotar a concepção de escalonamento de leis, tendo como ápice e fundamento de validade de todo o sistema, a Constituição.

Carvalho (2019), não sem antes esmiuçar o conceito da expressão, conceitua sistema como sendo o conjunto de enunciados prescritivos, dotados de racionalidade, que se projetam sobre as condutas interpessoais, senão, vejamos:

Sistema jurídico é expressão ambígua que, em alguns contextos, pode provocar a falácia do equívoco. Com esse nome encontramos designados tanto o sistema da ciência do Direito quanto o do direito positivo, instaurando-se certa instabilidade semântica que prejudica a fluência do discurso, de tal modo que, mesmo nas circunstâncias de incoerência de erro lógico, a compreensão do texto ficará comprometida, perdendo o melhor teor de sua consistência. Há dúvidas no que concerne à amplitude significativa da locução, pois não faltam os que negam a possibilidade de o direito positivo apresentar-se como sistema, configurando aquele caos de sensações a ser ordenado pelas categorias do pensamento, a que se aludiu Kant. A Ciência do Direito, sim, organizando descritivamente o material colhido do direito positivo, atingiria o nível de sistema. Tal não é, contudo, nosso entendimento. Enquanto conjunto de enunciados prescritivos que se projetam sobre a região material das condutas interpessoais o direito posto há de ter um mínimo de racionalidade para ser compreendido pelos sujeitos destinatários, circunstância que lhe garante, desde logo, a condição de sistema. (CARVALHO, 2019, p. 139)

Outrossim, ainda para Carvalho (2019), no Direito, o sistema apresenta uma cadeia de hierarquia, permitindo-se, assim, que o próprio regule sua criação e modificações:

O sistema do direito oferece uma particularidade digna de registro: suas normas estão dispostas numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação, que se opera tanto no aspecto material quanto no formal ou processual, o que lhe imprime possibilidade dinâmica, regulando, ele próprio, sua criação e suas transformações. Examinando o sistema de baixo para cima, cada unidade normativa se encontra fundada, *material e formalmente*, em normas superiores. Invertendo-se o prisma de observação, verifica-se que das regras superiores derivam, *material e formalmente*, regras de menor hierarquia.

Todas as normas do sistema convergem para um único ponto – a norma fundamental –, que dá fundamento de validade à constituição positiva. Sua existência imprime, decisivamente, caráter unitário ao conjunto, e a multiplicidade de normas, como entidades da mesma índole, lhe confere o timbre de homogeneidade. (CARVALHO, 2019, p. 145)

Já para Harada (2017), o sistema tributário pressupõe a existência de princípios fundamentais que subordinam o conjunto ordenado de normas, organizando de forma harmônica, os elementos que constituem o próprio Estado, assim, vejamos:

Sistema pressupõe um conjunto de elementos, organizados de forma harmônica, formando um todo uniforme através de princípios que presidem o agrupamento desses elementos. Assim, Sistema Tributário Nacional é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição. O que existe, portanto, é um sistema parcial (sistema constitucional tributário) dentro de um sistema global (sistema constitucional). (HARADA, 2017, p. 211)

Por qualquer prisma que se observe o tema, fica claro das lições dos doutrinadores que o sistema tributário é constituído por um conjunto de normas, as quais dividem-se hierarquicamente, seja pela matéria ou pela forma, sendo certo que todas elas partem de um pressuposto de validade único, a Constituição Federal.

Assim, tendo sedimentado que a Constituição é a norma fundamental e pressuposto de validade do sistema tributário nacional, mister se faz a análise, ainda que sucinta, das demais normas que compõe esse sistema.

Tanto por isso que a Lei Maior brasileira, muito em função de sua rigidez e complexidade, é extensa no tratamento da matéria tributária, restringindo, sobremaneira, a esfera de atuação do legislador ordinário, fixando, antecipadamente, os limites e formas pelas quais este pode inovar no direito tributário.

É, inclusive, o que leciona Ataliba (1968), e, ainda que estivesse a se referir à Constituição de 1964, denota-se a transcendência e atemporalidade de seus ensinamentos, senão, vejamos:

Em matéria tributária – ou, melhor dizendo, em matéria de fixação de competência tributária e formas de seu exercício – a nossa Constituição não foi genérica e sintética. Ao contrário, foi particularizada e abundante, não deixando margem – jurídica – para grandes desenvolvimentos e integração pela legislação ordinária e, menos ainda, pelos costumes, pela construção ou outras formas. Não ficou o legislador constituinte brasileiro só nas matérias mais essenciais, nem foi indeterminado em nenhuma disposição. Parece-nos, pois, oportuna a invocação da lição de CHIARELLI, autorizado comentador da Constituição italiana, exatamente para evidenciar – pelo chocante do contraste – quão rígido é nosso sistema constitucional tributário. (ATALIBA, 1968, p. 15)

Com efeito, da leitura do artigo 146 da Constituição Federal vemos que o legislador constituinte foi bem específico em relação às matérias que o legislador ordinário dispõe para regulamentar, e, ainda, por qual instrumento legislativo. A esse respeito vejamos o que aduz Carrazza (2013).

Para bem entendermos este art. 146, temos, pois que partir das premissas de que o Brasil é uma Federação (art. 1º da CF), em que os Estados, os Municípios e o Distrito Federal desfrutam de ampla autonomia político-administrativa (arts. 18, 25, 29, 30 e 32 da CF), legislando, concorrentemente, inclusive em matéria tributária (art. 24, I, da CF). Também não podemos ignorar o art. 24, §1º, da Lei Suprema, que só permite que a União, “no âmbito da legislação concorrente” estabeleça *normas gerais*. Ora, *normas gerais*, são justamente as que valem para *todas* as pessoas políticas, aí incluída a própria União. Nunca normas peculiares, que só valham para os Estados, os Municípios ou o Distrito Federal.

Ora, estabelecer *normas gerais* é apontar as diretrizes, os lineamentos básicos; é operar por sínteses, indicando e resumindo. Nunca descendo a assuntos da economia interna, do peculiar interesse das pessoas políticas. (CARRAZZA, 2013, p. 1046)

Verificamos, portanto, das ilações de Amaro (2012, p. 185-187) que o Texto Supremo conferiu às leis complementares duas funções: (i) complementar o quanto já disposto na Constituição (artigo 146) e (ii) criação de determinados tributos previamente estabelecidos (artigo 148, 153, inciso VII, 154, inciso I, entre outros).

Reconhecidas as funções outorgadas constitucionalmente à lei complementar, resta-nos tecer alguns comentários acerca da lei que veio a consolidar os ditames constitucionais e estabeleceu as regras gerais em matéria tributária em âmbito nacional.

Sabbag (2013, p. 707) esclarece que o Código Tributário Nacional (CTN), mesmo que sua edição seja anterior à promulgação da Constituição Federal em vigor e seu processo legislativo não tenha obedecido as formalidades pertinentes

a uma lei complementar (quórum qualificado de aprovação) é quem, no ordenamento jurídico pátrio, cumpre a função precípua atribuída à lei complementar (estabelecer normas gerais de direito tributário).

Entretanto, tal situação não se furta ao crivo de uma explicação lógica simples. Tendo a Lei nº 5.172/66 sido promulgada em momento anterior à entrada em vigor da Constituição Federal de 1988 (que inaugurou a necessidade de tratativa de normas gerais em matéria tributária por meio de lei complementar), e, não havendo incompatibilidade com o novo ordenamento, aquela foi incorporada ao novel ordenamento jurídico, agora com *status* de lei complementar, por força do disposto no artigo 34, § 5º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Nesse sentido, o magistério de Carvalho (2019):

O Código Tributário Nacional foi incorporado à ordem jurídica instaurada com a Constituição de 5 de outubro de 1988. Quanto mais não fosse, por efeito da manifestação explícita contida no §5º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que assegura a validade sistêmica da *legislação anterior*, naquilo em que não foi incompatível com o novo ordenamento. É o tradicional *princípio da recepção*, meio pelo qual se evita intensa e árdua movimentação dos órgãos legislativos para o implemento de normas jurídicas que já se encontram prontas e acabadas, irradiando sua eficácia em termos de patibilidade plena com o teor dos novos preceitos constitucionais. (CARVALHO, 2019, p. 218)

Assim, na hierarquia do sistema tributário, em âmbito nacional, temos que, logo abaixo da Constituição Federal e suas respectivas emendas, encontra-se o Código Tributário Nacional, não necessariamente por se tratar de uma lei complementar, mas sim, por tratar-se da legislação que regulamenta as normas gerais em direito tributário que faz alusão o artigo 146 do Texto Maior.

Destarte, merecem destaque no sistema tributário as leis ordinárias, que se constitui, sem sombra de dúvidas, no instrumento primordial para imposição tributária. Note-se que quando a Constituição faz menção à lei, sem especificação, está, em verdade, referindo-se à lei ordinária, conforme leciona Sabbag (2013):

A Constituição Federal, quanto utiliza o termo “lei”, pura e simplesmente, sem qualquer adjetivação – *v.g.*, nas expressões “na forma da lei” ou “por meio de lei” –, refere-se à *lei ordinária*, e não à “lei complementar”.

Como fonte formal básica do Direito Tributário, a *lei ordinária* é a lei comum, de formulação cotidiana do Congresso Nacional, das Assembleias Legislativas e das Câmaras Municipais, exigindo no processo de votação a *maioria simples* ou *relativa*.

[...]

A lei ordinária é, indubitavelmente, o instrumento por excelência da imposição tributária. De fato, a lei ordinária se mostra como uma manifestação legislativa demasiado corriqueira, veiculando, genuinamente, o *princípio da legalidade em matéria tributária* (art. 150, I, da CF e art. 97 do CTN), ou, nas judiciosas palavras de Pontes de Miranda, o *postulado da legalitariedade*. (SABBAG, 2013, p. 677)

Por fim, anote-se que o sistema tributário também é composto por diversas outras fontes, além das já tratadas no presente trabalho, sendo certo que cada uma delas desempenha um papel essencial para completude do sistema, estando, inclusive, vinculadas aos princípios que regem a matéria tributária.

1.3. DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Fixadas essas premissas, nos resta analisar quais as temáticas em matéria tributária que receberam enfoque na Constituição e quais o legislador originário entendeu não merecerem tal tratamento privilegiado. Tal escopo não fugiu à percepção de Carvalho (2019) que assevera:

Pertencendo ao estrato mesmo da Constituição, da qual se destaca por mero expediente lógico de cunho didático, o sub-sistema constitucional tributário realiza as funções do todo, dispondo sobre os poderes capitais do Estado, no campo da tributação, ao lado de medidas que asseguram as garantias imprescindíveis à liberdade das pessoas, diante daqueles poderes. Empreende, na trama normativa, uma construção harmoniosa e conciliadora, que visa atingir o valor supremo da certeza, pela segurança das relações jurídicas que se estabelecem entre Administração e administrados. E, ao fazê-lo, enuncia normas que são verdadeiros princípios, tal o poder aglutinante de que são portadoras, permeando, penetrando e influenciando um número inominável de outras regras que lhe são subordinadas.

[...]

O quadro das imposições tributárias, no Brasil, encontra-se sob o influxo de muitos princípios constitucionais. Atuam sobre essa área postulados constitucionais genéricos, que se irradiam por toda a ordem jurídica, ativando e ao mesmo tempo tolhendo o Estado nas relações com seus súditos, e princípios constitucionais especificamente canalizados para o terreno dos tributos, conhecidos como princípios constitucionais tributários. (CARVALHO, 2019, p. 159)

Destarte, a tratativa constitucional da matéria tributária pode ser dividida em grupos, sendo eles: (i) os princípios tributários (Seção I), (ii) as limitações ao

poder de tributar (Seção II), (iii) a competência tributária (Seções III, IV e V) e (iv) a repartição das receitas tributárias (Seção VI).

Com efeito, as limitações constitucionais ao poder de tributar, bem como os princípios em matéria tributária serão objeto de tratativa específica no próximo capítulo, sendo, que, por hora, nos ateremos à tratativa da competência tributária.

Em primeiro lugar, temos uma pluralidade de pessoas políticas capazes de exercer o poder de tributar, sendo eles: a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, conforme leciona Carrazza (2013):

As pessoas políticas possuem uma série de competências. Dentre elas, ocupa posição de destaque a competência tributária, que, adiantamos, é a faculdade de editar leis que criem, *in abstracto*, tributos. Trata-se de uma competência originária, que busca seu fundamento de validade na própria Constituição. (CARRAZZA, 2013, p. 574)

Também a este respeito, conceitua Schoueri (2019):

O estudo do sistema tributário brasileiro revela que o constituinte optou por conferir a cada uma das pessoas jurídicas de direito público um campo próprio pra instituir seus tributos. Chama-se de competência tributária tal faculdade. (SCHOUERI, 2019, p. 452)

Carrazza (2013) pontua, ainda, que esta faculdade que a Constituição concede às pessoas políticas, também se estende à majoração, redução, ou ainda, extinção de determinado tributo, vejamos:

Noutro falar, a competência tributária é a habilitação ou, se preferirmos, a faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas (as pessoas jurídicas de direito público interno) para que, por meio de lei, tributem. Obviamente, quem pode tributar (criar unilateralmente o tributo, com base em normas constitucionais), pode, igualmente, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo do tributo, ou ambas), diminuí-la (adotando o procedimento inverso) ou, até, suprimi-la, através da não-tributação pura e simples ou do emprego do mecanismo jurídico das isenções. Pode, ainda, perdoar débitos tributários já nascidos ou parcelá-los, anistiando, se entender que é o caso, as eventuais infrações tributárias cometidas. (CARRAZZA, 2013, p. 577)

A doutrina diverge quanto às características da competência tributária, Carrazza (2013) elenca-as como sendo: *I – privatividade; II – indelegabilidade; III – incaducabilidade; IV – inalterabilidade; V – irrenunciabilidade; e VI –*

facultatividade do exercício. Já Carvalho (2019) sustenta que estas seriam: *indelegabilidade, irrenunciabilidade e incaducabilidade*. (grifo nosso)

Todavia, independentemente da posição que se adote, as principais características da competência tributária, que, por isso, merecem nota no presente estudo, são a indelegabilidade e a irrenunciabilidade.

Carvalho (2019, p. 241) leciona que indelegabilidade e irrenunciabilidade referem-se à impossibilidade de delegação ou de renúncia da competência que ente recebeu da Constituição a terceira pessoa ou em favor desta, seja ela política ou não, conforme leciona:

Para Schoueri (2019) não há de se confundir competência tributária – que se caracteriza pela habilitação constitucionalmente outorgada à determinadas pessoas políticas, para legislar sobre determinados impostos – com a capacidade tributária ativa – que se caracteriza pela capacidade de determinada pessoa, política ou não, de arrecadar os tributos –:

Alerte-se desde já que a competência legislativa nada tem a ver com a capacidade para arrecadar os tributos, já que esta sim é delegável, nos termos do artigo 7º, caput, e §3º do Código Tributário Nacional.

Já a competência tributária é indelegável e, mesmo que não seja exercida por uma pessoa jurídica de direito público, não pode outra valer-se do vácuo para instituir tributo fora de sua competência. É o que se extrai dos artigos 7º e 8º do Código Tributário Nacional:

Art. 7º 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, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

(...)

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

Art. 8º O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído. (SCHOUERI, 2019, p. 453)

Portanto, temos que o sistema tributário constitucional cumpre a finalidade de distribuir a competência legislativa em matéria tributária entre os entes da federação, determinar a matéria tributável por cada um deles, infirmar os princípios que nortearam a produção legislativa e arrecadatória das pessoas políticas e constituir as limitações ao poder de tributar, de modo garantir a proteção dos contribuintes contra os devaneios praticados pela Administração Pública.

2 AS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

Em função de sua relevância para o controle da legalidade da atividade tributária, torna-se notadamente relevante o estudo das formas de limitação ao poder de tributar que se encontram previstas no ordenamento jurídico brasileiro.

Considerando, então, que, como esposado no capítulo anterior, a fonte de renda primária do Estado advém da retirada - por meio da tributação - de parte das riquezas geradas pelos particulares, é razoável - para se dizer o mínimo - que existam mecanismos capazes de proteger os contribuintes contra os excessos que porventura possam vir a ser praticados pelo ente tributante.

Portanto, é dessa necessidade de salvaguardar minimamente os direitos dos particulares que surgem, principalmente na ordem constitucional, algumas limitações ao poder estatal de inovar em matéria tributária.

Destarte, essas limitações incluem, mas não se limitam, à uma série de princípios que vão delimitar a forma com que os entes tributantes produzem e alteram seus instrumentos normativos de arrecadação. Assim, esses princípios – especialmente por terem recebido um tratamento constitucional – devem nortear o conjunto normativo tributário, como assente nos ensinamentos de Schoueri (2019):

Do emaranhado de normas editadas pelos mais diversos escalões, extraem-se normas que se prestam para indicar valores do ordenamento, positivados e que servem de vetores para o conhecimento do Direito Tributário. São elas os princípios jurídicos, valores cuja importância é reconhecida pelo legislador, inclusive o legislador constituinte, e cuja observância espera-se tanto do próprio legislador como do aplicador da norma tributária. (SCHOUERI, 2019, p. 513)

Com efeito, analisaremos mais detidamente os princípios que julgamos de maior relevância para a didática do tema proposto para o presente trabalho, sem, contudo, negar a importância dos demais princípios existentes em matéria tributária, ou ainda das demais formas de limitações constitucionais ao poder de tributar, como as imunidades e as isenções.

2.1. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

No Brasil, o princípio da legalidade não é exclusividade da ordem tributária, isso porque, já no dispositivo constitucional que doutrina os direitos individuais é assegurado que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Este é, exatamente, o enunciado trazido pelo artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, que garante a todos o direito de liberdade em toda sua abrangência, tornando a lei o único instrumento capaz de restringir tal liberdade. Nesse sentido, é a valiosa lição de Carrazza (2013), *verbis*.

O inciso II do art. 5º da CF encerra, pois, um dispositivo fundamental, que impede que o Estado aja com arbítrio em suas relações com o indivíduo, que, afinal, tem o direito de fazer tudo quanto a lei não lhe proíbe, nos termos do clássico brocardo: *cuique facere licet nisi quid iure prohibetur*. [...] Em resumo, qualquer intervenção estatal sobre a propriedade ou a liberdade das pessoas só pode advir de lei. (CARRAZZA, 2013, p. 273-274)

Esclarecedoras, ademais, são as ilações de Paulsen (2022), vejamos:

A legalidade geral está estampada no art. 5º, II, da CF, que se limita a prescrever que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Tal nem sequer precisaria estar expresso no texto constitucional, porquanto resulta do próprio princípio do Estado de Direito. (PAULSEN, 2022, p. 188)

Ocorre que a tributação, por incidir diretamente na esfera patrimonial dos administrados, e, assim, apresentar uma aparente relativização de alguns direitos e garantias fundamentais - tais como o direito de propriedade (artigo 5º, inciso XXII, da CF) e a livre iniciativa (artigo 5º, inciso XIII, da CF) – mereceu um tratamento especial por parte do Constituinte Originário.

Assim, com o fito de proteger os contribuintes da ânsia arrecadatória do Estado Fiscal, foi insculpido no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, o Princípio de Legalidade, especificamente em matéria tributária, determinando que a instituição ou majoração dos tributos, por qualquer dos legitimados ativos, deve ser realizada por meio de lei.

Empregando o brilhantismo costumeiro à discussão da matéria em comento, temos a irretocável lição de Carrazza (2013), *in verbis*:

O princípio da legalidade teve sua intensidade reforçada, no campo tributário, pelo art. 150, I, da CF. Graças a este dispositivo, a lei - e só ela - deve definir, de forma absolutamente minuciosa, os tipos tributários. Sem esta precisa tipificação de nada valem regulamentos, portarias, atos administrativos e outros atos normativos infralegais: por si sós, não têm a propriedade de criar ônus ou gravames para os contribuintes. [...] Incontroverso, pois, que a cobrança de qualquer tributo pela Fazenda Pública (nacional, estadual, municipal ou distrital) só poderá ser validamente operada se houver uma lei que a autorize. O princípio da legalidade é um limite intransponível à autuação do Fisco. [...] (CARRAZZA, 2013, p. 275)

Também nesse sentido são os escólios de Schoueri (2019), *ipsis litteris*:

Ora, não há dúvida de que o Princípio da Legalidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar. O que já é obvio pela própria natureza da regra (limita a exigência do tributo, ao impor que esta apenas se faça por lei), fica confirmado quando se vê que o art. 150 da Constituição Federal está inserido na Seção II, intitulada “Das limitações do poder de tributar”. (SCHOUERI, 2019, p. 547)

Todavia, apesar de a regra insculpida no texto constitucional parecer bastante clara, se faz necessário um estudo mais aprofundado acerca do alcance e abrangência que deve ser dado ao referido princípio.

Assim, convencionou-se na doutrina pátria que, em matéria tributária, o princípio da legalidade apresenta essa vertente mais rígida e estrita, denominada estrita legalidade ou ainda reserva absoluta de lei formal, conforme se verifica dos ensinamentos de Carrazza (2013):

Portanto, o princípio da legalidade, no direito tributário, não exige, apenas, que a autuação do Fisco rime com uma lei material (simples preeminência da lei). Mais do que isto, determina que cada ato concreto do Fisco, que importe exigência de um tributo, seja rigorosamente autorizado por uma lei. É o que se convencionou chamar de *reserva absoluta de lei formal* (Alberto Xavier) ou de *estrita legalidade* (Geraldo Ataliba). (CARRAZZA, 2013, p. 284)

Outrossim, pelo princípio da estrita legalidade, para que o Estado Fiscal possa exigir do contribuinte o tributo, não lhe basta a mera previsão da existência da prestação pecuniária compulsória por meio de lei, é imprescindível que a norma introdutora da exação apresente todos os elementos indispensáveis ao reconhecimento do surgimento da obrigação tributária bem como à mensuração do *quantum debeatur*³.

³ Termo jurídico proveniente do latim, pode ser interpretado como “quantia devida”.

Este é o ensinamento que alcançamos nos estudos das valiosas lições de Carvalho (2019):

Em outras palavras, qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei. (...)

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse *plus* caracteriza a *tipicidade tributária*, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade. (CARVALHO, 2019, p. 176)

Carrazza (2013), descrevendo os pormenores do instituto em apreço, vai além e explica que o veículo introdutor, ou majorador, deve descrever, minuciosamente, a hipótese de incidência, os sujeitos da relação tributária, a base de cálculo, e por fim, a alíquota aplicável à exação, senão, vejamos.

Assim, criar tributos por lei não é apenas rotulá-los (isto é, declarar simplesmente que estão instituídos), mas descrever, pormenorizadamente, suas *hipóteses de incidência*, seus *sujeitos ativos*, seus *sujeitos passivos*, suas *bases de cálculo* e suas *alíquotas*. (...)

O princípio da legalidade exige, outrossim, que a lei descreva rigorosamente os procedimentos a serem adotados pela Fazenda Pública para o lançamento do tributo, bem como as medidas que se deve tomar para seu recolhimento e fiscalização. (CARRAZZA, 2013, p. 292)

Desse modo, não podemos nos furtar à conclusão de que o princípio da legalidade, em matéria tributária, apresenta um prisma notavelmente mais rígido e rigoroso – razão pela qual é, então, denominado princípio da estrita legalidade – exigindo do legislador pátrio um detalhamento completo de todos os elementos essenciais quando da criação ou modificação da norma jurídica tributária.

Tal assertiva se justifica na medida em que à luz do disposto no artigo 145 da Constituição Federal, temos que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios detêm competência para instituir tributos, sendo esta delimitada pelo próprio Texto Constitucional, é, inclusive, o que leciona Amaro (2012):

Numa Federação, especialmente na brasileira, em que mesmo os Municípios têm sua esfera própria de atribuições exercidas com autonomia, a Constituição preocupa-se em prover de recursos os vários entes políticos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – a fim de que cada qual possa atender aos seus respectivos dispêndios. [...]

Temos assim a competência tributária – ou seja, a aptidão para criar tributos – da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Todos têm, dentro de certos limites, o poder de criar determinados tributos e definir seu alcance, obedecidos os critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição.

A competência engloba, portanto, um amplo poder político no que respeita a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude da incidência, não obstante o legislador esteja submetido a vários balizamentos, que estudaremos no capítulo seguinte. (AMARO, 2012, p. 112)

Assim, temos que a própria Constituição discorre exaustivamente acerca dos impostos que podem ser instituídos pelas pessoas jurídicas detentoras de capacidade tributária, esmiuçando em pormenores a competência de cada uma delas, a consequência disso se extrai das lições de Carrazza (2013):

Portanto, no Brasil, o legislador de cada pessoa política (União, Estados, Municípios ou Distrito Federal), ao tributar, isto é, ao criar, *in abstracto*, tributos, vê-se a braços com o seguinte dilema: ou praticamente reproduz o que consta da Constituição – e, ao fazê-lo, apenas recria, num grau de concreção maior, aquilo que nela já se encontra previsto – ou, na ânsia de ser original, acaba ultrapassando as barreiras que ela lhe levantou e resvala para o campo da inconstitucionalidade. Podemos dizer que, no que toca aos tributos, nosso Código Supremo beirou as raias do casuísmo.

O legislador (federal, estadual, municipal ou distrital), ao tributar, encontra, pois, perfeitamente iluminado, no Texto Supremo, o caminho que pode validamente percorrer. A tributação só pode desenvolver-se com apoio na Constituição. (CARRAZZA, 2013, p.432)

Em conclusão, os Entes Federados detêm, cada qual, competência delimitada expressamente na Constituição Federal para instituir os tributos que lá se encontram disciplinados de forma taxativa, sendo que tal desiderato somente pode cumprido mediante a promulgação de uma lei em sentido estrito.

2.2. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

Ao contrário do que acontece com o princípio da legalidade, o princípio da anterioridade é especificamente tributário e encontra sua previsão no artigo 150, inciso III, alíneas “b” e “c”, do Texto Constitucional.

Destarte, à luz do referido princípio, tem-se que os entes tributantes são impedidos de cobrar tributos no mesmo exercício em que tenha sido publicada a lei instituidora ou majoradora, ou ainda, antes de decorridos noventa dias, contados a partir do marco temporal retro, como bem asseverado por Amaro (2012):

Para alguns tributos, a Constituição contenta-se com o respeito ao princípio da *irretroatividade* da lei que crie ou aumente tributo, coibindo sua aplicação a fatos passados.

Porém, quanto à maioria dos tributos, a Constituição exige que a lei criadora ou majoradora do tributo, sobre ser anterior à situação descrita como fato gerador, seja *anterior ao exercício financeiro* de incidência do tributo. A Constituição veda cobrar tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou” (art. 150, III, *b*). É o princípio da *anterioridade da lei tributária*. Com a Emenda Constitucional n. 42/2003, foi inserida a alínea *c* no item III do citado art. 150 para vedar, ainda, que o tributo, em regra, seja cobrado antes de decorridos noventa dias da data de publicação da lei que o instituiu ou aumentou (anterioridade “nonagesimal”). (AMARO, 2012, p. 136)

Como bem apontado, o princípio da anterioridade se subdivide em duas vertentes, a primeira delas, prevista no artigo 150, inciso III, alínea “b” – denominada anterioridade comum ou de exercício – veda a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei instituidora ou majoradora, a segunda delas, prevista no artigo 150, inciso III, alínea “c” – denominada anterioridade nonagesimal ou noventena – veda a cobrança de tributos antes de decorridos noventa dias da data da publicação da lei instituidora ou majoradora da exação.

Schoueri (2019) sintetiza o objetivo do princípio, anotando, inclusive, existirem tributos sobre os quais não recai a aplicação do princípio da anterioridade, vejamos:

O princípio da Anterioridade impõe a existência de um prazo entre a lei que institui ou aumenta um tributo e o início de sua vigência. Embora o Princípio não se estenda à totalidade dos tributos, o prazo da Anterioridade, como será visto adiante, pode ser de 90 dias ou de até um ano, conforme o tributo em questão. (SCHOUERI, 2019, p. 589)

Isso porque, a própria Carta Magna é categórica ao afirmar a existência de tributos que não se sujeitam à anterioridade de exercício (artigo 150, inciso III, alínea “b”) ou à anterioridade nonagesimal (artigo 150, inciso III, alínea “c”),

ou a nenhuma delas, conforme se depreende da leitura dos artigos 150, §1º e 195, §6º, ambos da Constituição Federal.

Para a compreensão plena no instituto, resta-nos, por fim, elucidar que o exercício financeiro é caracterizado pelo intervalo de tempo para o qual são aprovadas as despesas e as receitas públicas, e que, no Brasil, esse período de tempo coincide com o ano civil, iniciando-se em 1º de janeiro e findando-se em 31 de dezembro de cada ano, conforme se extrai da lição de Amaro (2012):

Exercício financeiro é o período de tempo para o qual a lei orçamentária aprova a receita e a despesa pública. Em regra, os orçamentos são *anuais*. Em nosso país, o exercício financeiro coincide com o ano civil, indo, pois, de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano, consoante dispõe o art. 34 da Lei n. 4.320/64, que veiculou as normas gerais de direito financeiro. Hoje, essa matéria – definição do exercício financeiro – é de competência de lei complementar (CF, art. 165, §9º, I), tendo, pois, a norma da Lei n. 4.320/64 assumido a eficácia de lei complementar, a exemplo do que ocorreu com o Código Tributário Nacional. Somente por lei complementar, portanto, é que hoje se poderia modificar o exercício financeiro. (AMARO, 2012, p. 136)

Chega-se, portanto, à conclusão que o princípio da anterioridade tem sua aplicabilidade estritamente delimitada pelo próprio texto constitucional, sendo inegável sua importância para fins de análise da legalidade de determinada exação.

2.3. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE

Em função da necessidade de garantir aos contribuintes um mínimo de segurança jurídica, o Legislador Constituinte erigiu, no artigo 150, inciso III, alínea “a”, da CF, o princípio da irretroatividade em matéria tributária.

O referido princípio é corolário àquele que determina que tudo que se exigir o cumprimento ou a ausência de sua prática deve ser sempre oriundo e consequente de uma lei.

Essas são as lições que se extraem dos escólios de Silva (2005), *in verbis*:

O princípio da irretroatividade das leis é também princípio complementar ao da legalidade, porque, se se permitisse a retroatividade das leis, estas alcançariam períodos não regidos por normas legais ou fatos não sujeitos a ditames legais, por via de uma ficção inaceitável, pelo menos quando obriga a fazer ou deixar de fazer

alguma coisa. É que a exigência constitucional de que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa *senão em virtude de lei* significa lei existente no momento em que o fazer ou deixar de fazer está acontecendo. (SILVA, 2005, p. 430)

Os escólios de Carvalho (2019, p. 1168) ensinam que a irretroatividade se conecta ao próprio sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta, trazendo a chancela de segurança jurídica e a estabilidade dos direitos subjetivos ao espectro da relação impositivo-tributária, prevendo ser vedada a cobrança de tributos em relação à fato gerador ocorrido antes do início da lei que os houver instituído ou aumentado.

Ou seja, por força do referido princípio, eventual cobrança de um tributo novo, ou de um tributo pré-existente que tenha sido majorado, somente poderá realizada em relação aos fatos futuros, tal como se infere das lições de Machado (2010):

É vedada a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. Tal enunciado corresponde ao princípio geral da irretroatividade das leis, e sua efetividade depende da questão de saber se o legislador pode estabelecer o início da vigência de uma lei em data anterior à de sua publicação.

É sabido que a lei pode, em princípio, fixar as datas inicial e final de sua própria vigência. Admitir, porém, que o legislador pode fixar o início de vigência da lei em data anterior à de sua publicação equivale a praticamente suprimir a regra pela qual o tributo não pode ser cobrado em relação a fatos anteriores à sua vigência. O legislador estaria contornando a limitação constitucional.

Parece-nos que o início da vigência da lei não pode ser, em hipótese nenhuma, anterior à data da respectiva publicação. A não ser assim, a segurança jurídica estaria inteiramente destruída. (MACHADO, 2010, p. 295-296)

Deste modo, o princípio da irretroatividade atrai a certeza que sempre estará presente nas relações jurídico-tributárias o primado de que as situações consolidadas pelo passar do tempo também estarão juridicamente asseguradas, gerando a confirmação de que os fatos passados não serão sujeitos à uma tributação surpresa.

2.4. PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE

O princípio da territorialidade é um dos fundamentos do sistema tributário brasileiro e decorre da própria natureza federativa da República Brasileira, sendo

que, em função da autonomia existente entre os entes políticos, se consignou realizar uma repartição das competências tributárias, como evidencia o artigo 145 da Constituição Federal.

Nesse sentido, a Constituição Federal, em seus artigos 153, 155 e 156 delimitou, respectivamente, os tributos cuja competência para instituição e cobrança foi atribuída à União, aos Estados e aos Municípios e Distrito Federal.

Exatamente em função dessa pluralidade de competências tributárias é que se faz necessária a precisa delimitação espacial das legislações criadas pelos entes políticos.

Isso porque, em princípio, a legislação tributária é aplicável nos limites do território da pessoa jurídica que edita a norma. Ou seja, no âmbito federal, a norma é válida em todo o território nacional, enquanto a aplicabilidade das legislações estaduais e municipais limita-se aos seus respectivos limites territoriais circunscritos.

Tais ponderações foram extraídas das lições de Coêlho (2020):

Sendo o Brasil uma República Federativa dividida em Estados-Membros, em cujos territórios aninham-se inúmeros Municípios, e sabendo-se que Estados e Municípios possuem competências constitucionalmente outorgadas, fica fácil entender que as leis estaduais e municipais somente vigoram e produzem efeitos jurídicos nos respectivos âmbitos territoriais (âmbito espacial de validade das leis). (COÊLHO, 2020, p. 672)

Uma das principais prerrogativas do princípio da territorialidade é, conseqüentemente, evitar conflitos de competência tributária entre os entes federativos, delimitando o alcance das leis tributárias sobre as relações tributárias de acordo com o território do ente instituidor de determinado tributo.

Assim, deve haver entre o ente federativo e o seu território uma limitação para aplicação de suas normas, na forma das lições de Paulsen (2022):

Vale destacar que normalmente o aspecto espacial é identificado com o território do ente tributante, o que se impõe inclusive para evitar invasão de competência tributária entre Estados-Membros ou entre Municípios. O STJ entende, por exemplo, que o Município competente para cobrar o ISS é aquele em cujo território foi efetivamente prestado o serviço, independentemente de onde seja a sede do estabelecimento prestador. Diz-se, pois, que se segue o princípio da territorialidade. (PAULSEN, 2022, p. 331)

Portanto, tal como concluído por Carvalho (2019), a observância do princípio da territorialidade é uma condição inafastável para manutenção harmônica e funcional do sistema tributário, senão, vejamos:

Não se manifesta ostensivamente na fraseologia constitucional, mas se reveste de insofismável energia latente, como decorrência imediata de importantes diretrizes do sistema. O poder vinculante de uma lei ensejará os efeitos jurídicos de estilo até os limites geográficos da pessoa política que a editou. A lei federal, por todo o território brasileiro; as estaduais, dentro de suas fronteiras regionais; e as municipais, nas lindes internas de seus espaços geográficos; assim acontecendo com as do Distrito Federal.

A observância eficaz do princípio da territorialidade da tributação é condição determinante do bom funcionamento e da harmonia que o ordenamento planejou. (CARVALHO, 2019, p. 189)

Assim, seguindo os contornos atribuídos ao princípio da territorialidade é que se torna possível estipular os limites e alcance das leis tributárias no espaço, evidenciando-se, conseqüentemente, elementos valiosos para o estudo da disciplina das delimitações do poder de tributar.

2.5. PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE

O princípio da seletividade é um dos pilares do sistema tributário brasileiro, previsto no artigo 153, §3º, inciso III, da Constituição Federal. De acordo com esse princípio, os produtos considerados supérfluos ou de luxo devem ser tributados de forma mais intensa, enquanto os produtos essenciais devem ser tributados de forma menos severa.

Paulsen (2022) explica que a seletividade tem como objetivo garantir a justiça fiscal e a distribuição equitativa da carga tributária. Ele destaca que esse princípio está diretamente relacionado à capacidade contributiva, pois os produtos supérfluos são consumidos em maior quantidade pelas classes mais abastadas, enquanto os produtos essenciais são consumidos pelas classes mais pobres.

A seletividade se presta para a concretização do princípio da capacidade contributiva ao implicar tributação mais pesada de produtos ou serviços supérfluos e, portanto, acessíveis a pessoas com maior riqueza. Certo é, em regra, que os produtos essenciais são consumidos por toda a população e que os produtos supérfluos são consumidos apenas por aqueles que, já tendo satisfeito suas

necessidades essenciais, dispõem de recursos adicionais para tanto. A essencialidade do produto, portanto, realmente constitui critério para diferenciação das alíquotas que acaba implicando homenagem ao princípio da capacidade contributiva. (PAULSEN, 2022, p. 236)

No entanto, na doutrina há uma divergência quanto à obrigatoriedade de sua observância no que se refere ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Isso porque, conforme se observa do texto constitucional, o verbo empregado no artigo 155, §2º, inciso III faz alusão à uma facultatividade de sua aplicação.

Veja que Costa (2018) apresenta com clareza a dissonância havida na doutrina quanto à imperatividade ou facultatividade da subsunção do ICMS ao princípio da seletividade:

O art. 155, § 2º, III, por sua vez, proclama que o ICMS “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”.

Do mesmo modo que no IPI, a seletividade do imposto significa que a lei procederá a discriminações de tratamento estabelecidas em função da essencialidade da mercadoria e do serviço para o consumidor.

[...]

Cabe questionar, à vista da norma ora em análise e diante da dicção da regra da seletividade aplicável ao IPI (art. 153, § 3º, I), se há diferença entre ambas. É que, em relação ao IPI, como visto, a Constituição declara que o imposto “será seletivo”, enquanto no que tange ao ICMS, que este “poderá ser seletivo”. Entendemos, com a devida licença dos que pensam diversamente, que as expressões são equivalentes, não traduzindo, no caso do imposto estadual, uma mera faculdade para a adoção da seletividade, já que a noção de “direito-faculdade” é própria do direito privado. De outro lado, todo “poder” atribuído ao Estado é, em verdade, um poder-dever. Dessarte, a regra é obrigatória tanto para o IPI quanto para o ICMS. (COSTA, 2018, p. 254)

Para bem exemplificar a polarização doutrinária quanto ao tema, de um lado, Carrazza (2013) sustenta que tanto o IPI como o ICMS, em função de seu caráter extrafiscal, devem ser sujeitos à seletividade – posição da qual, como se viu, também compartilha Costa (2018), senão, vejamos:

Os tributos, de um modo geral, são utilizados como instrumento de fiscalidade, servindo basicamente, pois, para carrear dinheiro aos cofres públicos.

O IPI e o ICMS, pelo contrário, devem necessariamente ser instrumentos de extrafiscalidade, a teor dos já citados arts. 153, § 3º, I, e 155, § 2º, III, da CF. Salientamos que estas normas constitucionais, mandando que tais impostos sejam seletivos, não estão dando uma

mera faculdade ao legislador, mas, pelo contrário, estão lhe impondo um inarredável dever, de cujo cumprimento ele não se pode furtar.

[...]

Portanto, a seletividade, no IPI e no ICMS, é obrigatória. Ou, seguindo a trilha constitucional, estes tributos devem ser seletivos, em função da essencialidade do produto industrializado (IPI) ou das mercadorias ou serviços (ICMS). (CARRAZZA, 2013, p. 108-109)

Já Coêlho (2020) defende que, no que concerne ao ICMS, a seletividade é facultativa, exatamente porquanto o texto constitucional adota um vocábulo cuja exegese atrai o senso de facultatividade ao legislador ordinário e não de obrigação, diferentemente do que acontece em relação ao IPI:

A seletividade no ICMS é facultativa. Nada obstante, não poderá ser muito ampla; espera-se que duas alíquotas sejam suficientes: uma para as mercadorias supérfluas e suntuárias, outra para o grosso das mercadorias de grande consumo popular, como se costuma dizer. Todavia, o conceito de mercadoria supérflua não fica ao alvedrio exclusivo do legislador. Adotada que seja a seletividade, tem o contribuinte o direito de provocar o Judiciário para que declare, à luz de critérios técnicos e dos aspectos sociais da Nação, se esta ou aquela mercadoria é supérflua. Assim, o automóvel, em si, não é bem supérfluo, embora um carro Mercedes possa sê-lo. Do mesmo modo, feijão é gênero de primeira necessidade, e caviar é supérfluo.

O ICMS é diferente do IPI. Neste imposto, a seletividade é obrigatória e está intimamente ligada ao processo industrial. No ICMS a seletividade olha para a população em primeiro lugar. Além do que, miríades de alíquotas no processo de circulação criariam problemas muito sérios na formação dos custos e dos preços em território nacional, podendo penalizar uns setores em detrimento de outros, ou mesmo regiões do país, contra o espírito federativo. É precisamente o que está a ocorrer. São dezenas de “alíquotas reais” que as nominais não contam. Verdadeira Babel. (COÊLHO, 2022, p. 371)

No mesmo sentido, Machado (2001), cuja memória gentil sempre será lembrada pelos estudiosos do direito tributário, nos ensina que:

Na verdade, o ICMS poderá ser seletivo. Se o for, porém, essa seletividade deverá ocorrer de acordo com a essencialidade das mercadorias e serviços e não de acordo com critérios outros, principalmente. Se inteiramente contrários ao preconizado pela Constituição. Em outros termos, a Constituição facultou aos Estados a criação de um imposto proporcional, que representaria ônus de percentual idêntico para todos os produtos e serviços por ele alcançados, ou a criação desse mesmo imposto com caráter seletivo, opção que, se adotada, deverá guiar-se obrigatoriamente pela essencialidade dos produtos e serviços tributados. A seletividade é facultativa. O critério da seletividade é obrigatório. (MACHADO, 2001, p. 113)

Entretanto, embora haja divergência na doutrina quanto à obrigatoriedade de sua observância no que se refere ao ICMS, há também confluência quanto ao critério a ser respeitado na quantificação do imposto, sendo que os produtos e serviços de maior essencialidade devem receber uma tributação mais singela, especialmente porquanto, ao fim e ao cabo, a essencialidade visa proteger o contribuinte:

Do exposto podemos concluir que toda e qualquer manipulação do IPI e do ICMS que importe modificação ou variação do valor a pagar (*quantum debeatur*) deve, sob pena de irremissível inconstitucionalidade, ser direcionada de modo a garantir-lhes o caráter de impostos seletivos, em função da essencialidade dos produtos industrializados (no caso do IPI) ou da essencialidade das mercadorias ou serviços (no caso do ICMS). Qualquer outro objetivo visado pelo legislador ordinário que importe descaracterização do IPI ou do ICMS como impostos seletivos viola esta diretriz constitucional obrigatória. (CARRAZZA, 2013, p. 111)

O princípio da seletividade visa, em princípio, o consumidor final. É para ele a “essencialidade” do produto posto ao consumo. Remédios, por exemplo, devem ter alíquotas menores que bebidas, cigarros e refrigerantes. Daí se conclui que o legislador e o administrador não são livres para dizer que produto é ou não essencial. Devem, com razoabilidade, atentar para a Constituição. (COELHO, 2020, p. 529-530)

Registre-se que, malgrado seja orientador da seletividade, o critério de “essencial” é invariavelmente subjetivo à cada situação concreta. Um veículo, por exemplo, pode ser considerado essencial, enquanto meio de transporte indispensável ao contribuinte, e, ao mesmo tempo, um artigo supérfluo, especialmente àqueles de luxo de valor exacerbante.

Portanto, por se exprimir em um desiderato da extrafiscalidade, o princípio da seletividade possibilita que haja variação de alíquotas entre diversos produtos ou serviços, com a desoneração de alguns visando estimular ou favorecer o seu consumo, bem como o aumento da carga tributária de outros, visando esmorecer sua comercialização.

No entanto, essa prática deverá sempre observar os critérios de essencialidade dos produtos e serviços, sob pena de se tornar inconstitucional.

3 A IMPORTÂNCIA DOS PRINCÍPIOS E LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

3.1. CONCEITO

Conforme bem delineado no tópico preambular desse trabalho, por limitações constitucionais ao poder de tributar entende-se o conjunto de princípios e restrições imputáveis em face do poder de tributar inerente ao Estado, a fim de permitir o controle da legalidade das relações jurídico-tributárias.

Segundo as lições de Costa (2019), tais limitações referem-se à repartição das competências tributárias, bem como aos princípios e imunidades, *ipsis litteris*:

A expressão *limitações constitucionais ao poder de tributar* é abrangente do conjunto de princípios e demais normas disciplinadoras da definição e do exercício da competência tributária.

As limitações à competência tributária são traduzidas, essencialmente, na repartição de competências tributárias, bem como na indicação de princípios e imunidades.

[...]

Também os princípios constitucionais, componentes do chamado Estatuto do Contribuinte, tais como os da legalidade, anterioridade, irretroatividade, igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, revelam-se limitações ao poder de tributar, na medida em que apontam como deve ser exercida a competência tributária. (COSTA, 2019, p. 35)

De outro lado, Machado (2010) leciona que as limitações ao poder de tributar se caracterizam como toda e qualquer restrição imposta pelo ordenamento jurídico às todas as entidades dotadas de competência tributária, senão, veja-se:

Em sentido amplo, é possível entender-se como limitação ao poder de tributar toda e qualquer restrição imposta pelo sistema jurídico às entidades dotadas desse poder. Aliás, toda atribuição de competência implica necessariamente limitação. A descrição da competência atribuída, seu desenho, estabelece os seus limites. Em sentido restrito, entende-se como limitações do poder de tributar o conjunto de regras estabelecidas pela Constituição Federal, em seus arts. 150 a 152, nas quais residem princípios fundamentais do Direito Constitucional Tributário. (MACHADO, 2010, p. 290-291)

Arrematando a questão, os escólios de Sabbag (2010) preceituam que os balizamentos inerentes às limitações constitucionais ao poder de tributar não se limitam àqueles elencados na seção “Das Limitações do Poder de Tributar” prevista na Constituição, mas, muito além, alcançam os institutos previstos na integralidade do texto constitucional:

É bom salientar que tais balizamentos, no plano dos princípios tributários, não se resumem aos princípios encontrados na seção constitucional, intitulada “Das Limitações do Poder de Tributar”. A Carta Magna, em toda a sua extensão, alberga normas que são tendentes a inibir o poder do Estado no campo da tributação, v.g., as normas de imunidade tributária e as de proibição de privilégios e de discriminações fiscais. Desse modo, por oportuno, é recomendável ao estudioso conceber as limitações do poder de tributar, conceitualmente, de modo amplo e sistêmico, não as atrelando com exclusivismo aos limites dos princípios tributários. (SABBAG, 2013, p. 61)

Em conclusão, pode-se entender como enquadrados no conceito de limitações constitucionais ao poder de tributar todo e qualquer mandamento, seja ele principiológico ou normativo, expresso ou implícito no texto constitucional, que se destinem a balizar o poder de instituição e cobrança de tributos.

3.2. DA IMPORTÂNCIA DAS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR PARA O CONTROLE DE LEGALIDADE DAS RELAÇÕES JURÍDICO-TRIBUTÁRIAS

Como se demonstrou no curso deste estudo, o sistema tributário brasileiro é um tema complexo e de grande importância para a sociedade, sendo que o poder de tributar é um dos mais relevantes do Estado, já que é através dele que são arrecadados recursos para financiar suas atividades.

No entanto, é importante destacar que esse poder não é absoluto e está sujeito à limitações e princípios constitucionais, que buscam garantir a legalidade das relações jurídico-tributárias.

Os princípios e limitações constitucionais, tais como os expostos no tópico precedente, são fundamentais para o controle da higidez da tributação, pois estabelecem fundamentos e critérios para o exercício do poder de tributar, buscando garantir que os tributos sejam instituídos de forma justa e equilibrada, sem prejudicar a sociedade ou gerar desigualdades.

Isso porque, em se tratando a tributação de uma relação obrigacional, na qual os contribuintes são sujeitos ao pagamento dos impostos de forma impositiva, ou seja, independentemente de seu consentimento expresso ou aceitação, pode-se concluir que estes se caracterizam como a parte mais frágil nesse liame.

Esse cenário de vulnerabilidade dos contribuintes é que denotam a valia de se realizar estudos como o presente e, por conseguinte, do próprio Direito Tributário, porquanto se destinam precipuamente a escrutinar o poder de tributar inerente ao Estado.

Sobre tais aspectos, leciona o saudoso e reverenciado Professor Machado (2010), a quem não foi concedida a nomeação a ministro do Superior Tribunal de Justiça pelo fato de *“não ser suficientemente fazendário”*⁴, senão, vejamos:

A finalidade do Direito Tributário não se confunde com a finalidade do tributo, e a distinção - aliás, evidente - é muito importante. O tributo tem por finalidade suprir os cofres públicos dos recursos financeiros necessários ao custeio das atividades do Estado. Como ensina Aliomar Baleeiro, “o tributo e vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação. Inúmeros testemunhos, desde a Antiguidade até hoje, excluem qualquer dúvida” (Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, 1- ed.. Rio de Janeiro, Forense, 1997, p. 1). A finalidade do Direito Tributário não é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado, mas o controle do poder de tributar a este inerente. (MACHADO, 2010, p. 57)

Segundo se infere das ponderações de Mainenti (2015), a aversão da humanidade ao pagamento de tributos é atemporal e remonta, na história brasileira, à época do Brasil colônia, período no qual a oposição ao pagamento do “quinto do ouro” vitimou Joaquim José da Silva Xavier, conhecido popularmente como Tiradentes:

Desde épocas imemoriais o homem se recusa a pagar o tributo, seja qual for a espécie de dominação a que ele se vê submetido. Na Roma antiga, até o próprio ícone da Cristandade foi indagado a responder à capciosa pergunta: “É lícito pagar o tributo a César?”. E Jesus, em sua divina e desconcertante filosofia, categoricamente responde: “Dai a César o que é de César e a Deus o que é de Deus”. Assim, se entre os contemporâneos do Cristo houve aqueles que se insurgiram contra

⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Obrigado, Professor Hugo de Brito Machado**. Conjur, 2023. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2023-abr-15/hugo-machado-segundo-obrigado-professor-hugo-brito-machado>. Acesso em: 12 de maio de 2023.

o pagamento do tributo a César, considerando-se que o povo judeu encontrava-se subjugado ao domínio romano, a situação sofreu pouca modificação no seio da sociedade atual. Na história brasileira houve diversas manifestações contrárias à cobrança de impostos, cujo maior exemplo é a cobrança do quinto do ouro, que vitimou Felipe dos Santos e Tiradentes, em períodos distintos da história. (MAINENTI, 2015)

Destarte, tal desiderato do Direito Tributário e dos princípios e limitações constitucionais ao poder de tributar ganham, sobremaneira, maior relevância na sociedade atual, na medida em que a carga tributária cresce paulatinamente.

Lado outro, as benesses fornecidas pelo Estado à sociedade em contrapartida à transferência de recursos oriunda da tributação se mostram cada vez mais inócuas e insatisfatórias, tal como elucidado por Schoueri (2019):

Se no Estado Social a sociedade pagava um preço para o Estado atingir o desiderato coletivo, no Estado do Século XXI a sociedade passa a compreender que o preço tornou-se muito alto e o resultado, pífio. A tributação excessiva torna-se inconciliável com o modelo do Estado do Século XXI, pois implica retirar recursos que a própria coletividade necessita para seus fins. A transferência excessiva de recursos ao Estado pela sociedade tolhe a iniciativa desta, reduzindo ou impossibilitando o desenvolvimento econômico. (SCHOUERI, 2019, p. 35-36)

Em função disso, e, especificamente para evitar eventual vilipêndio ao direito dos contribuintes, MACHADO SEGUNDO (2019) defende a importância de que os princípios e limitações ao poder de tributar sejam contempladas no texto constitucional.

Isso porque, segundo o autor, além de criar e regulamentar as relações jurídico-tributárias, o Estado também detém a competência para julgar os conflitos decorrentes da aplicação da legislação:

No caso do Brasil, em virtude de sua forma federativa, o poder, além de limitado, é também dividido, em seu exercício, entre União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios. É por isso que se diz que a finalidade do Direito Tributário é disciplinar – estabelecendo critérios e impondo limites – a maneira como o Poder Público poderá instituir e cobrar tributos.

Para dar rigidez aos mais importantes desses limites, evitando que sejam suprimidos ou revogados do ordenamento jurídico, e para que a eles se submetam não apenas as autoridades do Poder Executivo, mas também o próprio Poder Legislativo de cada ente tributante, optou-se por inseri-los no texto da Constituição. Não por acaso, a separação dos poderes, o princípio da legalidade e a ideia de rigidez e supremacia constitucionais surgiram no mesmo período, como fruto das já referidas revoluções liberais, cujas motivações foram marcadamente tributárias. Tem-se, assim, as chamadas limitações constitucionais ao poder de

tributar, previstas, na CF/88, precipuamente em seus arts. 150, 151 e 152. Depois de legitimado, delimitado e dividido pela Constituição, o poder de tributar é então chamado de competência tributária.

É importante que tais limites sejam positivados no texto constitucional, e não na legislação infraconstitucional, pois o Direito Tributário, diferentemente da maior parte dos demais ramos do Direito, é um Direito nitidamente obrigacional, mas nele o Estado, parte credora, detém a chamada tríplice função de elaborar as regras aplicáveis às relações em que se vê envolvido, regulamentar e aplicar essas regras, além de julgar os conflitos decorrentes dessa aplicação. (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 75)

Assim, conclui-se ter agido com acerto o Constituinte ao fixar no próprio texto constitucional, os princípios e limitações aplicáveis ao poder de tributação do Estado, pouco deixando ao alvito do legislador ordinário competência ou capacidade para limitar o direito conferido constitucionalmente aos contribuintes.

Mais do que isso, como preconiza Paulsen (2022), as limitações e princípios que se exprimem como garantia do contribuinte constituem cláusulas pétreas, sendo insuscetíveis de supressão, limitação ou excepcionalização, em função do disposto no artigo 60, §4º, da Constituição Federal, senão, veja-se:

As limitações que se apresentam como garantias do contribuinte (legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade e vedação do confisco), como concretização de outros direitos e garantias individuais (imunidade dos livros e dos templos) ou como instrumentos para a preservação da forma federativa de Estado (imunidade recíproca, vedação da isenção heterônoma e de distinção tributária em razão da procedência ou origem, bem como de distinção da tributação federal em favor de determinado ente federado), constituem cláusulas pétreas, aplicando-se-lhes o art. 60, § 4º, da CF: “§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I – a forma federativa de Estado; [...] IV – os direitos e garantias individuais”. Assim, são insuscetíveis de supressão ou de excepcionalização mesmo por Emenda Constitucional. (PAULSEN, 2022, p. 183)

Portanto, é essencial que se evidencie a importância, inafastabilidade e irreduzibilidade dos princípios e limitações constitucionais ao poder de tributar para o controle da legalidade das relações jurídico-tributárias no Brasil. Somente assim será possível garantir a justiça fiscal e o equilíbrio entre os interesses do Estado e da sociedade, evitando abusos e garantindo a segurança jurídica.

4 ANÁLISE DE DISCUSSÕES TRIBUTÁRIAS RECENTES CUJAS RAZÕES DE DECIDIR VERSAM SOBRE LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

A análise de como os Tribunais Superiores aplicam os princípios e restrições ao poder de tributar em suas decisões também serve se presta à possibilitar a compreensão do funcionamento do sistema tributário no Brasil.

Os Tribunais Superiores, como o Supremo Tribunal Federal (STF) e o Superior Tribunal de Justiça (STJ), têm a responsabilidade de interpretar a Constituição Federal e as leis tributárias, aplicando os princípios e restrições ao poder de tributar de forma coerente e justa.

Dessa forma, a análise das decisões dos Tribunais Superiores sobre questões tributárias pode fornecer valiosas percepções sobre como esses princípios e restrições são aplicados na prática.

Isso porque, a jurisprudência dos Tribunais Superiores tem um papel fundamental na definição de como o sistema tributário deve funcionar, e pode impactar diretamente a vida de cidadãos e empresas.

4.1. ANÁLISE DA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE NO JULGAMENTO DO TEMA 745 DA REPERCUSSÃO GERAL (RE 714.139/SC) – ICMS SOBRE ENERGIA E TELECOMUNICAÇÕES

Conforme prefaciado, uma das recentes discussões tributárias em que o Supremo Tribunal Federal analisou sob à égide dos princípios e limitações constitucionais ao poder de tributar refere-se à fixação de alíquotas do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 714.139/SC, que foi afetado à sistemática da repercussão geral como representativo da controvérsia do Tema nº 745, o STF se propôs a analisar o alcance do artigo 155, §2º, inciso III, da CF⁵, que disciplina a aplicação do princípio da seletividade ao ICMS, cujo acórdão restou assim ementado:

⁵ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...]

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 745. Direito tributário. ICMS. Seletividade. Ausência de obrigatoriedade. Quando adotada a seletividade, há necessidade de se observar o critério da essencialidade e de se ponderarem as características intrínsecas do bem ou do serviço com outros elementos. Energia elétrica e serviços de telecomunicação. Itens essenciais. Impossibilidade de adoção de alíquota superior àquela que onera as operações em geral. Eficácia negativa da seletividade. 1. O dimensionamento do ICMS, quando presente sua seletividade em função da essencialidade da mercadoria ou do serviço, pode levar em conta outros elementos além da qualidade intrínseca da mercadoria ou do serviço. 2. A Constituição Federal não obriga os entes competentes a adotar a seletividade no ICMS. Não obstante, é evidente a preocupação do constituinte de que, uma vez adotada a seletividade, haja a ponderação criteriosa das características intrínsecas do bem ou serviço em razão de sua essencialidade com outros elementos, tais como a capacidade econômica do consumidor final, a destinação do bem ou serviço e, ao cabo, a justiça fiscal, tendente à menor regressividade desse tributo indireto. **O estado que adotar a seletividade no ICMS terá de conferir efetividade a esse preceito em sua eficácia positiva, sem deixar de observar, contudo, sua eficácia negativa.** 3. A energia elétrica é item essencial, seja qual for seu consumidor ou mesmo a quantidade consumida, não podendo ela, em razão da eficácia negativa da seletividade, quando adotada, ser submetida a alíquota de ICMS superior àquela incidente sobre as operações em geral. A observância da eficácia positiva da seletividade – como, por exemplo, por meio da instituição de benefícios em prol de classe de consumidores com pequena capacidade econômica ou em relação a pequenas faixas de consumo –, por si só, não afasta eventual constatação de violação da eficácia negativa da seletividade. 4. Os serviços de telecomunicação, que no passado eram contratados por pessoas com grande capacidade econômica, foram se popularizando de tal forma que as pessoas com menor capacidade contributiva também passaram a contratá-los. A lei editada no passado, a qual não se ateu a essa evolução econômico-social para efeito do dimensionamento do ICMS, se tornou, com o passar do tempo, inconstitucional. 5. Foi fixada a seguinte tese para o Tema nº 745: Adotada pelo legislador estadual a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços. 6. Recurso extraordinário parcialmente provido. 7. Modulação dos efeitos da decisão, estipulando-se que ela produza efeitos a partir do exercício financeiro de 2024, ressalvando-se as ações ajuizadas até a data do início do julgamento do mérito (5/2/21). (RE 714139, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-049 DIVULG 14-03-2022 PUBLIC 15-03-2022)

O ponto primário e que mais chama atenção concerne à afirmação do STF de que os Estados não são obrigados a observar o critério da seletividade na fixação das alíquotas do ICMS.

Tal interpretação se deu com base na própria redação do artigo 155, §2º, inciso III, da CF, na medida em que, no que se refere ao emprego da seletividade, adota uma terminologia derivada do verbo “poder”, o que atrai a conclusão de se tratar de uma faculdade do legislador ordinário estadual.

Veja-se, nesse sentido, o trecho do voto do Ministro Dias Toffoli, redator para o acórdão:

A contextualização histórica acima mencionada, especialmente na parte relativa às emendas apresentadas durante a Assembleia Nacional Constituinte de 1987-88, deixa evidente que não foi intenção do constituinte atribuir a obrigatoriedade de adoção da seletividade na instituição do ICMS. Ao contrário. Tenho, para mim, ser claro que ele conferiu aos legisladores estaduais a discricionariedade para adotarem ou não a seletividade no ICMS. Isto é, a **Constituição Cidadã apenas autorizou os estados a adotarem a seletividade nesse imposto**. Atente-se para o fato de que, no art. 155, § 2º, inciso III, o constituinte registrou que **o ICMS “poderá ser seletivo”**, enquanto que, no art. 153, § 1º, inciso II, ele consignou que **o IPI “será seletivo”**. A utilização dos verbos ser e poder, nesse e naquele dispositivo, respectivamente, indica a diferença de intenção do constituinte no tratamento desses tributos. **Quanto ao IPI, o verbo do qual se valeu o constituinte mostra a obrigatoriedade na adoção da seletividade. O verbo poder, por outro lado, indica ter permissão ou autorização para algo (no caso, se adotar a seletividade no ICMS).** (grifo nosso)

Logo, por não ter o Constituinte se utilizado de um vocábulo imperativo na redação do regramento constitucional de seletividade do ICMS, o STF acabou por reconhecer não se tratar de uma imposição a ser observada e satisfeita pelo legislador estadual.

Não obstante, na hipótese de o legislador estadual optar por realizar a gradação do ICMS em função da seletividade, o critério orientador dessa valoração deve obrigatoriamente ser o da essencialidade, como, por oportuno, se infere do trecho do voto do Ministro Redator do acórdão:

De outro giro, entendo que, **uma vez adotada a seletividade no ICMS, o critério dessa seletividade deve ser o da essencialidade da mercadoria ou do serviço. Em poucas palavras, o que é facultativa é a adoção da seletividade no ICMS, e não o critério dessa seletividade.** (grifo nosso)

Esse critério, por conseguinte, foi tomado como orientador para a definição do entendimento firmado pelo STF no Tema nº 745.

Analisando os dados estatísticos de diversas fontes relativos ao consumo de energia elétrica e utilização dos serviços de telecomunicação, inclusive do

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), o STF concluiu que, hodiernamente, os referidos produtos são indispensáveis à manutenção da sociedade moderna.

O Relator Ministro Marco Aurélio reconheceu a essencialidade dos serviços de telecomunicações e de energia elétrica, nos seguintes termos:

A utilidade social dos setores de energia elétrica e telecomunicação é revelada na Constituição Federal, em que foram alçados à condição de serviços públicos de competência da União artigo 21, incisos XI e XII, alínea b.

Nesse mesmo sentido, são as ponderações dos Ministros Marco Aurélio e Edson Fachin, respectivamente:

Ministro Marco Aurélio

O desvirtuamento da técnica da seletividade, considerada a maior onerosidade sobre bens de primeira necessidade, não se compatibiliza com os fundamentos e objetivos contidos no texto constitucional, a teor dos artigos 1º e 3º, seja sob o ângulo da dignidade da pessoa humana, seja sob a óptica do desenvolvimento nacional.

Ministro Edson Fachin

Indistintamente, todos os Estados da federação, já há anos, conferem basicamente o mesmo tratamento tributário às operações de comercialização de energia elétrica. Considerando a erosão da base tributária de ICMS, ante ao fenômeno da guerra fiscal, os Estados passaram a sobreonerar energia elétrica e telecomunicações com alíquotas em torno de 29% a despeito da essencialidade da mercadoria afetando, assim, a capacidade contributiva global (BEVILACQUA, Lucas. Incentivos fiscais de ICMS. São Paulo: Quartier Latin/ IBDT, 2013, p.42).

À título de subsídio normativo da essencialidade da energia elétrica e serviços de telecomunicação, frise-se que a Lei nº 7.883/89, na parte em que versadas as limitações ao exercício do direito de greve, incluiu-os como atividades essenciais, senão, vejamos:

Art. 10 São considerados serviços ou atividades essenciais:
I - tratamento e abastecimento de água; produção e distribuição de energia elétrica, gás e combustíveis; [...]
VII - telecomunicações;

Impende-se consignar que a conclusão apresentada no acórdão do Tema nº 745 coaduna, ainda, com os escólios da melhor doutrina, tal como citado pelo próprio Ministro Dias Toffoli no excerto abaixo:

Corroborando o entendimento, Roque Antonio Carrazza afirma que a energia elétrica “é essencial para o progresso do País”; Paulsen nos lembra que “as necessidades mais básicas dependem de energia, como produzir luz, refrigerar alimentos, ligar um computador”; Marcus Vinicius Barbosa aponta que, com os avanços sociais e tecnológicos, passa-se a depender, cada vez mais, da energia elétrica, destacando que o bem é absolutamente essencial igualmente para a população mais pobre.

Nessa toada, mesmo considerando outros elementos, além da qualidade intrínseca da energia elétrica, não existe razão, em meu modo de ver, para se submeter, como regra, a energia elétrica – seja qual for seu consumidor ou mesmo o nível de consumo – à alíquota de ICMS maior do que a aquela incidente sobre as operações em geral, quando adotada a seletividade.

Além dos doutrinadores citados no trecho do acórdão do STF destacado acima, também se encontra a mesma conclusão nas lições de Harada (2017),

Se é verdade que não há definição legal do que sejam mercadorias e serviços essenciais, não é menos verdade que a Constituição não conferiu ao legislador ordinário margem de liberdade para adoção de critério político destoante do conceito de essencial, de necessário e indispensável em termos de realidade social vivenciada em nosso país. Basta imaginar um blecaute por apenas 24 horas para que possamos ter a ideia de quão essencial é a energia elétrica para a moderna sociedade em que vivemos. A melhor forma de descobrir a violação do princípio da seletividade é a de examinar a legislação confrontando mercadorias e serviços com as respectivas alíquotas.

[...]

No estágio atual da civilização, a energia elétrica é sempre um bem essencial. Sua ausência acarretaria a paralisação do processo produtivo e nem haveria circulação de riquezas. A energia elétrica é a força motriz que gera o desenvolvimento econômico-social. (HARADA, 2017, p. 284-285)

Por se tratarem, outrossim, tanto a energia elétrica quanto os serviços de telecomunicação produtos essenciais e indispensáveis à coletividade, o STF concluiu que, na hipótese de o legislador estadual ter empregado a seletividade na fixação das alíquotas do ICMS, é de rigor que seja atribuído aos referidos bens a alíquota de tributação mínima, a qual é empregada aos bens e serviços em geral.

Destarte, o STF firmou a tese que *“Adotada pelo legislador estadual a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias*

e Serviços (ICMS), discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços”.

Tais ponderações e conclusões reforçam a relevância do tema proposto para o presente trabalho para a análise das relações jurídico-tributárias existentes entre o Estado e os contribuintes, cuja observância é de suma importância para a proteção dos interesses desses últimos, em função de sua condição de desfavorecido.

4.2. ANÁLISE DA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E DA ANTERIORIDADE NO JULGAMENTO DO TEMA 1093 DA REPERCUSSÃO GERAL (RE 1.287.019/DF) – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DE ICMS

Outro julgamento em que a controvérsia foi resolvida com base em limitações ao poder de tributar ocorreu no Tema nº 1093 da Repercussão Geral (RE nº 1.287.019/DF) em que o STF analisou a legitimidade da cobrança do Diferencial de Alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS-Difal) pelos Estados em operações interestaduais realizadas com adquirente não contribuinte da exação estadual.

Nessa oportunidade foi enfrentada a possibilidade de uma norma infralegal – no caso o Convênio nº ICMS nº 93/2015 – seria competente para disciplinar normas gerais em matéria de legislação tributária. Confirma-se, por conseguinte, o excerto do referido julgado:

EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Emenda Constitucional nº 87/2015. ICMS. Operações e prestações em que haja a destinação de bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em estado distinto daquele do remetente. Inovação constitucional. Matéria reservada a lei complementar (art. 146, I e III, a e b; e art. 155, § 2º, XII, a, b, c, d e i, da CF/88). Cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/15. Inconstitucionalidade. Tratamento tributário diferenciado e favorecido destinado a microempresas e empresas de pequeno porte. Simples Nacional. Matéria reservada a lei complementar (art. 146, III, d, e parágrafo único, da CF/88). Cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15. Inconstitucionalidade. 1. A EC nº 87/15 criou nova relação jurídico-tributária entre o remetente do bem ou serviço (contribuinte) e o estado de destino nas operações com

bens e serviços destinados a consumidor final não contribuinte do ICMS. O imposto incidente nessas operações e prestações, que antes era devido totalmente ao estado de origem, passou a ser dividido entre dois sujeitos ativos, cabendo ao estado de origem o ICMS calculado com base na alíquota interestadual e ao estado de destino, o diferencial entre a alíquota interestadual e sua alíquota interna. 2. Convênio interestadual não pode suprir a ausência de lei complementar dispondo sobre obrigação tributária, contribuintes, bases de cálculo/alíquotas e créditos de ICMS nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto, como fizeram as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/15. 3. A cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, ao determinar a extensão da sistemática da EC nº 87/2015 aos optantes do Simples Nacional, adentra no campo material de incidência da LC nº 123/06, que estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e às empresas de pequeno porte, à luz do art. 146, inciso III, d, e parágrafo único, da Constituição Federal. 4. Tese fixada para o Tema nº 1.093: “A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais”. 5. Recurso extraordinário provido, assentando-se a invalidade da cobrança do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/1, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte. 6. Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado, de modo que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, para as quais a decisão deverá produzir efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, cujos efeitos deverão retroagir à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF. Ficam ressalvadas da modulação as ações judiciais em curso.
(RE 1287019, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-099 DIVULG 24-05-2021 PUBLIC 25-05-2021)

Conforme se verifica, com a promulgação da Emenda Constitucional (EC) nº 87/2015, foi instituída a previsão constitucional possibilitando a instituição da exigência do ICMS-Difal pelos Estados em que se encontram situados os adquirentes de mercadorias, que não se caracterizam como contribuintes da exação, em operações interestaduais.

Contudo, à luz do disposto nos artigos 146, incisos I e III, alíneas “a” e “b” e 155, §2º, inciso XII, alíneas “a”, “b”, “c”, “d” e “i”, da Constituição Federal, os aspectos pessoais e quantitativos do novel ICMS-Difal deveriam, primeiro, serem

disciplinados e regulamentados em âmbito nacional mediante a promulgação de lei complementar.

Ocorre que, face a ausência da norma geral regulamentadora do ICMS-Difal, na ânsia de satisfazer sua pretensão arrecadatória, os Estados se reuniram no âmbito do Conselho Nacional de Políticas Fazendárias (Confaz) e editaram o Convênio ICMS nº 93/2015, a fim de tentar atribuir legitimidade ao início da cobrança da novel exação.

Entretanto, em janeiro de 2021, o STF concluiu o julgamento do Tema nº 1.093 da Repercussão Geral (RE nº 1.287.019), fixando a seguinte tese: “*A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais*”.

Registre-se que, ao fim e ao cabo, o STF reiterou o entendimento de que o princípio da legalidade é de observância obrigatória no controle de constitucionalidade das relações jurídico-tributárias, devendo ser obedecidos pelo legislador infraconstitucional tanto o veículo normativo quanto a competência para sua elaboração previstas na Constituição.

Por oportuno ao entendimento dos fundamentos adotados no julgamento do Tema 1093 da Repercussão Geral, transcreve-se partes pertinentes dos votos dos Ministros Marco Aurélio, Dias Toffoli e Cármen Lúcia, respectivamente:

Ministro Marco Aurélio

A regência normativa para cobrança do imposto discrepa, a mais não poder, das balizas delineadas no texto constitucional. Surge a impropriedade sob o ângulo formal.

O que nos vem da Carta da República? A atribuição, ao legislador complementar, de dispor sobre conflito de competência em matéria tributária e editar normas gerais, definindo especialmente, no que concerne a imposto, o fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte – artigo 146, incisos I e III, alínea “a”.

Indaga-se: A sistemática introduzida pela Emenda de nº 87/2015 exauriu a regra matriz do tributo, prescindindo da exigência constitucional de veiculação da matéria via lei complementar? A resposta é desenganadamente negativa.

[...]

A quadra indica terem os Estados e o Distrito Federal se antecipado, quando não poderiam fazê-lo, incorrendo em duplo vício formal: usurpação de competência da União, à qual cabe editar norma geral nacional sobre o tema, e inadequação do instrumento – convênio.

A impropriedade revela-se ante a impossibilidade de serem disciplinados, via convênio, elementos essenciais do imposto, no que reservados, a esse tipo normativo, âmbito específico, no caso

isenções, incentivos e benefícios fiscais – artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal.

Ministro Dias Toffoli

Não poderia, assim, o Convênio ICMS nº 93/2015 substituir a lei complementar no tratamento do ICMS correspondente a operações interestaduais no caso de o consumidor final não ser contribuinte do imposto.

Em suma, consigno que não pode o convênio interestadual suprir a ausência de lei complementar, dispondo sobre obrigação tributária, contribuintes, bases de cálculo/alíquotas e créditos de ICMS nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto, como fizeram as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/15.

Ministra Cármen Lúcia

Apesar das modificações trazidas pela Emenda Constitucional n. 87/2015, não sobreveio, quanto às operações interestaduais, qualquer alteração na Lei Complementar n. 87/1996, a qual, em obediência ao inc. III do art. 146 e ao inc. XII do art. 155 da Constituição da República, deveria vir a dispor sobre o ICMS.

Essa omissão legislativa teria conduzido o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, em 17.9.2015, a celebrar o Convênio ICMS n. 93, dispondo sobre “os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada”.

[...]

Em lei complementar nacional, devem ser estabelecidas diretrizes básicas para regulamentação geral do ICMS, pois, apesar da instituição reservada à competência estadual, é imposto de configuração nacional.

Essa norma complementar faz-se essencial para a integração e conciliação entre as disposições constitucionais e as legislações locais e direciona-se a impedir possíveis conflitos entre os entes federados.

A ausência de lei complementar e as diferentes possibilidades de compreensão sobre diferentes aspectos do DIFAL nas hipóteses de ICMS sobre operações interestaduais podem ser geradoras ou facilitadoras de conflitos entre os Estados.

Portanto, o STF reconheceu a inconstitucionalidade da cobrança do ICMS-Difal enquanto não promulgada a lei complementar que regulamente sua cobrança, à nível nacional, exigida pelo artigo 146, inciso III, alíneas “a” e “b”, da CF, porquanto o Convênio ICMS nº 93/2015 não se caracteriza como instrumento normativo formal hígido para estipulação de regras gerais em matéria de tributação, tampouco o Confaz detém competência constitucional para disciplinar a referida matéria, tudo isso em subsunção ao primado constitucional da legalidade.

Em função dessa circunstância, no dia 5 de janeiro de 2022 foi publicada a Lei Complementar (LC) nº 190/2022, alterando as disposições da LC nº 87/1996 para regulamentar a cobrança do ICMS-Difal nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto.

Assim, desde a sua edição, começou o debate sobre o termo inicial dos efeitos da norma, se em 2022 ou em 2023, diante dos princípios constitucionais das anterioridades nonagesimal e anual à que faz alusão o artigo 150, inciso III, alíneas “b” e “c”, da CF.

Isso porque, a LC nº 190/22 dispõe em seu artigo 3º que a efetivação de seus efeitos se dará após 90 (noventa) dias da data de sua publicação, na forma definida no artigo 150, inciso III, alínea "c", da CF.

Em voto apresentado no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) nºs 7066, 7070 e 7078 que discutem a cobrança do ICMS-Difal, o relator Ministro Alexandre de Moraes defendeu que a LC nº 190/2022 não institui ou majora tributo e, portanto, não precisa observar as anterioridades nonagesimal e anual para produzir efeitos.

No entanto, após a abertura de divergência pelo Ministro Dias Toffoli – que reconhecia a necessidade de observância do princípio da anterioridade nonagesimal (art. 150, III, “c”, CF) – o Ministro Edson Fachin também apresentou seu voto divergente para reconhecer também a obrigatoriedade de subsunção do ICMS-Difal disciplinado na LC nº 190/2022 à anterioridade de exercício (art. 150, III, “b”, CF), cujos trechos são colacionados abaixo:

A Emenda Constitucional n.42/2003 ao introduzir a alínea “c” ao art.150, III, assim o fez de modo complementar ao já prescrito na alínea “b”, que já previa a anterioridade anual, justamente, com o propósito de tutela de um âmbito de segurança jurídica ao contribuinte que via-se surpreendido por alterações na legislação tributária à cada “virada” de exercício.

Portanto, a partir de então, as alterações na legislação tributária que correspondam à instituição e/ou aumento de tributo necessariamente devem observar ambas as regras de anterioridade: anual e nonagesimal; o que resta expresso na parte final do dispositivo introduzido pela EC 42 /2003: “ c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea “b” .”

Para a doutrina tributária a parte final do dispositivo introduzido pela EC 42/2003 evidencia tratar-se de “reforço à anterioridade de exercício” (ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. SP: Saraiva, 2012, p. 217; SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. SP: Saraiva, 2010, p.300 e PAULSEN, Leandro. Direito Tributário-Constituição e CTN à luz da doutrina. 8ªed. POA: Livraria

Advogado/Esmafe, 2006, p.248), portanto, indissociável a aplicação de ambas as regras da anterioridade.

Com as venias de estilo DIVIRJO do Min. Dias Toffoli neste ponto ao que entendo que, embora a atecnia da redação legislativa do dispositivo do art. 3º da LC n.190/2022, tem-se por evidente a sujeição de tal lei complementar, que dispõe sobre nova sujeição tributária, às ambas regras da anterioridade, na medida em que, inclusive, seria prescindível tal dispositivo final por tratar-se de limitação constitucional explícita ao poder de tributar.

[...]

Há muito a jurisprudência deste E.STF é no sentido de que qualquer medida que corresponda a instituição e/ou aumento do ônus tributário deve necessariamente observar o princípio da anterioridade do exercício independentemente do veículo legislativo que a introduz (Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325 – DF, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 23-09-2004, DJU 06-10-2006, p. 32. Recurso Extraordinário nº 587.008 – SP, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 02-02-2011, DJe 05-05-2011; Recurso Extraordinário nº 578.846 – SP, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 06-06-2018, DJe 05-02-2019; Recurso Extraordinário nº 566.032 -RS, SRF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 25-06-2009, DJe 22-10-2009.)

Portanto, a Lei Complementar em matéria tributária de igual modo deve observar ambas regras da anterioridade tributária, sobretudo, quando dispõe acerca do DIFAL que correspondem à autênticas regras de atribuição de competências tributárias aos estados destinatários das operações de circulação de mercadorias para consumidor final não contribuinte, conforme há muito sedimentado desde a edição da Emenda Constitucional n.87/2015 (BEVILACQUA, Lucas e TAKANO, Caio. ICMS e a EC 87/2015. In: SOARES DE MELO, Fábio e CORAZA, Edson. ICMSquestõe fundamentais. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p.215).

Nesse cenário jurisprudencial e legislativo, tem-se que o art.3º, da LC n. 190/22, ao remitar ao art.150, III, “c”, da Constituição, evidencia sua submissão não só à anterioridade nonagesimal, mas, também, à anterioridade do exercício considerando que o art.150, III, “c”, dispõe expressamente in fine: “observado o disposto na alínea “b”, isto é, a LC n. 190/22 tem aptidão para produzir efeitos apenas em 01/01/2023.

Diante do exposto, julgo procedente a ADI n.7066, para aplicar interpretação conforme ao art.3º, da LC n.190/2022 que deve observar os princípios da anterioridade anual e nonagesimal e julgo improcedente as ADIs n.7070/AL e 7078/CE”

Portanto, tanto o legislador complementar quanto o Ministro Edson Fachin concluíram que a LC nº 190/2022 se tratava de norma que regulamentaria uma nova relação jurídica tributária fazendo remissão expressa à sua subsunção à garantia constitucional da anterioridade (artigo 3º)

Consequentemente, o fato de o aludido dispositivo referir-se tão somente à anterioridade nonagesimal não inibe a que a anterioridade de exercício seja igualmente imponible, pois trata-se de um consectário lógico e obrigatório que advém do próprio texto constitucional, senão, veja-se:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]

III - cobrar tributos: [...]

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

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

Desse modo, ainda que a aludida lei complementar não houvesse previsto qualquer submissão à anterioridade, o fato de, por si, ensejar instituição de tributo tornaria obrigatória o respeito a tal regramento constitucional, como bem reconhecido pelo Ministro Edson Fachin no voto colacionado acima.

Entretanto, até a data de entrega do presente estudo, a controvérsia acerca do termo inicial para cobrança do ICMS-Difal em função da promulgação da LC nº 190/2022, que tem como cerne a aplicação do princípio da anterioridade disciplinado no artigo 150, inciso III, alíneas “b” e “c”, da CF, ainda não foi solucionada pelo STF, na medida em que as ADIs nºs 7066, 7070 e 7078 restam pendentes de julgamento.

4.3. ANÁLISE DA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE NO JULGAMENTO DO TEMA 355 DOS RECURSOS REPETITIVOS (RESP 1.060.210/SC) SOBRE O LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL PARA FINS DE COBRANÇA DO ISS

No julgamento do aludido Tema nº 355 dos Recursos Repetitivos (REsp nº 1.060.210/SC) o Superior Tribunal de Justiça empregou o princípio da territorialidade para solucionar a controvérsia acerca da competência para cobrança de Imposto Sobre Serviços (ISS) nas operações de arrendamento mercantil.

Considerando que o arrendamento mercantil é um negócio jurídico complexo, no qual se verifica a ocorrência de diversos desdobramentos, instaurou-se um cenário de insegurança quanto ao local da efetiva prestação de serviço e, por conseguinte, do Município competente para exigência do ISS.

Em breve síntese, o serviço de arrendamento mercantil se inicia com a coleta dos dados do tomador de serviço e do veículo que se pretende adquirir, o que, via de regra, é realizado em um estabelecimento credenciado ao efetivo

prestador de serviço, os quais se encontram espalhados por todo território nacional.

Compilados os documentos, os dados são enviados ao efetivo prestador do serviço, que avalia a viabilidade econômica de se conceder o serviço ao tomador, aprova a prestação do serviço, realiza a aquisição e entrega do bem ao tomador.

No entanto, cada uma dessas etapas, via de regra é realizada em um Município diferente e daí surgiu a incerteza acerca do local da prestação do serviço para fins de exigência do ISS, que foi dirimida pelo STJ.

Por oportuno, para fins de amplitude do conhecimento da matéria em discussão, cumpre-se transcrever a ementa do acórdão proferido no Tema nº 355 dos Recursos Repetitivos, *ipsis litteris*:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO. QUESTÃO PACIFICADA PELO STF POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RE 592.905/SC, REL. MIN. EROS GRAU, DJE 05.03.2010. SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA NA VIGÊNCIA DO DL 406/68: MUNICÍPIO DA SEDE DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. APÓS A LEI 116/03: LUGAR DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. LEASING. CONTRATO COMPLEXO. A CONCESSÃO DO FINANCIAMENTO É O NÚCLEO DO SERVIÇO NA OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO, À LUZ DO ENTENDIMENTO DO STF. O SERVIÇO OCORRE NO LOCAL ONDE SE TOMA A DECISÃO ACERCA DA APROVAÇÃO DO FINANCIAMENTO, ONDE SE CONCENTRA O PODER DECISÓRIO, ONDE SE SITUA A DIREÇÃO GERAL DA INSTITUIÇÃO. O FATO GERADOR NÃO SE CONFUNDE COM A VENDA DO BEM OBJETO DO LEASING FINANCEIRO, JÁ QUE O NÚCLEO DO SERVIÇO PRESTADO É O FINANCIAMENTO. IRRELEVANTE O LOCAL DA CELEBRAÇÃO DO CONTRATO, DA ENTREGA DO BEM OU DE OUTRAS ATIVIDADES PREPARATÓRIAS E AUXILIARES À PERFECTIBILIZAÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA, A QUAL SÓ OCORRE EFETIVAMENTE COM A APROVAÇÃO DA PROPOSTA PELA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. BASE DE CÁLCULO. PREJUDICADA A ANÁLISE DA ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 148 DO CTN E 9 DO DL 406/68. RECURSO ESPECIAL DE POTENZA LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL PARCIALMENTE PROVIDO PARA JULGAR PROCEDENTES OS EMBARGOS À EXECUÇÃO E RECONHECER A ILEGITIMIDADE ATIVA DO MUNICÍPIO DE TUBARÃO/SC PARA EXIGIR O IMPOSTO. INVERSÃO DOS ÔNUS DE SUCUMBÊNCIA. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO PROCEDIMENTO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/STJ.

1. O colendo STF já afirmou (RE 592. 905/SC) que ocorre o fato gerador da cobrança do ISS em contrato de arrendamento mercantil. O eminente Ministro EROS GRAU, relator daquele recurso, deixou claro que o fato gerador não se confunde com a venda do bem objeto do leasing financeiro, já que o núcleo do serviço prestado é o financiamento.

2. No contrato de arrendamento mercantil financeiro (Lei 6.099/74 e Resolução 2.309/96 do BACEN), uma empresa especialmente dedicada a essa atividade adquire um bem, segundo especificações do usuário/consumidor, que passa a ter a sua utilização imediata, com o pagamento de contraprestações previamente acertadas, e opção de, ao final, adquiri-lo por um valor residual também contratualmente estipulado. Essa modalidade de negócio dinamiza a fruição de bens e não implica em imobilização contábil do capital por parte do arrendatário: os bens assim adquiridos entram na contabilidade como custo operacional (art. 11 e 13 da Lei 6.099/74). Trata-se de contrato complexo, de modo que o enfrentamento da matéria obriga a identificação do local onde se perfectibiliza o financiamento, núcleo da prestação do serviços nas operações de leasing financeiro, à luz do entendimento que restou sedimentado no Supremo Tribunal Federal.

3. O art. 12 do DL 406/68, com eficácia reconhecida de lei complementar, posteriormente revogado pela LC 116/2003, estipulou que, à exceção dos casos de construção civil e de exploração de rodovias, o local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador.

4. A opção legislativa representa um potente duto de esvaziamento das finanças dos Municípios periféricos do sistema bancário, ou seja, através dessa modalidade contratual se instala um mecanismo altamente perverso de sua descapitalização em favor dos grandes centros financeiros do País.

5. A interpretação do mandamento legal leva a conclusão de ter sido privilegiada a segurança jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária, para evitar dúvidas e cobranças de impostos em duplicata, sendo certo que eventuais fraudes (como a manutenção de sedes fictícias) devem ser combatidas por meio da fiscalização e não do afastamento da norma legal, o que traduziria verdadeira quebra do princípio da legalidade tributária.

6. Após a vigência da LC 116/2003 é que se pode afirmar que, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo.

7. O contrato de leasing financeiro é um contrato complexo no qual predomina o aspecto financeiro, tal qual assentado pelo STF quando do julgamento do RE 592.905/SC, Assim, há se concluir que, tanto na vigência do DL 406/68 quanto na vigência da LC 116//203, o núcleo da operação de arrendamento mercantil, o serviço em si, que completa a relação jurídica, é a decisão sobre a concessão, a efetiva aprovação do financiamento.

8. As grandes empresas de crédito do País estão sediadas ordinariamente em grandes centros financeiros de notável dinamismo, onde centralizam os poderes decisórios e estipulam as cláusulas contratuais e operacionais para todas suas agências e dependências. Fazem a análise do crédito e elaboram o contrato, além de providenciarem a aprovação do financiamento e a conseqüente liberação do valor financeiro para a aquisição do objeto arrendado, núcleo da operação. Pode-se afirmar que é no local onde se toma essa decisão que se realiza, se completa, que se perfectibiliza o negócio. Após a vigência da LC 116.2003, assim, é neste local que ocorre a efetiva prestação do serviço para fins de delimitação do sujeito ativo apto a exigir ISS sobre operações de arrendamento mercantil.

9. O tomador do serviço ao dirigir-se à concessionária de veículos não vai comprar o carro, mas apenas indicar à arrendadora o bem a ser adquirido e posteriormente a ele disponibilizado. Assim, a entrega de documentos, a formalização da proposta e mesmo a entrega do bem são procedimentos acessórios, preliminares, auxiliares ou conseqüentes

do serviço cujo núcleo - fato gerador do tributo - é a decisão sobre a concessão, aprovação e liberação do financiamento.

10. Ficam prejudicadas as alegações de afronta ao art. 148 do CTN e ao art. 9o. do Decreto-Lei 406/68, que fundamenta a sua tese relativa à ilegalidade da base de cálculo do tributo.

11. No caso dos autos, o fato gerador originário da ação executiva refere-se a período em que vigente a DL 406/68. A própria sentença afirmou que a ora recorrente possui sede na cidade de Osasco/SP e não se discutiu a existência de qualquer fraude relacionada a esse estabelecimento; assim, o Município de Tubarão não é competente para a cobrança do ISS incidente sobre as operações realizadas pela empresa Potenza Leasing S.A. Arrendamento Mercantil, devendo ser dado provimento aos Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais.

12. Recurso Especial parcialmente provido para definir que: (a) incide ISSQN sobre operações de arrendamento mercantil financeiro; (b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (c) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo; (d) prejudicada a análise da alegada violação ao art. 148 do CTN; (e) no caso concreto, julgar procedentes os Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais, ante o reconhecimento da ilegitimidade ativa do Município de Tubarão/SC para a cobrança do ISS. Acórdão submetido ao procedimento do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ.

(REsp n. 1.060.210/SC, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 28/11/2012, DJe de 5/3/2013.)

Veja-se que o ponto de partida para análise da competência para cobrança do ISS sobre o serviço de arrendamento mercantil foi estabelecer qual é o núcleo do serviço prestado.

A conclusão alcançada, inclusive com fulcro no entendimento firmado pelo STF no julgamento do RE nº 547.245/SC, foi que o cerne do serviço prestado é a concessão do financiamento.

Partindo dessa premissa, o STJ firmou o entendimento de que o estabelecimento prestador é o da instituição financeira onde estejam concentradas as atividades a ele inerentes, quais sejam, a análise do risco e aprovação do crédito, acompanhamento do adimplemento das obrigações assumidas pelo tomador e eventuais ações destinadas a suprir eventual descumprimento.

No intuito de fornecer maior esclarecimento acerca das conclusões, transcreve-se trechos dos votos dos Ministros Napoleão Nunes Maia Filho e Mauro Campbell Marques, *in verbis*:

Ministro Napoleão Nunes Maia Filho

O art. 12 do DL 406/68, com eficácia de lei complementar, posteriormente revogado pela LC 116/2003, estipulou muito claramente que, à exceção dos casos de construção civil e de exploração de rodovias, o local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador.

Para solucionar conflitos de competência tributária entre os Municípios optou-se pelo critério da localização do estabelecimento do prestador dos serviços, tendo sido especificadas pontualmente as exceções.

[...]

O contrato de leasing financeiro é um contrato complexo no qual predomina o aspecto financeiro, tal qual assentado pelo STF quando do julgamento do RE 592.905/SC, Assim, há se concluir que, tanto na vigência do DL 406/68 quanto na vigência da LC 116//203, o núcleo da operação de arrendamento mercantil, o serviço em si, que completa a relação jurídica, é a decisão sobre a concessão, a efetiva aprovação do financiamento.

Concluindo este tópico, tem-se que o Município do local onde sediado o estabelecimento prestador é o competente para a cobrança do ISS sobre operações de arrendamento mercantil, até porque é nele que se desenvolve a atividade sobre a qual incide o imposto, qual seja, de financiamento, de empréstimo de capital, circunstância que caracteriza o citado contrato, conforme definido pelo STF.

Ministro Mauro Campbell Marques

Quando o interessado decide-se pelo arrendamento mercantil, a concessionária, em regra, envia a documentação para a instituição financeira que analisa as credenciais econômicas do interessado e suas próprias disponibilidades e, sendo o caso, firma o contrato de leasing financeiro. A prestadora do serviço adquire então o bem, disponibilizando-o ao tomador. Durante o período em que o veículo está à disposição do arrendatário, a instituição financeira acompanha os pagamentos. Se se constatar inadimplência, a prestadora do serviço toma as providências para a cobrança e, em último caso, para a retomada do veículo. Finalmente, aliena o bem ao arrendatário, se houver opção e quitação do valor residual.

Perceba-se que apenas uma pequena e inicial parte desse complexo negócio jurídico ocorreu no local do domicílio do tomador ou do estabelecimento vendedor do bem. Sendo o financiamento o cerne desse negócio jurídico, premissa fixada pelo egrégio STF, parece evidente que o estabelecimento prestador é o da instituição financeira onde se concentram essas atividades essenciais (aprovação do crédito, acompanhamento dos pagamentos, cobrança e, eventualmente, retomada do bem).

Eis, portanto, a interpretação inafastável: o ISS é devido no estabelecimento em que ocorre o financiamento, considerado como tal o local onde se concentram a análise do crédito, a autorização do financiamento e de aquisição do bem com subsequente disponibilização ao tomador, o acompanhamento dos pagamentos, a determinação de cobrança de parcelas inadimplidas e eventual retomada do veículo.

Concluiu-se, portanto, que malgrado a parcela mais aparente da operação e que, de certo modo, evidencia a capacidade econômica do tomador do serviço, se verifique na localidade onde é iniciada a prestação do serviço e finalizada a

entrega do bem, a competência para cobrança do ISS é do local do estabelecimento da instituição financeira prestadora, onde se materializa o núcleo da prestação do serviço de arrendamento mercantil.

Em vista disso, denota-se que o princípio da territorialidade é igualmente de extrema importância no âmbito das relações jurídico-tributárias, uma vez que ele estabelece a limitação constitucional ao poder de tributar do Estado, impedindo que este exerça sua competência tributária fora de seu território. Tal princípio garante a segurança jurídica e a proteção aos direitos fundamentais dos contribuintes, além de evitar conflitos entre Estados, assegurando a eficácia da tributação e a justiça fiscal.

4.4. ANÁLISE RELATIVIZAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NO JULGAMENTO DO TEMA 939 DA REPERCUSSÃO GERAL (RE 1.043.313/RS) E NA ADI 5277 SOBRE POSSIBILIDADE DE REDUÇÃO E REESTABELECIMENTO DAS ALÍQUOTAS DE PIS E COFINS POR ATO INFRALEGAL DO PODER EXECUTIVO.

Por fim, cumpre analisar dois julgamentos em que o STF houve por bem mitigar a aplicação do princípio da legalidade tributária, possibilitando a redução e reestabelecimento das alíquotas das Contribuições ao Programa de Integração Social (PIS) e ao Financiamento da Seguridade Social (Cofins) por meio de ato infralegal do Poder Executivo.

Tal circunstância é o que se verificou no julgamento do Tema 939 da Repercussão Geral (RE nº 1.043.313/RS), realizado conjuntamente com a ADI nº 5277, cujo resultado restou ementado da seguinte forma:

EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. Princípio da legalidade tributária. Necessidade de análise de cada espécie tributária e de cada caso concreto. Contribuição ao PIS/PASEP e à Cofins. Parágrafo 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04. Possibilidade de o Poder Executivo reduzir e restabelecer alíquotas da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade das referidas contribuições, nas hipóteses que fixar. Presença de função extrafiscal a ser desenvolvida. Não cumulatividade. Revogação de norma que concedia direito a apuração de crédito. Possibilidade. 1. A observância do princípio da legalidade tributária é verificada de acordo com cada espécie tributária e à luz de cada caso concreto, sendo certo que não existe ampla e irrestrita liberdade para o legislador realizar diálogo com o regulamento no

tocante aos aspectos da regra matriz de incidência tributária. 2. Para que a lei autorize o Poder Executivo a reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, é imprescindível que o valor máximo dessas exações e as condições a serem observadas sejam prescritos em lei em sentido estrito, bem como exista em tais tributos função extrafiscal a ser desenvolvida pelo regulamento autorizado. 3. Na espécie, o § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04 permite ao Poder Executivo reduzir e restabelecer, até os percentuais legalmente fixados, as alíquotas da contribuição ao PIS/PASEP e da Cofins incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não cumulatividade dessas contribuições, nas hipóteses que fixar. Além da fixação de tetos, houve, na lei, o estabelecimento das condições para que o Poder Executivo possa alterar essas alíquotas. Ademais, a medida em tela está intimamente conectada à otimização da função extrafiscal presente nas exações em questão. Verifica-se, ainda, que o diálogo entre a lei tributária e o regulamento se dá em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade. 4. É constitucional a Lei nº 10.865/04 na parte em que, ao dar nova redação ao inciso V do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, revogou as normas legais que davam ao contribuinte direito de apurar, no âmbito do sistema não cumulativo de cobrança das referidas contribuições, créditos em relação a despesas financeiras decorrente de empréstimos e financiamentos. A alteração vale para todos aqueles que estão submetidos à sistemática não cumulativa de cobrança da contribuição ao PIS/PASEP e da Cofins. Ademais, tal mudança não desnatura o próprio modelo não cumulativo dessas contribuições. 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento. 6. Tese proposta para o Tema 939 da sistemática de repercussão geral: “É constitucional a flexibilização da legalidade tributária constante do § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04, no que permitiu ao Poder Executivo, prevendo as condições e fixando os tetos, reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo, estando presente o desenvolvimento de função extrafiscal”.

(RE 1043313, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 10/12/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-057 DIVULG 24-03-2021 PUBLIC 25-03-2021)

EMENTA Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Princípio da legalidade tributária. Necessidade de análise de cada espécie tributária e de cada caso concreto. Contribuição ao PIS/PASEP e Cofins. Parágrafos 8º a 11 do art. 5º da Lei nº 9.718/98, incluídos pela Lei nº 11.727/08. Venda de álcool, inclusive para fins carburantes. Fixação, pelo Poder Executivo, de coeficientes para reduzir alíquotas dessas contribuições, as quais podem ser alteradas para mais ou para menos, em relação a classe de produtores, produtos ou sua utilização. Presença de função extrafiscal a ser desenvolvida. Anterioridade nonagesimal. Necessidade de observância. 1. A observância do princípio da legalidade tributária é verificada de acordo com cada espécie tributária e à luz de cada caso concreto, sendo certo que não existe ampla e irrestrita liberdade para o legislador realizar diálogo com o regulamento no tocante aos aspectos da regra matriz de incidência tributária. 2. Para que a lei autorize o Poder Executivo a reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, é imprescindível que o valor máximo dessas exações e as condições a serem observadas sejam prescritos em lei em sentido estrito, bem como exista em tais tributos função extrafiscal a ser

desenvolvida pelo regulamento autorizado. 3. Os dispositivos impugnados tratam da possibilidade de o Poder Executivo fixar coeficientes para reduzir as alíquotas da contribuição ao PIS/PASEP e da Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive, para fins carburantes, alíquotas essas previstas no caput e no § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718/98, redação dada pela Lei nº 11.727/08, as quais podem ser alteradas, para mais ou para menos, em relação a classe de produtores, produtos ou sua utilização. A lei estabeleceu os tetos e as condições a serem observados pelo Poder Executivo. Ademais, a medida em tela está intimamente conectada à otimização da função extrafiscal presente nas exações em questão. Verifica-se, ainda, que o diálogo entre a lei tributária e o regulamento se dá em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade. 4. A majoração da contribuição ao PIS/Pasep ou da Cofins por meio de decreto autorizado submete-se à anterioridade nonagesimal prevista no art. 195, § 6º, da CF/88, correspondente a seu art. 150, III, c. 5. Ação direta de inconstitucionalidade julgada parcialmente procedente, conferindo-se interpretação conforme à Constituição Federal aos §§ 8º e 9º do art. 5º da Lei nº 9.718/98, incluídos pela Lei nº 11.727/08, e se estabelecendo que as normas editadas pelo Poder Executivo com base nesses parágrafos devem observar a anterioridade nonagesimal prevista no art. 150, III, c, do texto constitucional.

(ADI 5277, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 10/12/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-057 DIVULG 24-03-2021 PUBLIC 25-03-2021)

Do que se constata, o Governo Federal publicou o Decreto nº 8.426/15, que reinstituíu a incidência do PIS e da Cofins sobre receitas financeiras das empresas sujeitas à sistemática não-cumulativa dessas contribuições, com fulcro na autorização delegatária que lhe foi concedida no artigo 27, §2º, da Lei nº 10.865/04.

Com efeito, no julgamento prevaleceu o voto do Relator dos dois processos, Ministro Dias Toffoli, que sustentou que a orientação de que a legalidade tributária imposta pela Constituição não é estrita ou fechada vem sendo corroborada pelo Supremo Tribunal Federal. Frisou, ademais, que essa flexibilização da legalidade deve observar alguns requisitos.

No caso das alíquotas da contribuição ao PIS e Cofins, a seu ver, essas exigências foram respeitadas na edição da Lei nº 10.865/04. Isso porque, segundo argumentou, os incisos I e II do artigo 8º da referida lei fixam um teto que não pode ser superado pelo Poder Executivo, ao alterar as alíquotas.

Ou seja, segundo o entendimento apresentado pelo STF, desde que haja a fixação de patamares máximos, a simples delegação de competência é suficiente para conceder ao Poder Executivo a competência para modificar as alíquotas tributárias à seu alvito.

Ocorre que, tal como alertado por Tomé (2015), tal premissa é deveras nociva à segurança jurídica, especialmente porquanto pode ocasionar o esvaziamento da exceção à legalidade disciplinada no artigo 153, §1º, da CF, veja-se:

Para melhor ilustrar as nefastas consequências que podem advir de complacências como essa, imaginemos o seguinte: que os legisladores da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios resolvam aderir à modalidade legislativa delegatária e, ao disciplinarem os tributos de sua competência, imponham uma alíquota elevada, mas insiram disposições que autorizem os correspondentes Executivos a reduzir e a restabelecer referidos percentuais. Assim, Imposto sobre a Renda, ITR, ICMS, IPVA, ITCMD, ITBI, IPTU, ISSQN, além de taxas e contribuições, por exemplo, poderiam vir a ter suas alíquotas alteradas por ato do Poder Executivo, desde que as respectivas leis estipulassem um limite máximo e previssem a possibilidade de redução e restabelecimento. Com medida dessa espécie, algo que inicialmente foi posto no art. 153, § 1º, da Carta Magna como exceção, em virtude do caráter extrafiscal dos impostos ali relacionados, tornar-se-ia procedimento banal, utilizado ordinariamente por quaisquer das entidades tributantes. (TOMÉ, 2015)

O Ministro Marco Aurélio, único a se opor ao alvitro do princípio da legalidade então sendo praticado pelo STF, sustentou que a alíquota enquanto elemento essencial do tributo – e, por conseguinte, das contribuições – deve estar previsto em lei em sentido próprio, sendo que as únicas exceções ao princípio da legalidade encontram-se disciplinadas no 153, §1º; 155, parágrafos 2º, inciso XII, alínea “h”, e 4º; e 177, §4º, inciso I, alínea “b”, da CF, *in verbis*:

Alíquota e base de incidência são elementos essenciais do tributo gênero, compreendidas as contribuições. Se são elementos básicos, devem estar previstos em lei emanada do Congresso Nacional. Não cabe dar uma no cravo, outra na ferradura. Não cabe dizer-se que, se ato do Executivo cria ou majora tributo, esse ato é discrepante da Constituição Federal; mas, se reduz tributo, com ela é harmônico. A Constituição excepciona certas situações jurídicas, em que é possível a atuação do todo-poderoso Chefe do Poder Executivo. Essas situações – porque a regra é o afastamento da delegação ao Executivo de ato próprio do Congresso – estão nos artigos 153, § 1º – não vou fazer a leitura –, 155, parágrafos 2º, inciso XII, alínea h, e 4º, e 177, § 4º, inciso I, alínea b.

[...]

Poderia o Executivo adentrar esse campo? Poderia, usurpando a competência do Congresso, mas a Constituição Federal já não versa delegação, porque não houve delegação para o Executivo dispor sobre esse caso de incidência; a usurpação, muito menos, está agasalhada, está referendada pela Lei das leis, que a todos indistintamente submete, inclusive ao guardião dela, o Supremo.

Em conclusão, o ilustre Ministro afirmou que qualquer inferência do Poder Executivo na seara de fixação das alíquotas – excetuadas as hipóteses expressamente previstas na Constituição – constituem manifesta usurpação de competência tributária.

Não obstante, ao delegar ao Poder Executivo a competência para reduzir e restabelecer as alíquotas do PIS e Cofins incidentes sobre receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não cumulatividade, o §2º do artigo 27 da Lei nº 10.865/04 teve a clara intenção de atribuir caráter extrafiscal às referidas contribuições, com o objetivo de permitir ao Poder Executivo a indução de comportamentos dos contribuintes no âmbito da parcela do Domínio Econômico relativa ao mercado financeiro, o que seria mais facilmente atingível com a utilização de decretos, em substituição à via do processo legislativo.

Entretanto, o PIS e a Cofins, como contribuições sociais que são, conforme o artigo 195 da Constituição, têm por finalidade precípua o custeio da Seguridade Social, subdividida em Saúde, Previdência Social e Assistência Social, não possuindo qualquer finalidade de intervenção do Estado no Domínio Econômico, donde se conclui que a delegação de competência legislativa efetivada pelo §2º do artigo 27 da Lei nº 10.865/04 não tem respaldo constitucional.

Afinal, se o Legislador Constituinte assim desejasse, teria mitigado a estrita legalidade tributária também em relação a estas contribuições, da mesma forma como fez para os demais tributos em relação aos quais identificou funções extrafiscais. Em não o fazendo, parece claro que sua intenção foi manter estas contribuições presas às amarras da reserva absoluta de lei em sentido material e formal, proibindo que o legislador delegue sua competência legislativa ao Poder Executivo para disciplinar suas alíquotas.

No mesmo sentido de tal afirmação são as críticas de Tomé (2015), senão, vejamos:

Discordo veementemente da possibilidade de tal medida ser adotada pelo constituinte derivado. A legalidade, por ser mecanismo de concretização da segurança jurídica, estando prevista nos arts. 5º, II, e 150, III, b, da Constituição da República, assume posto de limitação material ao constituinte derivado, abrangendo matérias imodificáveis até mesmo por emenda constitucional. Conclusão desse calibre é feita

com suporte no art. 60, § 4º, incisos III e IV, da CRFB, que vedam qualquer proposta de emenda tendente a abolir a separação de Poderes e os direitos e garantias individuais. Veja-se que a Lei Maior, no dispositivo em questão, não se limita a proibir a incisiva abolição da matéria ali relacionada: o § 4º do art. 60 impede o emprego de vias indiretas, coibindo qualquer reforma que afete, ainda que de modo oblíquo, os preceitos que considera basilares do ordenamento constitucional.

No entanto, sob a argumentação de que “restabelecer” não seria o mesmo que “aumentar” tributo, referida prescrição tem permanecido incólume no ordenamento.

[...]

Por essa esteira, o valor “segurança jurídica”, almejado pelo limite objetivo da legalidade, ver-se-ia esfacelado e, tristemente, expurgado da ordem tributária. Eis o motivo pelo qual considero ser indispensável a indicação, pela lei, de todos os elementos determinantes da obrigação tributária. E nisso se inclui a alíquota, componente do critério quantitativo da regra-matriz de incidência. Daí a necessidade de ser seu coeficiente fixado por lei.

A legalidade não é um mero capricho de forma. Trata-se de meio indeclinável para a concretização da segurança jurídica. (TOMÉ, 2015)

Desse modo, respeitada a posição contrária firmada pelo STF no julgamento do Tema nº 939, tudo o quanto analisado no presente estudo aponta que a autorização conferida pelo Poder Legislativo para que o Poder Executivo maneje as alíquotas do PIS e Cofins incidentes sobre as receitas financeiras, seja para reduzi-las, seja para aumentá-las, e ainda que dentro de limites previstos pelo legislador, viola o princípio da legalidade tributária.

5 CONCLUSÃO

Em conclusão ao tudo quanto analisado e estudado, verifica-se que os princípios e limitações constitucionais ao poder de tributar são, se não o mais, um dos mais importantes assuntos ligados ao Direito Tributário, eis que se constituem em verdadeiro instrumento de contrapeso ao poder do Estado.

Da análise da Constituição Federal e da doutrina pátria acerca do tema, constatou-se que as limitações ao poder de tributar encontram respaldo, seja expressa ou implicitamente, no próprio texto constitucional, visando assegurar um senso de justiça fiscal, de modo a preservar a confiança legítima dos contribuintes na tributação à que se sujeita.

Por conseguinte, as referidas limitações são aplicáveis seja no aspecto material seja no formal da norma tributária, podendo incutir tanto em seus critérios temporal, espacial e quantitativo.

Assim, princípios como o da legalidade, anterioridade e essencialidade, dentre outros, devem observados quando da elaboração das normas instituidoras e majoradoras dos tributos, bem como nos atos formais que visam realizar a sua cobrança no caso concreto.

Ademais, tem-se que, ao fim e ao cabo, os princípios e limitações constitucionais ao poder de tributar são empregados pelo Poder Judiciário como balizadores da atividade tributária do Estado, visando coibir excessos ou inconsistências, de modo a manter o Sistema Tributário hígido, harmônico e justo.

E, por fim, a análise dos casos recentes de julgamento de matéria tributária tratados no presente trabalho permitiu concluir a importância dessas limitações ao poder estatal de tributar, garantindo que os Entes Políticos não impunham tributos à população ao arbítrio.

Entretanto, o mesmo estudo dos julgados dos Tribunais Superiores em matéria tributária evidenciou também uma tendência crescente e preocupante, notadamente no que concerne à mitigação e flexibilização dos princípios e limitações constitucionais ao poder de tributar.

A preponderância e prevalência de tal postura pelo Poder Judiciário, especialmente das Cortes Superiores, deve ser observada com cautela e, na medida do possível, combatida com esmero, visando resgatar a relevância e

inafastabilidade das regras constitucionais de proteção do contribuinte, especialmente porquanto, em função de sua posição de vulnerabilidade dentro da relação jurídico-tributária, se exprimem como cláusulas pétreas, sendo insuscetíveis de supressão, limitação ou excepcionalização, em função do disposto no artigo 60, §4º, da Constituição Federal.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 12 de maio de 2023.

BRASIL. **Decreto nº 8.426, de 1º de abril de 2015**. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/decreto/d8426.htm. Acesso em: 12 de maio de 2023.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em: 12 de maio de 2023.

BRASIL. **Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004**. Brasília, DF: Presidência da República, 2004. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.865.htm. Acesso em: 12 de maio de 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 190, de 4 de janeiro de 2022**. Brasília, DF: Presidência da República, 2022. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp190.htm. Acesso em: 12 de maio de 2023.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Mizabel. **Direito tributário brasileiro** – 14. ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. – 30. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário** – 26ª ed. rev. atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário** – 31 edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros: 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário** – 11. ed., São Paulo: Atlas: 2019.

MAINENTI, Amaury Rausch. **Estado e Tributação**. Migalhas, 2015. Disponível em <https://www.migalhas.com.br/depeso/226797/estado-e-tributacao>. Acesso em: 12 de maio de 2023.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo** – 13 ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2022.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário** – 5. ed. – São Paulo: Saraiva, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. – 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. – 25. ed. – São Paulo: Malheiros, 2005.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Aumento do PIS/Cofins afronta legalidade tributária**. Noeses, 2015. Disponível em: <https://www.noeses.com.br/2015/04/10/aumento-do-pis-cofins-afronta-legalidade-tributaria-por-fabiana-del-padre-tome/>. Acesso em: 12 de maio de 2023.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário** – 18ª edição, revista e atualizada – Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1978, p.50.

TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Scarlett Loro Ribeiro

discente regularmente matriculado(a) na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº 41843304, período noturno, turma R, tendo realizado o TCC com o título:

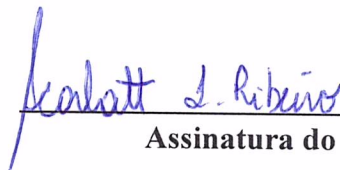
A importância dos princípios e limitações ao poder de tributar nas relações entre contribuintes e o Estado

sob a orientação do(a) Professor(a) Caio Augusto Tokoro

declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 12 de 05 de 2023


Assinatura do discente