



**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS
ESCOLA DE DIREITO E RELAÇÕES INTERNACIONAIS
NÚCLEO DE PRÁTICA JURÍDICA
COORDENAÇÃO ADJUNTA DE TRABALHO DE CURSO
MONOGRAFIA JURÍDICA**

**PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO E OS LIMITES AO DIREITO DE
TRIBUTAR ANALISADOS SOB A PERSPECTIVA DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
DE 1988**

**ORIENTANDO – LUCIANO GONÇALVES FARIA JÚNIOR
ORIENTADORA- PROFA. E MESTRA MIRIAM MOEMA DE CASTRO E SILVA
MACHADO MASCARENHAS RORIZ (Primeira parte)
PROFA. DRA. EDWIGES CONCEIÇÃO CARVALHO CORRÊA
(SEGUNDA PARTE)**

**GOIÂNIA-GO
2021**

LUCIANO GONÇALVES FARIA JÚNIOR

**PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO E OS LIMITES AO DIREITO DE
TRIBUTAR ANALISADOS SOB A PERSPECTIVA DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
DE 1988**

Monografia Jurídica apresentada à Escola de
Direito e Relações Internacionais, Curso de
Direito, da Pontifícia Universidade Católica de
Goiás (PUC GOIÁS).

Professora Orientadora: PROFA. E MESTRA
MIRIAM MOEMA DE CASTRO E SILVA
MACHADO MASCARENHAS RORIZ (Primeira
parte)

PROFA. DRA. EDWIGES CONCEIÇÃO
CARVALHO CORRÊA (SEGUNDA PARTE)

GOIÂNIA-GO

2021

LUCIANO GONÇALVES FARIA JÚNIOR

**PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO ANALISADOS SOB A PERSPECTIVA DA
CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

Data da Defesa: 29 de novembro de 2021

BANCA EXAMINADORA

Orientadora: Profa. Dra. Edwiges Conceição Carvalho Corrêa. Nota

Examinador Convidado: Prof: Ms. Julio Anderson Alves Buebo. Nota:

SUMÁRIO

Introdução	08
Capítulo 1- Princípios E Regras	10
1.1 - Conceitos De Princípios.....	10
1.2 - Conceitos De Regras.....	11
1.3 - Distinções Entre Os Princípios Das Regras.....	12
Capítulo 2 – O Direito Tributário Na Constituição Federal De 1988.....	13
Capítulo 2.1 - Dos Limites Do Poder De Tributar.....	15
2.1.1. Da Imunidade Recíproca.....	19
2.1.2. Da Imunidade Religiosa.....	20
2.1.3. Imunidade Dos Partidos Políticos, Das Entidades Sindicais E Das Instituições De Educação Ou De Assistência Social, Sem Fins Lucrativos.....	22
2.1.4. Outras Imunidades.....	24
Capítulo 3 - Princípios Do Direito Tributário Sob A Ótica Constitucional..	26
3.1. Princípio Da Capacidade Contributiva.....	26
3.2. Princípio Da Legalidade	29
3.3.Princípio Da Anterioridade E Anterioridade Nonagesimal.....	33
3.4. Princípio Do Não Confisco	39
3.5. Princípio Da Irretroatividade	41
3.6. Princípio Da Isonomia	43
3.7. Princípio Da Não Cumulatividade	45
3.8. Princípio Da Seletividade.....	48
3.9.Princípio Da Liberdade De Tráfego De Bens E Pessoas	50
Conclusão.....	50
Referências.....	53

Dedico este trabalho à minha estimada Andressa, detentora do meu amor eterno, responsável pelos meus momentos de alegria e companhia nos momentos penosos.

Aos meus pais, Luciano e Carla, pelas renúncias, apoio, dedicação, por acreditarem na minha capacidade e serem os responsáveis pelo surgimento do Direito em minha vida, meu ofício que tanto amo.

Ao meu irmão Lucas pela amizade e companheirismo e minha Avó Abadia pelo exemplo de calma, serenidade e fé.

*Agradeço a Deus, por ter sido minha força e persistência durante todo o trabalho.
Agradeço a Nossa Senhora, por ser a guardiã que ampara em todos os momentos difíceis.
Agradeço aos meus professores por tanto conhecimento e experiências compartilhadas para que
fosse possível a realização deste trabalho.*

RESUMO

O presente trabalho trata-se de uma análise sobre a constitucionalidade, importância e relevância dos princípios constitucionais tributários e os limites do direito de tributar, sempre buscando demonstrar a unidade destes juntos com a Lei Maior. No ato de analisar, foram demonstradas hipóteses de aplicação, conceitos retirados da doutrina especializada, localização na legislação constitucional e tributárias, jurisprudência e decisões âmbito administrativo, entre outras fontes. Primeiro foi diferenciado as regras e os princípios, com a devida exposição. Após isso foram expostos os limites constitucionais de tributar, com enfoque nas imunidades. Por fim, foram expostos e detalhados os princípios constitucionais tributários, expondo a sua importância, concordância e respeito ao princípio da unidade da Constituição Federal da República Federativa do Brasil.

Palavras-chave: Constituição. Tributário. Princípios. Limites.

Abstract

This work is an analysis of the constitutionality, importance and relevance of constitutional tax principles and the limits of the right to tax, always seeking to demonstrate the unity of these together with the Major Law. In the act of analysis, application hypotheses were demonstrated, concepts taken from specialized doctrine, location in constitutional and tax legislation, jurisprudence and administrative decisions, among other sources. First, the rules and principles were differentiated, with due exposition. After that, the constitutional limits on taxation were exposed, with a focus on immunities. Finally, the tax constitutional principles were exposed and detailed, exposing their importance and agreement with the Federal Constitution of the Federative Republic of Brazil.

Keywords: Constitution. Tax. Principles. Limits.

INTRODUÇÃO

A República Federativa do Brasil tem como característica ser um Estado Democrático de Direito, que entre outras disposições, consiste no desenvolvimento de um Estado em que o ordenamento jurídico esteja de acordo com a vontade do povo/nação, que é o titular do poder.

Este Poder a que se refere é expresso através da Lei Constitucional, que define a base principiológica e normativa do ordenamento jurídico. Desta maneira, normas como a Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional) bem como as leis tributárias dos Estados-Membros tiveram que adequar-se a nova realidade constitucional, havendo inclusive normas não recebidas.

A Constituição da República Federativa do Brasil rege diversos direitos e garantias que devem ser estritamente observados pelas normas infraconstitucionais. Entretanto, igualmente relevante é a consonância das normas e princípios constitucionais com os princípios que regem matérias infraconstitucionais em seus diversos ramos.

Da mesma maneira pode-se concluir a importância da concordância dos princípios do Direito Tributário com os preceitos constitucionais, pois estes orientam a construção de normas novas, norteiam interpretações e entendimento dos Tribunais, principalmente definem limites ao poder de tributar e principalmente protegem o contribuinte de arbítrios do Estado.

O que foi acima exposto demonstra a importância do presente trabalho, tendo em vista a própria natureza do Direito Tributário que é o ato do Estado de impor a sua população que dispenda recursos financeiros para financiamento de suas atividades.

Esta unilateralidade da atividade tributária é comprovada principalmente pela possibilidade de constituição de título executivo extrajudicial pelo Fisco, a CDA (Certidão de Dívida Ativa) que permite o ingresso de ação de execução em face do contribuinte para que o débito tributário seja satisfeito.

No entanto, o papel da Constituição não é apenas de abstenção e vedação, não se restringindo a uma concepção negativa, mas também havendo concepção positiva de maneira que o Estado é responsável por prestações ao contribuinte, um verdadeiro direito constitucional de 3ª geração, tendo em vista a necessidade de medidas do Estado que possibilitem a efetivação dos direitos sociais: estas são possibilitadas pelo pagamento de tributos.

Desta maneira, considerando as concepções positivas e negativas da Constituição Federal, percebe-se a relevância da análise principiológica proposta neste trabalho, que busca apurar a constitucionalidade dos princípios que regem o Direito Tributário e suas respectivas aplicações e interpretações.

O método utilizado foi o hipotético dedutivo que gerou os resultados através de pesquisa bibliográfica de diversos autores.

CAPÍTULO 1. PRINCÍPIOS E REGRAS

Antes de restringir-se a matéria atinente ao trabalho, é necessária a introdução de alguns conceitos extremamente importantes para o entendimento da análise, a origem do surgimento do que se denominam princípios, e a diferenciação do que se entende por regras, igualmente tornam-se normas quando presentes em um determinado ordenamento jurídico.

É importante ressaltar que, de forma alguma há hierarquia quando se fala em princípios e regras, sendo que diferenciam se apenas na forma de aplicação, principalmente pela natureza destes. O primeiro, normalmente, é mais geral e abstrato, o segundo mais específico e concreto.

1.1. CONCEITO DE PRINCÍPIOS

Os princípios são a base de um determinado ordenamento jurídico. Na construção de um determinado edifício, são entranhadas em sua estrutura materiais para manter este sistema de pé, este é o melhor exemplo para demonstrar o papel dos princípios em um determinado ordenamento jurídico. Os princípios são o sustentáculo, a base e a estrutura.

São responsáveis por orientar todas as esferas de poderes: o Poder Executivo quando do exercício da administração ou emissão de atos normativos, o Poder Legislativo em sua função típica de legislar e o Poder Judiciário na aplicação da lei nos casos concretos.

Para SILVA & COUTINHO *apud* Canotilho:

Princípios são normas jurídicas impositivas de uma otimização, compatíveis com vários graus de concretização, consoante os condicionamentos fáticos e jurídicos. Princípios são, segundo isso, mandamentos de otimização, assim caracterizados pelo fato de a medida ordenada de seu cumprimento depender não só das possibilidades fáticas, mas também das jurídicas. (Pág 03, 2015)

Desta forma, fica evidente que a função otimizadora dos princípios na aplicação da norma, pois estes orientam em sentido favorável a verdadeira finalidade e intenção de determinado ordenamento jurídico.

Ressaltando a importância destes, PAULSEN leciona que:

São princípios quando indicam valores a serem promovidos, de modo que impõem a identificação da conduta devida em cada caso concreto, conforme suas circunstâncias peculiares. Como exemplos, temos a determinação de que os impostos, sempre que possível, sejam pessoais e graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, § 1º, da CF) e a vedação à instituição de tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente (art. 150, II, da CF). (2020. Pág. 28)

Os princípios devem ser promovidos por uniformizar a aplicação de diversas regras, mas com a mesma finalidade, conforme o exemplo que foi colacionado pelo Autor supracitado que menciona o princípio da igualdade, que veda aplicação de norma que trata desigualmente indivíduos na mesma situação e também o princípio da capacidade contributiva, que impõe que as normas impositivas de impostos estejam sempre de acordo com a capacidade econômica da pessoa que paga.

Este trabalho tratará de princípios, especificamente os que regem o Direito Tributário Brasileiro, mas para melhor entendimento explicitará nos próximos tópicos no que consistem as regras e no que estas diferem dos princípios.

1.2. CONCEITO DE REGRAS

As regras são normas que se distinguem dos princípios, por serem mais específicas e concretas, ou seja, aplicam-se diretamente ao caso concreto. Enquadra-se como regra a norma que se direciona a uma conduta, ato ou fato jurídico, seja permitindo ou proibindo algo, condicionando, entre outras características.

É específica por restringirem-se o âmbito de aplicação a algumas determinadas condutas e é concreta por descrever, em regra, o que acontece no mundo material ou pode vir acontecer. São normas que são cumpridas ou

descumpridas, aplicadas ou preteridas a outra regra mais nova, específica ou superior.

Nas palavras de Paulsen:

São regras quando estabelecem simples normas de conduta, determinando ou proibindo que se faça algo concreto, de modo que serão observadas ou infringidas, não havendo meio-termo. Como exemplos, temos a norma que atribui à União a competência para instituir imposto sobre a renda (art. 153, III, da CF) e a norma que proíbe os entes políticos de instituírem impostos sobre o patrimônio, renda e serviços uns dos outros (art 150, VI, a, da CF).(2020. Pág 29)

Analisando o exemplo citado pelo Autor, percebe-se o seu caráter restritivo que é afastado apenas por exceções que são regidas por norma de mesma hierarquia. Como exemplo, podemos citar que a Constituição Federal em seu artigo 150, § 3º impõe exceção para a própria norma supramencionada estabelecendo que as vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

1.3. DIFERENÇA DE PRINCÍPIOS E REGRAS

Para Barroso sobre o papel dos princípios e regras:

A Constituição passa a ser encarada como um sistema aberto de princípios e regras, permeável a valores jurídicos suprapositivos, no qual as ideias de justiça e de realização dos direitos fundamentais desempenham um papel central. (2012. Pág. 353)

Nesta citação do renomado jurista, é demonstrada a importância do convívio harmônico entre regras e princípios, pois estes se complementam. Enquanto

o primeiro consiste em ser o cerne de determinado sistema, o outro consiste em comando mais específicos com a mesma importância.

A análise dos conceitos e da função normativa dos princípios e das regras chega-se a presente conclusão: um ordenamento jurídico composto apenas por princípios seria demasiadamente flexível pela ausência de guias de comportamento. Pelo contrário, um sistema composto apenas de regras seria extremamente formal e rígido, que prejudicaria muito a resolução de casos concretos por as regras amoldarem-se menos que os princípios.

Por fim, as diferenças dos princípios para as regras Lenza, são:

- i) Quanto ao grau de abstração: os princípios são normas com um grau de abstração relativamente elevado, de modo diverso, as regras possuem uma abstração relativamente reduzida.
- ii) Quanto ao grau de determinabilidade na aplicação do caso concreto: os princípios, por serem vagos e indeterminados, carecem de mediações concretizadoras (do legislador, do juiz), enquanto as regras são suscetíveis de aplicação direta. (2017. Pág 153 e 154)

Analisando isto fica claro que é essencial que em um ordenamento jurídico saudável e equilibrado existe a presença de princípios firmes e regras de acordo com estes princípios. Igualmente importantes, diferenciam-se pontualmente e conjuntamente fazem parte de todos comandos normativos que vigoram no ordenamento jurídico pátrio.

CAPÍTULO 2 – O DIREITO TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A Constituição Federal da República Federativa do Brasil possui um capítulo próprio reservado ao tema da tributação e do orçamento, duas matérias que são intimamente ligadas pois o tributo é o mecanismo de arrecadação do Estado e as matérias referentes ao Orçamento dispõe de forma básica de como serão utilizadas aquelas importâncias financeiras referentes a cobrança dos tributos. Estas matérias são tratadas no Título VI: Tributação e Orçamento.

A primeira disposição sobre tributos na Constituição Federal vem em seu artigo 145, que estabelece a existência de três tipos de tributos, quais sejam: impostos, taxas e contribuição de melhoria. Este primeiro contato que se tem com a legislação causa a falsa sensação de que o ordenamento jurídico brasileiro adotou a teoria tripartite, o que é equivocado pois é adotada a teoria pentapartida, existindo também como tributos o empréstimo compulsório (artigo 148 da Constituição Federal) e as Contribuições especiais (artigos 149 e 195).

Desta maneira, a teoria pentapartida é a mais adequada a ser aplicada no ordenamento jurídico brasileiro, de acordo com Sidney dos Reis:

A teoria pentapartida, contrariando todas as teorias acima mencionadas, depara ser a mais adequada. A partir da Constituição Federal de 1988, além das espécies contidas no art. 5º do CTN (Impostos, Taxas e Contribuições de Melhorias), inovou ao instituir as contribuições especiais e empréstimos compulsórios. Tornando assim, inviável a observância unicamente do fato gerador, o qual passou a ser insuficiente para definição dos diferentes regimes jurídicos a que cada espécie de tributo está sujeita. Ademais, a Constituição Federal ao dispor em seu art. 145 que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria não limitou em dizer que apenas existem estas espécies de tributos, e sim, que estas são de competência comum entre os Entes Federativos. Isto porque, os Empréstimos Compulsórios bem como as Contribuições, diferentemente dos demais, tem competência exclusiva da União. (2016)

No mesmo comando legal é mencionado e consagrado o princípio da capacidade contributiva (artigo 145, § 1º da Constituição Federal), neste termos:

[...]
§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.(Brasil, 1988)

A partir daí fica estabelecido que o legislador, ao criar o tributo, principalmente deve observar a capacidade financeira do contribuinte, ora, aquele que possui patrimônio maior deve arcar com quantia mais relevante do que aquele que

possui menor capacidade econômica. Este princípio aplica-se principalmente na criação de impostos, a exemplo do Imposto de Renda, que utiliza-se da progressividade para cobrar maior porcentagem da renda daquele que recebe mais.

No §2º do artigo 145 consagra o *no bis in idem*, vedando de forma clara a bitributação quando menciona que as taxas (tributo cobrado devido a contraprestação a prestação de serviço público divisível e específico ou para o exercício do poder de polícia) não poderão ter base de cálculo própria de imposto.

No art. 146 são fixadas algumas disposições gerais tributárias que devem ser regidas apenas por lei complementar, como exemplo: conflitos de competência em matéria tributária; limitações constitucionais ao poder de tributar e normas gerais em matéria de legislação tributária.

Desta forma, na Seção I, do Capítulo I, do Título VI da Constituição Federal, denominada "Princípios Gerais, pode-se dizer que foram consagrados os princípios da capacidade contributiva, da vedação a bitributação, da legalidade tributária, entre outros.

Os artigos 153 e 154 preceituam sobre os tributos da União, o artigo 155 sobre o dos Estados Federados e Distrito Federal, por fim do 156 os do Município. Do artigo 157 ao 162 é dito sobre a repartição das receitas tributárias, que é matéria concernente ao orçamento público.

2.1 - DOS LIMITES DO PODER DE TRIBUTAR

O Direito Tributário é o ramo do direito responsável por estabelecer a maneira de como o Estado adquirirá recursos financeiros do contribuinte, matéria extremamente delicada, pois envolve o poder coercitivo do Estado sobre o indivíduo, sendo que aquele obriga este a despender recursos financeiros para o seu financiamento.

É fácil compreender em qualquer análise, por mais perfunctória que seja, que o Estado está em posição privilegiada sobre o contribuinte, possuindo ferramentas para cobrar do contribuinte o tributo. No Brasil, inclusive, quando não se

cumpra com as obrigações tributárias, seja ela principal, ou acessória, o Estado pode cominar sanção, desde que prevista em lei, tendo como exemplo a execução fiscal, a lavração de auto de infração, etc.

Considerando todo este panorama e utilizando-se da razoabilidade para limitar o poder do Estado, o constituinte originário estabeleceu algumas limitações ao poder de tributar, estes estabelecidos nos artigos 150 a 152 da Constituição Federal.

Sobre a limitação do poder de tributar imposta na Constituição Federal Brasileira, leciona Vidal Suncion Infante:

É pacífico o entendimento de que as limitações à competência tributária são traduzidas na repartição de competências tributárias bem como no reconhecimento constitucional de princípios e imunidades e isenções tributárias. Portanto, as limitações constitucionais ao poder de tributar são o conjunto de princípios e imunidades tributárias conforme estipulado na Constituição, no art. 146: “Cabe à lei complementar [...], inciso II: regular as limitações constitucionais ao poder de tributar [...]”. A expressão “isentas” utilizada no art. 195, § 7º – “São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei” – diz respeito à imunidade. Trata-se apenas de atecnia na redação do texto constitucional.(2016. Pág. 105)

Neste mesmo sentido entende o Supremo Tribunal Federal através de acórdão no julgamento do RE 636941/RS em 13/02/2014:

[...] 8. As limitações constitucionais ao poder de tributar são o conjunto de princípios e demais regras disciplinadoras da definição e do exercício da competência tributária, bem como das imunidades. O art. 146, II, da CF/88, regula as limitações constitucionais ao poder de tributar reservadas à lei complementar, até então carente de formal edição. 9. A isenção prevista na Constituição Federal (art. 195, § 7º) tem o conteúdo de regra de supressão de competência tributária, encerrando verdadeira imunidade. As imunidades têm o teor de cláusulas pétreas, expressões de direitos fundamentais, na forma do art. 60, § 4º, da CF/88, tornando controversa a possibilidade de sua regulamentação através do poder constituinte derivado e/ou, ainda mais, pelo legislador ordinário. 10. A expressão “isenção” equivocadamente utilizada pelo legislador constituinte decorre de circunstância histórica. [...]

Sobre as limitações ao poder de tributar, o constituinte no artigo 150 inicia estabelecendo garantias ao contribuinte em face da União, dos Estados, Municípios e

ao Distrito Federal. Essas garantias são expostas através de comandos legais que impõe vedações, mas que também são princípios consagrados no Direito Tributário.

O inciso I reitera o princípio da legalidade tributária que já foi mencionado neste diploma, firmando que não é possível exigir ou aumentar tributo sem que a lei estabeleça. Entretanto, como todo bom princípio, estabelece também exceções nos artigos 153, § 1º (II, IE, IPI e o IOF), 177 § 4º, I, b (CIDE) e 155, IV (alíquota ICMS monofásico).

Também no mesmo comando legal é consagrado o princípio da igualdade de tratamento dos contribuintes, do não confisco, da anterioridade e anterioridade nonagesimal, da irretroatividade tributária, entre outros, que serão mais detalhados e analisados com a perspectiva da Constituição Federal neste trabalho.

Entretanto, quando se fala de limites constitucionais ao poder de tributar, o principal tema são as imunidades, que são conceituadas por Leandro Paulsen:

As regras constitucionais que proíbem a tributação de determinadas pessoas, operações, objetos ou de outras demonstrações de riqueza, negando portanto, competência tributária, são chamadas de imunidades tributárias. Isso porque tornam imunes à tributação as pessoas ou base econômicas nelas referidas relativamente aos tributos que a própria regra constitucional negativa de competência específica. (2020. Pág. 150)

O termo “imunidade” não é mencionado em nenhum momento pela Constituição Federal, mas os comandos legais que proíbem a tributação de certas pessoas, operações, objeto, entes federativos, entre outros, possuem essa denominação que é amplamente aceita pela doutrina pátria.

Muito se discute acerca da motivação destas vedações ao poder de tributar, entretanto o constituinte teve algumas motivações, neste sentido Eduardo Sabbag:

Dessa forma, a norma imunizante, burilada pelo legislador constituinte, em nome do “cidadão destinatário”, visa preservar valores políticos, religiosos, sociais e éticos, colocando a salvo da tributação certas situações e pessoas (físicas e jurídicas). (2017. Pág. 363)

Concluindo o conceito e função das imunidades estabelecidas na Carta Magna, estas são vedações ao poder do legislador criar normas impositivas de impostos em algumas hipóteses, visando a preservação de valores protegidos pelo constituinte, de maneira que caso o legislador infraconstitucional decida criar norma que viole estas imunidades, será prontamente inconstitucional.

Por fim, importante dizer que os Tribunais Brasileiros interpretam literalmente os preceitos da Constituição Federal, de maneira que as imunidades abarcam apenas impostos, não se aplicando quanto a taxas e contribuições, como por exemplo demonstra o julgado no RE 636.941 em 04/04/2014:

1. A imunidade aos impostos concedida às instituições de educação e de assistência social, em dispositivo comum, exsurgiu na CF/1946, verbis: Art. 31, V, "b": À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado (...) lançar imposto sobre (...) templos de qualquer culto, bens e serviços de partidos políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no país para os respectivos fins. 2. As CF/1967 e CF/1969 (Emenda Constitucional 1/1969) reiteraram a imunidade no disposto no art. 19, III, "c", verbis: É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (...) instituir imposto sobre (...) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos da lei. 3. A CF/1988 traçou arquétipo com contornos ainda mais claros, verbis: Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) VI. instituir impostos sobre: (...) c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; (...) § 4º. As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas; Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (...) § 7º. São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

No mesmo sentido, confirma Eduardo Sabbag:

Nessa medida, as situações protegidas pela presente norma imunizante não serão objeto de incidência deste gravame. É que, "de acordo com a interpretação literal da norma da Constituição que prevê a imunidade tributária recíproca, esta alcança os impostos". Todavia, os eventos descritos nas alíneas do inciso VI não passam ao largo da incidência normal das outras exações tributárias, v.g., das taxas ou das

contribuições de melhoria. Estes gravames incidirão sem quaisquer óbices. (2017. Pág. 375)

Conforme o que foi demonstrado, resta indubitável que a interpretação literal é a mais adequada, quando se fala de imunidades, na Carta Magna, sendo que desta maneira se dá um sentido mais fiel e justo a aplicação da norma.

2.1.1. DA IMUNIDADE RECÍPROCA

O artigo 150, VI, a, da Constituição Federal garante a denominada pela doutrina como Imunidade Recíproca. Esta consiste no fato de nenhum dos entes federativos, seja a União, os Estados Federativos, os Municípios e o Distrito Federal poderem instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros. Esta imunidade também abarca as entidades autarquias e fundações, sendo que parte da doutrina divide esta imunidade em imunidade dos entes políticos e imunidade autárquica e fundacional.

Esta espécie de imunidade é decorrência lógica dos princípios constitucionais sendo que pode-se caracterizá-la como uma espécie de imunidade ontológica ou implícita, principalmente quando se refere a indissolubilidade do pacto federativo, ou seja, nenhum dos entes políticos tem hierarquia sobre o outro, não podendo instituir impostos uns sobre os outros.

Pode-se caracterizar esta imunidade também como subjetiva, reiterando a ideia de Eduardo Sabbag (2017. Pág. 378) por ter a norma constitucional ter escolhido determinadas pessoas para gozarem deste direito de não sofrer normas impositivas, todas essas pessoas jurídicas de direito público interno.

Para Rocha esta imunidade está diretamente relacionada com o pacto federativo, tendo em vista que comprometeria este princípio. Este mesmo autor entende que também a imunidade não restringe-se a patrimônio, rendas e serviços. Neste sentido:

Cumpre-nos assinalar, ainda que, a imunidade tributária concedida aos entes políticos não está adstrita, tão somente ao seu patrimônio, rendas e serviços, devendo também atingir todo o conjunto patrimonial incorporado, desde que, seja ele indispensável à consecução das atividades por essas desenvolvidas, de tal (2012)

Analisando esta argumentação, percebe-se que quando se verificar no caso concreto tributação que incida sobre atividade objetivada pela Constituição Federal e que esteja sendo realizada por ente federativo, autarquias ou fundações, a norma impositiva deve reputar-se inconstitucional.

Também pode-se constatar a relação desta imunidade com a ausência de capacidade contributiva dos entes federativos, de maneira que seria fato impossível tributar através de impostos, este relacionado diretamente com o princípio supramencionado, sem a pessoa ter a capacidade de contribuir.

Por fim, a Constituição Federal não teve a intenção de privilegiar os entes federativos, eximindo-os de tributação mas apenas aplicar o princípio da igualdade tributária entre estes, além da aplicação dos outros já mencionados.

2.1.2. DA IMUNIDADE RELIGIOSA

Esta imunidade consagrada no artigo 150, VI, *b*, da Constituição Federal está relacionada diretamente com o princípio da liberdade de crença e da prática religiosa, que são estabelecidos no diploma constitucional. Estas primeiras palavras sobre a imunidade religiosa confirmam desde já a unidade do sistema ao estabelecer um princípio ao direito tributário que protege determinados valores que são positivos a sociedade.

A imunidade religiosa justifica-se em diversos âmbitos, mas principalmente pelo fato de que as religiões consistem no exercício por um grupo de pessoas de determinados preceitos ou doutrina que direcionam-se a valores que são defendidos pela Constituição, como a promoção de dignidade da pessoa humana, da solidariedade, da fraternidade, da igualdade, do bem comum.

Importante ressaltar que a proteção a liberdade religiosa pelo Direito Constitucional Tributário tem alguns requisitos, possuindo como primeiro parâmetro o que é dito no preâmbulo da Constituição Federal de 1988, não sendo abrangida pela imunidade as religiões satanistas ou religiões que não cultivam valores positivos a convivência em sociedade. Neste sentido ensina Paulsen:

Ao estar direcionada para a proteção da liberdade religiosa, a imunidade alcança os mais diversos credos, inclusive as igrejas e os movimentos religiosos em geral que não são predominantes na sociedade brasileira. Aliás, “o pluralismo impede que o Poder Judiciário adote uma definição ortodoxa de religião”, de modo que “certas práticas que poderiam ser consideradas ‘seitas’, e não ‘religiões’, não escapam à imunização ao poderio tributário do Estado”. Mas não restam alcançados, por contraposição ao valor tutelado pela norma, as seitas satânicas, “por contrariar a teleologia do texto constitucional e em homenagem ao preâmbulo da nossa Constituição, que diz ser a mesma promulgada sob a proteção de Deus”.(2020. Pág. 163)

Também restringindo o benefício fiscal constitucional, entende-se que este atinge apenas as atividades essenciais ao templo religioso, sua manutenção e obra. Exemplo disso é que a imunidade não atinge os proventos do padre, pastor, bispo ou outro indivíduo relacionado a atividade religiosa, devido ao fato de que a remuneração destinada a estes indivíduos é acrescida como renda no patrimônio particular destes. Desta maneira há precedente semelhante em consulta realizada na Receita Federal:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF. RETENÇÃO NA FONTE. MINISTROS DE CONFISSÃO RELIGIOSA. Estão sujeitos à incidência do Imposto sobre a Renda na Fonte os valores despendidos pelas entidades religiosas com ministros de confissão religiosa, conforme a tabela progressiva do IRRF. SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 254, DE 26 DE MAIO DE 2017. Dispositivos Legais: Decreto nº 3.000, de 1999, Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), art. 167 c/c o art. 628.(COSIT Nº 254, DE 26 DE MAIO DE 2017)

Outro exemplo de atividade desempenhada por templo religiosa a qual a imunidade consagrada na Constituição Federal não atinge, é a prestação de serviços de guarda e estacionamento de veículos automotores. Desta maneira Rocha:

Consoante tais premissas, entendemos que a prestação de serviços de guarda e estacionamento de veículos automotores prestados por entidades

religiosas não está imune à incidência do ISS, pois tal atividade não está inserida dentro do contexto de atuação dessas entidades, ao contrário, revela-se situação estranha ao exercício daquelas que se propõem a cultivar a religião e fé.(2012. Pág. 21)

Haja vista do que foi exposto, conclui-se que há extrema importância na imunidade religiosa para proteção e promoção do princípio da liberdade religiosa e de crença, estando esta limitação no direito de tributar em plena consonância com o sistema constitucional.

2.1.3. IMUNIDADE DOS PARTIDOS POLÍTICOS, DAS ENTIDADES SINDICAIS E DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO OU DE ASSISTÊNCIA SOCIAL, SEM FINS LUCRATIVOS

Este tipo de imunidade visa a promoção de alguns princípios constitucionais, tendo em vista que cada uma destas entidades mencionadas visam a consecução de algum objetivo, quais sejam, a pluralidade política e preservação do Estado Democrático de Direito, a proteção ao direito dos trabalhadores, a educação, solidariedade, entre outros valores que devem ser defendidos.

Importante mencionar o entendimento de Paulsen (2020. Pág. 165) que diz que embora o inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal refira-se aos impostos “sobre” “patrimônio, renda ou serviços”, deve-se considerar a interpretação do STF no sentido de que restam abrangidos pela imunidade todos os impostos, de maneira que no exercício de suas atividades estas instituições são imunes de qualquer imposto.

Outro ponto relevante no que concerne a imunidade destas instituições, é que deve ser requerida, pois não é automática. Estas instituições devem comprovar a sua atividade, além do cumprimento dos requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional, que traz requisitos indispensáveis ao gozo do benefício. *In verbis*:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas; I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus

objetivos institucionais; III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão. § 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício. § 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos. (Brasil, 1988)

Entendido isto, deve-se tecer breves considerações sobre o papel constitucional que cada instituição que se beneficia da imunidade exerce. Rocha (2012. Pág. 26) cita que O regime democrático adotado pelo Estado Brasileiro impende que, as diversas opiniões políticas manifestadas pelos partidos políticos, possam ser efetivadas por intermédio da representação destes ideários, junto as Casas dos Poderes Legislativos e as chefias do Executivo.

Considerado isto, fica evidente que nada mais é do que a consecução de um objetivo da Constituição Federal, principalmente pelo fato desta espécie de instituição atender um fundamento deste diploma que está consagrado no inciso V, do artigo 1º, o pluralismo político. Concluindo, o partido político é o mecanismo que o povo, que é titular do poder, promover a sua representatividade.

As entidades sindicais buscam a promoção de direitos sociais ao trabalhador, estes que devem ser promovidos de forma indiscriminada, por isso recebem a proteção constitucional. Sobre as entidades educacionais é que se deve dar relevância ainda maior, devido a relevância do direito a educação.

Paulsen sobre as instituições educacionais, leciona que:

A Constituição atribui imunidade, ainda, genericamente, às instituições de educação. Alcança, pois, tanto o ensino fundamental, o ensino médio, o ensino técnico e o ensino universitário, como as pré-escolas, as escolas de idiomas, de esportes e outras quaisquer voltadas à educação. Além disso, o fato de as instituições de ensino cobrarem mensalidades e obterem renda elevada não descaracteriza a imunidade. As atividades relacionadas às suas finalidades essenciais são preservadas da cobrança de impostos. Caso desenvolvam atividades voltadas a outras finalidades, que não se configurem como auxiliares ou complementares do ensino, restarão tais atividades tributadas, conforme se infere do § 4º do mesmo art. 150. (2020. Pág. 166)

Analisando isto, percebe-se que o poder constituinte originário foi coerente com o artigo 203 da Constituição Federal ao promover esta espécie de imunidade, beneficiando instituições que auxiliam o Estado no papel de promoção à educação.

Por fim, o Estado beneficia também as instituições de assistência social para auxiliar na consecução das atividades destas entidades que não possuem fins lucrativos e que buscam a promoção dos direitos sociais a população.

Rocha (2012) ainda entende não existir vedação constitucional que impeça as instituições de ensino e assistência social de cobrarem pelos serviços educacionais e assistenciais efetivamente prestados, ou mesmo que tais entidades sejam impedidas de auferirem lucro, ainda que, decorrente da boa gestão de seus recursos financeiros. Entretanto todo este *superavit* deve ser reinvestido na própria instituição para a sua ampliação e aprimoramento, etc.

2.1.4. OUTRAS IMUNIDADES

O artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal preceitua que são imunes quanto a incidência tributária os “livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.

Para Rocha (2012) os motivos pelos quais o poder constituinte concedeu imunidade tributária sobre a produção dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão são assegurar a livre manifestação de ideologias e pensamentos, bem como, promover o fomento a educação, cultura, lazer, atividades científicas, dentre outras.

O benefício constitucional deve atingir também todas as modalidades de mídia (CD, DVD, Arquivos digitais etc.) que revelem o mesmo conteúdo desses objetos imunes, cuja premissa seja a veiculação do conhecimento. Isso é explicado pelo fato de que desde a promulgação da Constituição de 1988 surgiram outras formas de transmissão de conhecimento devido a tecnologia. Pode-se dizer ainda, que continuarão surgindo novas formas de veiculação de informações e a jurisprudência deverá ser a responsável por atualizar este benefício constitucional. A EC nº 75 (PEC

da Música), seguindo esta linha, promulgou o que estava sendo recorrente nos Tribunais. Nestes termos:

Art. 150. [...]

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (Brasil, 1988)

Desta maneira, fica confirmada além da imunidade intelectual, a imunidade musical na Constituição Federal, sendo vedado aos entes federativos legislarem normas impositivas de impostos sobre estes produtos brasileiros.

Importante mencionar que os equipamentos *e-readers*, *e-books*, papéis destinadas à impressão estão abarcadas pela imunidade. As máquinas e aparelhos destinadas a produção não estão incluídos.

Por fim, temos outras imunidades presentes na Constituição Federal: a) no artigo 153, §3º, inciso III, da CF, na qual estabelece que o IPI não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior; b) no artigo 153, § 4º, inciso II, que preceitua que não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel, referindo-se ao Imposto Territorial Rural; c) no artigo 153, § 5º, imuniza o ouro de qualquer imposto, com exceção ao IOF quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial; d) no artigo 155, §2º, inciso X, sobre o ICMS; e) artigo 156, § 2º sobre o ITBI; f) no artigo 184, § 5º, sobre as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.

Desta forma, estão delineadas e analisadas as imunidades que estão garantidas pela Constituição Federal, sendo que são o principal assunto quando se refere aos limites ao direito de tributar. Estas são muito importantes também na análise dos princípios, que será realizada neste trabalho.

CAPÍTULO 3 - PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO SOB A ÓTICA CONSTITUCIONAL

Conforme já foi explicitado nos tópicos anteriores, os princípios são a base, o pilar que sustenta determinado ordenamento jurídico. Para aplicação da norma no caso concreto, aplica-se o princípio, direta ou indiretamente.

A grande maioria dos princípios aplicáveis ao direito tributário estão consagrados na Lei Constitucional, devido ao fato desta ser analítica e pela importância da matéria, que está ligada diretamente ao saudável funcionamento do Estado Democrático de Direito.

Desta forma, parte-se para detalhar estas proteções e garantias do contribuinte em face do Estado, autêntico direito constitucional de primeira dimensão.

3.1. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O Princípio da Capacidade Contributiva está consagrado no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, que assim preceitua:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (Brasil, 1988)

Este princípio está diretamente relacionado com diversos valores estabelecidos pela Lei Constitucional, como o princípio da igualdade, o princípio da isonomia, princípio do mínimo existencial, princípio da progressividade.

Paulsen (2020. Pág. 99) entende que a capacidade contributiva não constitui apenas um critério de justiça fiscal capaz de fundamentar tratamento tributário diferenciado mas sim atua como promotor da isonomia, configurando

verdadeiro princípio a orientar toda a tributação, inspirando o legislador e orientando os aplicadores das normas tributárias.

O mesmo autor cita que mesmo que o texto constitucional positivou o princípio da capacidade contributiva referindo-se apenas aos impostos, que devem sempre que possível, ser pessoais e graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte conforme o artigo 145, § 1º, da CF, cuida-se de princípio fundamental de tributação aplicável a todas as espécies tributárias, ainda que de modo distinto conforme as características de cada qual.

Sabendo disto, fica evidente a possibilidade a aplicação em taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e até empréstimos compulsórios, mas respeitando os ditames legais relacionados a cada tributo particularmente. Andrezzo (2015) *apud* Ministro Carlos Velloso no voto no demonstra a possibilidade de aplicação do princípio em discussão as taxas:

[...] É certo que a taxa questionada varia em função do patrimônio líquido das empresas. Isto, porém, não significa seja o patrimônio líquido sua base de cálculo. Nos tributos fixos, não se faz cálculo. O valor do tributo é determinado diretamente pelo legislador. No caso, a variação do valor da taxa, em função do patrimônio líquido da empresa, é simples fator de realização do princípio constitucional da capacidade contributiva. (RE 177835/STF)

A variação do cálculo do tributo conforme a demonstração de riqueza e disponibilidade econômica do contribuinte está relacionado diretamente ao princípio da progressividade, uma das técnicas mais aplicadas no direito tributário.

Paoliello (2003) cita que alguns doutrinadores são críticos a aliança da capacidade contributiva com a progressividade alegando que, se adotados de forma desmedida, podem acabar por desestimular o desenvolvimento daqueles indivíduos que se encontram em um patamar mais elevado no que se refere a capacidade financeira, tributando com alíquotas elevadas, inibindo o crescimento. Entretanto, a tributação, mesmo que gradativa segundo a capacidade contributiva, deve respeitar o limite do princípio constitucional que veda o confisco, impedindo que o tributo seja imposto de forma tão elevada capaz de gerar um recuo no desenvolvimento.

O princípio do não confisco (artigo 15, IV da Constituição Federal) está ligado a progressividade dos tributos baseados na capacidade contributiva. Veda-se o confisco tanto para aquele que tem pouco, como para aquele que possui muito. Decorrência lógica deste princípio são as isenções concedidas pelos entes federativos a aqueles que possuem pouco patrimônio, bens e renda, mas também está ligado a limitação no valor dos tributos a aquele que possui patrimônio significativo.

Trata-se também da aplicação do princípio da igualdade quando se fala em capacidade contributiva e progressividade. O princípio da igualdade no ordenamento jurídico brasileiro é o tratamento igual, para pessoas iguais, e um tratamento desigual para indivíduos desiguais.

Sabbag relacionando o princípio da igualdade com a capacidade contributiva traz o conceito de equidade que tem origem em economistas que analisa o modo de distribuição dos recursos na sociedade. *In verbis*:

(a) A Equidade Horizontal: os contribuintes que possuam igual capacidade de pagar deverão contribuir com a mesma quantidade pecuniária, destinada aos cofres do Estado. É a ideia do “tratamento igual para os iguais”; (b) A Equidade Vertical: os contribuintes que possuam desigual capacidade de pagar deverão contribuir com diferentes quantidades pecuniárias, destinadas aos cofres do Estado. É a ideia do “tratamento desigual para os desiguais”. Aqui despontam os critérios de concretização do postulado da capacidade contributiva, v.g., a progressividade, a seletividade, entre outros. Assim, indivíduos com rendas maiores deverão contribuir, proporcional e equitativamente, com mais recursos do que aqueles que possuem menores rendimentos. O objetivo dessa forma de tributação não é o de inverter a posição das classes de renda, mas reduzir a diferença entre elas, por sinal, exageradamente grande no Brasil. (2017. Pág. 192)

A relação do princípio mencionado com a capacidade contributiva está ligada, na opinião de alguns doutrinadores, com a possibilidade de função extrafiscal da tributação quando basear-se no poder financeiro do contribuinte. Isto está explicado pelo fato de ter permitido o constituinte um mecanismo para o legislador criar leis com a intenção de buscar a igualdade econômica que é distante no Brasil.

Sobre a possibilidade da extrafiscalidade através da utilização da capacidade contributiva, Sabbag:

Em outras palavras, o viés extrafiscal há de rimar, em harmônica convivência, com as diretrizes principiológicas oriundas do texto constitucional, obtendo-se, assim, sua certificação de legitimidade. Posto isso, a capacidade contributiva dará lugar à extrafiscalidade se os fins indutores, almejados pelo legislador, estiverem amparados pela Carta Magna, sem prejuízo da necessária razoabilidade, que deve orientar a distinção perpetrada, como se notou no trecho extraído da ementa do Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n. 142.348-1, relatado pelo Ministro Celso de Mello, no STF: “(...) a concessão desse benefício isencional traduz ato discricionário que, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público, destina-se, a partir de critérios racionais, lógicos e impessoais estabelecidos de modo legítimo em norma legal, a implementar objetivos estatais nitidamente qualificados pela nota da extrafiscalidade (...)” (2017. Pág. 197)

Por fim, Paulsen (2020) traz a relação da capacidade contributiva com o mínimo existencial, entendendo que também se projeta nas situações extremas, de pobreza, impondo-se que nada seja exigido de quem só tem recursos para sua própria subsistência.

Feita a análise de um dos princípios constitucionais tributários mais aplicados na praxe, resta indubitável que este é garantido pelo poder constituinte originário e está em plena comunhão com os valores estabelecidos na Constituição Federal, cumprindo com os requisitos de proteção, liberdade, razoabilidade e proporcionalidade ao constituinte perante o Fisco.

3.2. DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

O princípio da legalidade é decorrência lógica da maioria dos ordenamentos jurídicos da parte ocidental do planeta. A liberdade perante o Estado, acabando com a possibilidade de arbitrariedades por parte do representante deste foi obtida através de muitas lutas e revoluções ao longo do tempo. É direito constitucional de primeira geração, sendo que estes exigem prestações negativas por parte do Estado.

Desta forma, no estágio atual de desenvolvimento, o princípio da legalidade é resultado da espécie de Estado da República Federativa do Brasil, qual seja, Estado

Democrático de Direito. A Constituição Federal garante que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei em seu artigo 5º, II, verdadeiro direito fundamental.

Guerra (2012) cita que o princípio da legalidade representa um dos pilares do estado democrático de direito, por consequência, tal princípio se estende a todos os ramos do direito. O artigo 5º, II da CF, conceitua-o: Ninguém será obrigado a fazer algo ou deixar de fazer senão em virtude da lei.

Entretanto, o presente trabalho trata-se de direito tributário, de maneira que neste âmbito que devemos analisar. Além de garantir a legalidade como um direito fundamental, a Lei constitucional também preceitua sobre a legalidade em âmbito tributário em seu artigo 150, I. Nestes termos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. (Brasil, 1988)

Remetendo ao contexto histórico no que concerne a legalidade em âmbito tributário, Sabbag (2017. Pág. 61) cita que o mencionado princípio é multissecular, sendo que um dos primeiros documentos que o previam era a Carta Magna inglesa, de 1215, do Rei João Sem Terra, sendo que na época, a nobreza e a plebe, reunindo esforços e se insurgindo contra o poder unipessoal de tributar, impuseram ao príncipe João um estatuto, visando inibir a atividade tributária esmagadora do governo. Em outras palavras, objetivavam impor a necessidade de aprovação prévia dos súditos para a cobrança dos tributos, do que irradiou a representação “*no taxation without representation*”.

O mesmo autor analisa o princípio sob um plano conceitual, e entende que este se põe como um relevante balizamento ao Estado-administração no que se refere a tributos. O Estado de Direito tem como inafastável a garantia individual de serviço dos cidadãos, implicando uma inexorável convergência – e, também, equivalência de maneira que se há Estado de Direito, há a legalidade no fenômeno da tributação. Em outro giro, se prevalece o arbítrio estatal, tampouco existirá o Estado de Direito.

Este princípio tem notável importância para a proteção do contribuinte, tendo em vista que seria desarrazoado que autoridade cobrasse um tributo de forma arbitrária, sem o referendo do povo que é o titular do poder de uma nação. Analisando isto, percebe-se que este princípio faz unidade com a Constituição Federal por ser também decorrência da tripartição de poderes, pois o Poder executivo não pode exigir ou majorar tributos, em regra, sem o crivo do Poder Legislativo.

Entretanto, para alguns doutrinadores a exigência de lei não deve restringir-se a exigibilidade e o aumento mas também a extinção e desoneração dos tributos. Nesse sentido, entende Sabbag:

A Constituição Federal de 1988 foi explícita ao mencionar os elementos “instituição” e “aumento”, levando o intérprete, à primeira vista, a associar a lei apenas aos processos de criação e majoração do tributo. Essa não parece ser a melhor exegese: a lei tributária deve servir de parâmetro para criar e, em outro giro, para extinguir o tributo; para aumentar e, em outra banda, reduzir a exação. Com efeito, conforme se estudará no transcórrer da obra, as desonerações tributárias, quer no plano da extinção (e.g., isenções, remissões etc.), quer no plano das reduções (v.g., redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido etc.), adstringem-se à reserva de lei (art. 150, § 6º, CF). Daí se assegurar que o comando previsto no inciso I do art. 150 da CF/88 atrela-se, inexoravelmente, aos paradigmas fáticos instituição-extinção e aumento-redução. (2017. Pág. 63)

Característica a ser ressaltada sobre a legalidade tributária é o tipo de lei adequado a exigir o tributo. Entende-se que a lei ordinária é idônea a criação do tributo, entretanto, ocorre que a Constituição Federal determinou a criação de algumas exações apenas por lei complementar, como exemplo: a) Imposto sobre Grandes Fortunas (artigo 153, VII); b) Empréstimos Compulsórios (artigo 148, I e II); c) Impostos Residuais (art. 154, I); d) Contribuições Social-previdenciárias Residuais (artigos 195, § 4º e 154, I).

Por fim, necessita-se tecer alguns comentários importantes sobre as exceções ao princípio da legalidade em âmbito tributário. É notório que os princípios são o cerne de determinado sistema jurídico, entretanto, algumas vezes entram em conflito com outro princípio, devendo ser mitigado ou afastado, e não é diferente no Direito Tributário.

Sabbag (2017. Pág. 77) toma cuidado ao falar em “exceção” a legalidade em tela porque não parece ser a melhor exegese dos preceptivos que ressalvam a legalidade, haja vista referirem-se eles a exações tributárias que dependem de lei, mas que podem ter uma alteração de alíquotas empreendidas por ato do Poder Executivo, entretanto, todos os tributos estão sujeitos ao princípio da legalidade, embora, em relação a alguns, sob as vestes de uma “aparente exceção”, nos dizeres de José Eduardo Soares de Melo, o princípio se mostre mitigado, com relação às alíquotas (e não com relação à base de cálculo) de maneira que em certas circunstâncias e dentro dos limites legais, não se submetem ao princípio da legalidade tributária. Desta forma, há limites legais dentro dos quais o Poder Executivo alterará as alíquotas dos tributos considerados “exceções”. Frise-se que a “alteração de base de cálculo”, aceita pelo art. 21 do CTN, não foi recepcionada pelo art. 153, § 1º, da CF, permanecendo apenas a possibilidade quanto às alíquotas.

Conseqüentemente, estas exceções a alteração das alíquotas de determinados tributos (II, IE, IPI, IOF) explica-se pelo fato de serem impostos que servem para realizar intervenção no poder econômico, entre outros fatores. Desta forma, segue-se como exemplo algumas exceções:

- a) exceção do artigo 153 § 1ª, que faculta ao poder executivo alterar as alíquotas sobre o II, IE, IPI e o IOF, devido ao fato de ser tributos regulatórios do comércio. Desta forma, foi fornecida a opção do Poder Executivo de alterar as alíquotas de tais impostos, pois estes protegem a indústria Nacional e precisam de maior agilidade para o seu processo normativo, mas o decreto que alterar deve obedecer os limites normativos impostos pela lei.
- b) artigo 177, § 4º, b, determinando a possibilidade de redução ou reestabelecimento de contribuição de intervenção de domínio econômico relacionada a importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível. Ato é por decreto presidencial.
- c) artigo 155, IV que define que os Estados e o Distrito Federal poderão definir as alíquotas do ICMS monofásico incidente sobre combustíveis. Este ato normativo é o convênio do CONFAZ. (Brasil, 1988)

Desta forma, analisado o princípio da legalidade tributária, sua legalidade e suas exceções, percebe-se que está em plena unidade com a Constituição Federal, sendo importante instrumento ao contribuinte e limitador de possíveis arbitrariedades do Estado impor tributos de forma ilegal.

3.3. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE E DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL

O artigo 150, III, b, estabelece que é vedado ao poder estatal cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja a publicação que os instituiu ou aumentou. Esta garantia provinda da Constituição Federal é denominada princípio da anterioridade.

Este princípio é matéria exclusiva do direito tributário e esta diretamente relacionado ao princípio da não surpresa, sendo que não era prática incomum em diversos Estados a cobrança de tributo de um dia para o outro, sem qualquer período para o contribuinte preparar-se para tal exação.

Paulsen *apud* Humberto Ávila trata da importância da previsibilidade neste ramo do direito, neste sentido:

A anterioridade é garantia de conhecimento antecipado da lei tributária mais gravosa. Não se trata apenas de prover previsibilidade ou não surpresa. HUMBERTO ÁVILA diz que, “em vez de previsibilidade, a segurança jurídica exige a realização de um estado de calculabilidade. Calculabilidade significa a capacidade de o cidadão antecipar as consequências alternativas atribuíveis pelo direito a fatos ou a atos, comissivos ou omissivos, próprios ou alheios, de modo que consequência efetivamente aplicada no futuro situe-se dentro daquelas alternativas reduzidas e antecipadas no presente”(2020. Pág. 194)

Interessante o conceito de calculabilidade, garantindo as famílias que se preparem para a nova ou maior exação. Importante a existência considerando a grande carga tributária e a dificuldade comum de famílias pagarem regularmente seus tributos, tendo ciência de que é fato certo que a ausência deste princípio traria grandes prejuízos ao bom funcionamento da máquina estatal.

Também Aranha (2006) entende que há grande relação do mencionado princípio e o princípio da "não-surpresa tributária", evitando que os contribuintes sejam surpreendidos com as novas cobranças, sem terem tido tempo suficiente para melhor conhecer a nova legislação, e, em função dela, poderem programar-se, pois também

o contribuinte, empresário ou não, necessita de planejamento para dar continuidade a suas atividades, empreendimentos, assim como para controle do orçamento familiar.

Outro ponto interessante e que não se pode omitir quando se fala da necessidade de legislação anterior para a cobrança ou majoração dos tributos é a distinção entre a anterioridade com a anualidade.

Para Paulsen (2020. Pág. 194) a anterioridade tributária não se confunde com anualidade tributária, que figurava no § 34 do art. 141 da Constituição de 1946 que preceituava: “nenhum [tributo] será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra” impondo, que constasse do orçamento a previsão da arrecadação do tributo sob pena de não poder ser exigido. Tal norma não foi repetida nas Constituições posteriores e já não existe como garantia tributária.

Desta maneira, quando se fala em anualidade, trata-se de previsão em lei orçamentária para a cobrança do tributo, uma garantia indireta ao contribuinte, diferente da anterioridade que veda a cobrança baseando-se no tempo, na possibilidade do planejamento financeiro familiar.

Pode-se dizer ainda que este princípio está diretamente ligado a ideia de segurança jurídica, por proteger o contribuinte de exações imediatas e inesperadas, mantendo-se na situação jurídica e financeira em que estava e havendo tempo hábil para preparar-se para o pagamento do tributo.

Entretanto, quando fala-se de anterioridade tributária, não mais se restringe a anterioridade de exercício. O poder constituinte derivado, através da Emenda Constitucional 42/03 inseriu a Lei Constitucional o Princípio da Anterioridade Nonagesimal em seu artigo 150, III, c, mas já era garantia no artigo 195, § 6º. Nestes termos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III - cobrar tributos: [...] c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos

orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: § 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b". (Brasil, 1988)

Paulsen (2020. Pág. 195) defende a existência desta espécie de anterioridade dizendo que os tributos em geral continuam sujeitos à anterioridade de exercício (a lei publicada num ano só pode incidir a partir do ano seguinte), mas não haverá incidência antes de decorridos, no mínimo, 90 dias da publicação da lei instituidora ou majoradora em prol da segurança jurídica em matéria tributária. Não ocorre mais a instituição ou majoração de tributos por lei publicada ao apagar das luzes de um ano para vigência já a partir de 1º de janeiro. Muitas vezes houve até mesmo edições extras do Diário Oficial em 31 de dezembro, sábado à noite, sem que sequer tivesse chegado a circular, e que no dia seguinte, alheia ao conhecimento sequer dos mais atentos, já geravam obrigações tributárias

Importante ressaltar que este princípio é considerado cláusula pétrea, tendo em vista que há entendimento consolidado através do julgamento da ADI 939, sendo reconhecido como direito individual ao contribuinte em face do Estado. Neste sentido o voto do Ministro Celso de Mello no julgamento da referida Ação Direta de Inconstitucionalidade:

O princípio da anterioridade da lei tributária, além de constituir limitação ao poder impositivo do Estado, representa um dos direitos fundamentais mais relevantes outorgados pela Carta da República ao universo dos contribuintes. Não desconheço que se cuida, como qualquer outro direito, de prerrogativa de caráter meramente relativo, posto que as normas constitucionais originárias já contemplam hipótese que lhe excepcionam a atuação. Note-se, porém, que as derrogações a esse postulado emanaram de preceitos editados por órgão exercente de funções constituintes primárias: a Assembleia Nacional Constituinte. As exceções a esse princípio foram estabelecidas, portanto, pelo próprio poder constituinte originário, que não sofre, em função da própria natureza dessa magna prerrogativa estatal, as limitações materiais e tampouco as restrições jurídicas impostas ao poder reformador. Não posso ignorar, de qualquer modo, que o princípio da anterioridade das leis tributárias reflete, em seus aspectos essenciais, uma das expressões fundamentais em que se apoiam os direitos básicos proclamados em favor dos contribuintes. O respeito incondicional aos princípios constitucionais evidencia-se como dever inderrogável do Poder Público. A ofensa do Estado a esses valores – que desempenham, enquanto

categorias fundamentais que são, um papel subordinante na própria configuração dos direitos individuais ou coletivos – introduz um perigoso fator de desequilíbrio sistêmico e rompe, por completo, a harmonia que deve presidir as relações, sem tão estruturalmente desiguais, entre as pessoas e o Poder. Não posso desconhecer – especialmente neste momento em que se amplia o espaço do dissenso e se intensificam, em função de uma norma tão claramente hostil a valores constitucionais básicos, as relações de antagonismo entre Fisco e os indivíduos – que os princípios constitucionais tributários, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos outorgados, pelo ordenamento positivo, aos sujeitos passivos das obrigações fiscais. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar, esses postulados têm por destinatário o poder estatal, que se submete, quaisquer que sejam os contribuintes, à imperatividade de suas restrições. A reconhecer-se como legítimo o procedimento da União Federal de ampliar, a cada vez, pelo exercício concreto do poder de reforma da Carta Política, as hipóteses derogatórias dessa fundamental garantia tributária, chegar-se-á, em algum momento, ao ponto de nulificá-la inteiramente, suprimindo, por completo, essa importante conquista jurídica que integra, como um dos seus elementos mais relevantes, o próprio estatuto constitucional dos contribuintes. A eficácia do princípio da anterioridade não pode ser comprometida por normas de direitos positivos de discutível validade jurídico-constitucional. (ADI 939/DF)

Por fim, o princípio da anterioridade e anterioridade nonagesimal é aplicado em todos os tributos. No entanto, como em toda boa regra ou princípio, há exceções a esta aplicação.

Para Paulsen (2020. Pág. 196) as exceções às regras de anterioridade são taxativas, *numerus clausus*, De forma que rol de exceções para a anterioridade de exercício e outro para a anterioridade nonagesimal mínima, os quais não se confundem. Estas exceções têm diversos motivos para existirem, podendo até ser pela extrafiscalidade de alguns tributos.

Na Constituição Federal há diversas exceções à anterioridade, conforme abaixo se segue:

TRIBUTOS	ANTERIORIDADE	ANTERIORIDADE NONAGESIMAL
II – 153, I	exceção – 150, § 1º	exceção – 150, § 1º

IE – 153, II	exceção – 150, § 1º	exceção – 150, § 1º
IR – 153, III	–	exceção – 150, § 1º
IPI – 153, IV	exceção – 150, § 1º	–
IOF – 153, V	exceção – 150, § 1º	exceção – 150, § 1º
IPVA (bc) – 155, III	–	exceção – 150, § 1º
IPTU (bc) – 156, I	–	exceção – 150, § 1º
IEG – 154, II	exceção – 150, § 1º	exceção – 150, § 1º
ECCG – 148, I	exceção – 150, § 1º	exceção – 150, § 1º
ICMS-comb/lub (%) – 155, § 2º, XII, <i>h</i>	exceção – 155, § 4º, IV, <i>c</i>	–
Cide-comb (%) – 177, § 4º	exceção – art. 177, § 4º, I, <i>b</i>	–
CSS – 195, I a IV	exceção – art. 195, § 6º	–

Quadro organizado por Constituição Federal de 1988.

Encerrando este tema, deve-se tecer comentários a algumas incógnitas sobre a anterioridade tributária. Primeiramente, sobre a prorrogação de tributo ou alíquota temporário, o STF vem entendendo que não necessita de respeito ao princípio da anterioridade.

Entretanto, em relação a revogação ou redução de benefício fiscal, Paulsen ensina:

Quando da revogação ou redução de benefício fiscal, também se impõe a observância das garantias de anterioridade. A supressão de benefícios fiscais aumenta a carga tributária a que o contribuinte está sujeito, equiparando-se, nessa perspectiva, à instituição e à majoração de tributos. Em 2014, no RE 564.225 AgR, o STF decidiu: “Promovido aumento indireto do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS por meio da revogação de benefício fiscal, surge o dever de observância ao princípio da anterioridade, geral e nonagesimal, constante das alíneas b e c do inciso III do art. 150, da Carta”³⁴³. Neste feito, o ministro-relator lembrou o julgamento, no mesmo sentido, da ADIMC 2.325, ainda em 2004, quando o tribunal reconhecera, por unanimidade, a necessidade de observância da anterioridade quando da redução de benefício fiscal relativo ao aproveitamento de créditos. Na oportunidade, também relator o Ministro MARCO AURÉLIO, já fora afirmado acerca do dispositivo que consagra a anterioridade de exercício no voto condutor: “há de emprestar-se eficácia ao que nele se contém, independentemente da forma utilizada para majorar-se certo tributo. O preceito constitucional não especifica o modo de implementar-se o aumento. Vale dizer que toda modificação legislativa que, de maneira direta ou indireta, implicar carga tributária maior há de ter eficácia no ano subsequente àquele no qual veio a ser feita”. Com isso, resta superado o entendimento anterior do STF³⁴⁴. Considere-se, ainda, que o art. 104, III, do CTN determina expressamente a aplicação da anterioridade à extinção ou redução de isenções, norma esta meramente interpretativa do alcance da garantia constitucional. Desse modo, deve ser reconhecido ao contribuinte o direito a conhecimento antecipado da norma revogadora ou redutora do benefício fiscal, aplicando-se os arts. 150, III, b e c, e 195, § 6o, da Constituição. (2020. Pág. 199)

Sobre prazo para recolhimento, não se aplica a anterioridade tributária. Este já é entendimento consagrado nos Tribunais pátrios e expresso através de Súmula Vinculante 50 do Superior Tribunal Federal: “Norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade.”

Considerando o que foi exposto neste tópico, percebe-se a importância da garantia da anterioridade ao contribuinte feita pela Constituição Federal, protegendo o contribuinte de exações imediatas e sem preparação, havendo pequenas exceções motivadas.

3.4. PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO

O artigo 150, IV, da Constituição Federal traz a garantia da vedação do confisco ao contribuinte. Este direito, de não ter seu bem ou patrimônio transferido ao Estado é muito importante tanto na instituição das normas jurídicas como na resolução de casos concretos.

Para Paulsen (2020.Pág. 203) identifica-se o confisco como uma tributação excessivamente onerosa, insuportável, não razoável, que absorve a própria fonte da tributação, ou seja, passa para propriedade do Estado o próprio bem que servia de fonte de renda para o pagamento da exação.

A vedação do confisco está diretamente relacionada com o direito de propriedade garantido pela Carta Magna em seu artigo 5º, XXII, pois um cidadão que não pratica atos ilícitos e cumpre com seus deveres não deve sofrer exação que consuma sua própria fonte de contribuição, mas o mesmo diploma prevê perda de bens em algumas hipóteses a aquele que comete atos ilícitos. *In verbis*:

Art. 243. As propriedades rurais e urbanas de qualquer região do País onde forem localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas ou a exploração de trabalho escravo na forma da lei serão expropriadas e destinadas à reforma agrária e a programas de habitação popular, sem qualquer indenização ao proprietário e sem prejuízo de outras sanções previstas em lei, observado, no que couber, o disposto no art. 5º. Parágrafo único. Todo e qualquer bem de valor econômico apreendido em decorrência do tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins e da exploração de trabalho escravo será confiscado e reverterá a fundo especial com destinação específica, na forma da lei. (Brasil, 1988)

Desta forma, verifica-se que o confisco está presente no ordenamento jurídico mas apenas quando se fala em infrações ao mesmo, não sendo constrangido o contribuinte a sofrer deste ato por parte do Estado.

Analisando mais profundamente possíveis infrações a este princípio, percebe-se que este não ofende apenas o direito de propriedade de determinado contribuinte que sofra com a exação, mas pode atingir também em um panorama mais abrangente o princípio da livre iniciativa e o do livre exercício profissional. Ora, é bem possível imagina a situação de que o contribuinte, predisposto a atividade empresarial, que empregaria inúmeros cidadãos, auxiliando na economia e possibilitando o

sustento de famílias deixe de exercer a atividade econômica devido a tributação ser alta demais, não compensando os riscos que envolvem a atividade econômica. Ou seja, a tributação exagerada, impossibilita o crescimento do país.

Em 1999 em caso notório, o Supremo Tribunal Federal aplicou o princípio da vedação ao confisco para impedir o aumento da contribuição previdenciária dos servidores públicos, que chegaria a alíquota de 25% e junto com o imposto de renda sobre a remuneração, iria ser o servidor privado de 50% do que efetivamente receberia: evidente confisco.

Paulsen sobre o entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a aplicação do princípio aqui discutido:

O STF tem decidido que a vedação do efeito confiscatório aplica-se tanto aos tributos propriamente, como às multas pelo descumprimento da legislação tributária, invocando o art. 150, IV, da CF em ambos os casos. Mas deve-se ter bem presente que os fundamentos da vedação, num e noutro caso, a rigor, são distintos. A vedação de efeito confiscatório na instituição ou majoração de tributos decorre diretamente do art. 150, IV, da Constituição; relativamente às multas, da proporcionalidade das penas e do princípio da vedação do excesso. O STF entende, de um lado, válida a multa moratória de 20% e, de outro, confiscatória a multa de ofício superior a 100% do tributo devido. (2020. Pág. 204)

Desta forma, entende-se que sequer as multas pelo descumprimento da obrigação principal tributária são capazes de absorver todo o bem do contribuinte a qual o tributo incide, notória e necessária garantia dada ao contribuinte pela Constituição Federal.

Entretanto, há algumas características dos tributos que impedem que o princípio de vedação ao confisco seja aplicado. Desta maneira, leciona Sabbag:

O princípio da vedação ao confisco não se aplica, em tese, aos impostos extrafiscais (v.g., II e IE; ainda, o IPI e o IOF), que, conforme a emergência da situação posta, poderão conter alíquotas excessivamente gravosas, em homenagem à regulação da economia. A doutrina e a jurisprudência admitem alíquotas elevadas nesses tipos de impostos. Ademais, o mesmo raciocínio tem sido aplicado aos casos de progressividade extrafiscal, admitindo-se a exacerbação na cobrança de IPTU e de ITR, quando atrelados ao cumprimento da função social da propriedade urbana e rural, respectivamente. As alíquotas estabelecidas para esses impostos deverão

ser razoáveis, sob pena de veicularem uma vitanda expropriação da propriedade imobiliária, inviabilizando a sua manutenção. Na mesma esteira, o referido princípio não é aplicável aos impostos seletivos (IPI e ICMS), que, assumindo a função de gravames proibitivos, voltam-se para o atingimento do interesse coletivo e do bem comum.(2017. Pág. 310 e 311)

Conclui-se com esta citação que a intenção de regular a economia por parte do Estado, a necessidade de cumprimento da função social da propriedade, junto ao fato de existir gravames proibitivos nos impostos seletivos (IPI e ICMS), não impedem eventual confisco também. Esta conclusão é clara exposição de ponderação de princípios constitucionais, buscando a unidade e harmonia da Lei Maior, entendendo os doutrinadores que alguns valores se sobrepõe aos outros quando confrontados.

3.5. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE

A segurança jurídica é uma das características mais importantes no que concerne ao Estado Democrático de Direito, tendo em vista que o indivíduo deve ter resguardado o seu direito a não ter sua situação alterada ou modificada após ter obtido ou garantido o seu direito.

Visando estabelecer este princípio, o constituinte originário estabeleceu no artigo 5º, XXXVI, da Constituição Federal que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Estas garantias são extremamente importantes no direito tributário nacional, de maneira que explicam o princípio da irretroatividade tributária.

O princípio acima mencionado está localizado no artigo 150, III, a, da Constituição Federal que preceitua que é vedado aos entes federativos cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

Desta maneira, pelo texto é possível identificar a importância do princípio, tendo em vista que a não existência deste, que também é princípio geral do direito, traria situações absurdas. Imagine-se um contribuinte que tem o IPVA (Imposto sobre

o Patrimônio de Veículo Automotor) em abril e em junho tem o tributo majorado, todo aquele planejamento realizado para o devido pagamento seria em vão.

Sobre este princípio, leciona Paulsen:

Ainda que se possa extrair diretamente do princípio do Estado de direito a ideia de irretroatividade da lei, ela assume o contorno de impedir que lei nova alcance direitos adquiridos e atos jurídicos perfeitos, ou seja, posições jurídicas já definitivamente constituídas. Assim, não pode influir sobre direitos já consumados ou, embora não consumados, já adquiridos, pendentes apenas de exercício ou exaurimento, tampouco infirmar atos jurídicos perfeitos.(2020. Pág. 190)

Também sobre a importância do mesmo, Sabbag:

É dado inafastável que as leis, como regra, devem dispor para o futuro, orientando-se de modo prospectivo. Desse modo, aplica-se a irretroatividade à lei tributária em grau “genérico”, ressalvadas as exceções às quais nos ateremos em momento ulterior, neste capítulo. Tudo isso em homenagem à segurança jurídica e à previsibilidade que lhe é intrínseca.(2017. Pág. 245)

Por fim, cumpre ressaltar que este princípio não é absoluto em todo ordenamento jurídico brasileiro, tendo em vista que há exceções no artigo 106 do Código Tributário Nacional, mas sempre respeitando ao que foi preceituado na Constituição Federal e ao Princípio Geral do Direito.

De qualquer forma, não é caso de maiores detalhes tendo em vista que não é objeto do presente trabalho analisar a legislação infraconstitucional, mas percebe-se no que foi exposto a importância de se garantir a irretroatividade para que seja assegurado ao contribuinte a segurança jurídica, autêntico direito constitucional.

3.6. PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA

O princípio da isonomia é um desenrolar natural da igualdade trazida pelo sistema constitucional, este, um dos valores mais importantes que o constituinte garantiu, localizado no artigo 5º segundo quais todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país.

A igualdade ou isonomia deve ser respeitada em todos os âmbitos e ramos do direito, sendo vedado a situação em que indivíduos em situação iguais ou semelhantes serem tratados de forma diferente, pois configuraria clara seletividade injusta, indo contra os valores constitucionais, não devendo o Estado, em sua relação vertical com o indivíduo, nem o próprio cidadão, nas relações horizontais, discriminar ou diferenciar o cidadão por gênero, raça, etnia, orientação política ou qualquer motivo.

Outra característica deste princípio é a não vedação de tratamento desigual, quando o indivíduo esteja em situação desigual. Neste sentido Sabbag cita:

A igualdade na lei (ou através da lei), por sua vez, é diferente dimensão da isonomia, que se voltado legislador, a fim de que este institua a norma com respeito ao imperativo corrente de que os iguais deverão ser igualmente tratados, enquanto os desiguais, na medida de suas dessemelhanças, deverão diferentemente sê-lo. Vale dizer que esta dimensão da igualdade mostra-se como cláusula geral de proibição do arbítrio, obstaculizando ao legislador a adoção de critérios casuísticos e opções políticas no tratamento normativo das situações equivalentes, que o levem a promover discriminações gratuitas e artificiais. Na perspectiva da “igualdade na lei”, a isonomia se mostra como a paridade entre pessoas perante situações semelhantes ou, no plano da diferenciação possível, como a disparidade entre pessoas, em face de situações dessemelhantes. (2017. Pág. 170)

Seguindo a mesma linha, o Direito Tributário tem dispositivo na Constituição Federal que preceitua a isonomia em âmbito tributário. *In verbis*:

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; (Brasil, 1988)

Desta forma, fica inequívoco que é proibido ao Estado, através do legislador, administrador ou exercendo a jurisdição, estabelecer diferenças entre contribuintes que estejam em mesma situação, por qualquer motivo. A redação detalhada do texto transcrito impede seja contornado o princípio da isonomia por meio

de rótulos dados aos rendimentos, títulos ou direitos, bem como veda expressamente a distinção em razão da ocupação profissional ou função exercida pelo contribuinte.

Característica importante do princípio da isonomia é quando se relaciona a *pecunia non olet*, ou seja, o tributo incide mesmo que a atividade que serve de fonte para a exação pode ser ilícita o ilegal. Este preceito que significa que o direito tributário não tem “olhos”, semelhante a sua etimologia, que significa que “não tem cheiro”.

Sabbag *apud* Aliomar Balieiro:

A validade, invalidade, nulidade, anulabilidade ou mesmo a anulação já decretada do ato jurídico são irrelevantes para o Direito Tributário. Praticado o ato jurídico ou celebrado o negócio que a lei tributária erigiu em fato gerador, está nascida a obrigação para com o fisco. E essa obrigação subsiste independentemente da validade ou invalidade do ato. Se nulo ou anulável, não desaparece a obrigação fiscal que dele decorre, nem surge para o contribuinte o direito de pedir repetição do tributo acaso pago sob invocação de que o ato era nulo ou foi anulado. O fato gerador ocorre e não desaparece, do ponto de vista fiscal, pela nulidade ou anulação” (2017. Pág. 175)

Dessa maneira, o ato de o contribuinte praticar atividades ilícitas ou imorais, não impede que seja elaborada norma impositiva de tributo, mesmo que seja anulado.

Por fim, percebe-se que o princípio da isonomia tributária é uma das maiores expressões da vontade constitucional, sendo muito importante (como os outros princípios) para conter arbitrariedades do Estado.

3.7. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE

A Constituição Federal prevê sobre o Princípio da Não Cumulatividade, em ser artigo 155, § 2º, li, conforme abaixo se segue:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; (Brasil, 1988)

Na Lei constitucional, a não cumulatividade está diretamente ligada ao ICMS, mas outra notória aplicação deste princípio constitucional tributário, que também é uma técnica, é no IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), coincidentemente dois tributos que incidem sobre a atividade econômica. O primeiro é de competência dos Estados-membros e Distrito Federal. O segundo é de competência da União.

Este princípio tem sua razão de ser com a finalidade de evitar a conhecida como “tributação em cascata”, sendo que a cadeia de produção de determinado produto seria extremamente onerosa caso o referido princípio não fosse aplicado no ordenamento, o que impediria o livre exercício da atividade econômica.

Sobre este princípio, Paulsen (2020. Pág. 228) entende que a não cumulatividade é uma técnica de tributação que visa impedir que incidências sucessivas nas diversas operações de uma cadeia econômica de produção ou comercialização de um produto deixando estas com onerosidade extrema, decorrente da tributação da mesma riqueza diversas vezes, de maneira que esta técnica consiste em fazer com que os tributos não onerem em cascata o mesmo produto. Citou o exemplo do IPI, sendo que nas incidências sucessivas deste tributo numa mesma cadeia de produção não houvesse nenhum mecanismo de compensação, na saída do insumo de uma indústria para outra com vista ao fabrico de produto intermediário, na posterior saída do produto intermediário desta última indústria para outra com vista ao fabrico do produto final e na saída do produto final para estabelecimento comercial que o oferecerá aos consumidores.

A não cumulatividade no direito brasileiro não se restringe apenas na cadeia de produção interna. Existe em algumas hipóteses, quando produto é importado, a incidência do ICMS-Importação e do IPI-Importação, como exemplo. Estes tributos serão compensados em incidências posteriores.

O sistema utilizado pelo direito brasileiro a fim de possibilitar a não cumulatividade, é o da compensação de créditos. Desta forma, o contribuinte do início da cadeia fará o pagamento do tributo e passará para a segunda etapa de produção, que no ato desta transferência, adquirirá o crédito pelo valor de transmissão ser maior

ao transferir a mercadoria para a terceira etapa da cadeia. O contribuinte da segunda etapa adquirirá o crédito no valor do tributo que o contribuinte da primeira etapa pagou. Paulsen sobre esse sistema:

A não cumulatividade, no sistema brasileiro, costuma operar mediante a apropriação de créditos quando da aquisição de um produto ou mercadoria onerado pelo tributo e sua utilização para compensação com o mesmo tributo quando devido novamente na incidência sobre a operação posterior com tal objeto incorporado a outro ou simplesmente revendido. Os créditos assegurados para evitar a cumulatividade são denominados de créditos básicos, correspondendo ao tributo já cobrado sobre a operação anterior. Desse modo, toma-se o tributo cobrado para deduzi-lo quando da nova incidência. Daí por que se costuma referir que se trata de uma sistemática de “imposto sobre imposto”, e não de “base sobre base”. A incidência é sempre sobre o valor total. Apura-se o montante devido e desconta-se o crédito para verificar o valor a pagar. Utiliza-se um mecanismo de créditos e débitos em que, na hora de pagar o tributo, se verificam os créditos de que se disponha, para deduzi-los.(2020. Pág. 229)

O Superior Tribunal de Justiça já teve oportunidade de decidir sobre isto no REsp: 1065234 RS 2008/0128378-3 de relatoria no Ministro Luiz Fux, *in verbis*:

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. ICMS DESTACADO NAS NOTAS FISCAIS EMITIDAS PELA FORNECEDORA. DIREITO AO CREDITAMENTO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DEMANDA DECLARATÓRIA QUE RECONHECERA A NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE OS SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA NAS EMBALAGENS PERSONALIZADAS. ESTORNO DOS CRÉDITOS PELOS ADQUIRENTES DAS MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE. 1. O direito de crédito do contribuinte não decorre da regra-matriz de incidência tributária do ICMS, mas da eficácia legal da norma constitucional que prevê o próprio direito ao abatimento (regra-matriz de direito ao crédito), formalizando-se com os atos praticados pelo contribuinte (norma individual e concreta) e homologados tácita ou expressamente pela autoridade fiscal. Essa norma constitucional é autônoma em relação à regra-matriz de incidência tributária, razão pela qual o direito ao crédito nada tem a ver com o pagamento do tributo devido na operação anterior. 2. Deveras, o direito ao creditamento do ICMS tem assento no princípio da não-cumulatividade, sendo assegurado por expressa disposição constitucional, verbis: "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; (...)" 3. O termo cobrado deve ser, então, entendido como apurado, que não se traduz em valor em dinheiro, porquanto a compensação

se dá entre operações de débito (obrigação tributária) e crédito (direito ao crédito). Por essa razão, o direito de crédito é uma moeda escritural, cuja função precípua é servir como moeda de pagamento parcial de impostos indiretos, orientados pelo princípio da não-cumulatividade. 4. Destarte, o direito à compensação consubstancia um direito subjetivo do contribuinte, que não pode ser sequer restringido, senão pela própria Constituição Federal. Evidenciado resulta que a norma constitucional definiu integralmente a forma pela qual se daria a não-cumulatividade do ICMS, deixando patente que somente nos casos de isenção e não-incidência não haveria crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes ou exsurgiria a anulação do crédito relativo às operações anteriores (artigo 155, § 2º, II). 5. (...). 7. Deveras, a relação fiscal se estabelece entre o sujeito com competência tributária e o contribuinte, de sorte que o eventual crédito do fisco em relação ao primeiro contribuinte do imposto não pode ser exigido de outrem, o qual pela lei não é seu substituto tributário nem sucessor. In casu, a recorrente pagou o tributo e o primeiro contribuinte depositou-o, levantando-o após, com a anuência do Estado, que não pode pretender reavê-lo de quem implementou o seu dever. (Precedente da Primeira Turma: REsp 782987/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.03.2007, DJ 09.04.2007). 8. Agravo regimental desprovido. (STJ - AgRg no REsp: 1065234 RS 2008/0128378-3, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 15/06/2010, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 01/07/2010 - Grifos nossos).

Por fim, Paulsen (2020. Pág. 232) cita também sobre a não cumulatividade entre contribuições de seguridade sobre a importação e sobre a receita, que também localiza-se na Constituição Federal, em seu artigo 195, § 12, mencionando que é direito do importador considerar o montante pago a título de PIS/Cofins-Importação (contribuições incidentes sobre a importação) como crédito para deduzir adiante da contribuição que deva a título de PIS/Cofins (contribuições sobre a receita) quando da obtenção de receitas decorrentes das suas operações posteriores, um grande alívio aos empresários. Ainda, mesmo que não na Lei constitucional, a lei ordinária atual estabelece que as contribuições sobre a receita sejam não cumulativas entre si, embora mantenha, simultaneamente, regime cumulativo para determinados setores e para empresas tributadas pelo lucro presumido, que já é assunto para outra discussão.

Concluindo mais este tópico, entende-se que a importância do princípio da não cumulatividade no direito brasileiro foi devidamente demonstrada, este que possui grande relevância ao possibilitar a atividade econômica de forma menos onerosa, limitando a tributação sobre a livre iniciativa e livre circulação de bens. Estas garantias,

concretizam objetivos da Constituição Federal, permitindo o pleno desenvolvimento econômico com a conseqüente geração de empregos, diminuição das desigualdades, entre outros benefícios.

3.8. PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE

O princípio da seletividade é uma técnica de tributação adotada no ordenamento jurídico nacional de grande utilidade e coerência quando se considera os objetivos da Constituição Federal, além de que possui evidente relação horizontal com o princípio da capacidade contributiva, pois considera a capacidade de arcar com os tributos do contribuinte.

Este princípio consiste na seleção de determinadas alíquotas a serem majoradas para compensar a diminuição de algumas outras. A CF/88 determina em seu artigo 153, § 3º, I, que será utilizado como critério a essencialidade do produto para que seja aplicada esta técnica de seletividade.

Desta forma, a alíquota incidente na circulação de um alimento, por exemplo, será mais branda que a de um cigarro, produto que é desestimulado, ora, o alimento que é produto necessário deve ter uma acesso mais fácil do que produto utilizado par a recreação.

Paulsen (2020. Pág. 224) cita que a seletividade impõe que conforme a essencialidade do produto para o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Conforme já decidiu o STF, o princípio da seletividade “não significa haver imunidade, ainda que as operações ou bens sejam essenciais ao ser humano”, informando que ainda deve-se considerar o postulado da solidariedade no custeio das atividades estatais.

Canazzaro (2015. Pág. 154) entende que o legislador não é livre para identificar ou conceituar a essencialidade, visando à promoção da igualdade, além de que mercadorias e serviços essenciais, sob o ponto de vista jurídico, são aquelas cujos valores constitucionais denotam ser indispensáveis à promoção de direitos sociais. Dessa maneira as mercadorias e serviços destinados à proteção e à

manutenção do princípio da dignidade da pessoa humana, à erradicação da pobreza e da marginalização, educação, à saúde, à alimentação, ao trabalho, à moradia, ao lazer, segurança, à proteção à maternidade e à infância, à assistência aos e à defesa do meio ambiente.

Este princípio tem aplicação no IPI (Imposto sobre produtos industrializados) e sobre o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, Transporte e serviços telefônicos), conforme explicitado na Constituição Federal.

Concluindo, resta demonstrado que o princípio da seletividade tem ampla relação com os objetivos e ditames da Constituição Federal, tendo em vista que esta diretamente relacionada com os direitos sociais do artigo 6º, fato importante para o âmbito social e econômico.

3.9. PRINCÍPIO DA LIBERDADE DE TRÁFEGO DE BENS E PESSOAS

Princípio que possui fundamentação e origem no artigo 150, V, da Constituição Federal, veda a imposição de tributação a fim de obter vantagem econômica através da restrição da circulação de pessoas e bens, inequívoca proteção ao direito de ir e vir.

Grande discussão ocorre acerca da aplicação deste princípio referente a cobrança do ICMS, imposto que incide sobre a circulação de mercadorias e serviços. Este conflito foi bem resolvido devido a existência da súmula 168 do Superior Tribunal de Justiça que assim define: “Súmula 166 STJ - Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”

Desta forma, existe a diferença entre tributar via ICMS a circulação de mercadoria ocorrida por uma operação de compra e venda, e um tributo que seja recolhido porque você entrou no carro outro Município, sendo este último vedado.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho buscou expor de forma clara, evidente e concisa, a importância dos princípios constitucionais tributários e os limites do direito de tributar determinados pela Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988. Buscou-se também analisar a concordância e unidade destes dispositivos com o mesmo diploma.

Primeiro foi exposto alguns conceitos fundamentais para uma melhor compreensão do trabalho, sendo que as regras e princípios, aquelas mais fixas e concretas, estes mais gerais e abstratos, compõe de forma imprescindível todo ordenamento jurídico, constitucional, supralegal e infraconstitucional.

Sobre os limites dos direitos de tributar, concluiu-se que são garantias essenciais ao pleno desenvolvimento do país e excelente proteção a alguns outros princípios, incentivo de determinadas atividades que são objetivadas pela Lei Constitucional, possibilitadas através das imunidades, de diversas formas: religiosa, entre os entes federativos, intelectual, musical.

Percebeu-se também que a norma constitucional delinea todo o sistema legislativo tributário em poucos dispositivos. Consagrou vários princípios importantes que devem ser respeitados por todas esferas de poder, seja o Executivo, Legislativo e Judiciário.

O sistema de princípios do direito tributário resume-se em relações horizontais e verticais. Horizontais, porque na análise destes preceitos abstratos percebe-se ampla relação entre estes, muitas vezes aplicando-se conjuntamente e sendo a base um do outro. Exemplo se dá quando relaciona-se o princípio da capacidade contributiva com o princípio da igualdade, aquele busca justiça no momento de tributar, estabelecendo que aquele que possui maior capacidade financeira deve pagar mais e o que tem a capacidade menor, paga menos, sendo evidentemente um vetor da isonomia, que preceitua que os iguais devem ser tratados de forma igual, e os desiguais de forma desigual. Horizontal por ser a relação de princípio do direito tributário com princípio do direito tributário.

A relação vertical consiste na submissão do princípio do direito tributário a algum princípio constitucional. Exemplifica-se: o princípio da unidade constitucional consiste no dever de se interpretar a constituição analisando todos os dispositivos como se fosse um só, mantendo-se a coerência. O princípio da não cumulatividade, tem sua razão de ser na possibilidade de exercício da livre iniciativa e livre circulação de bens, inequívocos princípios constitucionais.

Por fim, resta evidente que todos os princípios mencionados e analisados neste trabalho são claros vetores de promoção de objetivos constitucionais, de maneira que devem ser defendidos e promovidos por todos operadores do direito no exercício de suas atividades.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Eliel de. *Princípio do não confisco*. 2005.

ARANHA, Marcelo de Araújo. *O princípio da anterioridade tributária*. 2006.

ANDREZZO, Caio. *A aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva as taxas*. Florianópolis-SC. 2015.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional*. 2ª ed.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante 50. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 939. 1993.

BRASIL. Superemo Tribunal Federal. RE 636941 / RS., julgado em 13/02/2014.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Versão 2021.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Brasília, DF. 1966. Versão 2021.

CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: Igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre. 2015.

HARADA, Kiyoshi. *Isonções e o Princípio da Isonomia Tributária*. 2012.

ROCHA, Eduardo do Nascimento. *Imunidades Tributárias*. São Paulo, Brasil. 2012.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. 11ª ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

Rev. Saberes, Rolim de Moura, vol. 4, n. 1, jan./jun., p. 54-71, 2016.

INFANTE, Vidal Assuncion. *Limites ao Poder de Tributar no marco da Constituição Brasileira de 1988*. Donostia-San Sebastián, Espanha. 2016. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/tesis?codigo=11201>. Acessado dia 13/07/2021.

GUERRA, guilherme aires. *O princípio da legalidade no direito tributário e suas exceções*. São Paulo, Brasil. 2012. Disponível em: [https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/o-principio-da-legalidade-no-direito-tributario-e-suas-excecoes/#:~:text=EXCE%C3%87%C3%95ES%20AO%20PRINC%C3%8DPIO%20DA%20LEGALIDADE,%C3%A9%20incumbido%20a%20lei%20complementar](https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/o-principio-da-legalidade-no-direito-tributario-e-suas-excecoes/#:~:text=EXCE%C3%87%C3%95ES%20AO%20PRINC%C3%8DPIO%20DA%20LEGALIDADE,%C3%A9%20incumbido%20a%20lei%20complementar.). ACESSADA NO DIA 20/08/2021)

PAOLIELLO, PATRÍCIA Brandão. *O Princípio da Capacidade Contributiva*. 2003. Sampaio, Nycolle Salles. *Princípio Da Seletividade E Sua Aplicação Na Tributação Do Icms/Pa Sobre A Energia Elétrica*. 2019.

SANTOS, Washington dos. Dicionário jurídico brasileiro. Belo horizonte: del rey, 2001.

SILVA & COUTINHO. Princípios Constitucionais Tributários. 2015. Disponível em: <https://samirafroes.jusbrasil.com.br/artigos/183065194/principios-constitucionais-tributarios>

Solução de consulta disit/srrf09 nº 9023, de 26 de julho de 2018. Acessado em 13/07/2021. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?VISAO=anotado&idato=96634>).