

**ASSOCIAÇÃO CARUARUENSE DE ENSINO SUPERIOR E TÉCNICO**  
**FACULDADE ASCES**  
**CURSO DE DIREITO**

**A SEGURANÇA JURÍDICA DO CONTRIBUINTE NO ÂMBITO DO**  
**DIREITO TRIBUTÁRIO**

**FABÍOLA COSTA PONTES**

**CARUARU – PE**

**2015**

**ASSOCIAÇÃO CARUARUENSE DE ENSINO SUPERIOR E TÉCNICO**  
**FACULDADE ASCES**  
**CURSO DE DIREITO**

**A SEGURANÇA JURÍDICA DO CONTRIBUINTE NO ÂMBITO DO**  
**DIREITO TRIBUTÁRIO**

**FABÍOLA COSTA PONTES**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado à  
FACULDADE ASCES, como requisito parcial, para  
orientação do grau de bacharel em Direito, sob orientação  
do Professor Mestre Marcos Aurélio Mota Jordão.

**CARUARU – PE**

**2015**

## **BANCA EXAMINADORA**

Aprovada em: \_\_\_\_ / \_\_\_\_ / \_\_\_\_

---

Presidente: Prof. Marcos Aurélio Mota Jordão

---

Primeiro avaliador: Prof.

---

Segundo avaliador: Prof.

## DEDICATÓRIA

*Dedico este trabalho de conclusão de curso a meu amado esposo Rafael Casimiro, que esteve ao meu lado, me incentivando e acreditando sempre no meu melhor.*

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente, agradeço a Deus por me permitir estar aqui hoje, fechando mais um ciclo da minha vida, e por estar sempre ao meu lado, me dando forças para nunca desistir, pois sem Ele nada seria possível.

Aos meus pais, Audrey e Everaldo, por serem o maior exemplo de amor que a vida me deu e a quem serei eternamente grata por tudo que fazem por mim.

Ao meu esposo Rafael Casimiro, pelo companheirismo e amor de sempre.

Aos meus amigos de faculdade, que me ajudaram imensamente com as palavras e incentivos, tanto nos mais difíceis, como nos melhores momentos.

Aos meus amigos da vida, que estão sempre do meu lado, me apoiando, e fazendo a minha vida sempre mais leve e divertida.

Ao meu orientador Marcos Aurélio Mota Jordão, pela sua dedicação, os incentivos dados, o conhecimento repassado e a grande ajuda na elaboração desse trabalho, sou muito grata por isso.

A todos os professores em geral, que contribuíram com seus ensinamentos para o meu conhecimento

E, por fim, a todos que contribuíram direta ou indiretamente para a conclusão de mais uma etapa da minha vida.

## RESUMO

O presente estudo buscará demonstrar a compreensão e atuação do sobreprincípio da segurança jurídica em matéria tributária, como meio de garantir estabilidade, certeza e confiança aos contribuintes em suas relações com o Estado. Pretenderá ainda demonstrar a necessidade da observância e aplicação dos princípios norteadores do Direito Tributário como legalidade, isonomia, capacidade contributiva, anterioridade, irretroatividade todos intrinsecamente ligados ao sobreprincípio da segurança jurídica. Será apresentado as principais correntes doutrinárias que defendem a sua relevância no ordenamento jurídico-constitucional e, principalmente, no âmbito tributário. Também será feita uma breve análise de jurisprudências que, atualmente, disciplinam o assunto, bem como, demonstrar a importância da obediência ao sobreprincípio da segurança jurídica. Por fim, defender a realização da segurança jurídica como um bem maior, como um valor a ser alcançado pelo direito positivo e principalmente pelos princípios jurídicos.

**Palavras-chave:** Princípios. Segurança Jurídica. Contribuintes. Direito Tributário.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	7
CAPÍTULO I - DO CONCEITO DE TRIBUTOS, DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS E DO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA .....	9
1 TRIBUTO .....	9
1.1 ESPÉCIES DE TRIBUTOS .....	13
1.1.1 Impostos .....	13
1.1.1.1 Classificação dos impostos .....	15
1.1.2 Taxas .....	16
1.1.3 Contribuição de melhoria .....	18
1.1.4 Empréstimos compulsórios .....	19
1.1.5 Contribuições Especiais.....	21
1.2 CONCEITO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS .....	22
1.3 SOBREPRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA TRIBUTÁRIA .....	24
CAPÍTULO II - DOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS .....	27
2 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA .....	27
2.1 PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA .....	31
2.2 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA TRIBUTÁRIA .....	35
2.3 PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA .....	38
2.4 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA .....	41
CAPÍTULO III - DOS EFEITOS DO SOBREPRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO .....	44
3 IMPORTÂNCIA DA SEGURANÇA JURÍDICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO..	44
3.1 O CASO “JAC MOTORS” .....	47
CONCLUSÃO .....	50
REFERÊNCIAS.....	52

## INTRODUÇÃO

A estrutura tributária brasileira está constituída de forma invertida àquela de outros países desenvolvidos ou de grau de desenvolvimento semelhante ao brasileiro. Sistemas tributários mais desenvolvidos e modernos incidem mais sobre a renda e a propriedade do que sobre o consumo, e são capazes de oferecer bens e serviços públicos de boa qualidade e de forma proporcional ao gravame tributário.

A função primordial dos tributos é o financiamento das atividades do Estado, que necessita de recursos para suprir necessidades coletivas que não podem ficar por conta exclusiva do mercado, tais como educação, saúde, segurança, transporte, assistência social, entre outros. Como a nossa carga tributária incide com mais força sobre o consumo, as camadas mais pobres da população são, proporcionalmente à renda, mais tributadas que as camadas mais ricas. Não somente o brasileiro médio sofre um ônus tributário maior, mas também a qualidade dos bens e serviços públicos que lhe são ofertados não acompanham o montante pago, sendo necessária a complementação com os serviços privados, especialmente educação, saúde e segurança.

Paralelo ao conceito de carga e distribuição tributária, o entendimento do conceito de competência tributária é essencial para o entendimento da segurança jurídica e justiça tributária brasileira.

A luz dessas considerações é possível dizer que se deve trabalhar com o equilíbrio dinâmico dos valores fundamentais do direito: segurança e justiça. Essa dinâmica essencial não é estranha ao Direito Tributário que encontra suas raízes mergulhadas em dois grandes e importantes princípios: o princípio da justiça e o princípio da segurança jurídica. Quanto, ao primeiro, que representa a grosso modo, equidade na tributação, não é o foco da análise deste trabalho. Quanto ao segundo, denota importância incontestável, haja vista seu papel de assegurar a estabilidade nas relações do contribuinte com o fisco, neste caso no âmbito tributário.

O foco central do Direito, necessariamente, deve ser o homem, centro dos valores que evoluem constantemente na organização social. A segurança só pode ser obtida pelo procedimento, com regras técnicas que a possibilitem, que aproximem os contribuintes do Estado, ampliando o consentimento ao tributo, notadamente pela plena observância do Estatuto Constitucional do Contribuinte, instrumento, aliás, imprescindível para a existência

de segurança jurídica, bem como para a observância do valor justiça, enquanto condições imperiosas para consolidação do Estado Democrático de Direito.

O presente trabalho objetiva a análise teórica de tributos, suas espécies e funções, aplicabilidade dos princípios norteadores do direito tributário, e principalmente a análise da natureza jurídica e do conceito do instituto da segurança jurídica no âmbito do direito tributário.

O critério de pesquisa adotado pode ser classificado como o exploratório. Isto porque deve a pesquisa em mãos compreender uma visão sobre o tema abordado: segurança jurídica no âmbito do Direito Tributário, visto que assume em geral a forma de pesquisa bibliográfica, estudo de jurisprudências e análise de caso concreto. Pesquisa bibliográfica, pois foi elaborada a partir da leitura de materiais já publicados, como livros, artigos, internet e estudo de caso, porque envolve o estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos de maneira que se permita o amplo e detalhado conhecimento.

Quanto à metodologia, o presente trabalho faz a opção pelo método dedutivo. Esta opção se justifica porque o método escolhido tem o propósito de explicar o conteúdo das premissas sobre as quais se baseiam as explicações. Optou-se também, pela pesquisa qualitativa.

Enquanto procedimento, este trabalho realizar-se-á por meio de observação indireta, porque consiste no levantamento de informações sobre o assunto pesquisado, através das bibliografias que tratam sobre o tema estudado. Visa, ainda, oferecer meios para a solução do problema já conhecido, possibilitando o exame sob novo aspecto/abordagem.

# CAPÍTULO I - DO CONCEITO DE TRIBUTOS, DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS E DO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

## 1 TRIBUTO

O conceito de tributo não gera grandes polêmicas mas está em grande transformação em um contexto onde apesar dos Estados buscarem cada vez mais arrecadação, também a sociedade clama por menor carga tributária e mais incentivos fiscais a fim de somar desenvolvimento privado com eficiência estatal no trato do dinheiro arrecadado.

Tecnicamente, tributo é prestação que constitui receita pública, adquirida para o Estado. Deriva da riqueza privada, é pago em moeda corrente nacional ou cujo valor se possa exprimir em dinheiro, não constitui sanção por ato ilícito, é instituído em lei e tem competência constitucional, sendo obrigado (cobrado) via ato administrativo vinculado. É prestação pecuniária que o Estado cobra a fim de manter a sua estrutura e fazer melhorias para a população. Ele é uma das obrigações principais do Direito Tributário, junto com os juros e a multa, porém não se confunde com esta, pois a multa tem natureza sancionatória, diferentemente dos tributos que também são classificados como obrigação patrimonial.

O Código Tributário Nacional (CTN), presente na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, define tributo, em seu Artigo 3º, como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”<sup>1</sup>. Resumindo, tributo é uma obrigação legal, um pagamento, que os cidadãos e empresas devem ao Estado, não como uma penalidade, mas sim como meio de sustentação do próprio Estado, como a seiva que alimenta e permite que os ramos – as atividades do Estado – sejam desempenhadas.

Contribui Ricardo Alexandre ao afirmar que “A supremacia do interesse público sobre o interesse privado é facilmente vista pelo fato de a obrigação de pagar tributo decorrer diretamente da Lei, sem manifestação de vontade autônoma do contribuinte”<sup>2</sup>.

Os tributos arrecadados pelo Estado não podem ser considerados somente como mais uma obrigação do cidadão, mas também como o preço que se paga pela cidadania e pela organização da sociedade, como melhor explanaremos no terceiro capítulo. Corrobora, neste

---

<sup>1</sup> BRASIL. Lei Nº 5.172/1966 de 25 de outubro de 1966. *Código Tributário Nacional*. Brasília, DF: Senado, 1966.

<sup>2</sup> ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 4. ed. rev. atual. São Paulo: Método, 2010. p. 37.

sentido, Alcides Jorge Costa “Que tributo é o gênero de prestações pecuniárias que abrange impostos, taxas e contribuição de melhoria, as quais são instituídas por lei e arrecadadas pelo Poder Público através de atividade totalmente vinculada”<sup>3</sup>.

Com efeito, a função dos tributos é custear o atendimento àquelas necessidades coletivas que não podem ser desempenhadas pelo setor privado, seja por que a Constituição determina a prestação estatal, seja por desinteresse do setor privado na prestação do serviço. Em resumo, os tributos geram os recursos de que o Estado precisa para cumprir com suas obrigações de prestação de serviços essenciais à população: segurança, educação, saúde, previdência e assistência social, transporte e comunicações, regulamentação, dentre outros. Tais serviços devem garantir a promoção da ordem, do bem-estar e do progresso aos grupos sociais que dele fazem parte.

Neste sentido é o entendimento de Regina Helena Costa

Efetivamente, o direito à propriedade privada é alcançado direta e imediatamente pela tributação, porque o tributo consiste em prestação pecuniária compulsória, devida por força de lei, implicando a sua satisfação, necessariamente, redução do patrimônio do sujeito passivo.<sup>4</sup>

Enquanto os tributos são a seiva, a Constituição Federal é a raiz do Estado Brasileiro, sobre a qual toda estrutura social está apoiada. Neste contexto, Sistema Tributário é um conjunto de normas hierarquicamente organizadas versando sobre matéria tributaria, que permitem a cobrança dos tributos. Por conseguinte, o Sistema Tributário Nacional (STN) é definido, fundamentalmente, através da Constituição, que estabelece normas gerais em matéria de legislação tributária. Em nível infraconstitucional, ou seja, hierarquicamente abaixo da Constituição Federal, o STN compõe-se pelo Código Tributário Nacional (CTN), por uma série de leis ordinárias específicas, e por atos infralegais que regulamentam estas leis.

O STN é composto pelos tributos vigentes no Brasil e pelos princípios e normas que os regulamentam. Na Constituição Federal, o STN se encontra normatizado, em sua parte principal, entre os artigos 145 e 162. Encontram-se dispositivos sobre matéria tributária também em outros artigos, como, por exemplo, o artigo 195, que define formas de

---

<sup>3</sup> COSTA, Alcides Jorge. *O Conceito de Tributo, Imposto e Taxa*. In: **Revista dos Tribunais**. São Paulo: RT, n.344, v.6. fev. 2011. p.25.

<sup>4</sup> COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 80.

financiamento da Seguridade Social, e também institui normas tributárias voltadas ao custeio da Seguridade Social.

Estes são os artigos que tratam dos aspectos estruturais básicos do nosso ordenamento jurídico-tributário, contendo as regras que devem ser seguidas pelos legisladores infraconstitucionais, e também pela da Administração Tributária, representada pela Receita Federal do Brasil, no âmbito da União, e do Poder Judiciário, no exercício de suas respectivas funções.

O Sistema Tributário Nacional traz consigo algumas distorções que decididamente dificultam a promoção de maior justiça fiscal à sociedade brasileira. Por exemplo, uma das formas para estabelecer a isonomia tributária é considerar a capacidade contributiva do sujeito sobre o qual incide o tributo, independentemente da origem ou da natureza da renda, isto é, se de capital ou trabalho, pois a constituição do país determina respeito à capacidade econômica para graduação dos impostos.

As doutrinas<sup>5</sup> dividem as finalidades da tributação em três: As finalidades fiscal, extrafiscal e para-fiscal. As duas primeiras são as clássicas. Na finalidade fiscal o tributo é instrumento arrecadador de receitas para manutenção geral do Estado, ou seja, a finalidade é carrear recursos para os cofres públicos. O produto da sua arrecadação não tem destino certo, isto é, não possui uma despesa vinculada àquela arrecadação, consoante a vedação disposta no artigo 167, inciso IV, da constituição Federal. Com a finalidade fiscal geralmente observa-se a capacidade contributiva, de forma que o ônus da manutenção do Estado seja repartido isonomicamente entre todos.

O objetivo do tributo cuja finalidade é extrafiscal é apoiar atividades específicas. Sua cobrança (ou isenção) deve estimular ou desestimular o desempenho de determinadas atividades de interesse do Estado. Assim, pode-se dizer que a finalidade primordial do tributo extrafiscal é intervir numa situação social ou econômica. Por exemplo, caso o governo acredite ser necessário fomentar a produção de veículos automotores no país, pode aumentar o Imposto de Importação sobre automóveis, o que eleva o preço dos veículos importados, beneficiando, assim, as montadoras de carros produzidos nacionalmente. Como vemos, não há parâmetros definidos para avaliação da finalidade extrafiscal, posto que é discricionário do governo, nem tão pouco se leva em consideração a capacidade econômica do contribuinte,

---

<sup>5</sup> ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 4. ed. rev. atual. São Paulo: Método, 2010. p. 41. No mesmo sentido: JESUS, Maria Elizabeth. *Tributação no Brasil - em busca da justiça fiscal*. Brasília: 2010. p. 16.

pois incidem sobre um bem ou transação específica, como por exemplo, o Imposto sobre Operações Financeiras. Mesmo tendo que atingir um objetivo pela sua cobrança, a extrafiscalidade tem sido usada para justificar aumentos tributários, como vemos na crescente participação, por exemplo, do Imposto de Importação sobre o montante do total dos tributos arrecadados.

A finalidade para-fiscal ocorre quando União, Estados, Distrito Federal ou Municípios delegam, mediante lei, sua capacidade tributária ativa a um ente paraestatal (pessoas jurídicas privadas que não integram a estrutura da administração direta ou indireta, mas colaboram com o Estado no desempenho de atividades de interesse público, mas não exclusivas de Estado, de natureza não lucrativa, integram o terceiro setor), de forma que este arrecade o tributo, fiscalize sua exigência e utilize-se dos recursos auferidos para a consecução de seus fins.

As atividades custeadas pelos tributos com finalidade para-fiscal não integram as funções próprias do Estado. Enquadram-se nesta finalidade as contribuições para financiamentos de sindicatos e órgãos de representação classistas, ou seja, contribuições especiais. Neste sentido, Ricardo Alexandre conclui que “na para-fiscalidade, o objetivo da cobrança de tributo é arrecadar, mas o produto da arrecadação é destinado a ente diverso daquele que institui a exação”<sup>6</sup>.

Conforme preceitua o art. 4º do CTN, o fato gerador do tributo determina sua natureza jurídica específica. Em outras palavras, é o fato gerador que gera a obrigação tributária, para que como tal, sua cobrança possa ser imposta ao contribuinte. Porém, para ser cobrada, deve ocorrer a subsunção, ou seja, o fato ocorrido deve se enquadrar dentro dos termos da lei, sendo previsto como hipótese de incidência tributária.

Para classificar um tributo qualquer quanto ao fato gerador, deve-se perguntar se o Estado tem de realizar, para validar a cobrança, alguma atividade específica relativa ao devedor (sujeito passivo). Se a resposta for negativa, trata-se de um tributo não vinculado; se for positiva, o tributo é vinculado, pois sua cobrança se vincula a uma atividade estatal especificamente voltada ao contribuinte.

Assim sendo, é fundamental o estudo do fato gerador para que seja possível descobrir qual espécie de tributo está nascendo da relação entre o fato ocorrido e a hipótese de incidência, uma vez que cada espécie de tributo possui características e exigências específicas de lançamento e competência para cobrança.

---

<sup>6</sup> ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 4. ed. rev. atual. São Paulo: Método, 2010. p. 42.

## 1.1 ESPÉCIES DE TRIBUTOS

Cinco espécies de tributos estão previstas no artigo 145, 148, 149 e 149-A da Constituição Federal: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e as contribuições especiais. O art. 149-A atribui exclusivamente ao Distrito Federal e aos Municípios a competência para criação da contribuição para custeio do serviço de iluminação pública. Conclui-se, portanto, que pode-se afirmar com clareza que tributo é o gênero, do qual impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais, são espécies. Essa pentapartição das espécies tributárias é a teoria mais aceita após a CF 88, corroborada pelo STF.

Nos termos do artigo 4º do CTN, devemos observar o fato gerador do tributo a fim de podermos classificá-lo corretamente em uma das espécies.

### 1.1.1 Impostos

Estão definidos pelo artigo 16 do CTN como: “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Para o autor Paulo de Barros Carvalho “podemos definir imposto como o tributo que tem por hipótese de incidência um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público”<sup>7</sup>. São instituídos por lei e recolhidos ao Fisco sem contrapartida específica de prestação de serviços pelo Estado, ou seja, não há vinculação quanto a destinação da sua arrecadação, tampouco há vinculação entre uma atividade do estado e sua cobrança, bastando, para tanto, mera exibição externa de riqueza, como a posse, a propriedade ou alguma transação comercial.

Os impostos sempre são instituídos por lei, conforme complementa o artigo 97, *caput* e inciso I do CTN, quando afirma que somente a lei pode estabelecer a instituição de tributos ou sua extinção.

É necessário destacar que o legislador constituinte repartiu a competência legislativa para instituir os impostos entre os entes federativos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Decorre desta repartição, terminologicamente, o contexto da competência

---

<sup>7</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p.36.

privativa para a instituição dos impostos. Assim sendo, não pode o município instituir um tributo cuja competência para a cobrança a Constituição Federal determinou ao Estado, e vice-versa.

A Constituição Federal também determina outras proibições ao poder de tributar. Assim sendo, o art. 17 da Constituição Federal proíbe à União decretar tributos que não sejam uniformes em todo o território nacional ou que importem distinção ou preferência para este ou aquele porto, em detrimento de outro de qualquer Estado. O art. 27 veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer limitações ao tráfego de qualquer natureza por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais. O art. 32 diz que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não poderão estabelecer diferença tributária, em razão da procedência, entre bens de qualquer natureza. Por fim, o art. 141, § 34, estabelece que nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvados, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.

Nesse passo, o imposto é definido como tributo não vinculado à atividade estatal, o que o torna associável à atividade do particular, ou seja, ao âmbito privado do contribuinte. Na esteira de uma classificação qualitativa, os tributos vinculados são os tributos devidos em decorrência de uma prestação estatal em favor do contribuinte; vinculadas são as taxas e as contribuições; não vinculados, os impostos.

O tributo não vinculado – imposto – encontra sua justificativa no princípio da capacidade contributiva, veremos melhor no capítulo 2, o que lhe dá o título de tributo contributivo. Assim, para que o haja a cobrança do imposto, basta a realização, pelo particular, do fato gerador, não correspondendo, em si, a preço por vantagens que o Estado conceda ao obrigado, mas a captação de riqueza para o tesouro público.

Por essa razão se diz que o imposto é tributo unilateral. Em outras palavras, é classificado como imposto a exação de tributo sem causa ou gravame contraprestacional, uma vez desvinculado de qualquer atividade estatal correspectiva. Nas palavras de Hugo de Brito Machado “não importa que o Estado tenha, ou não, prestado algum serviço, executado alguma obra ou desenvolvido alguma atividade relacionada com aquele de quem vai cobrar imposto”<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 303.

### **1.1.1.1 Classificação dos impostos**

Em referência à classificação dos impostos, faz-se necessário detalhar as mais adotadas pela doutrina, são elas: impostos diretos e indiretos; pessoais e reais. Assim, sempre que possível, terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica (contributiva) dos contribuintes.

Imposto direto é aquele que não repercute além da pessoa do contribuinte, uma vez que a carga econômica é suportada por ele, ou seja, por aquele que praticou o fato gerador. Incide sobre o contribuinte direto, o qual não tem, pelo menos teoricamente, a possibilidade de repassar para outro o ônus tributário. São os impostos que os governos – federal, estadual e municipal – arrecadam sobre o patrimônio (bens) e renda (salário, aluguéis, juros, etc.) dos contribuintes, ou seja, são diretos por que o governo arrecada diretamente dos cidadãos. Exemplos: IRPF (Imposto de Renda Pessoa Física); IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores); IPTU (Imposto Predial Territorial Urbano).

Por outro lado, o imposto indireto é aquele cujo o encargo ou ônus tributário é repassado pelo contribuinte à terceira pessoa. Pode-se afirmar portanto que, no âmbito do imposto indireto, transfere-se o ônus para o contribuinte de fato, não onerando o contribuinte direto. Este é o tipo de imposto que incide normalmente sobre o consumo, ou seja, sobre a relação de compra e venda. Um exemplo é o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), que, embora a obrigação de recolher o imposto aos cofres públicos é do produtor-vendedor do produto industrializado sujeito ao IPI, seu valor é destacado na nota fiscal, sendo cobrado, indiretamente, do comprador daquele produto.

Em síntese, enquanto o imposto direto não há influência econômica do encargo tributário, tendo a virtude de poder graduar diretamente a soma devida por um contribuinte, de conformidade com sua capacidade contributiva, no imposto indireto o encargo do tributo é transferido ao consumidor final. Ou seja, uma vez que o imposto direto é calculado diretamente sobre o valor da renda ou do bem, quem paga mais imposto é aquele que possui maior renda, ou bem de maior valor. Enquanto que no imposto indireto paga mais aquele que compra mais, ainda que não possua grande renda. No Brasil, cujo montante principal da tributação incide na forma de impostos indiretos, não respeita o princípio da capacidade contributiva, visto as classes menos favorecidas economicamente dispõem maior parte da

sua renda com consumo, e terminam pagando, proporcionalmente à renda, mais tributos que as classes mais favorecidas.

Impostos pessoais são aqueles que incidem sobre a manifestação de riqueza das pessoas, e levam em conta as condições particulares do contribuinte. Ou seja, aquelas qualidades pessoais e juridicamente qualificadas do sujeito passivo. Ele possui um caráter subjetivo, como é o caso do imposto sobre a renda. Os impostos pessoais estão normatizados no art. 145, § 1º da Constituição Federal, que afirma que tais impostos só poderão ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte e deverão respeitar seus direitos individuais e suas atividades econômicas. Em outras palavras, serão dosados conforme a capacidade econômica do sujeito passivo. Contribui neste sentido Sacha Calmon ao afirmar que “o caráter pessoal a que alude o constituinte significa o desejo de que a pessoa tributada venha a sê-lo por suas características pessoais (capacidade contributiva), sem possibilidade de repassar o encargo a terceiros”<sup>9</sup>.

Já os impostos reais, também intitulados impostos de natureza real, são aqueles que levam em consideração a matéria tributária, isto é, o próprio bem ou coisa, sem cogitar das condições pessoais do contribuinte. Em resumo, são os impostos que incidem sobre os bens e coisas. Corroborando neste sentido Ricardo Alexandre “assim, são reais os impostos que, em sua incidência, não levam em consideração aspectos pessoais, aspectos subjetivos”<sup>10</sup>.

Portanto, impostos pessoais levam em conta as qualidades individuais do contribuinte, sua capacidade contributiva para a dosagem do aspecto quantitativo do tributo, enquanto os impostos reais são aqueles decretados sob a consideração única da matéria tributável, com total abstração das condições individuais de cada contribuinte.

### **1.1.2 Taxas**

Enquanto o imposto é uma espécie de tributo cujo fato gerador não está vinculado a nenhuma atividade estatal específica relativa ao contribuinte, a taxa é um tributo imediatamente vinculado à ação estatal, atrelando-se à atividade pública, e não à ação do particular. Como bem assegura Luciano Amaro “o fato gerador da taxa não é um fato do

---

<sup>9</sup> CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 84.

<sup>10</sup> ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 4. ed. rev. atual. São Paulo: Método, 2010. p. 58.

contribuinte, mas um fato do Estado. O estado exerce determinada atividade e, por isso, cobra a taxa da pessoa a quem aproveita aquela atividade”<sup>11</sup>.

A taxa é uma espécie de tributo contraprestacional, vale dizer, o seu pagamento corresponde a uma contraprestação do contribuinte ao Estado, pelo serviço que lhe presta, ou pela vantagem que lhe proporciona. Para Hugo de Brito Machado “A atuação estatal que constitui fato gerador da taxa há de ser relativa ao sujeito passivo desta, e não à coletividade em geral”<sup>12</sup>.

Importante ressaltar a indicação, referente a taxa, do art. 77 do CTN e art. 145, inciso II da CF/88 onde afirma-se que a taxa é uma obrigação que resulta das seguintes exigências: a) exercício regular do poder de polícia; b) utilização efetiva pelo contribuinte de um serviço público específico e divisível; c) mera disponibilização por parte do Estado de um serviço público específico, divisível e compulsório (obrigatório). Tem-se por poder de polícia o que está definido no art. 78 do CTN

Art. 78. Considera-se poder de polícia a atividade da Administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou a abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos<sup>13</sup>.

Assim, taxa de polícia, também chamada de taxa de fiscalização, será exigida em virtude de atos vinculados ao poder de polícia, realizados diretamente pela Administração Pública, ou pelos diversos órgãos ou entidades fiscalizadores. Será cobrada em razão da prestação estatal de um serviço público específico e divisível. O art. 79, inciso II do CTN define serviços públicos específicos como aqueles que podem ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade pública, ou seja, ao contrário dos serviços públicos gerais, são prestados a contribuintes que podem ser identificados individualmente. Por exemplo: emissão de um alvará de funcionamento de algum estabelecimento. Também podem ser intitulados de serviço público “singular”, pois permitem identificar o sujeito passivo, discriminar o usuário, e pode ser direcionado a um número

---

<sup>11</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 31.

<sup>12</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 437.

<sup>13</sup> BRASIL. Lei Nº 5.172/1966 de 25 de outubro de 1966. *Código Tributário Nacional*. Brasília, DF: Senado, 1966.

determinado de pessoas. Já o serviço público divisível é aquele passível de individualização ou suscetível de utilização individual pelo contribuinte, ou seja, o serviço quantificável, que traz um benefício individualizado para o destinatário da ação estatal. Conforme alega Luciano Amaro “o imposto é o modo de financiamento próprio dos serviços públicos indivisíveis, e a taxa, dos serviços divisíveis”<sup>14</sup>.

É importante salientar que não existem taxas para custeio do serviço público geral, pois são subsidiados por impostos. O serviço público divisível além de poder ser identificado a sua quantidade por pessoa, também se identifica a qualidade e a medida por pessoa, como a cobrança de uma taxa para emissão de uma certidão.

Sobre a base de cálculo das taxas, o art. 145, § 2º da Carta Magna diz que as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos. Isso por que as taxas geralmente são estabelecidas em quantias prefixadas, ainda que por aproximação e com uma certa margem de arbítrio, tendo em vista o custo da atividade estatal à qual se vincula. Assim, a especificidade da taxa reside em que seu fato gerador é uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte.

Desse modo, conclui-se que a para a cobrança da taxa deve obrigatoriamente ocorrer a prestação de um serviço público específico e divisível. Assim, o valor da taxa, quer fixado diretamente pela lei, quer estabelecido em função de algum critério determinado pela própria lei que a instituiu, há de estar sempre relacionado com a atividade estatal específica que lhe constitui o fato gerador. No sentido desta função de custeio de um serviço, nada justifica uma taxa cuja arrecadação total em determinado período ultrapasse significativamente o custo da atividade estatal que lhe permite existir.

### **1.1.3 Contribuição de melhoria**

A Constituição Federal de 1988 trata da contribuição de melhoria em seu art. 145, inciso III e no Código Tributário Nacional está prevista nos arts. 81 e 82. A cobrança das contribuições de melhoria possuem sempre uma origem definida, qual seja, um benefício auferido pelo contribuinte, e são arrecadadas compulsoriamente pelo Ente Federativo que a institui. Podem ser criadas e exigidas por qualquer dos Entes, União, Estados, Municípios e distrito Federal, desde que a institua no âmbito de suas respectivas atribuições. A contribuição

---

<sup>14</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 32.

de melhoria é instituída em vista de obras públicas de que decorram benefícios aos proprietários de imóveis. Assim, entende-se o sentido do vocábulo melhoria com o significado de melhora ou melhoramento. Um dos exemplos mais comuns de melhoria é a valorização de imóveis decorrentes de uma obra pública realizada na sua proximidade.

Como espécie tributária autônoma, distingue-se das demais, quais sejam, dos impostos, das taxas – bem como do empréstimo compulsório e das contribuições especiais, na corrente pentapartite. Ela é considerada um tributo especial uma vez que não se confunde nem com imposto, posto que sua instituição é vinculada, nem com a taxa, pois esta pressupõe um serviço público, enquanto a contribuição de melhoria pressupõe uma obra pública a partir da qual ocorre a valorização do bem imóvel.

Neste sentido é o pensamento de Hugo de Brito Machado quando afirma que

A contribuição de melhoria é a espécie de tributo cujo fato gerador é a valorização de imóvel do contribuinte, decorrente de obra pública, e tem por finalidade a justa distribuição dos encargos públicos, fazendo retornar ao Tesouro Público o valor despendido com a realização e obras públicas, na medida em que destas decorra valorização de imóveis<sup>15</sup>.

Assim, temos que a função da contribuição de melhoria é fiscal, mas ela tem também importante função redistributiva, porém é importante frisar que a função fiscal não é o elemento definidor da contribuição de melhoria, visto que merece destaque como função específica o restabelecimento da equidade em termos de aplicação dos recursos públicos.

É necessário esclarecer que o fato gerador da contribuição de melhoria se dá pela valorização imobiliária decorrente de uma obra pública. Não é a realização da obra pública que gera a obrigação de pagar contribuição de melhoria, pois a obrigação de pagar somente nasce caso ocorrer valorização imobiliária decorrente da obra pública, isto é, se da obra pública decorrer aumento do valor do imóvel do contribuinte. Caso não ocorra valorização imobiliária, não há como cobrar a contribuição de melhoria.

#### **1.1.4 Empréstimos compulsórios**

Empréstimos compulsórios são uma espécie de tributo cuja instituição está prevista no art. 148 da Constituição Federal. Devem ser instituídos por lei complementar com as

---

<sup>15</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 449.

finalidades de custear despesas em caso de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, ou em caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Vale ressaltar que os recursos obtidos por meios da aplicação do empréstimo compulsório devem ser, obrigatoriamente, aplicados nas despesas que deram origem a sua cobrança.

O código tributário nacional traz, em seu art. 15, hipóteses autorizativas do empréstimo compulsório, quais sejam

Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

I- guerra externa ou sua iminência;

II- calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;

III- conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo<sup>16</sup>.

Assim sendo, pode-se afirmar que uma das principais características do empréstimo compulsório é a restituibilidade, ou seja, a União deve devolver o montante arrecadado ao contribuinte após a cessação da emergência, e assim deve estar previsto na lei que o criou. Dessa forma, ele não é considerado como receita para o Estado, uma vez que os recursos não entram definitivamente nos cofres públicos, mas sim trata-se de ingresso temporário o qual deverá ser restituído integralmente ao final da sua necessidade, dentro do prazo instituído pela lei, e com as devidas correções monetárias.

Vale ressaltar que o empréstimo compulsório é um tributo de competência exclusiva da União, não podendo Estados e Municípios instituí-los. É o que se encontra na Constituição Federal em seu art. 148 e Parágrafo único

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

I - para atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição<sup>17</sup>.

Assim sendo, o empréstimo compulsório pode ser descrito como um tributo finalístico,

---

<sup>16</sup> BRASIL. Lei Nº 5.172/1966 de 25 de outubro de 1966. *Código Tributário Nacional*. Brasília, DF: Senado, 1966.

<sup>17</sup> BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

ou seja, um encargo criado com um propósito, sendo irrelevante o fato gerador que dá origem à obrigação de pagar, mas com plena relevância a finalidade para qual tenha sido instituído. Não se deve, portanto, confundir a destinação dos recursos com o fato material sobre o qual incidirá o empréstimo compulsório.<sup>18</sup> Dessa forma, diferentemente dos impostos, taxas e contribuições de melhoria, tributos classificáveis pelo fato gerador, os empréstimos compulsórios se colocam como tributos atrelados a uma finalidade específica, de cunho emergencial ou urgente.

Portanto, os empréstimos compulsórios são criados como alternativa para situações nas quais o governo necessite atender a despesas extraordinárias, evitando um maior peso aos cofres públicos, pois, como são despesas quase imprevisíveis, mas muitas vezes com valores exorbitantes, que poderiam prejudicar o orçamento anual do estado.

### 1.1.5 Contribuições Especiais

Na legislação tributária, contribuição especial, assim como o empréstimo compulsório, é um tributo que deve ser classificado pela destinação do resultado da arrecadação, que deve ser direcionado, neste caso, ao financiamento da seguridade social, formada por assistência social, previdência social e saúde pública, de programas que impliquem intervenção no domínio econômico, ou ao atendimento de interesses de classes profissionais ou categorias de pessoas, servindo-os de benefícios econômicos ou assistenciais.

A contribuição especial é, em regra, de capacidade legislativa exclusiva da União, como explicita o art.149

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

§1º. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União<sup>19</sup>.

---

<sup>18</sup> ABRANTES, Francilene. *Empréstimos compulsórios*, novembro de 2014. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/33647/emprestimos-compulsorios>>. Acesso em: 12 out. 2015.

<sup>19</sup> BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

Entretanto, no parágrafo 1º do art. 149, a Constituição abre exceção a esta competência tributária específica da União ao permitir, em relação à contribuição especial, que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituam contribuição para custeio do regime próprio de previdência social dos seus servidores públicos.

Em suma, essa exceção limita-se apenas à instituição da cobrança de contribuição social especificamente para custeio da previdência dos servidores dos demais entes Federativos. Lembrando, ainda, que a alíquota da contribuição especial para custear o sistema previdenciário não poderá ser inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

Assim como as demais espécies tributárias, as contribuições especiais possuem as características do gênero tributo, descritas no artigo 3º do Código Tributário Nacional. Assim sendo, por ostentarem essas características é que as contribuições especiais se qualificam como tributos, identificando-se com todas as demais exações de caráter tributário, devendo assim seguir as mesmas regras para instituição, cobrança, lançamento, etc.

Para diferenciar as contribuições sociais dos demais tributos deve-se observar o fato gerador desvinculado de qualquer atuação estatal e o resultado de sua arrecadação vinculado ao custeio de atividades estatais específicas.<sup>20</sup> Com efeito, as contribuições especiais diferenciam-se das contribuições de melhoria e de iluminação pública precisamente por terem hipóteses de incidência desvinculadas de qualquer atuação estatal. Nesse aspecto, identificam-se mais com os impostos, que incidem sobre fatos ou ações ligados aos contribuintes, não ao Poder Público.

## **1.2 CONCEITO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS**

Os princípios têm uma importante função, sobretudo para a vida em sociedade. Seu propósito é avaliar os valores, que são conceitos abstratos, abertos e flexíveis. Em outras palavras, princípios são regras que servem como ferramentas para interpretar as demais normas jurídicas, apontando os caminhos que devem ser seguidos pelos operadores do direito. São as raízes da árvore jurídica, norteiam soluções interpretativas.

---

<sup>20</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. *Teoria das contribuições especiais: elementos conceituais*, 05 de março de 2014. Disponível em: <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/teoria-das-contribuicoes-especiais-elementos-conceituais/13183>>. Acesso em: 12 out. 2015.

São regras que atuam em âmbito de maior amplitude, direcionam o entendimento de outras regras, inclusive aquelas oriundas da Constituição. Se um dispositivo normativo possuir mais de um sentido, deve prevalecer aquele que está de acordo com os princípios constitucionais. Assim, estaremos diante de um princípio quando, por exemplo, um número expressivo de pessoas reconhecer que a norma “X” conduz a uma verdade inquestionável, sólida e a aceitam como norteadora de suas ações perante aquele ramo do Direito.

Os princípios são considerados regras superiores, ainda que não estejam explícitas nos textos legais. As normas inferiores devem se adaptar aos valores que os princípios trazem, visto que estes indicam o caminho que deve ser tomado por aqueles que deles se utilizam. Ademais, em razão da ausência de clareza que pode ocorrer quando houver dúvida na interpretação dos princípios, é necessário buscar equilíbrio entre o que está sendo colocado pelo princípio com os valores, garantias e limitações constantes no texto da consagrada Constituição Federal.

Ainda nesse sentido, conceitua Humberto Ávila

As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos<sup>21</sup>.

Diante do exposto, pode-se afirmar que a proteção do particular perante possíveis abuso de poder do Estado é a finalidade dos princípios. Portanto, os intérpretes, conscientes desta finalidade, utilizam os princípios como meio para proteção do indivíduo.

No campo do Direito tributário, os princípios norteadores das soluções jurídicas encontram-se positivados nos artigos 150 e seguintes da Lei Maior, e outras vezes, implícitos nos textos legais atrelados às limitações ao poder de tributar, consistentes em restrições precisas que objetivam precipuamente a proteção do contribuinte. Portanto, os princípios constitucionais tributários devem funcionar como verdadeiros mecanismos de defesa do contribuinte frente a voracidade do Estado no campo tributário e a constitucionalidade dos tributos deve estar atrelada a análise e correta interpretação destes princípios norteadores da atuação fiscal.

---

<sup>21</sup> AVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p.70.

### 1.3 SOBREPRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

O princípio da segurança jurídica possui fundamental importância no estudo do Direito Tributário, tendo em vista seu papel de assegurar a estabilidade nas relações jurídico-tributárias, o que possibilita aos contribuintes prever, no longo prazo, quanto pagarão de tributo a cada operação econômica ou manifestação de riqueza, permitindo um planejamento acurado dos seus investimentos futuros. Assim sendo, e diante as frequentes alterações legislativas a que o Direito Tributário é sujeito, o referido princípio assume função basilar. Dentre os princípios constitucionais, o estudo da segurança jurídica tributária é tema de grande relevância, fundamental para a sistematização deste ramo do direito.

A segurança jurídica é, por excelência, um sobreprincípio, pois este não está no ordenamento constitucional como uma regra explícita. Efetiva-se pela normatização de outros princípios, como o da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da irretroatividade, da universalidade da jurisdição e outros mais. Em resumo, a fim de possibilitar a aplicação prática e a própria existência deste sobreprincípio, vários outros princípios estão presentes na Constituição e no CTN<sup>22</sup>.

Portanto temos que sobreprincípios são normas amplas, cuja abrangência e importância é realizada quando se verifica os respectivos princípios a eles ligados e estes são aplicados às situações concretas. Em suma, a segurança jurídica configura-se em sobreprincípio pois se constitui de um conjunto de princípios que operam para realizar, além dos respectivos objetivos próprios, a manutenção das situações que precisam se perpetuar no tempo, para oferecer estabilidade, previsibilidade, certeza e confiança aos contribuintes, constituindo-se, assim, em um valor de carga axiológica superior à do próprio princípio.

Nesse sentido, o tal sobreprincípio está previsto no ordenamento jurídico com vistas a proteger o cidadão durante quando da elaboração e promulgação de novas normas tributárias, visando conceder um mínimo de confiabilidade do indivíduo para com o estado, como, por exemplo, na vedação de criação de normas que retroagem para modificar a coisa definitivamente julgada.

Em matéria tributária, o princípio da segurança jurídica funciona como manutenção da confiança do cidadão no estado, ou na administração pública. Ou seja, tem como finalidade

---

<sup>22</sup> CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. *Segurança jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes*. 1.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 50.

proteger o cidadão para que os atos praticados pela administração tributária não sejam alterados de forma repentina, desavisadamente. Em termos práticos, não pode a administração pública mudar uma interpretação na aplicação de determinado tributo, e com isso tentar cobrá-lo de forma retroativa.

Segurança jurídica, explica Leandro Pausen, “é a qualidade daquilo que está livre de perigo, livre de risco, protegido, acautelado, garantido, do que se pode ter certeza ou, ainda, daquilo que se pode ter confiança, convicção”<sup>23</sup>.

Assim, pode-se afirmar que a segurança jurídica tem como finalidade a proteção aos cidadãos, garantindo que as ações estatais ocorrerão em consonância com as regras vigentes e, caso seja necessária alguma mudança, esta não representará uma ruptura, não serão mudanças abruptas que impactem negativamente a coisa jurídica consolidada, sua situação patrimonial, ou a confiança legítima depositada pelo contribuinte que não ocorrerão mudanças bruscas na legislação sobre a qual agem o governo e o cidadão.

O princípio da segurança jurídica vai além da certeza da existência de um conjunto de leis que determinam o que o Estado pode ou não fazer. A segurança jurídica, fundamental para o planejamento de longo prazo, nasce também da inclusão, nos textos legais, dos demais princípios fundamentais que regem o ordenamento jurídico, e que são fruto das conquistas sociais dos homens. Apesar de não estar disposto explicitamente na Constituição, o princípio da segurança jurídica é de importância fundamental para estabelecer estabilidade nas relações entre o particular e o Estado, bem como na relação entre particulares<sup>24</sup>.

O fato de o princípio da segurança jurídica não estar escrito explicitamente no texto constitucional não reduz sua importância, pois há muito é aceito que na Constituição existem normas que não estão descritas de forma clara no texto, mas que, apesar de implícitas, possuem toda a força e toda a carga constitucional, e como tal são também sustentáculo do Estado. Resta claro, portanto, que a segurança jurídica encontra sua razão de ser para que a justiça se concretize, e sejam assim atingidos os fins do Direito e porque não dizer os próprios

---

<sup>23</sup> PAUSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário – à luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 13 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. pp. 914-915.

<sup>24</sup> CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. *Segurança jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes*. 1.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. pp. 63-64.

fundamentos e objetivos do Estado, pois concede aos indivíduos a garantia imprescindível ao desenvolvimento das relações entre particulares.<sup>25</sup>

---

<sup>25</sup> PEREIRA, Fabiana Augusta de Araújo. *Sobreprincípio da segurança jurídica em matéria tributária*, novembro de 2012. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/23238/sobreprincipio-da-seguranca-juridica-em-materia-tributaria>>. Acesso em: 19 set. 2015.

## CAPÍTULO II - DOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

### 2 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Na operação do Direito, os princípios jurídicos asseguram limite e segurança para que ocorra uma boa aplicação, no mundo dos fatos, das situações teóricas previstas em lei. Sendo assim, a estrita observância dos princípios legais implica acertada decisão, por outro lado, a sua inobservância implica abuso de direito ou inconstitucionalidade da norma, tornando anulável o ato praticado. Dessa forma, o bom entendimento dos princípios que regem o direito tributário possibilita ao cidadão meios de se defender contra eventual abuso por parte do fisco, bem como possibilita ao fisco a boa aplicação da norma, que se torna uma garantia de sucesso futuro quando da cobrança do tributo.

O princípio da legalidade tributária é de fundamental importância para nortear as atividades exadoras do Estado-administração. É tido pelo Estado de Direito como uma garantia individual inafastável que está a serviço dos cidadãos. Neste sentido discorre Ruy Barbosa Nogueira quando afirma que “O princípio da legalidade tributária é o fundamento de toda a tributação, sem o qual não há como se falar em Direito Tributário”<sup>26</sup>.

O princípio da legalidade tributária reveste-se de elevada carga valorativa, pois está elevado de ideais como a segurança jurídica e a justiça, valores que não devem ser subtraídos na função de tributar. Dessa maneira, legalidade no ramo do direito tributário significa a exigência de lei para criar ou majorar tributos, sendo que a lei deve, também, informar em seu bojo qual é o tipo tributário, exigência esta que a doutrina chama de legalidade estrita. É o que consta no art. 150, I da CF/88

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal:  
I- exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça<sup>27</sup>.

Com isto, está explícita a diretriz do legislador constituinte ao exigir que nenhum tributo será instituído ou aumentado a não ser por intermédio da lei. Assim sendo, conclui-se logicamente que, se somente a lei pode criar tributos, somente a lei pode aumentá-los,

<sup>26</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito tributário: estudo de casos e problemas*. São Paulo: Bushatsky, 1973. p.139.

<sup>27</sup> BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

ressalvadas hipóteses previstas na própria Constituição. Concordar, fora de tais hipóteses, com que tributos podem ser majorados por norma infralegal significa admitir que essa mesma norma tem o poder de modificar o que em lei está estabelecido, o que é, evidentemente, absurdo.

A função do princípio da legalidade é conceder segurança nas relações entre particular (contribuinte) e Estado (Fisco), por isso tais relações devem ser disciplinadas por lei, cujo texto orienta os atos praticados tanto pelo sujeito passivo como pelo sujeito ativo da relação obrigacional tributária. Nesse contexto, oportuno registrar a colocação de Roque Antônio Carrazza:

(...) o Fisco não pode, por decisão própria, isto é, sem base legal, prejudicar ou beneficiar os contribuintes. Pelo contrário, deve lançar e arrecadar os tributos na forma da lei. Do mesmo modo, salvo quando expressamente autorizado por ela, está proibido de renunciar aos créditos tributários ou de transacionar sobre os regularmente nascidos<sup>28</sup>.

Importante frisar que o instrumento legislativo utilizado para criar ou majorar tributo é sempre a lei em sentido estrito. Logo, as Medidas Provisórias, a Lei Delegada e as Emendas Constitucionais, podem servir como amparo à legislação tributária, mas não podem ser utilizadas como instrumentos normativos para criação de tributos. Em outras palavras, bem esclarece Paulo de Barros Carvalho ao respeito da legalidade tributária “(...) 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”<sup>29</sup>.

A doutrina da estrita legalidade decorre diretamente da existência de uma aparente redundância no texto constitucional, que, por força do seu art. 150, I, exige que a instituição ou o aumento do tributo decorra somente de lei. Acontece que o artigo 5º, inciso II da Carta Magna já determina que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”<sup>30</sup>. Uma vez que pagar tributos é uma obrigação, o disposto neste artigo deveria ser suficiente para a instituição do princípio da legalidade. Dentro desse sentido, o contribuinte já está protegido de possíveis desmandos do Estado, pois somente deve

---

<sup>28</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 261.

<sup>29</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 167.

<sup>30</sup> Art. 5º, inciso II, CF: Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

recolher tributo caso haja lei que o obrigue. Porém a Constituição Federal reforça o mandamento da legalidade no que diz respeito à matéria tributária. Reduz a possibilidade de haver abusos por parte dos governantes, exigindo uma legalidade “específica”, com o fito de limitar ou disciplinar o exercício do poder de tributar do Estado. Por tais razões, por conta desta aparente redundância, é que a doutrina fala em princípios da estrita legalidade tributária, ou princípio da legalidade específica, proibindo que leis delegadas, medidas provisórias ou emendas constitucionais majorem ou instituam tributos, posto que não existem partes desnecessárias no texto constitucional.

De acordo com a concepção histórica de Luciano Amaro

Esse princípio é multissecular, tendo sido consagrado, na Inglaterra, na Magna Carta de 1215, do Rei João Sem Terra, a quem os barões ingleses impuseram a necessidade de obtenção prévia de aprovação dos súditos para a cobrança de tributos<sup>31</sup>.

Como vimos, o princípio da legalidade tem como objetivo a proteção do patrimônio do particular, constituindo assim mais um direito fundamental estabelecido por nossa constituição, posto que seus haveres somente poderão ser atingidos em casos e modos específicos, previstos na lei. Esta disposição tem como origem a necessidade de dar publicidade às exigências tributárias que podem retirar recursos de sua atividade econômica ou do seu patrimônio, ou seja, conceder segurança ao indivíduo e ao seu patrimônio. Lei é a forma democrática, para qualquer situação, pela qual os obrigados prestam seu consentimento à imposição tributária. Afinal, é através da Lei, gerada pelo aparato representativo do Estado, pela qual o povo consente que o Estado se aproprie de parte de suas rendas para sustentar-lhe, para que este possa satisfazer as próprias necessidades da coletividade. E por isso esta lei deve ser formal e de elaboração legislativa.

Deve-se registrar, ainda, a colocação doutrinária do autor Luciano Amaro, em relação as formalidades e demais procedimentos de ordem tributária que devem ser seguidas pelo legislador, a fim de que o princípio da legalidade faça luz ao conteúdo jurídico a ser dissipado

O conteúdo da legalidade tributária vai além da simples autorização do Legislativo para que o Estado cobre tal ou qual tributo. É mister que a lei defina in abstracto todos os aspectos relevantes para que, in concreto, se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos ou circunstâncias. A lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador

---

<sup>31</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 111.

da obrigação tributária e à quantificação do tributo, sem que restem à autoridade poderes para, discricionariamente, determinar se “A” irá ou não pagar tributo, em face de determinada situação. Os critérios que definirão se “A” deve ou não contribuir, ou que montante estará obrigado a recolher, devem figurar na lei e não no juízo de conveniência ou oportunidade do administrador público. Em suma, a legalidade tributária não se conforma com a mera autorização da lei para a cobrança de tributos; requer-se que a própria lei defina todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei<sup>32</sup>.

Com efeito, o princípio da legalidade impede que a autoridade administrativa simplesmente decida e deseje aplicar, no um caso concreto, se determinado tributo é ou não devido, em quais proporções, e sobre quais contribuintes. É dever do legislador, ao redigir uma lei que verse sobre matéria tributária, e, conseqüentemente, que verse sobre a relação obrigacional dela decorrente, definir de modo taxativo e completo quais são os fatos geradores, qual a base de cálculo, quem é o contribuinte do tributo e quais as circunstâncias que permitem a tributação. O texto deve ser suficientemente claro quanto a origem da obrigação, assim como quanto aos critérios de quantificação do tributo, buscando evitar a ocorrência de arbítrio nas relações jurídico-tributárias entre estado e particular.

O princípio da legalidade representa, no direito tributário, não só sua base e sustentáculo, mas também alicerce de todo arcabouço jurídico pertinente à tributação. Por isso, no prisma do cidadão contribuinte, tem-se que tal princípio mostra-se como um escudo para seu patrimônio privado, fica claro que este é o instrumento mais eficaz para sua defesa, uma vez que coloca a exigência da normativa legal como meio de resguardar o direito de propriedade de cada indivíduo<sup>33</sup>.

Diante exposto, pode-se inferir que os outros princípios que regem o direito tributário, por exemplo, o da capacidade contributiva, da irretroatividade, da anterioridade, da tipicidade entre outros, somente podem ter seus efeitos concretizados, ou por outra, somente podem fazer parte da normatização dos tributos quando houver uma lei que esteja em conformidade, abarcando todos esses princípios no seu bojo, a fim de passá-los do mundo teórico para o mundo prático. Logo, conclui-se que o princípio da legalidade tributária é requisito fundamental para a aplicação dos demais princípios, pois, uma vez que todas as matérias que

---

<sup>32</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 111-112.

<sup>33</sup> TICIEN, Rafael. *O Princípio Da Legalidade Tributária À Luz Da Constituição Federal – The Principle Of Legality Tax Under The Federal Constitution*, 18 de junho de 2014. Disponível em: <<http://www.tex.pro.br/home/artigos/264-artigos-jun-2014/6610-o-principio-da-legalidade-tributaria-a-luz-da-constituicao-federal-the-principle-of-legality-tax-under-the-federal-constitution>>. Acesso em: 13 out. 2015.

se referem a tributos dependem de lei, e, conseqüentemente, os demais princípios tributários dependem da lei para exteriorizá-los.

Em suma, tem-se que a importância do princípio da legalidade no campo tributário, considerando os variados aspectos que dele decorrem, ressalta-se aquele que, com efeito, é o de maior importância, visto que está ligado à própria função primordial do Estado, que é a proteção dos direitos individuais dos cidadãos contribuintes, trazendo segurança e estabilidade nas suas relações com este mesmo Estado, o que resulta, assim, na certeza da obrigação de pagar tributos, e, por outro lado, na certeza do direito de não pagá-los.

Com base no que foi exposto, e, ainda, considerando a supremacia dos ditames constitucionais no ordenamento jurídico, conforme demonstrado, é incontestável a fundamental importância do princípio da legalidade para o estudo e aplicação do direito tributário, especialmente para o cidadão comum, realçando-se a certeza de que não há tributo sem lei que previamente o estabeleça.

## **2.1 PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA**

De forma resumida, pode-se afirmar que o princípio da isonomia tributária determina que as leis que instituem os tributos em geral devem observar os critérios de generalidade e universalidade da tributação, para que tais tributos alcancem, em tese, todas as pessoas que se encontrem em situação jurídica semelhante – generalidade – bem como para que todos os bens, rendas e serviços sejam onerados de forma equânime – universalidade. Portanto, a lei não deve tratar desigualmente os contribuintes que usufruam de situação equivalente, conforme dispõe taxativamente o *caput* do art. 5º da Constituição Federal: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, (...)”.

O princípio da isonomia, que também pode ser denominado princípio da igualdade, em matéria tributária, está gravado no inciso II do art. 150 da CF/88:

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

II – Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou

função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos<sup>34</sup>.

A finalidade deste princípio é permitir a prática da justiça distributiva por intermédio da tributação. É de observância obrigatória tanto durante o processo de elaboração legislativa, quanto durante sua aplicação, pois, na ocorrência do fato gerador, o tributo deve ser cobrado de todos aqueles que tenham praticados tais atos ou cuja situação jurídica ou patrimonial se encontrem em situação semelhante conforme descrito na hipótese de incidência daquela exação. Por exemplo, não pode haver uma lei municipal que isente seus funcionários públicos do pagamento do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), nem uma lei federal que isente seus funcionários do Imposto de Renda, pois a lei não pode prever que um tributo incida com menos força sobre os bens ou rendas de um segmento da sociedade, em detrimento do restante dos contribuintes, em razão da sua ocupação profissional ou função.

A concessão de benefícios tributários para beneficiar regiões menos favorecidas do país não pode ser interpretada como um descumprimento do princípio da isonomia, mas sim o seu pleno cumprimento, uma vez que isonomia significa tratar desigualmente os desiguais, na medida da sua desigualdade. As diferentes regiões, com suas diferenças históricas e geográficas de ocupação, economia, educação e capacidade logística devem receber um tratamento tributário compatível com seu grau de desenvolvimento, para que as regiões menos desenvolvidas sejam beneficiadas com menor tributação a fim de facilitar a redução da desigualdade regional.

No ensinamento de Hugo de Brito Machado o princípio da isonomia

Em matéria tributária, há problema em saber se a regra de isenção fere, ou não, o princípio da isonomia. A questão é difícil porque envolve a valorização dos fins pretendidos pela norma isentiva. Essa valorização é que vai preencher o vazio da postura puramente normativista, e tudo terminará sendo uma questão de justiça, ou de injustiça da isenção<sup>35</sup>.

O princípio da isonomia busca também garantir proteção contra possíveis discriminações em razão de classe social ou condição econômica do contribuinte. Contudo podem ocorrer tentativas de burlá-lo, através de regras manipulatórias e dissimuladas, impostas por seguimentos políticos, sob falsa máscara de isonomia, inseridas nos textos legais, com a finalidade de instituir tratamentos desiguais e condenáveis. Com o fito de evitar

<sup>34</sup> BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. p. 59.

<sup>35</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 39.

tal burla, Bernardo Ribeiro de Moraes descreve algumas regras para nortear a aplicação do princípio da isonomia tributária:

a) a igualdade jurídica tributária consiste numa igualdade relativa, com seu pressuposto lógico da igualdade de situações ou condições (...); b) não se admitem exceções ou privilégios, tais que excluam a favor de um aquilo que é exigido de outros em idênticas circunstâncias (...); c) a existência de desigualdades naturais justifica a criação de categorias ou de classes de contribuintes, desde que as distinções sejam razoáveis e não arbitrárias<sup>36</sup>.

A igualdade jurídica, no Estado de Direito, não pode ser considerada como uma igualdade meramente formal, abstrata, desconexa da realidade, mas sim deve considerar os fatos concretos da realidade social, a fim de efetivamente corrigir as desigualdades ainda persistentes, para que, através do Direito, possa cumprir com seu papel transformador do tecido social do país.

Diante desta necessidade, o legislador infraconstitucional, para dar efetividade ao princípio da isonomia, deve, ao elaborar as normas tributárias, considerar a situação fática do setor econômico e social que serão afetados por aquele tributo, evitando a elevação do peso tributário sobre as pessoas e empresas menos favorecidas economicamente, para que estas não passem a contribuir além da sua capacidade, comprometendo mesmo sua sobrevivência futura, enquanto os setores da sociedade mais abastados contribuam com menos do que devem.

Ainda assim, é certo que deve haver uma incidência universal do tributo, ou seja, todos, independente do volume de riqueza que possuam, devem contribuir com sua parcela. Dessa forma, a simples ocorrência do fato gerador, ao dar nascimento da obrigação tributária, é suficiente para distribuir equitativamente esta incidência tributária universal. E por isso, no Direito Tributário, a incidência do fato gerador não leva em conta a situação específica da pessoa, do contribuinte, mas sim leva em conta a relação econômica, negócio jurídico ou disponibilidade de riqueza, conforme determina o art. 118 do CTN

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:  
I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

---

<sup>36</sup> MOARES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. pp. 116-117.

## II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos<sup>37</sup>.

Isso quer dizer que, com a ocorrência do ato jurídico ou celebração do negócio que a lei definiu como fato gerador, nascida está a obrigação tributária, e cujo direito de cobrança por parte do estado subsiste independentemente do ato ser válido ou inválido. Ou seja, mesmo que o ato seja nulo ou anulável, a obrigação fiscal dele decorrente não deixa de existir, tampouco o contribuinte passa a ter direito a solicitar a restituição do tributo acaso pago invocando que o ato que o gerou era nulo ou foi anulado, pois a permanência do fato gerador independe da ocorrência de nulidade ou anulação. Em suma, a objetividade como fator relevante da ocorrência do fato gerador, que é o que este artigo do CTN determina, dá sustentação ao princípio da isonomia tributária.

A lei tributária deve ser a mesma para todos, e a todos deve ser aplicada com igualdade. Em resumo, os contribuintes que estão na mesma situação jurídica possuem o direito de receber o mesmo tratamento tributário. De acordo com os princípios constitucionais, lei tributária que conceda privilégios a pessoas se submeterem a regras especiais, peculiares, que não alcancem outras pessoas, ocupantes de idênticas posições jurídicas, deverá ser declarada inconstitucional, por burla ao princípio republicano e ao da isonomia.

Também o procedimento tributário, ou seja, a aplicação prática da lei pela administração tributária, como, por exemplo, um procedimento fiscalizatório, deve ser igual para todos, uma vez que não deve existir diferenciação de tratamento dentro do universo dos cidadãos contribuintes, sejam pessoas físicas ou jurídicas. Isso ocorre pois não é correto interpretar de forma extensiva ou restritiva um texto legal a fim de prejudicar ou favorecer algum contribuinte, independente da posição e atividade que este exerce. Ocorre também pois os princípios violados, implícitos ou explícitos no texto constitucional, não podem ser superados por espécie normativa hierarquicamente inferior.

O desproporcional peso da carga tributária incidindo especialmente sobre os cidadãos mais pobres – posto que a tributação no Brasil é baseada principalmente em tributos indiretos, que incidem sobre a produção e o consumo – ocasiona o agravamento da concentração de renda nas camadas mais favorecidas da população, e separa cada vez mais os dois extremos. Assim, justiça fiscal mostra-se como verdadeiro clamor num país em que a parcela menos

---

<sup>37</sup> BRASIL. Lei Nº 5.172/1966 de 25 de outubro de 1966. *Código Tributário Nacional*. Brasília, DF: Senado, 1966.

favorecida da população é o principal custeador do aparato estatal. Neste contexto, deve-se buscar construir um sistema tributário cujos impostos incidam de forma mais branda sobre os mais pobres, para que estes paguem proporcionalmente uma parcela menor de encargos, principalmente aqueles que incidem sobre os bens de consumo, e para que este estrato social retenham uma parcela da sua renda para si, em vez de repassá-la para um estado muitas vezes ineficiente no controle dos seus gastos, bem como deve-se buscar construir um sistema tributário no qual os ricos contribuam mais, tanto sobre a renda, como sobre as riquezas acumuladas, isto é, sobre o patrimônio – e que prime pela observância dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

Logo, é possível concluir que, por meio de uma distribuição equânime da carga tributária sobre os contribuintes, a utilidade de uma política tributária adequada como forma de redução da desigualdade social é pressuposto de justiça fiscal. Nesse sentido, a fim de arcar com as despesas públicas de forma isonômica, a carga tributária deve incidir com mais intensidade sobre os indivíduos que possuem maior riqueza acumulada ou com maior capacidade de produzir mais riquezas.

Por fim, é importante ressaltar que tributação com justiça vai além da distribuição adequada do peso dos tributos, uma vez que exige também que este tributo seja considerado socialmente justo, ou seja, quando a legislação observa a capacidade contributiva e o caráter pessoal da exação, conceitos centrais ao princípio da isonomia tributária. Como consequência disso, com a finalidade de que seja buscado um sistema tributário mais justo e mais igualitário, devem ser utilizadas novos instrumentos além das consagradas ferramentas de construção da justiça fiscal, como a opção por aumentar a participação dos tributos diretos, que incidam sobre o patrimônio e a renda, o fortalecimento da seletividade e progressividade dos impostos.

## **2.2 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA TRIBUTÁRIA**

O princípio da capacidade contributiva, apesar de estar vinculado e de ser semelhante ao princípio da isonomia tributária, não se confunde com este. Em linhas gerais, enquanto o princípio da isonomia determina que é dever do Estado tributar os desigualmente os desiguais, permitindo que cada indivíduo suporte uma carga de acordo com as possibilidades de cada um, o princípio da capacidade contributiva obriga o Estado a tributar de forma igual os que

estão na mesma situação jurídica ou fática, e desigualmente os que detém riquezas diferentes, por possuírem capacidades contributivas diferentes.

Esta regra está presente no § 1º do artigo 145 da Constituição Federal, que reza que os impostos devem ter caráter pessoal e observar sempre que possível [...] a capacidade econômica do contribuinte ou simplesmente a capacidade contributiva, tornando esta, um instrumento para mensurar, em vistas à isonomia, a carga tributária suportável pelos diferentes rendimentos e disponibilidades de riquezas. Aplicar, na prática, o princípio da capacidade contributiva, em especial quanto aos impostos diretos, e, dentre eles, os que incidem sobre a renda do contribuinte, significa que os tributos devem incidir de acordo com a renda de cada contribuinte, de forma que aquele que aufere mais deve pagar mais; As alíquotas também devem ser graduadas de acordo com a base de cálculo, sendo maiores quando as demonstrações de riquezas são maiores; E, por fim, deve ser calculada uma renda mínima que permita a sobrevivência do cidadão, que deve ser isenta de tributação ou, último caso, ser tributada com a menor alíquota possível. De acordo com Ricardo Alexandre

Quem ganha pouco é isento do imposto de renda porque o Estado reconhece que praticamente todos os seus rendimentos estão comprometidos com suas necessidades básicas (ausência de capacidade contributiva). Quem tem rendimentos maiores contribui na medida destes, pois tem capacidade contributiva para fazê-lo<sup>38</sup>.

Deve-se ressaltar que este princípio não concede ao cidadão o direito de exigir que um tributo que incida, por exemplo, sobre sua renda, seja compatível com suas condições econômicas. O princípio é uma norma programática, um alerta ao Estado, que tem o dever de respeitá-lo ao instituir os tributos, suas bases de cálculo e alíquotas.

Assim, o princípio pressupõe a ocorrência de uma elo jurídico, de natureza tributária, entre Fisco e contribuinte, que tem a obrigação de pagar o tributo ao Estado dentro de suas possibilidades econômicas, ou seja, no limite de sua capacidade contributiva. Em um sentido, somente possui capacidade contributiva aquele que está sujeito a figurar no polo passivo da relação tributária firmada em consequência à ocorrência do fato gerador.

Corroborar Hugo de Brito Machado quando afirma

O princípio da capacidade contributiva, ou capacidade econômica, diz respeito aos tributos em geral e não apenas aos impostos, embora apenas em relação a estes esteja expressamente positivado na Constituição. Aliás, é esse princípio que justifica

---

<sup>38</sup> ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 4. ed. rev. atual. São Paulo: Método, 2010. p. 125.

a isenção de certas taxas, e até da contribuição de melhoria, em situações nas quais é evidente a inexistência de capacidade contributiva daquele de quem teria de ser o tributo cobrado<sup>39</sup>.

Em consonância com isto, entende-se que não é permitido ao legislador decidir quando o princípio da capacidade contributiva é ou não aplicável, pois tal liberdade anularia a supremacia da constituição, rebaixando a norma para o mesmo nível das leis tributárias, o que não se pode admitir. Dessa forma, assim como ocorre quando algum outro princípio constitucional não é observado pelo legislador, a desconsideração do princípio da capacidade contributiva pode ser objeto de alguma ação que garanta ao cidadão os direitos constitucionais.

O legislador deve também examinar com cuidado ao conceder alguma isenção tributária, para descobrir se esta isenção fere o princípio da capacidade econômica. Para isso o legislador deve ponderar entre a finalidade social do tributo e a estado particular do contribuinte, e entender que este estado particular não pode ser um obstáculo ao poder de tributar do Estado, quando este procura distribuir o peso da carga tributária em conformidade com a capacidade contributiva de cada um. É por este motivo que a lei obriga aos contribuintes do Imposto de Renda que declare, anualmente, sua atividade, renda e patrimônio à Receita Federal do Brasil.

Enfim, tendo em vista estas considerações, é flagrante constatar que princípio da capacidade contributiva é uma norma programática fundamental para o Estado democrático de Direito, imprescindível para a construção de uma nação mais igualitária através do Direito Tributário.

Percebe-se que a carga tributária brasileira está, paulatinamente, tornando-se maior que a sociedade pode suportar, na contramão do princípio da capacidade contributiva, quando é considerada a sociedade como um todo. Para piorar esta situação, uma vez que a maior parte dos recursos não é revertida em serviços e benefícios para a população, que está percebendo a tributação como cada vez mais injusta, o que favorece e “justifica” a sonegação, reduzindo a arrecadação espontânea.

Para solucionar esta situação são necessárias mudanças e reformas no atual Sistema Tributário brasileiro, contudo tais reformas são dificultadas tendo em vista a rigidez do Sistema, por consequência de um processo de constitucionalização quase que absoluto das

---

<sup>39</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 40.

normas de natureza tributária. Esta rigidez nasceu do desenvolvimento histórico do direito, com a criação de garantias individuais compreendidas como limitações constitucionais ao poder de tributar, ocorrida durante as diversas fases políticas e econômico-sociais da história do Brasil.

Apesar do exposto, a utilização do princípio da capacidade contributiva é um meio concreto da aplicação do princípio da igualdade, e é um meio adequado para a efetivação da justiça tributária, que tem como objetivo melhorar a distribuição de renda e reduzir as desigualdades regionais, bem como permitir aos indivíduos condições de vida digna e efetivação dos princípios e objetivos estampados logo nos primeiros artigos da Constituição.

O princípio da capacidade contributiva é uma concretização do princípio geral da igualdade, no Direito Tributário, pois impõe aos agentes políticos, ao Fisco e ao judiciário, através de métodos indiretos ou diretos, o poder de evitar, não praticar ou afastar práticas abusivas, por parte do próprio Estado, durante o exercício do poder de tributar, seja no momento de instituir a tributação, efetivamente cobrar o tributo ou no exercício do controle de constitucionalidade das leis e da legalidade dos atos administrativos, ou seja, durante o efetivo exercício das funções dos poderes legislativo, executivo e judiciário.

Em resumo, o princípio da capacidade contributiva é uma orientação aos poderes instituídos, que leva à busca de uma tributação mais justa e igualitária, a fim de impor o ônus de suportar o peso do Estado a todos, desde dentro dos limites que o particular pode suportar, sem prejudicar seu sustento e o de sua família. É o próprio sentido de Justiça impor uma tributação maior àqueles que possuem condições de contribuir mais, mas, por óbvio, respeitando também os limites destes, e sem inviabilizar o exercício da atividade econômica das empresas, uma vez que, ao final, todos deverão suportar relativamente o mesmo sacrifício, resultado fundamental do bom exercício de um sistema jurídico mais igualitário.

### **2.3 PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA**

Este princípio determina que as leis, exceto se agirem para benefício do contribuinte, não retroagem, produzindo seus efeitos somente para o futuro. Está disciplinado no art. 150, III, alínea *a* da Constituição Federal, que veda aos Entes Federativos “cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”.

Em suma, sua função é impedir que o Estado cobre tributo de forma retroativa. Assim, tem o objetivo de proporcionar uma estabilidade e previsibilidade nas relações entre contribuinte e Estado. Este princípio foi incluído no rol das garantias constitucionais com o fito de frear exageros dos sujeitos ativos da obrigação tributária, uma vez que, conforme o art. 5º, XXXVI, da Carta Magna, a lei não poderá prejudicar o direito adquirido, a coisa julgada e o ato jurídico perfeito.

Luciano Amaro, ao tratar do princípio da irretroatividade tributária, ensina que “o que a Constituição pretende, obviamente, é vedar a aplicação da lei nova, que criou ou aumentou tributo, a fato pretérito, que portanto, continua sendo não gerador de tributo, ou permanece como gerador de menor tributo, segundo a lei da época de sua ocorrência”<sup>40</sup>.

É preciso sublinhar que o uso do termo “cobrar”, pelo legislador constituinte, no inciso III do art. 150, não se refere diretamente à “cobrança do tributo” em si, mas sim ao início da vigência da lei tributária, cuja ideia liga-se à fenomenologia do fato gerador do tributo. Sobre o assunto é interessante trazer as palavras de Hans Kelsen quando afirma que

As leis retroativas são consideradas censuráveis e indesejáveis porque ferem nosso sentimento de justiça infligir uma sanção, especialmente uma punição, a um indivíduo por causa de uma ação ou omissão às quais o indivíduo não poderia saber que se vincularia tal sanção”<sup>41</sup>.

É necessário que a ação do Fisco seja previsível, ou seja, a lei tributária que institui ou majora um tributo não deve atingir fatos ocorridos antes de sua entrada em vigor, uma vez que, sem tal segurança, toda a vida jurídica do contribuinte correria risco. Este princípio segue a regra relativa às leis em geral, que não podem alcançar situações do passado, uma vez que, caso haja atos anteriores a elas, devem ser regidos pela lei vigente no tempo em que foram realizados.

A seguir um exemplo jurisprudencial em relação ao princípio da irretroatividade tributária que versa sobre a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO. APLICAÇÃO DA LEI N.º 11.941/2009. PRINCIPIO DA IRRETROATIVIDADE. Restou demonstrada violação constitucional (art. 150, III, - a-, da CF) nos termos exigidos no artigo 896 da CLT. Agravo de instrumento provido para determinar o processamento do

<sup>40</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 118.

<sup>41</sup> KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do estado*. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 61.

recurso de revista . RECURSO DE REVISTA. EXECUÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FATO GERADOR. Há jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de a matéria afeta à definição do fato gerador da contribuição previdenciária ser regulada mediante legislação ordinária, que não integra o contencioso constitucional. Portanto, eventual violação de dispositivo constitucional seria meramente reflexa. Incidência do art. 896, § 2º, da CLT e óbice da Súmula 266 do TST. Recurso de revista não conhecido. EXECUÇÃO. APLICAÇÃO DA LEI N.º 11.941/2009. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE. O art. 26 da Lei 11.941/09, ao acrescentar os parágrafos 2.º e 3.º ao art. 43, da Lei 8.212/91, estabeleceu a prestação dos serviços como o fato gerador da contribuição previdenciária do art. 195, I, a da Constituição Federal. Todavia, se até a alteração legislativa a hipótese de incidência tributária era o efetivo pagamento dos créditos ao trabalhador, a alteração do fato gerador da contribuição previdenciária só poderá ser aplicada aos fatos ocorridos após o advento da Lei 11.941/2009, sob pena de ferir o princípio da irretroatividade da lei, estabelecido no art. 5.º, XXVI da CF e art. 6.º da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro, bem como e mais especificamente, o princípio da irretroatividade da legislação tributária. Em vista disso, a Constituição Federal da República veda expressamente a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado, conforme alínea a do inciso III do artigo 150 da CF. Portanto, a definição a respeito da prestação do serviço como o fato gerador da contribuição previdenciária somente tem efeito nas prestações laborais ocorridas a partir da vigência da Medida Provisória n.º 449/08. Assim, no caso dos autos, como o vínculo de emprego se deu no período anterior ao advento da Lei 11.941/2009, não há de se aplicar a nova redação do art. 43, § 2.º, da Lei n.º 8.212/1991, em respeito às regras insertas no art. 150, III, a, da Constituição Federal, que prevê o princípio da irretroatividade tributária. Precedente da SBDI-1. Recurso de revista conhecido e provido. (TST - RR: 333002420095040511 33300-24.2009.5.04.0511, Relator: Augusto César Leite de Carvalho, Data de Julgamento: 28/08/2013, 6ª Turma, Data de Publicação: DEJT 30/08/2013)

Diante do exposto, é possível visualizar que o princípio da irretroatividade tributária está diretamente ligada à ideia do Direito, pois fortalece a segurança jurídica e a estabilidade dos direitos e do capital jurídico econômico do cidadão, em relação ao poder exator do estado, ao vedar a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituídos ou aumentado.

Assim sendo, este princípio está irrevogavelmente atrelado aos casos de criação ou de majoração de tributos, pois não ocorre menção explícita, na constituição, nos casos de redução ou dispensa de pagamento do tributo. Ou seja, para os casos não definitivamente julgados, ou para os casos que a obrigação tributária ainda não está extinta, as leis podem retroagir para beneficiar os contribuintes. Neste contexto da segurança jurídica, considerando o princípio da irretroatividade, a importância de o cidadão conhecer antecipadamente a norma vigente decorre da necessidade da estabilidade jurídica que permita ao contribuinte tomar decisões de longo prazo, sinalizando a lógica da precedência da norma perante o fato por ela regulamentado.

O princípio da irretroatividade tributária é um dos principais sustentáculos do Estado de Direito. Este princípio busca garantir a estabilidade e a previsibilidade das relações entre pessoa e Estado, e é fundamental para que os cidadãos possam adquirir liberdade para planejar suas vidas. Possui caráter civilizatório, em íntima ligação com os princípios da legalidade e da segurança jurídica, que se tornariam esvaziados, sem efeito, caso fosse permitido ao legislador alcançar fatos pretéritos arbitrariamente.

## **2.4 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA**

O princípio da anterioridade tributária está previsto no artigo 150, inciso III, alínea “b” da Constituição Federal, determinando que as leis que criam ou aumentam tributos somente adquiram plena eficácia no exercício financeiro seguinte à sua entrada em vigor, quando produzirá todos os devidos efeitos no mundo jurídico.

Esta norma não adia a cobrança, tampouco impede a vigência da lei, somente suspende a sua eficácia, ou seja, suspende seus efeitos práticos no mundo dos fatos. Tem como objetivo evitar que o contribuinte se surpreenda com um aumento repentino na tributação, conferindo-lhe tempo suficiente para que se adapte a uma nova realidade tributária, permitindo que realize um novo planejamento de seus negócios e patrimônio e garantindo tempo para calcular com certeza e segurança o gravame que lhe será imposto.

Contudo, o § 1º do art. 150 da CF/88 excetua do princípio da Anterioridade alguns tributos, notadamente aqueles classificados como extrafiscais, como os impostos sobre a importação e exportação, e os impostos criados para atender despesas extraordinárias por calamidade ou guerra externa.

A fim de aperfeiçoar e conceder mais eficácia ao princípio da anterioridade, bem como aprimorar a segurança jurídica nas relações tributárias, a Emenda Constitucional 42, de 19 de dezembro de 2003, acrescentou a alínea “c” ao inciso III do art. 15, que proíbe a cobrança de tributos antes que decorram 90 (noventa) dias contados a partir da data na qual a lei que instituiu ou aumentou um tributo entrou em vigor, permanecendo ainda a regra disposta na alínea “b” - ou seja, a regra dos noventa dias deve ser respeitada em conjunto com a exigência de anterioridade da lei ao exercício financeiro da cobrança.

Portanto, para que o tributo seja cobrado, ou tenha sua alíquota majorada, com efeitos a partir do dia 1º de janeiro do exercício seguinte, não é suficiente que a lei esteja vigente no

último dia do exercício anterior, pois, para que a lei que institui o tributo tenha eficácia em 1º de janeiro, é necessário que esta lei tenha sido publicada 90 dias antes do dia 1º, uma vez que a exigência da anterioridade não se confunde com a exigência da anterioridade nonagesimal ou noventena.

Em resumo, caso uma lei que institui ou majora um tributo seja publicada até o último dia de dezembro, então a exigência prescrita pelo princípio da anterioridade estará atendida. Contudo o tributo não poderá ser cobrado em 1º de janeiro, pois o princípio da anterioridade nonagesimal prescreve que a cobrança somente será válida noventa dias depois da publicação da lei. Assim esta lei publicada em 31 de dezembro somente terá eficácia em abril do ano seguinte.

Nas palavras do autor Hugo de Brito Machado

O princípio da anterioridade da lei tributária não se confunde com o princípio da irretroatividade da lei, que é princípio geral de Direito e vigora, portanto, também no direito tributário, em cujo âmbito mereceu expressa acolhida. Irretroatividade, princípio geral que se pode considerar da própria essência do Direito, tamanha é a sua importância para preservação da segurança jurídica, quer dizer que a lei deve ser anterior ao fato que qualifica juridicamente.[...] Anterioridade, princípio constitucional tributário, é irretroatividade qualificada<sup>42</sup>.

De fato, ao se examinar o princípio da anterioridade em conjunto com os demais princípios que regem o Direito Tributário, torna-se verificável que a necessidade de conceder segurança jurídica aos cidadãos permeia todo o ordenamento jurídico, notadamente no texto constitucional. Assim, essa necessidade de conceder segurança jurídica influencia os demais princípios tributários, com os quais se entrelaça e se desdobra, notadamente no princípio da anterioridade tributária.

Diante do exposto, o objetivo da anterioridade é ser um dos pontos de sustentação do sobreprincípio da segurança jurídica, pois evita que o contribuinte se depare com uma cobrança tributária repentina, inesperada, que não permite tempo razoável de preparação para a quitação eficaz da tributação.

Conclui-se, portanto, que o princípio da anterioridade tributário se constitui em mais uma garantia individual do contribuinte, e, por isso, caso ocorra alguma violação do seu preceito por parte do legislador ou do Fisco, tal ato será nulo de pleno direito por vício de inconstitucionalidade. Ou seja, este princípio, além de ser mais um limite constitucional ao

---

<sup>42</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p.36.

poder estatal, também se outorga em um dos importantes direitos fundamentais outorgados pela Carta Magna aos cidadãos brasileiros.

## **CAPÍTULO III - DOS EFEITOS DO SOBREPRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO**

### **3 IMPORTÂNCIA DA SEGURANÇA JURÍDICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO**

O princípio da segurança jurídica nasce da necessidade humana de encontrar certeza nas coisas, fatos e realidade que o cerca, e por isso sempre foi um dos principais objetos de estudo da doutrina. Na verdade, o direito é um instrumento utilizado para garantir segurança do patrimônio e das relações entre as pessoas. Em um sentido último, a segurança é garantia de sobrevivência do indivíduo. É nos tempos de crise, de instabilidade, que ocorrem novas reflexões com o fito de trazer o retorno do equilíbrio social, que é a própria segurança.

Conforme anteriormente explanado, a segurança jurídica é, por excelência, um sobreprincípio, pois, para que tenha efetividade, necessita da atuação dos demais princípios que regem o Direito Tributário, como o da legalidade, anterioridade, isonomia, irretroatividade, entre outros. Nesse sentido, por exemplo, a função do princípio da irretroatividade é preservar o passado, uma vez que preceitua que somente podem ser tributados os fatos geradores ocorridos após a vigência da lei. Também o princípio da anterioridade sustenta a segurança jurídica, pois permite que o contribuinte conheça antecipadamente as exigências tributárias que terão eficácia. Em resumo, são os demais princípios que sustentam e permitem o princípio da segurança jurídica tenha seus efeitos no mundo dos fatos.

Existe, neste sentido, jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul:

INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE. APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. TRIBUTAÇÃO DO ISSQN. LEGISLAÇÃO MUNICIPAL QUE IMPOE TRATAMENTO DIFERENCIADO A PRESTADORES DE ATIVIDADES EQUIVALENTES. AFRONTA AOS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE, ISONOMIA E CAPACIDADE TRIBUTÁRIA. 1. A legislação municipal que regula a cobrança do ISS deve adequar-se ao que dispõem os §§ 1º e 3º do art. 9º do DL nº 406/68, não revogados expressamente pela LC 116/03. Na espécie, a legislação do Município de Canoas prevê alíquota diferenciada para profissionais autônomos remetendo ao anexo, cujo item é ora objeto da presente arguição de inconstitucionalidade - item 5 da alínea b do Anexo I da Lei nº 4818/2003. 2. Devendo a fixação de alíquotas ser pautada pelos princípios constitucionais da proporcionalidade, isonomia e capacidade contributiva, afronta tais princípios a legislação municipal em comento, porquanto prevê alíquota muito superior aos advogados que integrem sociedade de advogados em relação aos profissionais

autônomos, embora exerçam atividades equivalentes. Ofensa aos arts. artigos 150, inciso II, e 145, § 1º, da Constituição da República e art. 19 da Constituição Estadual. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE JULGADA PROCEDENTE. UNÂNIME. (Incidente de Inconstitucionalidade Nº 70065432056, Tribunal Pleno, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Isabel Dias Almeida, Julgado em 21/09/2015). (TJ-RS - IIN: 70065432056 RS, Relator: Isabel Dias Almeida, Data de Julgamento: 21/09/2015, Tribunal Pleno, Data de Publicação: Diário da Justiça do dia 30/09/2015).

O Estado Democrático de Direito somente subsiste com a condição de seus cidadãos terem confiança nas relações com ele e nas relações entre si. A sociedade brasileira, notadamente permeada de incertezas, possui ainda mais necessidade de que seus órgãos estatais transmitam confiança para a população. Ainda que o princípio da segurança jurídica não seja uma regra explícita, descrita com estes termos nos textos constitucionais, não se duvida de sua importância, em especial no estudo do Direito Tributário, posto que é deste princípio que os indivíduos recebem garantia necessária para o desenvolvimento das suas relações sociais, patrimoniais e jurídicas.

Contudo, segurança jurídica não se resume em uma sensação de estabilidade dada por um conjunto de leis que determinam o que é e o que não é permitido, pois, para se sentir seguro, o cidadão deve verificar que no corpo das normas legais contém todos os princípios fundamentais, frutos das conquistas sociais dos homens no passado. Assim, é condição necessária, para o surgimento da segurança jurídica, que no Estado seus poderes Executivo, Legislativo e Judiciário sejam repartidos e independentes entre si, cada um atuando, harmonicamente com os demais, dentro de suas funções. Igualmente necessário é a observância, pelo Judiciário, de uma organização interna que não prejudique a eficiência na aplicação das normas pelo Executivo<sup>43</sup>.

Também é importante mencionar que, a fim de que haja segurança jurídica no país, além da mera separação dos poderes prevista pela Constituição, é necessária a existência de um sistema de freios e contrapesos, que garantam que um Poder controle e limite a atuação do outro, através da permissão da invasão da competência de um Poder nas funções do outro. Por exemplo, a CF/88, em seu art. 62 *caput*, determina que “Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional”<sup>44</sup>.

---

<sup>43</sup> CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. *Segurança jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes*. 1.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. pp. 418-422.

<sup>44</sup> BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

Ora, a função legislativa é típica do Poder Legislativo, contudo a Carta Magna permite, nas condições nela previstas, que o Executivo elabore leis. No exemplo em tela, a própria Constituição prevê que o Poder Executivo não possui capacidade ilimitada para elaboração de Leis, pois tal concessão feriria o princípio da separação dos poderes. Assim, é necessária a comprovação dos requisitos de relevância e urgência antes da edição de uma medida provisória. O texto constitucional prevê ainda quais são as matérias que não podem ser normatizadas através de medida provisória, como também prevê seu prazo de vigência antes de ser apreciada pelo Legislativo, que pode modificá-la no todo ou em parte.

Outro exemplo de invasão na função típica dos poderes é a autorização, disposta no art. 84, XII, da CF/88, ao Presidente da República conceder indulto e comutar penas, com audiência, se necessário, dos órgãos instituídos em lei. Ou seja, é um exemplo de invasão de competência do Poder Executivo nas funções do Poder Judiciário.

É necessário observar que todos os casos de invasão de competência previstos na Constituição ocorrem dentro dos limites legais, isto é, de um rígido critério, para que não haja a quebra do princípio da separação dos poderes, fundamental, conforme exposto acima, ao nascimento da segurança jurídica em uma sociedade. Ademais, a mesma norma que permite as invasões de competência cria, também, os mecanismos necessários para identificar e corrigir possíveis abusos nestas invasões de competência.

É através da positivação do sistema tributário, ou seja, através da normatização formal dos princípios tributários, que o Estado de Direito assegura a tranquilidade dos contribuintes, concedendo o direito de não ser surpreendido pela atuação dos poderes constituídos, além das competências e de acordo com as normas definidas para cada Poder.

Corroborando neste sentido a jurisprudência do STF

DIREITO TRIBUTÁRIO. JULGAMENTO MONOCRÁTICO PELO RELATOR: POSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA SEGURANÇA JURÍDICA E DA TRIPARTIÇÃO DE PODERES. INOVAÇÃO DA MATÉRIA NO AGRAVO REGIMENTAL: IMPOSSIBILIDADE. REEXAME DE FATOS E PROVAS E DE LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL E LOCAL. SÚMULAS STF 279 E 280. OFENSA REFLEXA. DECISÃO AGRAVADA ASSENTADA EM MAIS DE UM FUNDAMENTO, TRÊS DOS QUAIS PERMANECEM INATACADOS. 1. O art. 557 do CPC autoriza o relator a negar seguimento a recurso que esteja em confronto com súmulas ou jurisprudência do tribunal onde é julgado. 2. A suposta violação aos princípios da segurança jurídica e da tripartição de poderes não foi alegada no recurso extraordinário. É defeso à parte inovar em sede de agravo regimental. Precedentes. 3. Inviável o recurso extraordinário nos casos em que se impõe o reexame do quadro fático-probatório e de legislação infraconstitucional e local para apreciar a apontada ofensa à Constituição Federal. Incidência das Súmulas STF 279

e 280. 4. A jurisprudência desta Corte é pacífica no sentido da inviabilidade do agravo regimental que não ataca cabalmente os fundamentos da decisão agravada. Incidência da Súmula STF 283. 5. Agravo regimental a que se nega provimento. (STF - RE: 560604 AM , Relator: Min. ELLEN GRACIE, Data de Julgamento: 28/06/2011, Segunda Turma, Data de Publicação: DJe-155 DIVULG 12-08-2011 PUBLIC 15-08-2011 EMENT VOL-02565-01 PP-00161)

Diante do exposto, é patente que as garantias constitucionais e os direitos individuais dos contribuintes devem se conservar protegidos dos abusos e modificações arbitrárias engendrados pelo Poder Executivo ou mesmo pelo Poder Legislativo, pois, ocorrendo estes casos, o próprio sistema jurídico prevê o direito de o contribuinte acionar o Poder Judiciário para buscar a devida correção do ato. Conclui-se, portanto, que o princípio da segurança jurídica, ainda que não esteja disposto explicitamente no rol dos direitos fundamentais, é de basilar importância para a sociedade, uma vez que permite um grau de estabilidade nas relações entre particulares e entre estes e o Estado.

Percebe-se a importância do princípio da segurança jurídica no âmbito tributário ao examinarmos o exemplo ocorrido com a montadora de automóveis, de capital chinês, JAC Motors. As montadoras chinesas, notadamente a JAC, detectaram a oportunidade de investir no mercado automotivo brasileiro, cujo abastecimento se dá, há muitas décadas, por um oligopólio formado por quatro montadoras ditas “nacionais”: Ford, Volkswagen, Chevrolet e FIAT. A consequência deste oligopólio são os altos preços do automóvel nacional, combinado com a baixa qualidade dos carros aqui vendidos, notadamente defasados, em *design* e tecnologia, em relação aos veículos importados. Pois bem, a JAC começou a importar automóveis da China com preço e equipamentos competitivos, aumentando mês a mês, juntamente às demais importadoras, sua participação no mercado.

### **3.1 O CASO “JAC MOTORS”**

Apesar de os veículos serem inicialmente importados, ou seja, com volume de investimentos no país menor que o necessário para iniciar uma produção local, esta operação de importação exige, ainda assim, um montante elevado de investimentos: os produtos ofertados precisam ser adaptados para as condições de rodagem do país; é necessária uma cadeia de pontos de venda – concessionárias – para ofertar os veículos e fornecer o pós-venda; necessidade de publicidade e promoção dos automóveis; a montagem de uma cadeia logística. Os custos na importação também são altos, pois envolvem o custo para fabricar o veículo na

China, o frete, seguro e impostos sobre a importação. Logo, para que toda a operação se torne viável economicamente, a empresa precisa, antecipadamente, calcular o total dos custos, notadamente dos tributos vinculados, bem como prever o preço de venda ao consumidor final, para só então calcular os lucros e descobrir se a taxa de retorno do capital investido compensa todo este esforço de investir no Brasil.

Ocorreu que, após o sucesso inicial da operação da JAC no país, foi iniciada, a partir de 2011, a implantação de uma série de medidas protecionistas, com o suposto objetivo de manter os empregos nas montadoras ditas nacionais, que estavam em risco tendo em vista o aumento do mercado dos produtos importados. Ou seja, foi uma decisão política de iniciativa do Poder Executivo. Em resumo, houve um aumento de 30 pontos percentuais no imposto sobre produtos industrializados (IPI) vinculado à importação de automotores para as empresas que não possuem montadora instalada no país. A JAC vivenciou como nenhuma outra os efeitos das medidas impostas pelo governo, pois a companhia havia anunciado a instalação de uma fábrica no Brasil semanas antes do anúncio do aumento do imposto, pois sua ideia era importar veículos ao longo de três anos para então começar a produzi-los no país. O novo IPI inviabilizou as importações e a conjuntura ruim atrasou a instalação da fábrica.

Apesar de ainda não haver manifestação do judiciário neste sentido, este é um caso flagrante de insegurança jurídica, ou seja, de “mudança das regras no meio do jogo”. Um investimento de tamanho vulto, feito não somente pela JAC mas por outras montadoras que não possuem fábricas no Brasil, como a sul-coreana KIA, é feito com bastante antecedência, considerando a situação atual do país. É sabido que no início de um investimento não há retorno, e somente decorrido certo tempo de ajuste e ganho de escala é que as operações se tornam lucrativas, e este cálculo do tempo de retorno é feito com base na inalterabilidade dos fundamentos econômicos e realidade tributária após iniciado o investimento. A falta de segurança jurídica neste caso específico tem o poder de afugentar novos investimentos futuros não somente na área de fabricação de automóveis, mas também de afugentar investimentos estrangeiros em outros setores da economia.

A falta de segurança jurídica tributária não afeta somente as pessoas jurídicas e os investidores internacionais, mas também afeta, principalmente, o cidadão brasileiro. O indivíduo calcula, na maioria das vezes intuitivamente, os gastos mensais com as diversas mercadorias, serviços públicos, combustível, dentre outros gastos. Mudanças repentinas na tributação destes produtos afetam diretamente seu preço, refletindo imediatamente nos seus

gastos mensais e atrapalhando, por sua vez, o investimento do seu próprio excedente – poupança. Daí se conclui, mais uma vez, que a busca pela segurança jurídica no Direito Tributário deve ser, com total certeza, prioridade nas atividades desempenhadas pelos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.

## CONCLUSÃO

Ao longo do presente estudo buscou-se demonstrar através de uma análise objetiva qual o conceito de tributo, suas espécies, aplicação e finalidades. Buscou-se também explicar qual a importância dos princípios tributários, sendo eles: da legalidade, isonomia, capacidade contributiva, irretroatividade, anterioridade e da segurança jurídica no ordenamento jurídico brasileiro e no âmbito do estudo do Direito Tributário.

Viu-se que tais princípios estão relacionados de forma intrínseca com a segurança jurídica, sendo que esta pode ser classificada como um sobreprincípio, pois está acima dos demais, servindo como norteador das normas principais as quais regem os demais princípios.

Torna-se evidente, também, que instituir a segurança jurídica é um dever do Estado, que deve prover, obrigatoriamente, segurança, estabilidade e previsibilidade nas relações jurídicas com os particulares, bem como prover mecanismos e instituições que garantam a segurança jurídica nas relações dos cidadãos entre si, considerando que todos os atos e negócios jurídicos ocorrem dentro do que o ordenamento jurídico atualmente em vigor permite.

Conforme demonstrado, a importância da segurança jurídica é conferir aos cidadãos a certeza de que as ações do Estado ocorrerão dentro de uma previsibilidade normativa. Caso seja necessária alguma mudança, estas não representam uma ruptura, ou seja, não serão mudanças repentinas que se constituam como um gravame sobre o patrimônio jurídico consolidado. Ou ainda, de forma mais intangível, que estas mudanças não quebrem a confiança conquistada pelo Estado, no sentido de que este não mudará, de maneira brusca, as leis vigentes que normatizam os atos praticados pelos cidadãos.

A importância dos princípios da capacidade contributiva, anterioridade, legalidade, isonomia e irretroatividade, dentre outros, implícitos ou explícitos no estudo do Direito Tributário, surge neste contexto, uma vez que representam uma garantia fundamental aos administrados, uma vez que qualquer ato tributário realizado pela Administração Pública será nulo caso praticado ao arrepio da Lei, cuja origem, em última instância, é a própria vontade do Povo. Portanto, tais princípios, gravados nas diversas normas que formam o Sistema Tributário Nacional, representam um limite para a atuação do Estado, protegendo o próprio Povo contra o abuso de poder, uma vez que, ao contrário dos atos praticados entre

particulares, que podem abranger tudo o que a Lei não proíbe, o Poder Público somente pode fazer aquilo que a lei, antecipadamente, autorizar.

Por fim, é a atuação conjugada destes diversos princípios em comento que asseguram ao indivíduo, no Estado Democrático de Direito, que os poderes constituídos não cometerão arbitrariedades, e que todos os atos por eles praticados terão como finalidade a proteção e tutela dos direitos e garantias individuais.

## REFERÊNCIAS

ABRANTES, Francilene. *Empréstimos compulsórios*, novembro de 2014. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/33647/emprestimos-compulsorios>>. Acesso em: 12 out. 2015.

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 4. ed. rev. atual. São Paulo: Método, 2010.

\_\_\_\_\_. *Direito tributário esquematizado*. 4. ed. rev. atual. São Paulo: Método, 2010. p. 41. No mesmo sentido: JESUS, Maria Elizabeth. *Tributação no Brasil - em busca da justiça fiscal*. Brasília: 2010.

\_\_\_\_\_. *Direito tributário esquematizado*. 4. ed. rev. atual. São Paulo: Método, 2010.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

\_\_\_\_\_. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

AVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

\_\_\_\_\_. Lei Nº 5.172/1966 de 25 de outubro de 1966. *Código Tributário Nacional*. Brasília, DF: Senado, 1966.

\_\_\_\_\_. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE: 560604 AM , Relator: Min. ELLEN GRACIE, Data de Julgamento: 28/06/2011, Segunda Turma, Data de Publicação: DJe-155 DIVULG 12-08-2011 PUBLIC 15-08-2011 EMENT VOL-02565-01 PP-00161. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/20625220/agreg-nos-embdecl-no-recurso-extraordinario-re-560604-am-stf>>. Acesso em 03 nov. 2015.

\_\_\_\_\_. TRIBUNAL SUPERIOR DO TRABALHO – ESTADO DE RORAIMA: 333002420095040511 33300-24.2009.5.04.0511, Relator: Augusto César Leite de Carvalho, Data de Julgamento: 28/08/2013, 6ª Turma, Data de Publicação: DEJT 30/08/2013. Disponível em: <<http://tst.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24124301/recurso-de-revista-rr-333002420095040511-33300-2420095040511-tst>>. Acesso em: 20 de set. 2015.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COSTA, Alcides Jorge. *O Conceito de Tributo, Imposto e Taxa*. In: **Revista dos Tribunais**. São Paulo: RT, n.344, v.6. fev. 2011.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros, 2001.

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. TJ-RS - IIN: 70065432056 RS, Relator: Isabel Dias Almeida, Data de Julgamento: 21/09/2015, Tribunal Pleno, Data de Publicação: Diário da Justiça do dia 30/09/2015. Disponível em: <<http://tj-rs.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/239272946/incidente-de-inconstitucionalidade-iin-70065432056-rs>>. Acesso em: 21 mai. 2016.

KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do estado*. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MOARES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito tributário: estudo de casos e problemas*. São Paulo: Bushatsky, 1973.

PAUSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário – à luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 13 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

PEREIRA, Fabiana Augusta de Araújo. *Sobreprincípio da segurança jurídica em matéria tributária*, novembro de 2012. Disponível em:

<<http://jus.com.br/artigos/23238/sobreprincipio-da-seguranca-juridica-em-materia-tributaria>>. Acesso em: 19 set. 2015.

TICIAN, Rafael. *O Princípio Da Legalidade Tributária À Luz Da Constituição Federal – The Principle Of Legality Tax Under The Federal Constitution*, 18 de junho de 2014. Disponível em: <<http://www.tex.pro.br/home/artigos/264-artigos-jun-2014/6610-o-principio-da-legalidade-tributaria-a-luz-da-constituicao-federal-the-principle-of-legality-tax-under-the-federal-constitution>>. Acesso em: 13 out. 2015.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Teoria das contribuições especiais: elementos conceituais*, 05 de março de 2014. Disponível em: <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/teoria-das-contribuicoes-especiais-elementos-conceituais/13183>>. Acesso em: 12 out. 2015.