CAPÍTULO 2

O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL NOS CINQUENTA ANOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E OS SOBREPRINCÍPIOS DA SEGURANÇA JURÍDICA E DA JUSTIÇA FISCAL

José Hable[1]

1 INTRODUÇÃO

O ano de 2017 está sendo um marco no sistema tributário brasileiro. Entre outros fatos, comemoram-se os cinquenta anos de vigência do Código Tributário Nacional (CTN), a Lei nº 5.172/1966, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário, aplicáveis a todos os entes da Federação brasileira.

Nesses cinquenta anos, foi nítida a evolução e a modernização da legislação tributária, dos procedimentos de fiscalização e auditoria dos fiscos, assim como da jurisprudência de nossos tribunais, em especial do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF), que se refletem diretamente na análise e aplicação de vários princípios, especialmente os da segurança jurídica e da justiça fiscal, com o objetivo de buscar mais harmonia e estabilidade nas relações jurídico-tributárias.

Evidente que muitos problemas estão ocorrendo, seja na elaboração das normas pelo Poder Legislativo, como vícios de inconstitucionalidades formal e material; seja nos procedimentos de fiscalização e auditoria fiscal pelo Poder Executivo, por excessos e incorreções nas autuações; seja nos julgados pelo Poder Judiciário, pela demora em seus pronunciamentos, entre outros.

Na segunda seção deste capítulo, vamos falar da questão da tributação no Brasil. Nesse sentido, comentamos de forma sucinta sobre a política tributária praticada no país e a má qualidade dos serviços prestados à sociedade, e falamos também sobre a carga tributária brasileira, que é considerada uma das mais elevadas do mundo, observando que o problema tributário brasileiro estaria *onde* se arrecada, a *quem* são destinados esses recursos e principalmente *como* eles são gastos. Tratamos ainda

1. Auditor fiscal do Distrito Federal; conselheiro e presidente do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (Tarf); coordenador dos cursos de pós-graduação Legal Master (LL.M) na área de direito tributário e coordenador dos cursos de contabilidade tributária e direito empresarial no Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais (Ibmec)/Brasília. *E-mail*: <johable@gmail.com>. *Site*: <www.josehable.adv.br>.

sobre o sistema tributário nacional, tido como altamente regressivo e concentrador de renda e, por isso, muito injusto e de extrema onerosidade e complexidade – um autêntico "manicômio" jurídico-tributário, em que se prioriza a tributação sobre o consumo, em detrimento do patrimônio, desrespeitando princípios constitucionais, como o da capacidade contributiva. Desse modo, ressaltamos a necessidade urgente de uma reforma tributária, ainda que, para muitos contribuintes, isso possa soar como uma forma escamoteada de elevar a carga tributária.

Na terceira seção, abordaremos os princípios constitucionais, com destaque para os sobreprincípios: *i)* da segurança jurídica, que denota importância incontestável, pelo seu papel de assegurar a estabilidade nas relações jurídico-tributárias, e que se concretiza por instrumentos como o princípio da legalidade, dos precedentes e das súmulas vinculantes; e *ii)* da justiça fiscal, com ênfase direcionada aos princípios da capacidade contributiva e da razoável duração do processo, e nos institutos da repercussão geral e dos recursos repetitivos.

Na quarta seção, demonstraremos, com a exposição de alguns casos reais, como os vícios na elaboração de normas, os conflitos entre normas e julgados, e ainda as eventuais mudanças de orientação jurisprudencial, podem fragilizar e tumultuar as relações jurídico-tributárias, entre os sujeitos ativo e passivo, implicando em flagrante desrespeito aos sobreprincípios da segurança jurídica e da justiça fiscal, em que todos saem perdendo, em especial o sujeito passivo.

É relevante destacar, por fim, que, desde 2011, o Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (Dieese) e o Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (Sindifisco), com a participação do Ipea, vêm realizando estudos e ações conjuntas que colocam em debate a questão fiscal no Brasil e a necessidade da reforma tributária, e que foram utilizados, entre outras, como importante fonte de pesquisa para este trabalho.

2 A TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

Na medida em que os indivíduos, agrupados, organizaram-se espontaneamente e se submeteram a uma vida em comum, foi necessário o surgimento de um poder superior, ora denominado Estado, para garantir a segurança individual e coletiva de seus membros e impor obediência às regras mínimas de convivência.

Para conseguir realizar o objetivo de promover o bem comum, o Estado exerce funções que são custeadas com recursos financeiros de diversas origens, formando, assim, as receitas públicas, que são classificadas como originárias e derivadas. As primeiras, fruto da atuação do Estado no mercado, são obtidas por meio da exploração da atividade econômica ou da utilização do próprio patrimônio estatal. As derivadas, por sua vez, que, em virtude do poder de império do Estado, são receitas retiradas de forma coercitiva do patrimônio dos particulares e passam

a integrar o do Estado, são advindas da imposição tributária e tratadas pelo direito tributário, que regula essa relação jurídico-tributária, com vistas à obtenção coativa desses recursos.

Com a Constituição Federal de 1988 (CF/1988), a exploração direta da atividade econômica pelo Estado, tendo em vista a concepção de Estado mínimo, tornou-se uma exceção ao afirmar, em seu art. 173, que a intervenção "só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo" (Alexandre, 2010). Assim, atualmente, as receitas do Estado estão concentradas nas derivadas, com predominância nas tributárias, perdendo importância as receitas originárias.

2.1 O tributo

Conceituado no art. 3º do CTN,[2] o tributo, segundo a corrente pentapartida, contém cinco espécies: imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições especiais ou parafiscais. Assim, pode-se dizer que todo imposto é tributo, mas nem todo tributo é imposto.

O tributo é considerado condição da própria existência da sociedade pacificamente organizada, tendo como finalidade, em última análise, garantir e proteger o próprio direito individual. Ou seja, é cediço que todos os bens e serviços oferecidos e "produzidos pelo Estado para satisfazer as necessidades básicas dos cidadãos dependem da contribuição de toda a sociedade" (Dieese, Ipea e Sindifisco, 2011) e que podem incidir sobre a renda, o consumo, o patrimônio, entre outros.

Cony (2000) comenta que "é imensa e complexa a diversidade do gosto humano. (...) Pouquíssimas são as exceções neste curioso departamento da condição humana. Há gente que gosta de sofrer, de música caipira e de quiabo. Tudo bem". Ou seja, como se fala, "tudo é relativo", "gosto não se discute". Entretanto, algo é absoluto, conforme conclui o próprio autor: "O que nunca se viu – nem se verá – é algum alucinado que goste de pagar tributos". Realmente, ninguém gosta de pagar tributos! Porém, "nem por isso eles deixam de ser necessários, vindos da quase pré-história da humanidade".

Pesquisas mostram que há mais de sessenta tributos cobrados hoje no Brasil, envolvendo a competência de todos os entes da Federação, com uma arrecadação estimada para 2017 de aproximadamente R$ 2 trilhões.

Nesse sentido, são os recursos vindos dos tributos que, se bem geridos, construirão hospitais, escolas públicas, estradas, portos, aeroportos, entre outras melhorias, que permitirão que a sociedade tenha à sua disposição toda uma

2. Art. 3º: "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada" (Brasil, 1966).

infraestrutura relacionada à educação, saúde e segurança públicas de bom nível, algo tão almejado por todos nós, brasileiros. E assim, se "bem administrados, em suas diversas etapas (criação, recolhimento e distribuição de benefícios), os tributos formam a espinha dorsal do Estado, que dá sustentação à nação, aqui entendida como instituição soberana de um povo" (Cony, 2000, p. 15).

Assim, é importante pensar na "qualidade dos bens e serviços que o Estado devolve em troca dos recursos que arrecada e na forma como faz isso", por meio de uma política tributária bem planejada, redistribuindo o ônus da carga tributária com mais justiça, porém sem "comprometer a sustentabilidade das políticas públicas, principalmente as políticas sociais" (Dieese, Ipea e Sindisfisco, 2011, p. 17).

2.2 A política tributária no Brasil

Sigmund Freud afirmou que não existe um objeto que satisfaça totalmente o ser humano. Isso se confirma no direito tributário ao se verificar que, não obstante a imprescindibilidade do tributo, quem paga nunca está satisfeito com a obrigação de contribuir, o Estado também não está satisfeito com o que recebe e arrecada, pois sempre almeja aumentar a sua receita; e ante o Estado, como instituição arrecadadora de tributos, há muitas reações negativas, pois quem espera receber os benefícios de uma política tributária considera-se lesado diante da má qualidade dos serviços prestados à sociedade (Amed e Negreiros, 2000). Estudo realizado por Dieese, Ipea e Sindifisco confirma essa impressão.

> O tamanho do Estado e a forma de financiá-lo é uma construção histórica de cada nação: quem deve pagar mais impostos, quem deve pagar menos, quem não deve pagar e qual a extensão da atuação estatal em cada país. (...)
>
> No Brasil há uma percepção de que o retorno social e econômico da arrecadação de impostos é negativo, ou seja, de que pagamos muito imposto e recebemos em troca serviços de baixa qualidade (Dieese, Ipea e Sindifisco, 2011, p. 22).

Assim, com as mais variadas espécies de tributos que são cobrados e que formam a carga tributária brasileira, os cidadãos "acabam vendo o imposto como sinônimo de expropriação, devido à falta de legitimidade de um sistema que arrecada muito e pouco devolve ao povo". São esses precedentes que levam o cidadão a perder a noção e a dimensão da importância dos tributos como instrumentos de sustentação da administração estatal, de financiamento dos serviços públicos e de execução de obras de infraestrutura (Amed e Negreiros, 2000, p. 19).

2.3 A carga tributária brasileira

É comum se ouvir dizer que a carga tributária brasileira é muito elevada. Ela é uma das mais altas do mundo quando comparada à de países de renda *per capita* semelhantes. Pode-se medir a carga de tributos que a sociedade suporta pelo

conceito de carga tributária bruta, que é o total de tributos arrecadados (diretos e indiretos) em relação ao produto interno bruto (PIB) (Dieese, Ipea e Sindifisco, 2011, p. 16), que hoje está por volta de 36% do PIB.[3]

A afirmação de que "a carga tributária brasileira é muito elevada", segundo Nogueira (2013), "tem sido a base de incessantes campanhas de jornais e revistas sobre o assim chamado 'custo Brasil'". Porém:

> como já vimos, a carga tributária do Brasil é de 35%. Agora olhemos dois opostos. A carga mais baixa, entre os sessenta países que compõem a prestigiada Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico [OCDE], é a do México: 20%. As taxas mais altas são as da Escandinávia: em redor de 50%. *Queremos ser o que quando crescer: México ou Escandinávia?* (Nogueira, 2013, grifo nosso).

Nesse caminhar, indaga-se: estaria realmente o problema brasileiro na alta carga tributária? Acreditamos que não. As causas do problema são diversas, entre as quais: de *onde* se arrecada, a *quem* é destinado o recurso e *como* se gasta. É o que expõe Victor Barau,[4] ao descrever que:

> quando se vai falar ou discutir sobre a alta carga tributária brasileira e sua injustiça relevante observar *a forma de arrecadação*, ou seja, de onde se está extraindo os recursos necessários ao financiamento do estado, *a quem é destinado esses recursos* e se "a extração e a distribuição estão sendo feitas de forma a reduzir as desigualdades" (grifo nosso).

No estudo *Como reduzir carga tributária sobre o consumo e a produção, investindo no crescimento do país*, o Sindifisco alerta que o Brasil:

> ao contrário dos países desenvolvidos, *tira a maior parte de sua receita de tributos indiretos e cumulativos*, que oneram mais os investimentos, a produção, o trabalhador e os mais pobres, pois tem *uma alta carga tributária sobre o consumo* – mais de metade da carga provém de tributos que incidem sobre bens e serviços – e uma baixa tributação sobre a renda – 28% da arrecadação tributária (Sindifisco, 2010, p. 13-14, grifo nosso).

Assim, tratando da falácia da "alta" carga tributária do Brasil, Nogueira (2013) afirma que:

> se quisermos ser o México, é só atender aos insistentes apelos das grandes companhias de mídia. Se quisermos ser a Escandinávia, o caminho é mais árduo. Lá, em meados do século passado, se estabeleceu um consenso segundo o qual impostos altos são o preço – afinal barato – para que se tenha uma sociedade harmoniosa. E próspera: a qualidade da educação gera mão de obra de alto nível para tocar as empresas e um funcionalismo público excepcional.

---

3. O PIB representa a soma, em valores monetários, de todos os bens e serviços finais produzidos numa determinada região, durante um determinado período. Disponível em: <https://www.significados.com.br/pib/>.

4. Disponível em: <http://www.escoladegoverno.org.br/artigos/1734-o-sistema-tributario-nacional>. Acesso em: 30 jun. 2017.

Vê-se, então, que não basta diminuir a carga tributária para resolver os problemas do Brasil, e, sim, tudo deveria partir de uma política tributária bem planejada, observando-se, entre outros aspectos, de onde se extrairão os recursos necessários ao financiamento do Estado e a quem serão destinados esses recursos.

É importante enfatizar ainda que:

> o tamanho da carga tributária pode ser relativizado pelo conjunto de transferências e subsídios previstos no sistema tributário e na política fiscal que orienta os gastos públicos. (...) Quando o retorno de recursos para a sociedade por meio de transferências (como pensões e aposentadorias e outros benefícios previdenciários e assistenciais para idosos e/ou muito pobres e/ou portadores de deficiências) é socialmente mais justo, o efeito de uma carga tributária alta é relativizado e o uso da carga tributária líquida deve ser considerado na discussão (Dieese, Ipea, e Sindifisco, 2011, p. 16).

Assim, "se o Estado arrecada muito, mas oferece bens e serviços de qualidade, dificilmente a população questionará o tamanho da carga tributária. Contudo, quando a carga tributária é alta e os serviços oferecidos pelo Estado não são de boa qualidade, o questionamento é inevitável" (*op. cit.*, p. 17).

2.3.1 As bases de arrecadação

Os impostos são a principal fonte de recursos para financiar os serviços públicos no Brasil, e, segundo o critério econômico, podem incidir sobre:

- o comércio exterior – Imposto sobre Exportação (IE) e Imposto sobre Importação (II);
- o patrimônio e a renda – Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR), Imposto de Renda (IR), Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCD), de quaisquer bens ou direitos, Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU); e
- a produção e o consumo/circulação – o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

Em quase todos os países, assim como no Brasil, segundo Dieese, Ipea e Sindifisco (2011, p. 12), "os sistemas tributários se apoiam nessas mesmas bases principais de arrecadação: renda, patrimônio, produção, consumo ou circulação de bens e serviços e a folha de pagamentos, arrecadação que financia os sistemas de previdência social em muitos países". É sabido que os "tributos incidentes

sobre a renda e o patrimônio são mais justos porque levam em conta a capacidade contributiva dos indivíduos e das famílias" (*op. cit.*, p. 22).

2.3.2 Os tributos diretos e indiretos

A doutrina, segundo a base de incidência dos tributos, ao tratar da sua repercussão, classifica os tributos em direto e indireto. Nos diretos, em regra, o encargo não é passível de transferência para terceiros. Nos indiretos, o encargo é transferido, e, em regra, o valor do tributo está embutido no preço dos produtos adquiridos pelos consumidores.

Assim, nos denominados tributos diretos, que são aqueles que incidem sobre renda e patrimônio, a exemplo do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), IPTU, IPVA, ITR, ITCD e ITBI, os contribuintes de direito e de fato estão na mesma pessoa, ou seja, a pessoa que a lei tributária elegeu como sujeito passivo da obrigação (contribuinte de direito) é a mesma que efetivamente suporta o ônus financeiro do tributo (contribuintes de fato). Nessa hipótese, o peso do imposto não pode ser "passado adiante".

Por sua vez, nos tributos indiretos, que são aqueles sobre produção e consumo de bens e serviços, como o ICMS, a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), o IPI o ISS e a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide), diz-se que os contribuintes de direito e de fato estão em pessoas diversas. Desse modo, como impostos indiretos, nos quais o valor do imposto integra o preço do produto, da mercadoria ou do serviço pago pelo consumidor final ou tomador do serviço, o contribuinte de direito é obrigado a recolher (repassar) o imposto, por uma ficção jurídica, objetivando facilitar a arrecadação, mas quem realmente suporta de fato o encargo financeiro do tributo é o consumidor final ou tomador de serviço, por estar o imposto embutido no preço do produto, mercadoria ou serviço.

Nesse sentido, é muito importante "ter em conta que a avaliação dos resultados do regime tributário e fiscal deve considerar a origem da arrecadação (tributos diretos e indiretos), com a destinação do gasto público, especialmente o social" (Dieese, Ipea, Sindifisco, 2011, p. 20).

O mesmo estudo ainda enfatiza que:

> *a maior parcela da arrecadação tributária do Brasil vem de impostos indiretos*, incidentes sobre o consumo e embutidos nos preços. É a contramão do que ocorre em países desenvolvidos, mesmo nos mais liberais como os Estados Unidos. Lá, a tributação sobre renda e patrimônio é bem mais rigorosa, permitindo menor tributação sobre bens e serviços, o que ajuda a tornar os preços dos produtos mais baixos naquele país (*op. cit.*, p.13, grifo nosso).

Contudo, há quem diga que "é possível que, em alguns contextos, as empresas consigam repassar *todos* os tributos ao consumidor, embutidos nos preços – inclusive aqueles considerados diretos" (*op. cit.*, p. 22). Assim, conclui-se que:

> mudar a composição da arrecadação em direção à tributação via impostos diretos, reduzindo a tributação indireta, é o desafio dos próximos anos. (...) Para corrigirmos nossa infame distribuição de renda, os impostos diretos devem crescer no "bolo tributário" e os indiretos devem perder participação. Não se faz isso sem regulamentar um conjunto de tributos sobre a renda e o patrimônio (Imposto de Renda, Imposto sobre Heranças, Imposto sobre Grandes Fortunas, Imposto sobre Propriedades de Imóveis e Veículos de todos os tipos). E, principalmente, reduzir a participação dos impostos indiretos (ICMS, IPI, CSLL, PIS, Cofins etc.) na carga tributária (*op. cit.*, p. 21).

2.3.3 O tributo progressivo e regressivo

Segundo a teoria das finanças públicas, os tributos podem ser classificados em progressivos ou regressivos, sendo definidos conforme a seguir.

1) Tributo progressivo – quando a alíquota aumenta à proporção que os valores sobre os quais incide são maiores. Em outras palavras, a porcentagem aumenta de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Existem alíquotas diferenciadas, ou seja, quanto maior a renda, maior a alíquota.

2) Tributo regressivo – ocorre quando a relação fato gerador/renda é decrescente, ou seja, quanto mais ganha, menos paga. Nele, não se considera a capacidade econômica nem o poder aquisitivo do contribuinte. Com isso, quem gasta praticamente tudo o que ganha na compra de produtos, como é o caso dos assalariados, proporcionalmente contribui muito mais do que aqueles que têm possibilidade de poupar ou investir.

Segundo o estudo Dieese, Ipea e Sindifisco (2011, p. 12):

> em um regime tributário e fiscal ideal, a arrecadação de tributos deve ser progressiva. Em outras palavras, quem tem mais renda deve pagar mais. Quando, ao contrário, o sistema tributário assume um caráter regressivo, ele se torna um problema para o desenvolvimento social e econômico, pois impulsiona a concentração de renda, ao invés da redistribuição.

Em relação à evolução da tributação da renda e dos lucros no Brasil, Gobetti e Orair (2015) fizeram uma análise crítica dessa evolução, mostrando que, devido a medidas adotadas pelo governo brasileiro ao longo das décadas de 1980 e 1990, houve uma redução da progressividade e restringiram o papel redistributivo do IR. Os autores afirmaram ainda que o principal motivo dessa distorção é porque a renda dos mais ricos provém predominantemente de lucros e dividendos distribuídos, que

são isentos de imposto pela legislação brasileira, e mostram ainda que o Brasil é um dos poucos países do mundo que confere esse tratamento tributário às rendas do capital, que só é comparado a um caso no âmbito da OCDE, que é o da Estônia.

Com o suposto intuito de atrair capitais e incentivar investimentos, o governo produziu duas importantes mudanças legislativas na tributação do lucro por meio da Lei nº 9.249/1995 (Brasil, 1995), que, no seu art. 9º, instituiu a figura dos juros sobre capital próprio:

> a pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualmente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP.

No art. 10, previu que os dividendos comuns, antes tributados a 15% como os demais ganhos de capital, passariam a ser isentos.

> Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior (Brasil, 1995).

Desse modo, na visão de Gobetti e Orair (2015, p. 13), "não é preciso grandes análises para já perceber, de antemão, que a isenção de lucros e dividendos implica renúncia substancial de receitas para o governo e suspeitar que ela favoreça a concentração de renda".

Falando também da necessidade de discutir a progressividade da tributação, em seu estudo, Dieese, Ipea e Sindifisco (2011, p. 20-21) comentam que:

> um sistema tributário e fiscal mais justo deve arrecadar recursos progressivamente, segundo a capacidade contributiva de pessoas e empresas, e gastá-los de modo socialmente mais justo, destinando a maior parte para a parcela da população que mais depende do gasto social. (...) Um sistema tributário mais progressivo, que tribute diferentemente e de forma crescente as diferentes faixas de renda, viabilizaria maior distribuição da renda e da riqueza. Além de representar maior justiça social, estimularia fortemente o desenvolvimento econômico. (...) O balanço recente entre arrecadação e gasto no Brasil tem caminhado em direção a avançar na progressividade do gasto. Embora a arrecadação seja regressiva, os gastos sociais com previdência, assistência, transferências, habitação, saúde e educação são cada vez mais progressivos.

No debate com toda a sociedade, sobre a questão da progressividade deve-se levar em questão, assim, o "quanto cada cidadão deve contribuir" (*op. cit.*, p. 22) para se chegar a um estado de maior progressividade na tributação e, portanto, de maior equidade fiscal.

2.4 O sistema tributário nacional

Diz-se que "mais bens e serviços públicos universais e de boa qualidade só são viáveis com um Estado e um sistema tributário e fiscal fortes" (Dieese, Ipea e Sindifisco, 2011, p. 7). O sistema tributário nacional é composto por uma vasta legislação, tendo como ponto de partida a CF/1988 e, subordinadas a ela, diversas legislações, em especial o CTN, instituidor das normas gerais de direito tributário, que, em seu art. 96, explicita que o termo legislação tributária compreende as "leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes" (Brasil, 1966).

É cediço que o sistema tributário brasileiro é injusto, reclamando, há muito, reformas, devido principalmente à sua extrema onerosidade – ao desrespeitar princípios, como o da capacidade contributiva, e ao dar prioridade à tributação sobre o consumo, em detrimento do patrimônio – e à sua grande complexidade, tanto pelo grande número de tributos e normas que o regulamentam, quanto por privilegiar a tributação com impostos indiretos, prestando-se a desinformar a sociedade, o que impede que cada cidadão venha a reclamar responsabilidades mais pontuais desse Estado arrecadador.[5] Nesse sentido, Dieese, Ipea e Sindifisco (2011, p. 22, grifo nosso) enfatizam que:

> curiosamente, parcela significativa da população brasileira, que se encontra nas faixas menores de renda, pode inclusive ter a impressão de que não paga imposto, pois não há transparência sobre o que é incorporado aos preços dos produtos. Ao não ter esta informação e esta consciência, corre o risco de não se sentir no direito de cobrar mais e melhores políticas públicas nem de fiscalizar ativamente a atuação do Estado – *o que constitui um obstáculo ao exercício da plena cidadania*.

O Observatório da Equidade, do Conselho Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (CDES), citado em Dieese e Sindifisco (2013, p. 7), identificou a inexistência de cidadania tributária como uma das causas de iniquidade do sistema tributário brasileiro.

Com o objetivo de contribuir para mudanças no sistema tributário nacional, que venham a promover e assegurar maior justiça social, o Dieese e o Sindifisco Nacional publicaram uma cartilha em que apresentam dez ideias para uma tributação mais justa, assim sintetizadas.

> 1) Aumentar a transparência sobre a tributação – no Brasil, os cidadãos não dispõem de informações sobre os impostos indiretos que pagam quando compram um produto. Maior transparência sobre os tributos indiretos, explicitando-os no ato da compra, é um elemento muito importante para o exercício da cidadania tributária.

5. Disponível em: <http://victorbarau.blogspot.com.br/2011/>.

2) Desonerar a cesta básica – uma forma de atenuar este efeito regressivo seria fixar alíquotas mais baixas para itens essenciais, entre os quais estão os componentes da cesta básica, reduzindo assim o peso dos tributos para as famílias de menor renda.

3) Tributar bens supérfluos e de luxo – outra forma de atuar para reduzir a regressividade da tributação indireta seria aumentar as alíquotas dos tributos que incidem sobre itens supérfluos ou de luxo.

4) Corrigir a tabela do IR e aumentar a sua progressividade – o princípio da capacidade contributiva estabelece a isonomia entre os diferentes rendimentos, tratando diferentemente os desiguais.

5) Tributar os lucros e dividendos distribuídos – para que haja maior isonomia entre os contribuintes, ou seja, para que todos contribuam de acordo com a capacidade de pagamento, todos os rendimentos do capital deveriam ser levados à tabela progressiva.

6) Melhorar a cobrança do imposto sobre herança e doações – a alíquota do ITCD varia conforme o tipo (doação ou *causa mortis*) e o valor transmitido ou doado, atingindo o máximo de 8%, de acordo com a Resolução nº 9/1992, do Senado Federal, que também autoriza a progressividade das alíquotas conforme o valor da herança. A imposição dessa alíquota máxima vai ao encontro do que é praticado em outros países, podendo chegar na França, por exemplo, a uma alíquota de 60%, sobre a herança, e 45% na doação.

7) Aumentar os impostos sobre a propriedade da terra – o ITR gera uma arrecadação ínfima para os cofres públicos. A baixa arrecadação do ITR reflete as alterações feitas na legislação em 1996 (Lei nº 9.393/1996), que desonerou o patrimônio rural e favoreceu o latifúndio improdutivo.

8) Tributação sobre a remessa de lucros – o fim da isenção de IR à distribuição dos lucros e dividendos ao exterior é uma alteração necessária na legislação tributária e relevante para fins de justiça tributária no Brasil.

9) Cobrar IPVA sobre embarcações e aeronaves – o Brasil é o país com a segunda maior frota de aviões executivos e o maior conjunto de helicópteros urbanos do mundo. A CF/1988 não restringe a cobrança do imposto a um tipo ou outro de veículo automotor. Não se cobra IPVA por falta de clareza na legislação, o que levou o STF a não reconhecer tal cobrança.

10) Instituir o IGF – o IGF existe em outros países, como a França, e pagam o imposto famílias cujo patrimônio líquido (excluído das dívidas) superam os 790.000 euros. A Suíça é outro país onde há tributação sobre a fortuna das pessoas físicas, cabendo ao Brasil instituí-lo, nos moldes de experiências já consolidadas (Dieese e Sindifisco, 2013, p. 6).

Podemos acrescentar ainda a 11ª ideia: conceder benefícios fiscais estritamente condicionados à capacidade contributiva. Isto é, somente deixará de pagar tributo a pessoa que não tiver aptidão para arcar com o ônus da tributação. Ou seja, quem tem mais deve cooperar com uma parcela maior na arrecadação dos impostos, do

que aqueles que têm menos. Hoje, no Brasil, por exemplo, ao se conceder isenções tributárias, a exemplo do IPVA e IR, na maioria dos casos, deixa-se de levar em consideração a capacidade contributiva do beneficiário. Nesse sentido, Carneiro (2003), ao defender a reforma tributária, afirma que:

> o Sistema Tributário Nacional não tem cumprido sua função redistributiva, pelo contrário, sempre foi um sistema altamente regressivo e concentrador de renda. A tributação no Brasil onera, principalmente, o trabalho e o consumo, enquanto a renda do capital e o patrimônio não são tributados de acordo com a capacidade dos seus titulares.

2.5 A reforma tributária

Sabe-se que o Brasil está mergulhado em uma crise estrutural e que, para sair dessa situação, precisa urgentemente fazer reformas de base, entre as quais, a tributária. Todavia, um modelo tributário ideal "não será alcançado com fórmulas milagrosas, nem atropelando o atual sistema federativo. Nesse caminhar, o que se espera de nosso Congresso Nacional é uma reforma compatível com os nossos tempos" (Amed e Negreiros, 2000, p. 8). Essas ideias estão presentes em todos os discursos e debates sobre a questão tributária no país, mas, na hora de formular o modelo, falta consenso. Só em dois pontos parece haver entendimento: a complexidade e a onerosidade do atual sistema.

Em 2017, novamente foi apresentada minuta de proposta para reforma tributária no Brasil. O relator foi o deputado federal Luiz Carlos Hauly, do Partido da Social Democracia Brasileira do Paraná (PSDB-PR), e o texto está sendo discutido na Comissão Especial da Câmara dos Deputados. A intenção, segundo o relator, é aprovar uma proposta de emenda à Constituição para reestruturar o sistema tributário brasileiro, com alterações das competências tributárias da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios.

Pretende-se, nas palavras do relator, "simplificar o atual sistema", permitindo a unificação de tributos sobre o consumo e, ao mesmo tempo, reduzindo o impacto sobre os mais pobres, e, ainda, aumentar gradativamente os impostos sobre a renda e sobre o patrimônio, melhorando a eficácia da arrecadação, com menos burocracia. Para isso, propõe-se a fusão e extinção de dez tributos: IPI, IOF, CSLL, Programa de Integração Social (PIS), Patrimônio do Servidor Público (Pasep), Cofins, Salário-Educação, Cide-Combustíveis (todos federais), ICMS (estadual) e o ISS (municipal).

No lugar desses tributos, seriam criados dois impostos: *i)* o Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), sobre o valor agregado, de competência estadual, sem tributar medicamentos e alimentos, e cobrado no destino da mercadoria ou serviço; e *ii)* o Imposto Seletivo, de competência da União, sobre bens e serviços

específicos, como petróleo e derivados; combustíveis e lubrificantes; cigarros; energia elétrica e serviços de telecomunicações, definidos em lei complementar.

Além disso, pretende-se manter na esfera federal o IR, ao qual será incorporado a CSLL, bem como o ITR, que incide sobre a propriedade rural. Há ainda intenções de passar o IPVA, o ITCD e o ITR para a competência dos municípios. Por fim, para evitar perdas de arrecadação, o relator propõe a criação de dois fundos, que vão compensar eventuais disparidades da receita *per capita* entre estados e entre municípios.

É relevante mencionar que "para muitos contribuintes, a simples menção de uma reforma tributária soa como mais uma forma escamoteada de aumentar impostos e elevar a carga tributária", o que vem a gerar mais "desconfiança e descrença a respeito dos efeitos de uma reforma tributária" (Amed e Negreiros, 2000, p. 19).

Em verdade, são grandes os impasses no Congresso Nacional e a consequente paralisia decisória nas deliberações dos vários projetos de reforma tributária, que são propostas que não saem do papel, ou são aprovadas em "fatias". Entre as muitas causas dessas dificuldades de aprovação, tem-se a constitucionalização do direito tributário, a ingovernabilidade do sistema político, as especificidades do processo decisório na arena político-tributária, os conflitos federativos e a multidimensionalidade das propostas apresentadas (Veras, 2017). Segundo estudos apresentados por Dieese, Ipea e Sindifisco (2011, p. 6):

> as resistências para mudar o regime tributário e fiscal no Brasil são, há muito tempo, conhecidas. São vários os conflitos de interesses: entre o trabalho e o capital; entre as instâncias federativas (União, estados e municípios); com o comércio internacional e as finanças globalizadas, entre outros.

Por fim, segundo Gobetti e Orair (2015, p. 34), a crise econômica e política acentuou, em muitos setores da população, o grau de intolerância com propostas que façam qualquer referência a aumento de impostos. Nesse contexto, é importante que se discuta a possibilidade de implementar uma reforma tributária que amplie a progressividade (ou reduza a regressividade), homenageie o princípio da capacidade contributiva, e, ao mesmo tempo, garanta que a carga tributária não será aumentada permanentemente como em outros episódios de ajuste fiscal.

Cabe ressaltar que em uma das propostas apresentadas pelo relator deputado Hauly estaria a volta da Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras (CPMF), tendo como contrapartida uma expressiva redução da alíquota do Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (espécie de IVA). A proposta, porém, não está sendo recepcionada pelos parlamentares, ainda que seja um tributo de fácil arrecadação, com baixo custo, de difícil sonegação e, especialmente, que agracia sobremaneira o princípio da capacidade contributiva, ao se tributar as movimentações financeiras, realizadas, em princípio, por quem mais tem renda. Quais seriam então os motivos dessa rejeição?

3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Na doutrina, há subdivisões dos princípios constitucionais tributários, elegendo-os como implícitos ou explícitos. Alguns vêm em destaque, como os sobreprincípios, ao ocuparem um lugar preeminente, em que nenhum outro o sobrepuja, pois para esses sobreprincípios trabalham, realizando em suma o primado da justiça (Carvalho, 1999, p. 144). O autor enfatiza ainda que "há princípios e sobreprincípios, isto é, normas jurídicas que portam valores importantes e outras que aparecem pela conjunção das primeiras" (*op. cit.*, p. 84).

Os princípios são a concretização dos sobreprincípios ou, dito de maneira inversa, os sobreprincípios são realizados pela atuação dos princípios. Como exemplos, trabalharemos neste estudo com os sobreprincípios da segurança jurídica, que engloba, entre outros, os princípios da legalidade, irretroatividade, anterioridade/noventena e o da justiça fiscal, que envolve, entre outros, o princípio da capacidade contributiva, da igualdade, da progressividade, da seletividade e o da razoável duração do processo.

3.1 O sobreprincípio da segurança jurídica

A segurança jurídica, nas palavras de Oliveira Junior (2011), "foi alçada a princípio-*máter* no constitucionalismo moderno, verdadeira vértebra na estrutura do Estado Democrático de Direito".

Pereira (2011), por sua vez, afirma que "há princípios que, dada a sua relevância nas sociedades pós-modernas, são de importância insofismável", como é o caso do sobreprincípio da segurança jurídica, que "denota importância incontestável, haja vista seu papel de assegurar a estabilidade nas relações jurídico-tributárias".

Nesse caminhar, para assegurar a efetividade do sobreprincípio da segurança jurídica, vários outros princípios estão estabelecidos na CF/1988, como forma de concretamente realizá-lo. Assim, "a segurança jurídica pode ser concretizada através de vários instrumentos decorrentes do sobreprincípio, como princípios, regras, normas legais e normas jurídicas" (Pereira, 2011).

Entre esses instrumentos, pode-se destacar o princípio da legalidade, os precedentes e as súmulas vinculantes, que concretizam o sobreprincípio da segurança jurídica.

3.1.1 O princípio da legalidade

O poder de tributar é atributo inerente ao Estado, decorre do princípio da federação da autonomia financeira (Hable, 2008). Assim, cada ente tributante, União, estados, Distrito Federal e municípios, segundo a CF/1988, tem a faculdade de instituir os tributos de sua competência, por meio de lei, regra geral ou lei ordinária.

Segundo Lenza (2009, p. 684), "o princípio da legalidade surgiu com o Estado de Direito, opondo-se a toda e qualquer forma de poder autoritário, antidemocrático [e] (...) já estava previsto no art. 4º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão".

Conforme sustenta a doutrina, o único poder, que efetivamente representa a vontade do povo, pela via semidireta, é o Poder Legislativo, integrado assim por representantes devidamente eleitos pelo povo, nos termos do parágrafo único do art. 1º da Carta Magna (Veit, 2009).

A lei, nas palavras de Grupenmacher (2017), "é o instrumento pelo qual o povo manifesta a sua vontade". E, nesses termos, "é por meio dela que os legisladores, representantes da vontade popular, introduzem normas primárias que disciplinam o relacionamento dos membros de uma sociedade, sempre tendo como objetivo precípuo, o bem comum".

Como um dos mais importantes princípios do ordenamento jurídico brasileiro, o princípio da legalidade, como cláusula pétrea, vem disciplinado na Magna Carta, nesses termos:

> Art. 5º - Todos são iguais perante a lei, (...), nos termos seguintes: (...)
>
> II - ninguém será *obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa* senão *em virtude de lei* (Brasil, 1988, grifo nosso).

Ou seja, por força desse dispositivo constitucional, só a lei pode compelir as pessoas a fazer ou deixar de fazer algo. E ainda, especificamente quanto ao princípio da legalidade tributária, tem-se, na norma constitucional:

> 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, grifo nosso).

Por esse dispositivo constitucional, nenhum tributo poderá ser instituído ou aumentado sem que seja por meio de lei, editada pela pessoa política competente. Esse fato tem extrema importância, mas muitas vezes isso passa despercebido pela maioria das pessoas.

Nesse sentido, Veit (2009, grifo nosso) afirma que:

> veja que tal ideal é subentendida como uma verdadeira proteção aos sujeitos passivos da relação jurídico-tributária, que se representam através dos contribuintes. Sendo certo que, tal axioma se justifica porque, ao pagar tributos, seja ele representado por um imposto, por uma taxa ou contribuição de melhoria, *o cidadão está, em verdade, retirando parte considerável de seu patrimônio para ser investido em prol da sociedade*.

3.1.2 A segurança jurídica na teoria dos precedentes

Nos países que adotam o sistema jurídico do *civil law*,[6] segundo Becho (2017), a legislação é a principal fonte do direito. Já nos países que adotam o sistema jurídico do *common law*,[7] como a Inglaterra, onde foi seu berço, a fonte primeira do direito é a jurisprudência.

No *common law*, a nomenclatura foi sendo substituída por outras relacionadas à decisão judicial anterior, utilizada como paradigma para o julgamento, ou seja, o precedente. Nas palavras de Becho (2017, p.43-48), "a principal regra da teoria do precedente é a aplicação da decisão anterior ao caso em apreciação, via analogia", ou seja, é dada a mesma decisão já firmada se presentes os mesmos aspectos fundamentais de um acontecimento *sub judice* em um julgado anterior.

Mesmo descendente do direito romano-germânico, em que só a lei era fonte de direitos, o sistema brasileiro vem abrindo-se à adoção do precedente como fundamento de decisões judiciais. É o caso, por exemplo, do Código de Processo Civil de 2015, que traz em seus dispositivos a obrigatoriedade de observância dos precedentes, nos termos do art. 489, §1º, inciso VI, assim como exige que os tribunais mantenham a jurisprudência estável, coerente e íntegra, conforme dispõe os arts. 926 e 927. Traz-se, com isso, maior segurança, estabilidade e coerência ao sistema processual civil e mais confiança dos jurisdicionados no sistema jurídico como um todo (Dias Junior, 2015).

Desse modo, nessas condições, os operadores do direito têm condições de prever qual será o resultado de um julgamento, pois conhecem as decisões anteriores para hipóteses similares, conferindo maior segurança jurídica à sociedade (Becho, 2017). Segundo o autor, "o *common law* é baseado na razão, e o que for flagrantemente contrário a ela não faz parte do direito, diferentemente do que acontece nos países que adotam o *civil law*", e assim, "a decisão anterior, considerada errada ou descuidada (*per incuriam*), não gera precedente" (*op. cit*, p. 43-48).

3.1.3 A súmula vinculante como instrumento de segurança jurídica

Conforme já assinalado por Pereira (2011), a segurança jurídica pode ser concretizada por meio de vários instrumentos decorrentes do sobreprincípio, e, assim, a jurisprudência, como consolidação de normas judiciais, indubitavelmente, é uma maneira de garantir a segurança jurídica.

No final da década de 1980, com o objetivo de gerir de modo mais eficiente as decisões proferidas pelo STF em situações similares, surgiu um novo método

6. Estrutura jurídica em que as principais fontes do direito adotadas são a lei, o texto.
7. Estrutura jurídica em que as principais fontes do direito adotadas são a jurisprudência, o costume.

de trabalho, denominado súmula, o que permitiu um "julgamento seguro, mais rápido, abolindo formalidades e desdobramentos protelatórios" (Leal, 1981).

Conforme contextualiza Marques (2015), porém, "muitos autores começaram a argumentar que as súmulas, criadas pelos tribunais, violavam a livre convicção do magistrado". E então, após muitas discussões, a solução foi aceitar o seu uso facultativo, e, assim, elas passaram a ser "conhecidas como súmulas persuasivas, na medida em que poderiam, ou não, ser adotadas pelos juízes no julgamento dos seus processos" (*idem, ibidem*).

Um importante marco na legislação brasileira, no entanto, ocorreu com a Lei nº 11.417/2006,[8] que disciplinou a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo STF.

A súmula vinculante,[9] nas palavras de Pereira (2011), "figura como um conjunto de enunciados que consubstanciam o entendimento jurisprudencial firmado pela instância julgadora", e nela "se encontra uma das vias de garantir que certo posicionamento relativo à determinada norma será seguido". Assim, as súmulas vinculantes representam "uma categoria diferenciada, dotada de teor obrigatório: obrigam a administração pública e todos os demais juízes e tribunais a seguir o conteúdo da súmula" (Marques, 2015), sendo um instrumento de concretização do sobreprincípio da segurança jurídica.

3.2 O sobreprincípio da justiça fiscal

Conforme exposto, além da segurança jurídica, temos o sobreprincípio da justiça fiscal, que envolve os princípios da capacidade contributiva, da igualdade, da progressividade, da seletividade e o da razoável duração do processo, entre outros. Segundo Grupenmacher (2017):

> a justiça fiscal só se realiza com a edição de leis tributárias que distribuam igualmente a carga impositiva, onerando mais pesadamente aqueles que têm mais aptidão para contribuir e desobrigando do pagamento de tributos, em especial de impostos, aqueles que, embora tenham capacidade econômica, não possuam aptidão para arcar com o ônus da tributação, pois toda a sua disponibilidade financeira é absorvida com a sua manutenção e a de sua família.

Nesse sentido, ligadas ao sobreprincípio da justiça fiscal, vamos tecer algumas considerações sobre os princípios da capacidade contributiva e da razoável

8. Lei nº 11.417, art. 2º: "O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta lei" (Brasil, 2006).

9. Caso seja violada, a decisão pode ser questionada no STF, por meio de um instrumento chamado de reclamação constitucional, nos termos do § 3º do art. 103-A da CF/1988.

duração do processo e, também, sobre os institutos da repercussão geral e dos recursos repetitivos.

3.2.1 O princípio da capacidade contributiva

A capacidade contributiva é um princípio clássico que orienta todo o sistema tributário, no sentido de que os indivíduos devem contribuir de acordo com sua capacidade de pagamento. Isso significa que quem tem mais, seja renda ou patrimônio, deve cooperar com uma parcela maior na arrecadação dos impostos do que aqueles que têm menos. Nesse sentido, estabelece o § 1º do art. 145 da CF/1988:

> 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, grifo nosso).

Conforme Sindifisco (2010, p. 9, grifo nosso):

> um princípio consagrado por estudiosos e escrito em nossa Carta Magna é o da *capacidade contributiva* – requisito essencial para o critério de justiça fiscal –, que, associado aos princípios da progressividade e da seletividade, *tende a assegurar uma tributação proporcionalmente maior para quem aufere rendimentos mais elevados, detém maior patrimônio e consome produtos menos essenciais*. Nesse caso, os tributos diretos, que incidem sobre a renda e o patrimônio, são os que atendem (em tese) melhor a esse requisito. Já os tributos indiretos, que incidem sobre bens e serviços, independentemente da capacidade econômica de quem os adquire, acabam gravando mais pesadamente a renda de pessoas e famílias que destinam maior parcela de seus ganhos ao consumo.
>
> (...)
>
> Uma das formas para estabelecer a isonomia tributária é considerar *a capacidade contributiva*, independentemente da origem ou da natureza da renda, isto é, se de capital ou trabalho, pois a Constituição do país determina o respeito à capacidade econômica para graduação dos impostos.

Assim, embora ambos os princípios, o da capacidade contributiva e o da progressividade, estejam presentes na Constituição brasileira, são eles "completamente desrespeitados no acordo social que construímos em nosso país" (Dieese, Ipea e Sindifisco, 2011, p. 13).

3.2.2 O princípio da razoável duração do processo

Rui Barbosa, há muito, já dizia: "a justiça atrasada não é justiça; senão injustiça qualificada e manifesta" (Barbosa, 1999, p. 40). Buscando maior celeridade, a Carta Maior, em seu art. 5º, LXXVIII, pela Emenda Constitucional (EC) nº 45, de 2004, introduziu, como garantia fundamental, a razoável duração dos processos,

tanto na esfera judicial quanto na administrativa, ao estabelecer que "a todos, no âmbito judicial e administrativo, são *assegurados a razoável duração do processo* e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação" (Brasil, 2004, grifo nosso).

Sabe-se que a demora em responder aos pleitos do cidadão depõe contra a segurança jurídica e os direitos fundamentais, e a realidade está a exigir providências mais pontuais e estruturais, como a expressa previsão legal de sanções ao descumpridor de prazos ou a suspensão automática dos efeitos do processo.

Assim, a celeridade na tramitação e solução das demandas administrativas e judiciais é almejada por toda a sociedade, e, em respeito ao princípio da eficiência administrativa, previsto na CF/1988, art. 37, *caput*, no que se refere às demandas administrativas, foi publicada a Lei nº 11.457/2007, que assim estabelece:

> Art. 24. É *obrigatório* que seja proferida decisão administrativa *no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias* a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte (Brasil, 2007, grifo nosso).

A definição legal de prazos para a realização, pelo poder público, dos atos processuais, a exemplo dos 360 dias obrigatórios para proferir decisão administrativa, oferece um forte elemento jurídico para se buscar a intervenção judicial, na solução de um caso concreto. Nota-se, nesse caminhar, que decisões de tribunais têm pressionado cada vez mais o Fisco a decidir de forma mais célere os processos administrativos, ao estabelecer prazos para que a administração se manifeste e decida os recursos administrativos do contribuinte dentro de um "prazo razoável", além de, em alguns casos, prever a atualização dos valores discutidos pela taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic), se houver demora na manifestação (Hable, 2014, p. 69-70), em obediência ao sobreprincípio da justiça fiscal.

3.2.3 Os institutos da repercussão geral e dos recursos repetitivos

Com o objetivo de atender aos princípios da razoável duração do processo e da eficiência da administração pública – descritos, respectivamente, no art. 5º, inciso LXXVIII, e no art. 37, *caput*, ambos da CF/1988 –, foram criados, devido à sobrecarga do Judiciário, os institutos da repercussão geral e dos recursos repetitivos.

Tanto o instituto da repercussão geral, junto ao STF, quanto o dos recursos repetitivos, no STJ, visam acelerar a prestação jurisdicional, tornando mais célere o trâmite do recurso extraordinário (RE), no STF, e do recurso especial (Resp), no STJ.

Esses institutos, além de primar pela justiça fiscal, oportunizam a segurança jurídica do pedido, pois "a parte, antes de acionar o Judiciário, saberá de antemão se suas alegações sustentam-se nas decisões já proferidas, uma vez que as decisões tomadas na repercussão geral, bem como em algum recurso repetitivo, vinculam as

primeiras instâncias" (Folador, 2009). Da mesma forma, auxiliam a segurança jurídica quando impedem que decisões de idêntica questão de direito conflitem entre si. A repercussão geral é um critério de admissibilidade do RE, que foi inserida na CF/1988, pela EC nº 45/2004,[10] e no Código Processo Civil (CPC), pela Lei nº 11.418/2006.[11]

A finalidade da repercussão é: *i)* delimitar a competência do STF, no julgamento de recursos extraordinários, às questões constitucionais com relevância social, política, econômica ou jurídica, que transcendam os interesses subjetivos da causa; e *ii)* uniformizar a interpretação constitucional sem exigir que o STF decida múltiplos casos idênticos sobre a mesma questão constitucional.[12]

O instituto dos recursos repetitivos foi introduzido no CPC, pela Lei nº 11.672/2008, na hipótese de haver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito.[13]

Em ambos os casos, repercussão geral e repetitivo, os recursos que apresentem a mesma matéria decidida na forma descrita anteriormente terão o seguimento denegado, sendo declarado inadmissível.

Houve novas alterações na legislação, buscando o aperfeiçoamento dos institutos, sempre no sentido de buscar maior celeridade, como a Lei nº 13.256/2016, que trouxe alterações no CPC de 2015, modificando o processamento e julgamento dos recursos extraordinário e especial repetitivos. Essas alterações, em especial os arts. 966, § 5º, 976 e 988, § 5º, trazem maior celeridade na tramitação de processos que contenham idêntica controvérsia, isonomia de tratamento às partes processuais e segurança jurídica.

4 A SEPARAÇÃO DE PODERES NAS DECISÕES DO ESTADO

O poder que administra um país é o Estado. No Brasil, o Estado é dividido em três poderes: Legislativo, Executivo e Judiciário. Essa divisão, chamada corrente tripartite, segundo historiadores, teve origem com o filósofo grego Aristóteles, na obra *A política*. Em seguida, veio o inglês John Locke, com o escrito *Segundo Tratado sobre o governo civil*. Por fim, no século XVIII, Montesquieu explicou a tripartição e as devidas atribuições do modelo formado pelos poderes Legislativo, Executivo e

10. Art. 102 (...) "§ 3º No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros" (Brasil, 1988).

11. Art. 543-A. "O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecorrível, não conhecerá do recurso extraordinário, quando a questão constitucional nele versada não oferecer repercussão geral, nos termos deste artigo" (Brasil, 1973).

12. Informação disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaRepercussaoGeral&pagina=apresentacao>. Acesso em: 20 ago. 2017.

13. Art. 543-C: "Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o recurso especial será processado nos termos deste artigo" (Brasil, 1973).

Judiciário. Na sua tese, o pensador francês defende que não se deve "deixar em uma única mão as tarefas de legislar, administrar e julgar, pois a 'experiência eterna' mostra que todo o homem que tem o poder sem encontrar limites tende a abusar dele".[14]

É relevante dizer que as leis são elaboradas pelo Poder Legislativo, formado por representantes da sociedade; e que o Poder Executivo, como poder arrecadador, está adstrito à aplicação da legislação tributária regente, plenamente vinculado, sob pena de responsabilidade funcional.

Tratando do Poder Judiciário, em especial, da nossa Suprema Corte, conforme Leal (2017), "o ano de 2016 foi singular no mundo, no Brasil e no Supremo Tribunal Federal", pois, apesar dos ciclones políticos e econômicos, no encerramento do ano judiciário, o STF exibiu estatísticas surpreendentes, perfazendo, entre outros, 13.138 julgamentos colegiados e 94.501 decisões monocráticas. "São números sem precedentes mundo afora", sendo também intensa a frequência com a qual "o direito tributário compôs as sessões plenárias da Corte" (*idem, ibidem*).

Nesse caminhar, o STF utilizou três ações da jurisdição constitucional, que, na visão do autor, surpreenderam: *i)* a ação direta de inconstitucionalidade por omissão (ADO); *ii)* o mandado de injunção (MI); e *iii)* a arguição de descumprimento de preceito fundamental (ADPF). São "instrumentos da jurisdição constitucional diversos dos tradicionais, tais como o recurso extraordinário e a ação direta de inconstitucionalidade" (Leal, 2017).

A ADO – que busca sanar uma omissão que causa efeitos gerais – está disposta na Lei nº 9.868/1999; e o MI – que visa sanar omissões cujos efeitos recaem numa situação concreta –, foi inserido pela Lei nº 13.300/2016. São instrumentos constitucionais voltados a reparar uma omissão estatal inconstitucional.

Para Leal (2017), "poder fazer uso da ADO e do MI é um alento verdadeiro, considerando o insistente quadro de letargia persistente na aprovação de medidas determinadas pela própria Constituição Federal".

Como exemplo de utilização desses instrumentos, citamos a ADO nº 25, em que o STF fixou o prazo de doze meses para que o Congresso Nacional edite lei complementar regulamentando os repasses de recursos da União para os estados e o Distrito Federal em decorrência da desoneração das exportações do ICMS; e a ADO nº 37, em que a Corte discute a aplicação de recursos do Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicação (Fust). O MI nº 6.389 foi impetrado em face de omissão legislativa atribuída a algumas autoridades competentes, relacionado à regulamentação do art. 153, inciso VII, da CF/1988 (sobre os IGFs).

14. Disponível em: <http://www.politize.com.br/separacao-dos-tres-poderes-executivo-legislativo-e-judiciario/>. Acesso em: 20 maio 2017.

Por sua vez, segundo Leal (2017), a ADPF, criada pela Lei nº 9.882/1999, é "o único instrumento da jurisdição concentrada – exercido exclusivamente pelo STF, originariamente – capaz de aferir a constitucionalidade de lei municipal". Como exemplo, citamos a ADPF 190, que fixou a tese vinculante: "é inconstitucional lei municipal que veicule exclusão de valores da base de cálculo do ISSQN fora das hipóteses previstas em lei complementar nacional"; e também a ADPF 427, que questiona o art. 1º do Decreto nº 640/1962, que considerou o serviço de telecomunicações como indústria básica.

Leal (2017) antevê que "a ADO, o MI e a ADPF se consolidarão no STF abrindo portas para novas formas de interação quanto ao debate tributário quando feito à luz da Constituição", porquanto "a ausência de regulamentação é um drama em pontos variados do Direito Tributário brasileiro", atentando diretamente contra o sobreprincípio da segurança jurídica.

4.1 A aplicação dos sobreprincípios da segurança jurídica e da Justiça Fiscal no direito tributário

Após uma sucinta análise sobre a tributação no Brasil, adentrando temas como carga tributária e sistema tributário nacional, políticas e reformas tributárias, e ainda alguns princípios constitucionais tributários, passamos a apresentar alguns atos praticados, nessa mesma seara, durante esses cinquenta anos de vigência do CTN, pelos três poderes que comandam o Estado brasileiro, os quais influenciaram e continuam a influenciar diretamente as relações jurídico-tributárias.

Nesse sentido, demonstraremos, com a exposição de casos reais, o quanto os vícios na elaboração de normas, o conflito entre normas e julgados e ainda as mudanças de orientação jurisprudencial podem fragilizar e tumultuar as relações jurídico-tributárias, entre o sujeito ativo e o passivo, implicando flagrante desrespeito aos sobreprincípios da segurança jurídica e da justiça fiscal, tendo como maior penalizado dessa relação o sujeito passivo (o contribuinte/responsável).

4.2 Casos reais na seara tributária

4.2.1 Caso um: o instituto da imunidade tributária

A imunidade tributária é um tema previsto na Carta Magna de 1988, no Título VI, que trata das limitações do poder de tributar. Desse modo, sendo uma exclusão ao poder de tributar, a imunidade tributária é um *privilégio* constitucional, com a impossibilidade da incidência tributária, ou seja, há a *não incidência*, por não existir disposição legal que preveja a ocorrência do fato gerador do tributo (Hable, 2016).

Tratando das imunidades das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, a CF/1988, ao utilizar, no art. 150, inciso VI, alínea c,[15] a expressão "atendidos os requisitos da lei", reclamou por uma lei de natureza complementar,[16] nos termos do seu art. 146, inciso II, ao dispor que "cabe à lei complementar: (...) II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar" (Brasil, 1988).

No ordenamento jurídico brasileiro, é a Lei nº 5.172/1966, o CTN, que faz a vez de lei complementar (LC), regulamentando a matéria, ao apresentar no seu art. 14, em *numerus clausus*, todos os requisitos a serem observados (Brasil, 1966).

Contudo, inúmeras leis de natureza ordinária, tratando de requisitos de reconhecimento de imunidade, foram editadas pelo Poder Legislativo de todos os entes da Federação, a exemplo da Lei nº 8.212/1991;[17] da Lei nº 8.742/1993, art. 18, inciso IV; da Lei nº 9.532/1997, em seu art. 12, § 2º, alínea a;[18] da Lei nº 91/1935, art. 1º, alínea c;[19] da Lei nº 9.732/1998; da Lei nº 12.101, de 2009, art. 29, inciso I;[20] e do código tributário do município de Goiânia,[21] entre outras. Essas leis foram aplicadas, por muitos anos, pelo Poder Executivo, tendo em vista suas atividades serem vinculadas. Importante, no entanto, afirmar que, enquanto estiver a lei no mundo jurídico, ela é válida e deve ser observada por todos a quem alcance, não podendo qualquer órgão da administração tributária deixar de aplicá-la, sob a alegação de defeitos (Hable, 2016).

Não obstante esses vícios, com Adins logo propostas, essas leis só foram consideradas inconstitucionais, pelo Poder Judiciário, após décadas de vigência. Nesse sentido, somente na sessão plenária do STF, do dia 2 de março de 2017, no

---

15. Art. 150 "(...) 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*" (Brasil, 1988, grifo nosso).

16. Há doutrinadores que entendem ser lei ordinária. Nesse sentido, ver Othon e Nascimento (1998).

17. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm>. A referida lei está sendo questionada quanto à sua constitucionalidade pela Ação Direta de Inconstitucionalidade (Adin) nº 2.028-5 DF, sob a alegação, entre outras, de ofender à reserva de LC. Sobre isso, ver: <http://www.stf.jus.br>.

18. "Art. 12 - (...) § 2º Para o *gozo da imunidade*, as instituições a que se refere este artigo estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos: (...) a) *não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados*" (Brasil, 1997, grifo nosso). Essa lei está sendo questionada, quanto à sua constitucionalidade, pela Adin nº 1.802-3/DF, sob a alegação, entre outras, de ofender à reserva de lei complementar. Disponível em: <http://www.stf.gov.br>.

19. "Art 1º - As sociedades civis, as associações e as fundações constituídas no país com o fim exclusivo de servir desinteressadamente à coletividade podem ser declaradas de utilidade pública, provados os seguintes requisitos:.(...) c) que os cargos de sua diretoria, conselhos fiscais, deliberativos ou consultivos *não são remunerados*" (Brasil, 1935, grifo nosso).

20. "Art. 29 - A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos: I - *não percebam seus* diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, *remuneração, vantagens ou benefícios*, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos" (Brasil, 2009, grifo nosso).

21. "Art. 8º - Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea c, da CF/1988 e no art. 7º, inciso III, desta Lei, considera-se imune a instituição de educação e de assistência social (...) e que atendam aos *seguintes requisitos: (Art. 8º, com redação da Lei Complementar nº 128, de 01/12/2003) I. Não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados; (Inciso I, com redação da Lei Complementar nº 128, de 01/12/2003)*" (Goiânia, 1996, grifo nosso).

Recurso Extraordinário (RE) 566.622, foi exigido que os requisitos para o gozo da imunidade estejam em LC, proclamado o resultado do julgamento conjunto de processos relativos a exigências introduzidas pela Lei nº 9.732/1998 (Processos relacionados: Adins 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621). A tese então aprovada no STF para repercussão geral foi: os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar. Diante desses frequentes vícios na elaboração das normas pelo Poder Legislativo, tornou-se contumaz o desrespeito aos sobreprincípios da segurança jurídica e da justiça fiscal.

4.2.2 Caso dois: os institutos da decadência e prescrição tributárias

A existência dos institutos da decadência e da prescrição tributárias visa propiciar maior estabilidade aos negócios jurídicos, que tem como pressupostos a inércia do titular do direito e o transcurso de determinado prazo.

A decadência tributária vem impedir que o Fisco, em razão de sua inércia, exerça, após determinado prazo, o seu direito de lançar, de ofício, o crédito tributário. A prescrição tributária, referindo-se à ação de cobrança do crédito tributário definitivamente constituído, impede que a Fazenda pública aplique qualquer medida coercitiva para se exigir o crédito prescrito (Hable, 2014).

Matéria de competência de LC

A CF/1988, no seu art. 146, inciso III, alínea b, confere competência à LC para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especificamente, entre outros pontos, sobre prescrição e decadência tributárias. A LC regente, que define as normas gerais sobre decadência e prescrição tributárias, é o CTN de 1966.

Inúmeras leis, de natureza ordinária, tratando de decadência e prescrição tributárias, foram editadas, contudo, pelo Poder Legislativo, a exemplo da Lei nº 6.830/1980, conhecida como Lei de Execução Fiscal (LEF),[22] e da Lei nº 8.212/1991.

Da mesma forma, elas só foram consideradas inconstitucionais pelo Poder Judiciário após décadas de suas vigências. Assim, no ano de 2008, quanto à Lei nº 6.830/1980, o STJ[23] proferiu entendimento de que "a norma contida no art. 2º, § 3º da Lei nº 6.830/1980 (...) aplica-se tão somente às dívidas de natureza não tributárias, porque a prescrição das dívidas tributárias regula-se por LC, no caso o art. 174 do CTN". No que se refere à Lei nº 8.212/1991, o STF, em várias decisões,[24] firmou entendimento, já exarado anteriormente pelo STJ,[25] pela inconstitucionalidade dos seus arts. 45 e 46.

22. "Art. 2º - (...) § 3º A inscrição (...) suspenderá a prescrição (...) por 180 dias (...)" (Brasil, 1980).
23. Embargos de divergência no Recurso Especial (Eresp) 657.536/RJ. Diário da Justiça eletrônico (DJe) 07/04/2008, e no Eresp nº 657.536/RJ, entre outros.
24. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumulaVinculante>.
25. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>.

Desse modo, qualquer lei que venha a estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária referente à decadência e prescrição terá que ter natureza jurídica de lei complementar, encerrando-se assim as controvérsias jurisprudenciais e doutrinárias sobre o tema ao se editar a Súmula Vinculante nº 8: "São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário" (Brasil, 2008).

Novamente estamos diante de vícios na elaboração das normas pelo Poder Legislativo. Para amenizar seus efeitos maléficos, de um gravame social ou até mesmo grande insegurança jurídica, em suas decisões de afastamento dessas normas por inconstitucionalidade, o STF vem se utilizando da modulação dos seus efeitos.[26]

Súmula nº 555 do STJ e a decadência tributária

Uma matéria muita discutida nesses cinquenta anos de vigência do CTN, em especial no STJ, foi a decadência tributária. O grande dilema estava na definição do termo de início do prazo de decadência tributária, quando o tributo, por sua própria natureza, estiver sujeito ao lançamento por homologação, e, que, pelo descumprimento de deveres tributários, é necessário ser lançado de ofício.

Na busca de harmonia e estabilidade nas decisões proferidas pelo STJ, procurou-se definir como termo inicial do prazo de decadência, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a exemplo do ICMS, a data da ocorrência do fato gerador, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, condicionando-o à constatação de algum pagamento antecipado. Esse entendimento já estava praticamente consolidado na jurisprudência do STJ, pelo dispositivo jurídico do recurso repetitivo, no Recurso Especial (REsp) nº 973.753/2009.

No final do ano de 2015, contudo, com a publicação da Súmula nº 555[27] do STJ, houve uma verdadeira inovação – para alguns, uma correção; para outros, um retrocesso – no estudo da decadência tributária (Hable, 2017). O autor menciona que:

> *quando não houver declaração do débito*, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário *conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN*, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa (Hable, 2017, grifo nosso).

Temos a convicção de que a malfadada súmula foi um acerto, pois veio na direção de todo um processo de modernização da legislação, dos procedimentos de fiscalização e auditoria fiscal e dos próprios julgados do STJ, como um todo. Há,

26. A Lei nº 9.868/1999, art. 27, legitimou o STF a proceder à modulação dos efeitos temporais de suas decisões, quando presentes razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social.

27. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?livre=sumula+555&&b=SUMU&thesaurus=JURIDICO&p=true>.

porém, de se concordar que a súmula, ao deixar de seguir todos os seus precedentes, construídos por mais décadas, e ao criar novo direcionamento jurisprudencial, configurou um retrocesso, causando grande insegurança jurídica a toda a sociedade que milita no direito tributário.[28]

4.2.3 Caso três: o ICMS

O ICMS é o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, de competência privativa dos estados e do Distrito Federal, nos termos da CF/1988, art. 155, inciso II, sendo o tributo mais importante em termos arrecadatórios no Brasil.

Entre outras características, o ICMS: *i)* é um imposto sujeito ao lançamento por homologação; *ii)* é classificado pela doutrina como indireto, ou seja, o seu valor vem embutido no preço da mercadoria, e, assim, é o consumidor final quem efetivamente suporta o ônus financeiro; *iii)* é regressivo, pois não considera nem a capacidade econômica nem o poder aquisitivo do contribuinte; *iv)* é um "imposto por dentro", que é aquele cujo valor imputado ao contribuinte compõe sua própria base de cálculo; *v)* é não cumulativo, o que implica o aproveitamento de crédito concernente ao imposto pago nas etapas econômicas anteriores; e *vi)* poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

O princípio da não cumulatividade do ICMS

O princípio da não cumulatividade permite que, em cada fase do direcionamento, da mercadoria ao consumo, se compense o imposto pago na operação anterior, de forma que, em cada operação, seja paga somente a parcela de imposto incidente sobre o valor agregado. Isso implica o aproveitamento de crédito de imposto pago nas etapas anteriores. A CF/1988, no seu artigo 155, § 2º, inciso I,[29] estabelece que o ICMS será não cumulativo.

Por sua vez, a LC nº 87/1996, que dispõe sobre as regras gerais do ICMS, para todos os 27 estados e o Distrito Federal, ao tratar da não cumulatividade do ICMS, disciplina as regras no seu art. 20.[30] Na aplicação do mencionado artigo, tem-se o art. 33 da mesma LC, que assim estabelece:

---

28. Para mais informações, ver: <https://jus.com.br/artigos/59533/a-sumula-n-555-do-stj-e-a-decadencia-tributaria/1>.

29. "Art. 155 - (...) § 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, grifo nosso).

30. "Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação" (Brasil, 1996a).

> Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:
>
> I – *somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo* do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020; (Redação dada pela LC nº 138, de 2010) (Brasil, 1996b, grifo nosso).

Relevante dizer que desde a edição da LC nº 87/1996 nunca foi permitido o aproveitamento de crédito de mercadorias destinadas ao uso ou consumo, devido às simultâneas alterações da mencionada LC,[31] prorrogando o exercício desse direito constitucional, somente sendo permitido o referido aproveitamento se a mercadoria for considerada insumo. Assim, a grande discussão, tanto no âmbito administrativo quanto judicial, está em definir se a mercadoria é para uso/consumo ou insumo. Por óbvio, na maioria das vezes, interpreta-se como uso e consumo quando para o Fisco; e como insumo, quando para o contribuinte.

Até quando vai esse "empurra-empurra", diante de um expresso direito constitucional? Há uma afronta direta aos sobreprincípios da segurança jurídica e da justiça fiscal nessas prorrogações indefinidas.

O ICMS e sua incidência entre estabelecimentos do mesmo titular

Uma das hipóteses de incidência do ICMS, nos termos do art. 1º, inciso I, da LC nº 87/1996, recai sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Afinal, há ou não incidência de ICMS nas operações de circulação de mercadoria entre estabelecimentos de uma mesma empresa, ou seja, entre matriz e filial?

De um lado, pela não incidência do ICMS nessas hipóteses, a Súmula nº 166 do STJ, editada no dia 23 de agosto de 1996, diz que: "*Não constitui fato gerador do ICMS* o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte (Brasil, 1996b, p. 29-382, grifo nosso).

Por outro lado, pela incidência do ICMS, dispõe o art. 12 da LC nº 87/1996, publicada em 13 de setembro de 1996 (portanto, vinte dias após a mencionada súmula): "*Considera-se ocorrido o fato gerador* do imposto no momento: I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, *ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular*" (Brasil, 1996a, grifo nosso).

Como deve proceder o sujeito passivo (contribuinte/responsável) diante desse conflito entre normas, ambas vigentes, porém totalmente antagônicas?

31. "Art. 33 - (...) I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de *1º de janeiro de 1998*; I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de *1º de janeiro de 2000*; I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de *1º de janeiro de 2003*; I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de *1º de janeiro de 2007*; I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de *1º de janeiro de 2011*" (Brasil, 1996a, grifo nosso).

Nesta contenda, configura-se explícito o descumprimento aos sobreprincípios da segurança jurídica e da justiça fiscal.

O ICMS e os benefícios e incentivos fiscais

Todos os entes da Federação, dotados de competência constitucional para instituir os seus tributos, têm a faculdade de conceder benefícios, incentivos ou favores fiscais, por meio de lei específica que regule exclusivamente a matéria, nos termos do art. 150, § 6º da CF/1988.

> Qualquer *subsídio* ou *isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia* ou *remissão*, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido *mediante lei específica*, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem *prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea g* (Brasil, 1988, grifo nosso).

Contudo, a parte final, "*sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea g*",[32] refere-se exclusivamente ao ICMS. É a LC nº 24/1975 que regula a concessão e revogação de isenção, incentivos e benefícios fiscais do ICMS, mediante deliberação dos estados e do Distrito Federal, no Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), por meio de celebração de convênios.

Desse modo, os estados e o Distrito Federal não podem, isoladamente, conceder, por meio de leis próprias, benefícios ou incentivos relativos ao ICMS, em prol do equilíbrio federativo, evitando-se com isso a "guerra fiscal" entre os estados.

Embora a concessão unilateral de benefícios de ICMS seja proibida pelo menos desde 1975, vários governos estaduais sempre prometeram melhores condições para atrair empresas e indústrias para o seu local, descumprindo reiteradamente o preceito constitucional.

A matéria está pacificada no STF, afastando leis estaduais que violaram e violam os ditames constitucionais,[33] decidindo esses conflitos caso a caso. Isso culminou na edição da Proposta de Súmula Vinculante (PSV) nº 69/2012, que prevê que qualquer benefício relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do Confaz, é inconstitucional.

Então, após décadas da promulgação da CF/1988, em 8 de agosto de 2017, com a publicação da LC nº160, que dispõe sobre convênio que permite aos estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, tenta-se

---

32. "Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) § 2º O imposto previsto no inciso II (=ICMS), atenderá ao seguinte:" (...) XII - cabe à lei complementar: (...) g) *regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados"* (Brasil, 1988, grifo nosso).

33. STF. ADI – Medida Liminar (ML) nº 930, 25/11/1993; ADI-ML nº 1.247/PA, 17/08/1995; ADI-ML nº 2.352, 19/12/2000; Adin nº 1.587-DF, 19/10/2000; Adin nº 84; Adin no 773.

"passar uma borracha no passado", e o conflito entre os estados tende a ter um final, devendo todos os incentivos e benefícios fiscais serem encerrados em quinze anos, isto é, até 2033.

Muitas demandas judiciais (Adins) foram propostas no STF. No RE nº 576.155/2010 permitiu-se o ajuizamento de Ação Civil Pública para Ressarcimento ao Erário, pelo Ministério Público do Distrito Federal e Territórios, para fins de cobrança dos contribuintes do crédito tributário decorrente do cancelamento do benefício fiscal de ICMS concedido pelo Distrito Federal e declarado inconstitucional por ausência de convênio prévio com o Confaz (Oliveira, 2015).

Com a aplicação retroativa, busca-se, nessas ações públicas, a cobrança de créditos dos contribuintes que praticaram atos com base nas leis concessivas de benefícios, posterirormente declaradas inconstitucionais.

Em respeito aos sobreprincípios da segurança jurídica e da justiça fiscal, como ficam os contribuintes que cumpriram uma norma legal vigente e agora, após serem declaradas inconstitucionais, estão sendo cobrados retroativamente?

A repetição de indébito do ICMS na substituição tributária

O instituto da substituição tributária, muito utilizado no ICMS, é uma modalidade de responsabilidade tributária em que se atribui a obrigação de pagar o tributo à pessoa que não possui relação direta com o fato gerador (Brasil, 1966, art. 128). Com a EC nº 3/1993, o art. 150, § 7º da CF/1988 estabelece que:

> a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a *condição de responsável* pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, *assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido* (Brasil, 1988, grifo nosso).

A grande celeuma sempre esteve na restituição da diferença entre a quantia do ICMS paga antecipadamente e o valor recolhido na venda *a posteriori* da mercadoria. Vejamos o que o STF decidiu:

- em 1998, na Adin nº 1.851, contra o convênio nº 13/1997, em medida cautelar, o STF concedeu o direito à restituição, na inocorrência do fato gerador futuro e ocorrência em valor inferior àquele presumido;
- no julgamento definitivo da Adin nº 1.851, em 8 de maio de 2002, o STF cassou a liminar, interpretando-se literalmente o § 7º, do art. 150 da CF/1988, no sentido de que a restituição tão somente seria devida caso não se realizasse o fato gerador presumido; e
- em outubro de 2016, no RE nº 593.849, o STF surpreendeu, com repercussão geral reconhecida, ao alterar seu entendimento sobre a restituição no regime de substituição tributária do ICMS, passando

> a entender que o contribuinte tem direito à diferença entre o valor do tributo recolhido previamente e aquele realmente devido no momento da venda, com modulação de efeitos, passando a valer para os casos futuros e somente atingindo casos pretéritos que já estejam em trâmite judicial.

Em respeito aos sobreprincípios da segurança jurídica e da justiça fiscal, diante dessas mudanças de orientação jurisprudencial, grandes são as consequências, tanto para o sujeito ativo (Estado) quanto para o sujeito passivo (contribuinte/responsável).

A incidência de ICMS sobre a tarifa básica de telefonia

Para o Fisco, nos termos da legislação, a assinatura básica mensal de telefonia é um serviço, e, assim, está sujeita à incidência do ICMS. No entanto, as prestadoras de serviços de telefonia, por entenderem não ser fato gerador do ICMS, ingressaram com ação judicial contra essa cobrança tributária.

O STJ, no REsp nº 754.393/Distrito Federal, transitado em julgado em 24 de março de 2009, reconheceu a não incidência do ICMS sobre a assinatura mensal básica. Em função dessa decisão, muitas autuações fiscais que já haviam sido realizadas foram desfeitas e anuladas.

Contudo, no julgamento do RE nº 912.888/Rio Grande do Sul, em 13 de outubro de 2016, o STF alterou o entendimento no sentido de que incide ICMS, com repercussão geral reconhecida, em que o Plenário adotou a tese formulada pelo relator, que estipulou que o ICMS incide sobre a tarifa de assinatura básica mensal cobrada pelas prestadoras de serviços de telefonia, independentemente da franquia de minutos concedida ou não ao usuário.

Novamente, grandes são as consequências, tanto para o sujeito ativo (Estado) quanto para o sujeito passivo (contribuinte/responsável), diante dessas mudanças de orientação jurisprudencial, em flagrante desrespeito aos sobreprincípios da segurança jurídica e da justiça fiscal.

Tributo IPI nos carros importados

O IPI é um tributo de competência da União, nos termos do art. 153, inciso IV, da CF/1988, embora tenha parcela significativa de sua arrecadação repartida com os estados, Distrito Federal e municípios (art. 159). É um imposto de caráter extrafiscal (art. 153, § 1º), seletivo, em função da essencialidade do produto (art. 153, § 3º, inciso I), além de não cumulativo (art. 153, § 3º, inciso II).

Uma das controvérsias doutrinária e jurisprudencial que vale ser mencionada está na incidência ou não do IPI na importação de veículos automotores por pessoa física.

Uma jurisprudência já pacificada do STF, a exemplo do RE nº 550.170/São Paulo AgR, de 2011, estabelecia a não incidência do IPI na importação de veículos

por pessoa natural, decisão que perdurou por dezoito anos (1999-2016). Em 2016, contudo, no âmbito de um único julgamento, do RE nº 723.651, a jurisprudência do STF sofreu uma surpreendente reviravolta, alterando seu entendimento, agora pela incidência do IPI na importação de veículo automotor por pessoa natural.

Em 2015, por sua vez, o STJ, no REsp nº 396.488/Santa Catarina, em sede de repetitivo, havia afastado a incidência do IPI na importação de veículo para uso próprio. Após o julgado proferido pelo STF no RE nº 723.651/Paraná, em sede de repercussão geral, que reconheceu a incidência do IPI, o ministro Mauro Campbell Marques, do STJ, determinou, porém, a suspensão em todo o país dos processos que discutem a incidência do IPI na importação de automóveis para uso próprio, feita por pessoa física, para que a matéria seja rediscutida.

Portanto, estamos diante, novamente, de mudanças de orientação jurisprudencial, com enormes consequências, relacionadas aos sobreprincípios da segurança jurídica e da justiça fiscal.

5 CONCLUSÃO

Neste capítulo foi realizada uma sucinta análise sobre a questão da tributação no Brasil, adentrando temas como a carga tributária e o sistema tributário nacional, políticas e reforma tributárias e, ainda, alguns princípios constitucionais tributários.

Tributo é algo necessário e imprescindível. O Estado, ao realizar seus objetivos de promover o bem comum, necessita de recursos financeiros, os quais, por sua vez, têm diversas origens, em especial a tributação, que forma as receitas públicas.

O tributo, receita retirada de forma coercitiva do patrimônio dos particulares, é considerado condição da própria existência da sociedade pacificamente organizada, porquanto todos os bens e serviços produzidos e oferecidos pelo Estado dependem da contribuição de toda a sociedade.

Os recursos vindos dos tributos, se bem administrados em suas diversas etapas, como criação, recolhimento e distribuição de benefícios, formam a espinha dorsal do Estado, oferecendo condições propícias para o desenvolvimento econômico e social, e promovem um conjunto de atividades e serviços que asseguram o pleno exercício da cidadania, a segurança e o bem-estar da sociedade.

Ninguém gosta de pagar tributos. Nem por isso, contudo, eles deixam de ser necessários. Se houver muita arrecadação e pouco retorno à população, o tributo será sinônimo de expropriação, e o cidadão perderá a noção e a dimensão da importância dele como instrumento de sustentação do Estado como um todo.

Há grande insatisfação diante da má qualidade dos serviços prestados. Porém, se o Estado arrecada muito e oferece bens e serviços de qualidade, dificilmente haverá insatisfação da população.

A carga tributária brasileira é elevada. Contudo, o problema brasileiro não está exatamente na alta carga tributária, mas em como ela é formada, ou seja, de *onde* se arrecada, a *quem* é destinado o recurso e *como* se gasta.

O Sistema Tributário Nacional é injusto. E, há muito, está a exigir reformas, na busca de maior simplificação e desoneração. É importante que se discuta a possibilidade de implementar uma reforma tributária que amplie a progressividade, ou reduza a regressividade, homenageando o princípio da capacidade contributiva.

O sistema tributário é muito oneroso ao desrespeitar princípios, como o da capacidade contributiva, e ao dar prioridade à tributação sobre o consumo, em detrimento do patrimônio, além de ser muito complexo, tanto pelo grande número de tributos e normas que os regulamentam, quanto ao privilegiar a tributação com tributos indiretos.

A maior parcela da arrecadação tributária do Brasil vem de impostos indiretos, como o ICMS, e incidentes sobre o consumo e embutidos nos preços, o que onera mais os investimentos, a produção, o trabalhador e os mais pobres.

Os sobreprincípios são realizados pela atuação dos princípios. Como exemplos de sobreprincípios, temos o da segurança jurídica e o da justiça fiscal. O sobreprincípio da segurança jurídica denota importância incontestável, haja vista seu papel de assegurar a estabilidade nas relações jurídico-tributárias. Pode ser concretizado por meio de vários instrumentos, como o princípio da legalidade, os precedentes e as súmulas vinculantes. O sobreprincípio da justiça fiscal se realiza com a edição de leis tributárias que distribuam igualmente a carga impositiva, onerando mais pesadamente aqueles que têm mais aptidão para contribuir e desobrigando aqueles que não possuam aptidão para arcar com o ônus da tributação. Ao sobreprincípio da justiça fiscal estão ligados os princípios da capacidade contributiva e da razoável duração do processo e ainda os institutos da repercussão geral e dos recursos repetitivos, que o concretizam, entre outros.

Ao final, são expostos alguns casos reais na seara tributária, atos dos três poderes: Legislativo, Executivo e Judiciário. Esses casos reais influenciam diretamente as relações jurídico-tributárias, seja pelos seus vícios na elaboração de normas, conflitos entre normas e julgados, seja pelas mudanças de orientação jurisprudencial que fragilizam e tumultuam as relações jurídico-tributárias, entre o sujeito ativo e o passivo, implicando flagrante desrespeito aos sobreprincípios da segurança jurídica e da justiça fiscal.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, R. **Direito tributário esquematizado**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2010.

AMED, F. J.; NEGREIROS, P. J. L. C. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Sinafresp, 2000.

BARBOSA, R. **Oração aos moços**. Edição popular anotada por Adriano da Gama Kury. 5. ed. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1999. p. 40. Disponível em: <http://www.casaruibarbosa.gov.br/dados/DOC/artigos/rui_barbosa/FCRB_RuiBarbosa_Oracao_aos_mocos.pdf>. Acesso em: 25 jul. 2017.

BECHO, R. L. O novo CPC: mudanças nos processos administrativo e judicial. *In*: MACEDO, A. *et al.* (Org.). **Gestão tributária municipal e tributos municipais**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, v. 6, 2017. p. 43- 48.

BRASIL. Lei nº 91, de 28 de agosto de 1935. Determina regras pelas quais são as sociedades declaradas de utilidade pública. **Diário Oficial da União**, Brasília, 4 set. 1935.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 20 ago. 2017.

_____. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, 17 jan. 1973.

_____. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 24 set. 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm>. Acesso em: 12 jun. 2017.

_____. **Constituição** (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. 292 p.

_____. Lei nº 9.249, de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 dez. 1995.

_____. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). **Diário Oficial da União**, Brasília, 16 set. 1996a.

_____. Súmula Vinculante nº 166 do Superior Tribunal de Justiça. **Diário de Justiça**, Brasília, seção 1, 23 ago. 1996b.

_____. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 11 dez. 1997.

_____. Emenda Constitucional nº 45, de 30 de dezembro de 2004. Altera dispositivos dos arts. 5º, 36, 52, 92, 93, 95, 98, 99, 102, 103, 104, 105, 107, 109, 111, 112, 114, 115, 125, 126, 127, 128, 129, 134 e 168 da Constituição Federal, e acrescenta os arts. 103-A, 103B, 111-A e 130-A, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 31 dez. 2004.

_____. Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006. Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 20 dez. 2006.

_____. Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007. Dispõe sobre a Administração Tributária Federal; altera as Leis nºs 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.683, de 28 de maio de 2003, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.910, de 15 de julho de 2004, o Decreto-Lei nº 5. 452, de 1º de maio de 1943, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.910, de 15 de julho de 2004, 11.098, de 13 de janeiro de 2005, e 9.317, de 5 de dezembro de 1996; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 19 mar. 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 20 maio 2017.

_____. Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, 20 jun. 2008.

_____. Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social; altera a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993; revoga dispositivos das Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 9.429, de 26 de dezembro de 1996, 9.732, de 11 de dezembro de 1998, 10.684, de 30 de maio de 2003, e da Medida Provisória nº 2.187-13, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, p. 1, 30 nov. 2009.

CARNEIRO, M. L. F. **A proposta da reforma tributária**. Unafisco Sindical, 5 set. 2003.

CARVALHO, P. B. **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

CONY, C. H. A César o que é de César. *In*: AMED, F. J.; NEGREIROS, P. J. L. C. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Sinafresp, 2000.

DIAS JUNIOR, L. F. S. A segurança jurídica, os precedentes judiciais e o novo CPC: sobre a necessidade de respeito aos precedentes judiciais e a previsão, neste sentido, no novo CPC. **Jusbrasil**, 29 mar. 2015. Disponível em: <https://luizserradias.jusbrasil.com.br/artigos/177525867/a-seguranca-juridica-os-precedentes-judiciais-e-o-novo-cpc>. Acesso em: 20 ago. 2017.

DIEESE – DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICA E ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS; SINDIFISCO – SINDICATO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **10 ideias para uma tributação mais justa**. São Paulo: Dieese, 2013. Disponível em: <http://www.dieese.org.br/cartilha/2013/10ideias_completo.pdf>. Acesso em: 30 jun. 2017.

DIEESE – DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICA E ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS; IPEA – INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA; SINDIFISCO – SINDICATO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **A progressividade na tributação brasileira**: por maior justiça tributária e fiscal. São Paulo: Dieese; Ipea; Sindifisco, 2011. Disponível em: <http://www.world-psi.org/sites/default/files/cartilhajusticafiscaltributaria.pdf>. Acesso em: 25 jul. 2017.

FOLADOR, P. Semelhanças entre repercussão geral e recursos repetitivos. **Jusbrasil**. 17 nov. 2009. Disponível em: <https://lfg.jusbrasil.com.br/noticias/2010027/semelhancas-entre-repercussao-geral-e-recursos-repetitivos-patricia-folador>. Acesso em: 20 maio 2017.

GOBETTI, S. W.; ORAIR, R. O. **Progressividade tributária**: a agenda esquecida. Concurso de monografia em finanças públicas. XX Prêmio Tesouro Nacional 2015. Disponível em: <http://www.joserobertoafonso.com.br/progressividade-tributaria-gobetti-orair/>. Acesso em: 25 jun. 2017.

GOIÂNIA. Lei nº 5.040, de 20 de novembro de 1975. Dispõe sobre o Código Tributário do Município de Goiânia e dá outras providências. **Diário Oficial de Goiânia**, Goiânia, 28 maio 1996.

GRUPENMACHER, B. T. Sistema e princípios constitucionais tributários. **Instituto Brasileiro de Estudos Tributários**, 15 mar. 2017. Disponível em: <http://www.ibet.com.br/sistema-e-principios-constitucionais-tributarios-por-betina-treiger-grupenmacher/>. Acesso em: 20 jul. 2017.

HABLE, J. Imunidade tributária das instituições de educação, a aplicação integral, no país, de seus recursos na manutenção de suas finalidades essenciais. *In*: PAES, J.E.S. (Org.). **Terceiro setor e tributação**. 1 ed. Brasília: Editora Fortium, v. 2, 2008, p. 78-79.

_____. **A extinção do crédito tributário por decurso de prazo**: decadência e prescrição tributárias. 4. ed. São Paulo: Método, 2014.

_____. A imunidade tributária: os requisitos infraconstitucionais para o seu reconhecimento nas instituições de educação e de assistência social. *In*: PAES, J. E. S.; MAGALHÃES, J. A. (Org.). **Terceiro setor e tributação**. 1. ed. São Paulo: Elevação, v. 8, 2016. p. 247-265.

_____. A súmula nº 555 do STJ e a decadência tributária no lançamento por homologação. *In*: MACEDO, A. *et al.* (Org.). **Gestão tributária municipal e tributos municipais**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, v. 6, 2017. p. 353-364.

LEAL, S. T. Nova jurisdição constitucional no contencioso tributário do Supremo. **Consultor Jurídico**, 17 fev. 2017. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2017-fev-17/novas-jurisdicao-constitucional-contencioso-tributario-supremo>. Acesso em: 20 ago. 2017.

LEAL, V. N. Passado e futuro da súmula do STF. **Revista de Direito Administrativo**, v. 145, jul./set. 1981. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/43387/42051>. Acesso em: 20 ago. 2017.

LENZA, P. **Direito constitucional esquematizado**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MARQUES, G. O que é uma súmula vinculante? **Jusbrasil**, 19 ago. 2015. Disponível em: <https://gabrielmarques.jusbrasil.com.br/artigos/221414850/o-que-e-uma-sumula-vinculante>. Acesso em: 20 ago. 2017.

NOGUEIRA, P. A falácia da "alta" carga tributária do Brasil. **Diário do Centro do Mundo**, 12 jun. 2013. Disponível em: <http://www.diariodocentrodomundo.com.br/queremos-ser-o-mexico-ou-a-escandinavia/>. Acesso em: 30 jul. 2017.

OLIVEIRA, L. M. V. S. Declaração de inconstitucionalidade de benefício fiscal de ICMS concedido sem prévio convênio confaz e consequências práticas. **Revista Jurídica da Procuradoria-Geral do Distrito Federal**, v. 40, n. 1, 2015. Disponível em: <http://revista.pg.df.gov.br/index.php/RJPGDF/issue/view/15>. Acesso em: 20 ago. 2017.

OLIVEIRA JUNIOR, Z. D. Segurança jurídica e proteção à confiança. **Os constitucionalistas**, 21 dez. 2011. Disponível em: <http://www.osconstitucionalistas.com.br/seguranca-juridica-e-protecao-a-confianca>. Acesso em: 25 jun. 2017.

OTHON, O.; NASCIMENTO, C. V. Imunidade Tributária. **Caderno de Pesquisas Tributárias**, São Paulo, n. 4, p. 348-736, 1998.

PEREIRA, F. A. A. Sobreprincípio da segurança jurídica em matéria tributária. **Conteúdo Jurídico**, 26 out. 2011. Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,sobreprincipio-da-seguranca-juridica-em-materia-tributaria,33664.html>. Acesso em: 20 jun. 2017.

SINDIFISCO – SINDICATO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Sistema tributário**: diagnóstico e elementos para mudanças – Como reduzir carga tributária sobre o consumo e a produção, investindo no crescimento do país. Sindifisco. Brasília: Sindifisco Nacional, 2010. Disponível em: <https://goo.gl/iUQoHP>. Acesso em: 25 jul. 2017.

VEIT, P. Tramitação privilegiada: medidas provisórias podem criar tributos. **Consultor Jurídico**, 26 ago. 2009. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2009-ago-26/nao-violando-constituicao-medidas-provisorias-podem-criar-tributos?pagina=3>. Acesso em: 20 jun. 2017.

VERAS, E. R. **O processo de reconformação do direito tributário**: impasses na reforma do sistema tributário nacional. 2017. Monografia (Bacharelado) – Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais do Centro Universitário de Brasília, Brasília, 2017.

BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR

CARVALHO, P. B. Princípio da segurança jurídica em matéria tributária. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, DP, n. 16, maio-ago., 2007.