

UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE DIREITO

PEDRO ALVES NEPOMUCENO NETO

**A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA NA INSTITUIÇÃO E MAJORAÇÃO DE
TRIBUTOS: Análise do Decreto 9.101/17.**

São Luís

2018

PEDRO ALVES NEPOMUCENO NETO

**A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA NA INSTITUIÇÃO E MAJORAÇÃO DE
TRIBUTOS: Análise do Decreto 9.101/17.**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da
Universidade Federal do Maranhão para obtenção
do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Me. Eliud José Pinto da Costa

São Luís

2018

Ficha gerada por meio do SIGAA/Biblioteca com dados fornecidos pelo(a) autor(a).
Núcleo Integrado de Bibliotecas/UFMA

Nepomuceno Neto, Pedro Alves.

A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA NA INSTITUIÇÃO E MAJORAÇÃO DE
TRIBUTOS : Análise do Decreto 9.101/17 / Pedro Alves Nepomuceno Neto.

- 2018.

50 f.

Orientador(a): Eliud José Pinto da Costa.

Monografia (Graduação) - Curso de Direito, Universidade Federal do Maranhão,
UFMA, 2018.

1. Decreto 9.101/17. 2.
Tributário Nacional. I.

Legalidade tributária. 3. Sistema
Costa, Eliud José Pinto da. II. Título.

PEDRO ALVES NEPOMUCENO NETO

**A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA NA INSTITUIÇÃO E MAJORAÇÃO DE
TRIBUTOS: Análise do Decreto 9.101/17.**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da
Universidade Federal do Maranhão para obtenção
do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Me. Eliud José Pinto da Costa

Aprovada em: ___/___/___

BANCA EXAMINADORA

Prof. Me. Eliud José Pinto da Costa (Orientador)

1° Examinador

2° Examinador

Dedico esta conquista aos meus avós, Josefa e Pedro Nepomuceno, razão de tudo que sou e tenho, bem como às minhas mães, Denise e Daniela. A vocês, toda honra e glória.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, por sempre me mostrar o quão ricamente fui, sou e sinto que continuarei sendo abençoado.

Agradeço aos seus representantes na Terra, a minha família.

Primeiramente, aos meus avós, cujo amor, carinho e altruísmo me motivam a continuar evoluindo sempre.

Às minhas mães, Denise e Daniela, por sempre zelarem por minha educação e progresso, com um carinho e dedicação imensuráveis.

Aos meus irmãos, Manoel, Júnior, Davi, Luisa e Diogo. Em especial denotação, Manoel, pelos laços de convivência e pelo companheirismo na carreira jurídica.

À minha tia Diana, por sempre parar tudo para fazer o que sabe de melhor: ouvir, acalantar e aconselhar.

Aos meus padrinhos, Daniel e Cássia, por todo o apoio desde muito jovem.

Ao meu pai, Aroucha, pelos seus ensinamentos.

Aos meus primos e tios, com quem aprendo e compartilho momentos preciosos.

À minha companheira, Naia, por ter me proporcionado experiências únicas e inesquecíveis e sempre ter uma palavra de amor e ternura, de braços abertos.

Ao Professor Eliud, pelos valiosos ensinamentos que conduziram à confecção deste trabalho.

A todos do corpo discente e docente da UFMA com quem convivi, cresci e aprendi ao longo de todos esses anos.

“As as an artist, it's never really enough. You always wanna strive to get bigger and better and push the limits of what you can actually do.” – Post Malone.

RESUMO

O presente trabalho tem por escopo discorrer acerca da legalidade tributária na instituição e majoração de tributos, com enfoque na análise de constitucionalidade e legalidade do Decreto 9.101 de 20 de julho de 2017, referente à redução de benefício fiscal em função da alteração dos coeficientes redutores de alíquotas da contribuição presentes nos combustíveis. Para tanto, necessárias são prévias considerações acerca do Sistema Tributário Nacional, da definição de tributo, das espécies tributárias, da legalidade tributária, das modalidades legislativas, da competência tributária, dos limites ao seu exercício, dos requisitos para a majoração de tributos e, por fim, uma análise mais específica voltada ao referido Decreto. O objetivo central é fornecer ao leitor meios de compreender como funciona a sistemática tributária, desde a origem do tributo até sua arrecadação, para que o contribuinte possa, então, estar vigilante e preventivo quanto a quaisquer excessos provenientes de governantes e autoridades públicas.

Palavras chave: Legalidade tributária. Sistema Tributário Nacional. Decreto 9.101/17.

ABSTRACT

The current work aims to discuss about tax law on tax creation and increase, focusing on the analysis of constitutionality and legality of Decree-Law no. 9.101/17 of July 20th, regarding to reduction of social benefit due to changing of reduction coefficients of contribution aliquots inserted in fuels. For this, are necessary previous considerations about Brazilian Tax System, tax definition, tax species, tax legality, tax types, tax competence, limits to its exercise, requirements to tax increase and, finally, a more specific analysis about the mentioned Decree-Law. The main goal is to provide to the reader ways to comprehend how Brazilian Tax System works, since the source of the tax, till its collection, so that the taxpayer can, then, be wired and alerted to any excesses from governors and public authorities.

Keywords: Tax legality. Brazilian Tax Law. Decree-Law no. 9.101/17.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	13
2.1 Da definição de tributo	13
2.2 Das espécies tributárias	21
3 DA LEGALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO	28
3.1 Breve histórico.....	28
3.2 Da Lei Ordinária.....	31
3.3 Da Lei Complementar	32
3.4 Da Lei Delegada	33
3.5 Das Medidas Provisórias	34
4 DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E DOS LIMITES AO SEU EXERCÍCIO	37
4.1 Da majoração de tributos no Decreto 9.101/17	40
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	43
REFERÊNCIAS	45

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo dispor acerca da legalidade tributária, clarificando sua sistemática e seus efeitos na instituição e majoração de tributos. Para tal, desenvolver-se-á uma análise acerca das formas a qual está submetida a tributação no Brasil, passando pelos tipos de lei que a regem e/ou lhe são correlatos para que, então, se possa evidenciar se há uma delimitação expressa quanto à propositura e legitimidade do processo de tributação.

Não obstante, há que se delimitar um traçado histórico dos primórdios da noção de tributação. Desta forma, será de grande valia que se perpassasse não somente pelos registros nacionais, mas bem como a fatos que transcendem as fronteiras da história brasileira e ecoaram mundo afora.

A origem da tributação remonta a tempos distantes. Achados arqueológicos datados de 2.350 a.C., na região da antiga Suméria, descrevem a cobrança de valores em função de melhorias executadas pelo chefe de Estado à época. Tratava-se de imposição unilateral perante os habitantes daquela localidade.

Já no Brasil, a tributação teve início no período colonial. Deu-se de forma não expressamente declarada, mas implícita. Isso porque, em virtude da não existência de moeda, não havia que se falar em prestações pecuniárias. O instrumento de troca eram mercadorias, principalmente matéria prima, como, por exemplo, o pau brasil, a serem pagas à Coroa Portuguesa.

O processo de regulamentação foi paulatino, mediante inclusão/exclusão de mecanismos, espécies e dispositivos. Hoje a tributação no Brasil encontra-se regulada pela Constituição Federal de 1988, bem como pelo Código Tributário Nacional e pela legislação extravagante.

O problema a ser abordado no presente estudo repousa, majoritariamente, na legalidade, ou seja, o que diz a lei (em sentido amplo) a respeito da criação, manutenção e cobrança dos tributos no Brasil, bem como abordar questões polêmicas acerca da criação de novos tributos através de meios sem previsão, tema a ser devidamente desenvolvido ao longo da dissertação.

Observa-se que, no Brasil, há uma distorção na compreensão e aplicação dos conceitos de legalidade estrita e ampla. A estrita consiste em cumprir à risca aquilo que está

prescrito em lei. Já a legalidade ampla aponta para a possibilidade de ocorrência daquilo que não está vedado por lei.

Ocorre que esta última tem tido sua exegese adulterada na medida em que a lei prescreve os limites e estes deixam de ser devidamente implementados, seja por ausência das devidas leis complementares, seja por outros motivos. Lacunas presentes nos textos legislativos abrem prerrogativas para que os detentores do poder, ao fazerem uso de suas prerrogativas, por vezes, alterem o curso previsto de acordo com necessidades casuísticas.

Justifica-se a análise aqui feita com base no esclarecimento do que diz a lei, ou seja, quais comandos encontram-se nela prescritos, e o que materialmente ocorre, em termos fáticos. Pleiteia-se, acima de tudo, clarificar-se o entendimento acerca de um tema cercado de obscuridades.

Isso porque não é incomum ouvir anseios populares acerca do excesso de tributos que incorrem sobre os bens e serviços que circulam e no território brasileiro. Tal fato ocasiona não somente preços finais incompatíveis com a capacidade de compra da grande maioria dos brasileiros, mas também evidencia uma disparidade considerável em relação a outros países, principalmente quando se compara o preço de um mesmo produto em âmbitos nacional e internacional.

É bem verdade que não se demonstra razoável comparar estruturas tributárias de países distintos sem que não se atente justamente às distinções de suas formações históricas.

Mais ainda, deve-se atentar à conclusão direta que a formação histórica de um país refletirá não somente no modo de vida de sua população, mas em tudo que à ela concerne: a cultura, a economia, o tipo de governo e a forma como os governantes criam as leis e conduzem a máquina estatal, dentre outros.

O que se pleiteia aferir diante disso é que se torna nítido que o Brasil preenche perfeitamente a alcunha na qual está inserido: país em desenvolvimento, país emergente.

Uma vez colônia de exploração de países europeus, cujos históricos de civilização remetem a tempos anteriores, o Brasil vem atravessando, através de suas múltiplas formas de governo adotadas ao longo dos últimos séculos, uma constante transição, rumo à implementação de um sistema democrático.

A ideia é trazer o povo brasileiro para mais próximo das tomadas de decisões, garantir a participação popular no ditame dos rumos que o país deve tomar.

É aqui que repousa o objetivo central deste trabalho: clarificar. Fornecer ao leitor o conhecimento necessário para que se possa compreender os ditames da sistemática tributária

adotada no país. Deste modo, haverá embasamento para se posicionar acerca dos fatos que acontecem hodiernamente na nação e que, certamente, são do interesse de todos.

Subsidiariamente, serão levantados questionamentos acerca da presente situação fática no que tange à majoração dos tributos, bem como analisar-se-á as discussões acerca da possibilidade de instituição de novos.

2 DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Sistema Tributário Nacional, regido pelo Título VI, Capítulo I da Constituição Federal, e pelo Livro Primeiro da Lei 5.172/66, o Código Tributário Nacional (CTN), representa o conglomerado de disposições normativas que regem os tributos, no âmbito de competência dos entes federativos.

Valiosa é a definição proposta por Harada:

Assim, Sistema Tributário Nacional é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição.¹

Para que se possa aprofundar a análise em torno do aludido Sistema, necessário se faz que seja posta em voga a definição de tributo, termo tão difundido no seio social, porém alvo constante de valorações equivocadas. Apresentado o conceito de tributo, deve-se atentar às modalidades nas quais ele se subdivide para que, então, se possa adentrar no liame da legalidade que rege a matéria tributária e as competências que dela advêm.

2.1 Da definição de tributo

A noção de legalidade sempre aduz à ideia de obediência à lei. Seja determinando que só é lícito aquilo o que está prescrito em lei (o que, simploriamente, entende-se por legalidade estrita), seja que é lícito aquilo que não está vedado por lei (legalidade ampla), dentre outras conceituações, a depender do caso que enseja a análise.

O que é nítido, em todos os casos, é que os pontos de partida e chegada sempre serão a lei. Ela será o parâmetro que norteará as regras que comandam a sociedade e o seu bom funcionamento. E isso não é diferente quando se trata do princípio da legalidade em matéria tributária.

Nesse âmbito, entra em cena o Estado de Direito. Trata-se de modalidade de contrato social no qual prevalecem, sobretudo, a democracia e a defesa dos direitos e garantias individuais. Com base nesse conceito, depreende-se a fidedigna conceituação e existência do Direito Tributário e sua respectiva legalidade.

¹ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Atlas, 2017, p. 235.

De acordo com Sabbag, “o princípio da legalidade tributária é o fundamento de toda a tributação, sem o qual não há como se falar em Direito Tributário”.²

Ora, de tal enunciado depreende-se que a legalidade não só é a base da tributação, como representa sua completa essência. Sem o princípio da legalidade tributária, não há que se falar em Direito Tributário, uma vez que a razão que enseja o Estado Democrático de Direito deixa de existir, ou seja, não há um conjunto objetivo de comandos normativos o qual deva ser seguido.

Na linha de raciocínio de Hugo de Brito Machado, “no Brasil, como, em geral, nos países que consagram a divisão dos poderes do Estado, o princípio da legalidade constitui o mais importante limite aos governantes na atividade de tributação”.³

É notório que a atividade estatal que institui tributos deve ser pautada nos princípios que regem a administração pública, tais como moralidade, impessoalidade; bem como nos poderes deveres que a ela atinem, tais como o hierárquico e o disciplinar. Em destaque:

“A margem de liberdade conferida pela lei ao administrador a fim de que este cumpra o dever de integrar com sua vontade ou juízo a norma jurídica, diante do caso concreto, segundo critérios subjetivos próprios, a fim de dar satisfação aos objetivos consagrados no sistema legal.”⁴

Isso implica dizer que, ainda que, quando da aplicação da norma, o aplicador possa fazer uso de critérios subjetivos, sempre estará, de todo modo, adstrito aos limites do que está prescrito na norma, sendo esta a razão de ser maior do princípio da legalidade.

O objetivo visado pelo princípio em tela é a segurança jurídica, que, por sua vez, visa implementar a ideia de justiça em sua mais pura concepção. Nessa linha de raciocínio, observe-se o aludido preceito 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;
II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.
III - cobrar tributos:

² SABBAG, Eduardo apud NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Manual de Direito Tributário**. 9ª edição. São Paulo: Saraiva. 2017, p. 62.

³ MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**. 37ª edição, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros. 2016, p. 35.

⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 33ª edição, revista e atualizada até a Emenda Constitucional 92, de 12.07.2016. São Paulo: Malheiros. 2016, p. 414.

- a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
- c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).⁵

Nota-se que o legislador constituinte dispõe de modo claro acerca da necessidade de lei para que se possa falar em exigibilidade ou aumento de tributo. Tal artigo corrobora a tese que vem sendo sustentada, que elenca a lei como fonte primordial de normatividade.

A definição de tributo, nos moldes do artigo 3º da Lei Nº 5.172/66, o Código Tributário Nacional (CTN)⁶ aduz que “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”.

Em exegese do supracitado artigo, vêm à tona importantes constatações. A primeira é o caráter pecuniário do tributo. Deve ser pago em dinheiro, ou seja, moeda corrente, advindo de impostos, taxas e contribuições, nos termos do artigo 4º do CTN.⁷

Em que pese a primariedade do pagamento em dinheiro, o Código Tributário Nacional elenca em seu artigo 162, incisos I e II, outras possibilidades:

Art. 162. O pagamento é efetuado:
 I - em moeda corrente, cheque ou vale postal;
 II - nos casos previstos em lei, em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico.⁸

As formas de cobrança de um tributo são correlatas à função a ele originalmente atribuídas. Nesta senda, elas podem ser fiscal, parafiscal ou extrafiscal.⁹

⁵ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 05 set. 2017.

⁶ BRASIL. **Lei 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. Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 15 fev. 2008.

⁷ ELIAS, Raquel. **O caráter pecuniário e compulsório da prestação tributária é requisito inafastável para a configuração do fenômeno tributário?** Disponível em: <<https://raquellpg.jusbrasil.com.br/artigos/454463407/o-carater-pecuniario-e-compulsorio-da-prestacao-tributaria-e-requisito-inafastavel-para-a-configuracao-do-fenomeno-tributario>> Acesso em: 10 jun. 2018.

⁸ BRASIL, 1966, op. cit., p. 15.

⁹ SILVA, Samara dos Santos. **Sistema tributário nacional: fiscalidade, parafiscalidade e extrafiscalidade**. Disponível em: <<https://saamssilva.jusbrasil.com.br/artigos/119871459/sistema-tributario-nacional-fiscalidade-parafiscalidade-e-extrafiscalidade>> Acesso em: 10 jun. 2018.

Diz-se que o tributo é fiscal quando sua função precípua é notoriamente angariar fundos para o Estado, ou seja, arrecadar fundos para que a máquina estatal permaneça em funcionamento. Os tributos podem ser vinculados, quando sua cobrança está diretamente atrelada a uma contraprestação, a saber, as contribuições de melhoria, pagas mediante obra pública da qual advenha valorização imobiliária; ou não vinculados, quando a arrecadação não está atrelada a um fim específico, como o Imposto de Renda.

Já a função parafiscal remete à manutenção de atividades que o Estado desenvolve de forma paralela. Elas não configuram a atuação estatal em si, mas com ela se comunicam, como autarquias e órgãos paraestatais, sendo responsáveis pela cobrança perante o contribuinte. Um exemplo é o Instituto Nacional da Seguridade Nacional, o INSS.

Por fim, a função extrafiscal aponta para a ideia de intervenção estatal no plano da economia, na medida que a existência de uma cobrança enseja mecanismo de freio ou estímulo em determinado setor. O Inovar-Auto¹⁰, Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores, instituído pela Lei n° 12.715/2012, que determinou cotas de importação para marcas que não tivessem fábrica em território nacional.

Sobre o referido Programa de Incentivo, observou-se que, no período em que esteve em vigor, entre 2013 e 2017, foram tragos investimentos para o Brasil de cerca de R\$85 bilhões¹¹, na medida em que estimulou marcas estrangeiras, como BMW e Mercedes Benz, a estruturar complexos industriais e, assim, estimular a produção em âmbito local.

A segunda constatação da interpretação do artigo 3° do CTN é o caráter compulsório do tributo. O adimplemento desta obrigação com o Estado independe da aquiescência do sujeito passivo – a saber, o contribuinte –:

Portanto, o caráter pecuniário e compulsório das prestação tributária, são requisitos inafastáveis para a configuração do fenômeno tributário, pois a obrigação interposta pelo Estado, deixa evidente a necessidade de pecúnia para configurar tributo, e igualmente sua aplicação compulsória, tendo em vista que não é voluntário, nem contratual, mas sim obrigatório, destinando-se à fins de interesse público, caso sua aplicação não fosse assim, não

¹⁰ GLOBO, O. **O que muda com o fim do Inovar-Auto e a chegada do programa Rota 2030.** Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/economia/carros/o-que-muda-com-fim-do-inovar-auto-a-chegada-do-programa-rota-2030-21790179>> Acesso em: 10 jun. 2018.

¹¹ Ibid.

estariamos nos referindo aos tributos e sim a qualquer outra espécie de prestações.¹²

A terceira, a vedação de operar o tributo como sanção de ato ilícito, ou seja, este recai somente sobre ato lícito. Contudo, não se pode recorrer à ilicitude como meio de inadimplemento das obrigações tributárias, sob pena de ofensa ao princípio da isonomia tributária, que possui previsão constitucional, no artigo 150, inciso II.¹³

A isonomia, de modo geral, possui as vertentes horizontal e vertical.¹⁴ A primeira remonta à ideia de tratamento igualitário entre pessoas em situações idênticas. Já a segunda aponta para a necessidade de adequar e diferenciar o tratamento para casos fáticos e jurídicos distintos. Isso implica dizer, nos apontamentos do supracitado autor, que a ausência de tributação em um salário mínimo é compatível com a alíquota de 27,5% para rendimentos acima de R\$4.664,68.¹⁵

O legislador constituinte, atento às distintas necessidades que os cidadãos brasileiros de variadas classes possuem, elencou o princípio da capacidade contributiva no artigo 145, § 1º:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.¹⁶

Com base nestes princípios, o da isonomia e o da capacidade contributiva, não se demonstra plausível invocar a ilicitude na tentativa de afastar a incidência de tributação nos

¹² SILVA, Luzia Gomes da. **A evolução dos Direitos Humanos**. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 08 abr. 2013. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.42785&seo=1>>. Acesso em: 02 mai. 2018.

¹³ BRASIL, 1988, op. cit., p. 14.

¹⁴ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 11ª Edição revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense. 2017, p. 41.

¹⁵ **RFB – Receita Federal do Brasil**. IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas). Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>> Acesso em: 10 jun. 2018.

¹⁶ BRASIL, 1988, op. cit., p. 14.

atos eivados de idoneidade. A lei define a conduta abstrata sobre a qual recairá algum comando normativo. Na visão de vários doutrinadores, dentre os quais, Ricardo Lobo Torres¹⁷, a incidência do tributo deve recair não só perante atos lícitos, mas também perante os ilícitos e imorais.

Na mesma senda, o posicionamento de Sabbag:

“A validade, invalidade, nulidade, anulabilidade ou mesmo a anulação já decretada do ato jurídico são irrelevantes para o Direito Tributário. Praticado o ato jurídico ou celebrado o negócio que a lei tributária erigiu em fato gerador, está nascida a obrigação para com o fisco. E essa obrigação subsiste independentemente da validade ou invalidade do ato. Se nulo ou anulável, não desaparece a obrigação fiscal que dele decorre, nem surge para o contribuinte o direito de pedir repetição do tributo acaso pago sob invocação de que o ato era nulo ou foi anulado. O fato gerador ocorre e não desaparece, do ponto de vista fiscal, pela nulidade ou anulação”.¹⁸

Tal vetor axiológico sustenta-se na ideia imposta pela cláusula *pecunia non olet*, expressão originária da Roma Antiga que, em tradução livre, aduz que “dinheiro não possui cheiro”. Em função disto, ainda que seja questionável a moralidade ou a idoneidade de determinado ato, deve prevalecer a capacidade contributiva do agente, respaldada na ideia de justiça, corroborada pelo princípio da isonomia, a fim de que incida sobre tal ato a devida tributação.

Contudo, há posicionamentos no sentido contrário, conforme aponta Omizzolo¹⁹. Para este grupo divergente, não configuram riqueza tributável os bens advindos de práticas ilícitas, vez que são dissociados de fatores de produção idôneos. Além do mais, configurar-se-ia evidente conflito entre os ramos do direito, na medida em que uma norma penal ou processual penal elencaria, a título de exemplo, produtos contrabandeados como furtivos aos preceitos legais e, na contrapartida, a administração tributária cobrasse impostos.

¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**, 12. ed., p. 102.

¹⁸ SABBAG, Eduardo apud BALEEIRO, Aliomar, op. cit., p. 176.

¹⁹ OMIZZOLO, Matheus. **Tributação de atos ilícitos**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/36527/tributacao-de-atos-ilicitos>> Acesso em: 10 jun. 2018.

Há ainda uma outra corrente, que também não reconhece que o tributo possa recair sobre ato ilícito. Na visão deste segmento, nesta hipótese, não haveria tributo em sua concepção primária, mas sim sanção para o ato.²⁰

Pacífico é o entendimento dos tribunais pátrios, na medida em que o Supremo Tribunal Federal já se posicionou favorável quanto à possibilidade de tributação de atos ilícitos mediante a ocorrência do fato gerador, o que abre precedentes para as instâncias inferiores:

EMENTA Habeas corpus. Penal. Processual penal. Crime contra a ordem tributária. Artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90. Desclassificação para tipo previsto no art. 2º, inciso I, da indigitada lei. Questão não analisada pelo Superior Tribunal de Justiça. Supressão de instância. Inadmissibilidade. Precedentes. Alegada atipicidade da conduta baseada na circunstância de que os valores movimentados nas contas bancárias do paciente seriam provenientes de contravenção penal. Artigo 58 do Decreto-Lei nº 6.259/44 - Jogo do Bicho. Possibilidade jurídica de tributação sobre valores oriundos de prática ou atividade ilícita. Princípio do Direito Tributário do non olet. Precedente. Ordem parcialmente conhecida e denegada. 1. A pretendida desclassificação do tipo previsto no art. 1º, inciso I, para art. 2º, inciso I, da Lei nº 8.137/90 não foi analisada pelo Superior Tribunal de Justiça. Com efeito sua análise neste ensejo configuraria, na linha de precedentes, verdadeira supressão de instância, o que não se admite. 2. A jurisprudência da Corte, à luz do art. 118 do Código Tributário Nacional, assentou entendimento de ser possível a tributação de renda obtida em razão de atividade ilícita, visto que a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica do ato efetivamente praticado, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. Princípio do non olet. Vide o HC nº 77.530/RS, Primeira Turma, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 18/9/98. 3. Ordem parcialmente conhecida e denegada. (STF - HC: 94240 SP, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 23/08/2011, Primeira Turma, Data de Publicação: DJe-196 DIVULG 11-10-2011 PUBLIC 13-10-2011 EMENT VOL-02606-01 PP-00026)²¹

A quarta constatação aduz que o tributo necessariamente advém de lei. Deve-se enxergar a lei, nesse aspecto, em sentido amplo. Neste diapasão, a Lei Ordinária é o veículo normativo primário e hábil a instituir e aumentar as cobranças tributárias, dotada da respectiva competência tributária, o que se aplica a todos os entes federativos.²²

²⁰ VANDERLINDE, Marcelo. **Definição de tributo e imposto**. Disponível em:

<<https://rafaelcosta.jusbrasil.com.br/artigos/105039077/definicao-de-tributo-e-imposto>> Acesso em: 10 jun. 2018.

²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus nº 94240 SP**, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 23/08/2011, JusBrasil, 2011. Disponível em:

<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/20623177/habeas-corpus-hc-94240-sp-stf>>. Acesso em: 10 jun. 2018.

²² SABBAG, op. cit., p. 64.

Contudo, há também a possibilidade de regulação dos tributos por meio de Leis Complementares, Leis Delegadas, Medidas Provisórias, Decretos Legislativos, Resoluções e Tratados e Convenções Internacionais, tema que será devidamente abordado mais adiante.

Por fim, a quinta observação, que diz que o tributo é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, ou seja, segue tramitação própria previamente estabelecida. Eis a definição de ato administrativo:

“Declaração do Estado (ou de quem lhe faça as vezes – como por exemplo, um concessionário de serviço público), no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante providências jurídicas complementares da lei a título de lhe dar cumprimento, e sujeitas a controle de legitimidade por órgão jurisdicional”²³

Com base na supracitada definição, observa-se que o ato administrativo possui duas vertentes: o vinculado e o discricionário. Diz-se que o ato é vinculado quando os preceitos normativos ao qual ele se submete são plenos, de modo que resta ao administrador somente seguir religiosamente o que está prescrito. Já o discricionário é aquele no qual os comandos legais abrem margem para que o administrador sopesse especificidades de uma situação palpável, cabendo a ele valorar aspectos e, assim, tomar uma decisão com margem de subjetividade.

O ato vinculado em questão será o lançamento tributário. Sua definição encontra-se no artigo 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.²⁴

Muito embora não haja consenso doutrinário em torno do conceito de lançamento tributário²⁵, observa-se que este constitui um procedimento administrativo, intrinsecamente

²³ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 32. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015.

²⁴ BRASIL, 1966, op. cit., p. 14.

²⁵ HAYASHI, Marisa Regina Maiochi. **Lançamento tributário e o nascimento da obrigação tributária**. Disponível em: <<https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/7552/Lancamento-tributario-e-o-nascimento-da-obrigacao-tributaria>> Acesso em: 10 jun. 2018.

conectado ao nascimento da obrigação tributária, que por sua vez advém da constatação de que a situação fática, descrita por lei como fato gerador, tornou-se concreta. Trata-se de ato privativo de Autoridade Administrativa, constitutivo de crédito tributário.²⁶

2.2 Das espécies tributárias

Entende-se por espécies de tributos os Impostos, as Taxas, as Contribuições de Melhoria, os Empréstimos Compulsórios e as Contribuições Especiais, subclassificadas em sociais, interventivas econômicas, interventivas profissionais e de iluminação pública.

Os critérios que norteiam essa classificação vão além da tipologia elencada no texto constitucional.²⁷ Para classificar os Impostos, as Taxas e as Contribuições de Melhoria, antes do advento da Constituição de 1988, o critério do fato gerador, previsto no artigo 4º, inciso II do CTN, se demonstrava satisfatório.

O Imposto seria uma cobrança independente do funcionamento estatal; a Taxa, uma cobrança em contraprestação a algum serviço prestado pelo Estado, ou mesmo com base no poder de polícia por este exercido; por sua vez, a Contribuição de Melhoria seria fruto da realização de alguma obra pública.

Contudo, após o adimplemento dos Empréstimos Compulsórios e das Contribuições no texto constitucional, e de sua conseqüente conversão em matéria tributária, observou-se que se tornou mais plausível o critério da destinação legal dos frutos da arrecadação, na medida em que se concretiza a validação constitucional.

O conceito de imposto encontra-se disposto no artigo 16 do CTN, que diz “Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.²⁸

Com base na leitura do referido dispositivo, observa-se que o legislador ressaltou que a contribuição prevista no Imposto é desvinculada da necessidade de haver uma contraprestação direta por parte do Estado. De igual modo, dispõe a Constituição em seu artigo 167, inciso IV, na medida em que proíbe, de forma expressa, a vinculação de Impostos com a órgão, fundo ou despesa, ressalvados casos excepcionais:

Art. 167. São vedados:

²⁶ HARADA, op. cit., p. 395.

²⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8ª Edição revista e atualizada. São Paulo: Saraiva. 2017, p. 46.

²⁸ BRASIL, 1966, op. cit., p. 14.

- I - o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual;
- II - a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais;
- III - a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta;
- IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)²⁹

Conforme os apontamentos de Paulsen, a incidência dos impostos está atrelada a evidências de riqueza por parte do contribuinte. Elas possuem previsão constitucional, nos artigos 153, referentes à União, 155, dos Estados e do Distrito Federal, e 156, dos Municípios. São elas a aquisição de renda, a circulação de mercadorias, a propriedade predial e territorial urbana.³⁰

As taxas, em oposto ao conceito de tributo, são tributos cobrados em função do vínculo com alguma contraprestação estatal. Seguindo a ideia de justiça comutativa³¹, que aponta para a ideia de participação social proporcional às condições das partes que compõem a relação, o custeio de tais atos deve ser direcionado a seus beneficiários diretos, e não à toda a coletividade.

Em função do disposto no artigo 145, inciso II, da Constituição Federal, surge a vinculação da taxa à configuração da obrigação tributária. Diante disso, observa-se que o fato gerador das taxas é o regular exercício do poder de polícia, bem como o usufruto de serviço público específico e divisível por parte do contribuinte.³² Neste sentido, colaciona-se o artigo 77 do CTN:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

²⁹ BRASIL, op. cit., p. 14.

³⁰ PAULSEN, op. cit., p. 49.

³¹ FERREIRA NETO, Arthur M. **Classificação constitucional de tributos pela perspectiva da justiça**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

³² PAULSEN, op. cit., p. 50.

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas. (Vide Ato Complementar nº 34, de 1967)³³

Em termos práticos, as taxas poderão ser cobradas por cada um dos entes federativos, nos liames de suas competências e mediante o regular exercício do poder de polícia – o executado nos conformes da lei. Entretanto, tais tributos não podem recair sobre serviços elencados como gratuitos pelo Texto Magno. Em especial, a Súmula Vinculante nº 12 do Supremo Tribunal Federal “A cobrança de taxa de matrícula nas universidades públicas viola o disposto no art. 206, IV, da Constituição Federal.”³⁴

As taxas de polícia são atividade de fiscalização, controle e inspeção de edifícios, controle e inspeção de veículo, controle e inspeção de pesos e medidas e vigilância sanitária; as de serviço público e divisível, têm como base prestação estatal efetiva, específica e divisível, usufruída ou posta à disposição do contribuinte; e, por fim, as taxas de pedágio advêm da conservação feita Pelo Poder Público em rodovias.

As contribuições de melhoria foram instituídas pelo Decreto-Lei nº 195/67, pelo artigo 145, inciso III, da Constituição Federal, e pelo artigo 81, do CTN. Eis a redação deste:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.³⁵

Conforme a clara redação do supramencionado artigo, a contribuição de melhoria será arrecadada mediante uma dupla ocorrência: a realização de obra pública pelo Estado e a conseqüente locupletamento do contribuinte, que, frise-se, deve ser imobiliário. O objetivo deste tributo é angariar fundos que sopesem os gastos públicos com a realização da obra.

Os empréstimos compulsórios estão previstos no artigo 148 da CF:

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

³³ BRASIL, 1966, op. cit., p. 14.

³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 12**. A cobrança de taxa de matrícula nas universidades públicas viola o disposto no art. 206, IV, da Constituição Federal. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1223>>. Acesso em: 10 jun. 2018.

³⁵ BRASIL, 1966, op. cit., p. 14.

- I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
 - II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".
- Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.³⁶

Esta modalidade de tributo serve para, primordialmente, custear despesas de caráter extraordinário, como calamidades, ou para angariar verbas para investimento público que seja de notório interesse social.

Uma vez consumado o crédito, configurada resta a promessa de devolução³⁷, ou seja, será gerado direito subjetivo do contribuinte. Tal garantia será direito adquirido, devendo o empréstimo, futuramente, ser ressarcido em moeda. A instituição deste tributo está condicionada aos termos de lei complementar.

As contribuições atendem a critérios distintos dos impostos, das taxas e dos empréstimos compulsórios:

Há situações em que o Estado atua relativamente a determinado grupo de contribuintes. Não se trata de ações gerais, a serem custeadas por impostos, tampouco específicas e divisíveis, a serem custeadas por taxa, mas de ações voltadas a finalidades específicas que se referem a determinados grupos de contribuintes, de modo que se busca, destes, o seu custeio através de tributo que se denomina de contribuições. Não pressupondo nenhuma atividade direta, específica e divisível, as contribuições não são dimensionadas por critérios comutativos, mas por critérios distributivos, podendo variar conforme a capacidade contributiva de cada um.³⁸

As contribuições sociais, conforme orienta a própria nomenclatura, têm por objetivo principal a coleta de verbas para que sejam realizadas ações que visem o bem-estar público.

Deve-se atentar ao fato de que a Constituição, em seu Título VIII, estabelece disposições acerca da Ordem Social. Isso implica dizer que a plenitude social deve girar em torno, dentre outras áreas, da Seguridade Social (Saúde, Previdência Social e Assistência

³⁶ BRASIL, 1988, op. cit., p. 14.

³⁷ PAULSEN, op. cit., p. 54.

³⁸ Ibid.

Social), conforme o Capítulo II, e da Educação, da Cultura e do Desporto, nos termos do Capítulo III, sendo variadas as possibilidades de intervenções sociais.

Já as contribuições interventivas econômicas, que atendem pela sigla Cide, são realizadas no domínio econômico, que, por sua vez, entende-se como a esfera na qual os agentes econômicos agem ou se omitem.

A omissão do Estado, em primeiro plano, parece ser a conduta primária a ser adotada, ante os princípios mercadológicos, dentre os quais, o da livre concorrência. Contudo, deve o Estado manter-se vigilante no sentido de fazer valer os demais princípios previstos no artigo 170 da CF, dentre os quais:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.³⁹

Portanto, caberá ao Estado intervir sempre que se evidenciar situação que fuja ao bom funcionamento do mercado, com base nos supracitados princípios. Neste sentido, a União será o ente federativo competente para a instituição deste tributo, cujas bases econômicas passíveis de tributação se encontram previstas no artigo 149, § 2º, inciso III, a saber:

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

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime

³⁹ BRASIL, 1988, op. cit., p. 14.

previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - poderão ter alíquotas: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)⁴⁰

As contribuições interventivas profissionais são tributos arrecadados especificamente perante determinadas atividades profissionais ou econômicas, que sejam de interesse público, de modo que o intuito é angariar recursos para a tomada de ações que serão convertidas em benefícios desses próprios setores,

Elas possuem previsão constitucional, com base no artigo 149. Os principais órgãos responsáveis por esse tipo de arrecadação são os conselhos de fiscalização profissional, como o Conselho Regional de Medicina (CRM) e os sindicatos. As contribuições devidas a estes se denominam contribuição sindical, ao passo que, as devidas àquelas, anuidades.⁴¹

Cita-se ainda, a título meramente exemplificativo, as contribuições federativas e as contribuições vertidas para os novos serviços sociais autônomos que atendem a setores específicos.⁴²

Por fim, as contribuições de iluminação pública, que foram instituídas pelo artigo 149-A da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002)

⁴⁰ BRASIL, 1988, op. cit., p. 14.

⁴¹ PAULSEN, op. cit., p. 59.

⁴² PAULSEN, Leandro apud SABBAG, Eduardo, op. cit., p. 60.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002).⁴³

Esta modalidade de tributo será estruturada através de lei municipal, estabelecendo o fato gerador, a base de cálculo, os contribuintes e a alíquota, sendo observados os princípios da anterioridade de exercício, da irretroatividade e da anterioridade nonagesimal mínima. Em que pese a possibilidade de arrecadação através de concessionária de energia elétrica, faz-se mister ressaltar que o titular do tributo sempre será pessoa jurídica de direito público, neste contexto, materializada na figura do Município.⁴⁴

⁴³ BRASIL, 1988, op. cit., p. 14.

⁴⁴ PAULSEN, op. cit., p. 61.

3 DA LEGALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

O princípio da legalidade enquadra-se como basilar no estudo do Direito. Presente nos mais variados ramos que dele decorrem, tais como Administrativo, Processual Civil, dentre outros, ele assume variados sentidos, de acordo com as especificidades da área em questão.

Especificamente no âmbito tributário, o foco gira em torno da previsão legal expressa quanto à possibilidade de exigência ou aumento de tributos pelos entes federativos perante o contribuinte, conforme se denota do artigo 150 da Constituição Federal⁴⁵, que diz “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”.

Em sendo assim, passa-se a analisar a evolução do ramo tributário ao longo da história.

3.1 Breve histórico

A origem da legalidade tributária remonta a tempos antigos. Conforme se denota dos ensinamentos de Harada⁴⁶, em meados de 1188 já ocorriam eventos que remetiam à ideia de tributação pelo Estado.

Em igual linha de raciocínio, o século XI é apontado como o berço histórico de tais manifestações.⁴⁷

Àquela época, distintamente dos tempos atuais, onde as cobranças têm caráter majoritariamente pecuniário, é notório que o escambo norteava as transações. Os bens de produção de propriedades rurais, doações voluntárias ou até mesmo extorsões e conquistas provenientes de guerras contra outros povos eram empregadas como fonte de custeio das despesas decorrentes do funcionamento da máquina estatal.

Há que se ressaltar eventos tidos como marcos nesse desenvolvimento histórico. O de maior projeção certamente é a promulgação da Carta Magna de 1215, documento assinado pelos barões da Inglaterra contra o rei João Sem Terra, no qual restaram consignadas exigências contra atos sem previsão legal.

⁴⁵ BRASIL, op. cit., p. 14.

⁴⁶ HARADA, op. cit., p. 226.

⁴⁷ GUIMARÃES, Lucia Paoliello. **O princípio da legalidade tributária**. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 16 mar. 2012. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.36058&seo=1>>. Acesso em: 09 mai. 2018.

Em especial denotação, os artigos XII e XXXIX, respectivamente (GUIMARÃES, 2012, não paginado):

Nenhuma exigência financeira será feita sem o consentimento do conselho geral do reino, salvo se destinada ao resgate de nosso Monarca, para armar cavaleiro nosso filho mais velho e para celebrar, uma única vez, o casamento de nossa filha mais velha; e essas cobranças não excederão limites razoáveis. Nenhum homem livre será preso ou aprisionado, privado de propriedade ou direito, tornado fora-da-lei ou exilado ou, de maneira alguma, prejudicado, nem o perseguiremos ou mandaremos alguém fazê-lo, a não ser por julgamento legal dos seus pares, ou pela lei da terra.⁴⁸

Embora seja a mais conhecida, a Magna Carta não é a única manifestação que merece destaque. Há que se falar, também, na Declaração das Cortes de Leão, na Península Ibérica, Espanha, em 1188, a qual combatia a concentração do poder em domínio de somente um Rei ou Papa, o que demonstrava insatisfação com a estruturação de um poder real soberano”.⁴⁹

Observa-se que todas as manifestações tinham como objetivo principal consignar documentalmente a manifestação dos contribuintes de se precaver de arbitrariedade por parte dos detentores do poder. Nesta mesma senda, cita-se ainda as Cortes de Lamengo, de 1413, em Portugal, a “Petition of Rights”, em 1628, nos Estados Unidos e o “Bill of Rights”, em 1689, também na Inglaterra.

Já em âmbito nacional, há que se salientar que o princípio da legalidade tributária já se manifestava desde a primeira Constituição de 1824. Em que pese o foco não estivesse estritamente na prévia necessidade de lei, a menção à competência legislativa já evidenciava a necessidade de controle da edição dos atos:

Art. 171 - Todas as contribuições directas, á excepção daquellas, que estiverem applicadas aos juros, e amortisação da Divida Publica, serão annualmente estabelecidas pela Assembléa Geral, mas continuarão, até que se publique a sua derogação, ou sejam substituídas por outras.⁵⁰

⁴⁸ GUIMARÃES, Lucia Paoliello. **O princípio da legalidade tributária**. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 16 mar. 2012. Disponível em:

<<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.36058&seo=1>>. Acesso em: 09 mai. 2018.

⁴⁹ SILVA, Samara dos Santos. **Sistema tributário nacional: fiscalidade, parafiscalidade e extrafiscalidade**. Disponível em: <<https://saamssilva.jusbrasil.com.br/artigos/119871459/sistema-tributario-nacional-fiscalidade-parafiscalidade-e-extrafiscalidade>> Acesso em: 10 jun. 2018.

⁵⁰ BRASIL. Constituição (1824) Constituição Política do Império do Brazil. Rio de Janeiro, 1824. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>. Acesso em: 02 mai. 2018.

Já a Constituição de 1891 trouxe a previsão expressa em seu artigo 72 § 30º. A de 1934 deixava de elencar o princípio da legalidade tributária nos direitos e garantias individuais dos cidadãos, muito embora o trouxesse na Seção de Disposições Preliminares.

A de 1937, de cunho nitidamente ditatorial, assim como a de 1824, não trouxe o referido princípio de maneira expressa, mas fez menção ao mesmo na medida em que regulamentava a competência legislativa para a instituição de impostos.

A de 1946 foi inovadora ao divergir do caráter ditatorial de sua precursora e reincluir o princípio no rol de direitos e garantias individuais.

A de 1967 foi a grande responsável por elevar o princípio à condição máxima de limitador da prerrogativa de tributação atribuída aos entes, uma vez que incorporou os termos Emenda Constitucional nº 18 de 1965, que, por sua vez, facultou ao Poder Executivo o poder de dispor acerca de alíquotas e bases de cálculo de impostos, bem como do comércio em âmbito internacional e operações financeiras, sempre adstrito aos ditames da lei.⁵¹

Por fim, a Carta de 1988 é taxativa quanto à presença do princípio no rol de direitos e garantias individuais. Vale ressaltar que o destaque dado ao princípio na atual Carta advém não só da redação de seu artigo 150, inciso I, como também da legislação complementar e extravagante e de outros dispositivos da própria Constituição.

In verbis, o artigo 49, inciso V:

Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:

[...]

V - sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa.⁵²

Na mesma senda, o artigo 103:

Art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

I - o Presidente da República;

II - a Mesa do Senado Federal;

III - a Mesa da Câmara dos Deputados;

IV a Mesa de Assembléia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

V o Governador de Estado ou do Distrito Federal; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

⁵¹ GUIMARÃES, op. cit., p. 29.

⁵² BRASIL, 1988, op. cit., p. 14.

- VI - o Procurador-Geral da República;
- VII - o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil;
- VIII - partido político com representação no Congresso Nacional;
- IX - confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.⁵³

Por fim, o artigo 25, inciso I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias:

Art. 25. Ficam revogados, a partir de cento e oitenta dias da promulgação da Constituição, sujeito este prazo a prorrogação por lei, todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional, especialmente no que tange a:
I - ação normativa.⁵⁴

Com base na atenta leitura dos supracitados dispositivos de lei, resta nítida a ênfase dada ao controle de legalidade, na medida em que há a delegação do dever de fiscalização ao Congresso Nacional ante os atos do Executivo, para que sejam nos trâmites da legalidade, bem como a extensão do rol dos aptos a propor ação direta de inconstitucionalidade.⁵⁵

3.2 Da Lei Ordinária

A lei ordinária é a modalidade legislativa que, em regra, é utilizada para dispor acerca da matéria tributária em caráter geral e instituir tributos. Entende-se por lei ordinária aquela que é aprovada por quórum de maioria simples dos presentes em uma sessão ou reunião de uma das Casas Legislativas.

A utilização da lei ordinária em matéria tributária está regulamentada nos artigos 5º, inciso II e 150, inciso I, da CF, c/c artigo 97 do CTN. Ela é fruto de processo trifásico: introdutória, com a propositura por meio de um dos legitimados pelo artigo 61 da CF; constitutiva, na qual há discussão e votação nas duas casas; e complementar, onde haverá a promulgação e publicação da lei.⁵⁶

Serão abordados em lei ordinária matérias como “o fato gerador e a base de cálculo dos tributos, assim como seus demais aspectos, os casos de substituição e de responsabilidade tributárias, as isenções e as concessões de créditos presumidos, as multas moratórias e de

⁵³ BRASIL, 1988, op. cit., p. 14.

⁵⁴ Ibid.

⁵⁵ GUIMARÃES, op. cit., p. 29.

⁵⁶ PORTAL EDUCAÇÃO. **Direito Tributário: Lei Ordinária**. Disponível em: <<https://www.portaleducacao.com.br/conteudo/artigos/direito/direito-tributario-lei-ordinaria/54131>>. Acesso em: 10 jun. 2018.

ofício”.⁵⁷

Na mesma esteira de raciocínio, os apontamentos de Amaro:

A Constituição não cria tributos; define competências. A lei complementar também, em regra, não cria tributos; ela complementa a Constituição; em alguns casos, vimos que ela se presta à criação de tributos, afastando a atuação da lei ordinária. A regra, portanto, é a lei ordinária exercer a tarefa de criar, in abstracto, o tributo, que, in concreto, nascerá com a ocorrência do fato gerador nela previsto.⁵⁸

3.3 Da Lei Complementar

Em linha distinta da formulação de lei ordinária, a lei complementar é aquela que, mediante aquiescência da maioria absoluta do quórum de instalação de uma sessão legislativa, nos termos do artigo 59 da CF, parágrafo único, aduz “Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de: [...] Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.”⁵⁹

É sabido que a instituição de tributos cabe, a priori, à lei ordinária. Contudo, excepcionalmente, a instituição de tributos não ocorrerá através da referida espécie. Ela se dará através de lei complementar quando se tratar de Empréstimos Compulsórios (artigo 48 da CF); de Impostos sobre Grandes Fortunas (artigo 153, inciso VII da CF); de Impostos Residuais da União (artigo 154, inciso I da CF); e Contribuições Sociais Residuais da União (artigos 149 e 195, § 4º da CF).

O artigo 146 da CF também traz matérias exclusivas à lei complementar:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
 - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
 - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
 - c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

⁵⁷ PAULSEN, op. cit., p. 177.

⁵⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21ª Edição revista e atualizada. São Paulo: Saraiva. 2016, p. 172.

⁵⁹ BRASIL, 1988, op. cit., p. 14.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)⁶⁰

O maior grau de exigibilidade para a aprovação de uma lei complementar se justifica no reconhecimento doutrinário de que esta espécie legislativa tem o condão de suplementar os preceitos normativos que porventura se manifestarem em caráter abstrato em âmbito constitucional.⁶¹

Contudo, não há que se falar em hierarquia formal entre a lei complementar e a lei ordinária, pois não há precedentes que ensejem tal tese nos tribunais superiores. A sua existência e vigência estão expressamente denotadas na Constituição, devendo a esta ter sua criação devidamente vinculada. Suas funções encontram-se devidamente elencadas no supracitado artigo.⁶²

Ficam também adstritas à competência de lei complementar as matérias relativas ao ICMS (artigo 155, § 2º, inciso XII) e ao ISS (artigo 156, § 3º, incisos I, II e III), conforme disposições constitucionais.⁶³

3.4 Da Lei Delegada

As leis delegadas estão previstas no artigo 68 da CF:

⁶⁰ BRASIL, 1988, op. cit., p. 14.

⁶¹ SABBAG, op. cit., p. 850.

⁶² ROMANO, Rogério Tadeu. **Lei complementar tributária**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/59030/lei-complementar-tributaria>> Acesso em: 10 jun. 2018.

⁶³ SABBAG, op. cit., p. 828.

Art. 68. As leis delegadas serão elaboradas pelo Presidente da República, que deverá solicitar a delegação ao Congresso Nacional.

§ 1º Não serão objeto de delegação os atos de competência exclusiva do Congresso Nacional, os de competência privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, a matéria reservada à lei complementar, nem a legislação sobre:

I - organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros;

II - nacionalidade, cidadania, direitos individuais, políticos e eleitorais;

III - planos plurianuais, diretrizes orçamentárias e orçamentos.

§ 2º A delegação ao Presidente da República terá a forma de resolução do Congresso Nacional, que especificará seu conteúdo e os termos de seu exercício.

§ 3º Se a resolução determinar a apreciação do projeto pelo Congresso Nacional, este a fará em votação única, vedada qualquer emenda.

Com base na exegese do artigo em tela, haverá lei delegada quando o Chefe do Executivo, deliberada e expressamente, solicitar ao Congresso Nacional competência para a formulação de leis. Nesta hipótese, o Congresso haverá de delimitar a matéria que há de ser tratada e os liames de seu procedimento, respeitadas as matérias relativas a lei complementar e as demais previsões elencadas nos incisos.

Em que pese a possibilidade de edição de leis delegadas, o posicionamento doutrinário entende que se trata de modalidade legislativa em desuso, vez que exige do Chefe do Executivo autorização do Congresso Nacional para dispor sobre determinada matéria. Nesta linha de raciocínio, mais vantajoso e célere seria recorrer diretamente às Medidas Provisórias, que dispensam tal formalidade.⁶⁴

Nesta senda, segundo Ricardo Alexandre, só haveria duas razões para se atribuir relevância ao instituto da lei delegada: a hierarquia legal concedida à lei proveniente desta tramitação e a previsão constitucional para tal ato, em homenagem à pura definição de legalidade tributária.⁶⁵

3.5 Das Medidas Provisórias

A Medida Provisória (MP) é um instrumento, utilizado pelo Chefe do Executivo, dotado de força de lei, em situações nas quais haja evidente relevância ou urgência. Em que

⁶⁴ ALEXANDRE, op. cit., p. 135.

⁶⁵ Ibid, p. 136.

pese a sua produção instantânea de efeitos, só será transformada definitivamente em lei mediante aprovação do Congresso Nacional.⁶⁶

Seu funcionamento é regido pelo artigo 62 da Constituição Federal. Sua vigência possui prazo de vigência de 60 (sessenta) dias, podendo ser prorrogada uma única vez pela mesma quantidade de tempo. Seu prazo de aprovação deve ser respeitado em até 45 dias, iniciado da data da publicação, sob pena de trancamento da pauta da Casa Legislativa onde for proposta.⁶⁷

No que tange às delimitações de relevância e urgência, brilhante o apontamento de Bandeira de Mello:

“Se relevância e urgência fossem noções só aferíveis concretamente pelo Presidente da República, em juízo discricionário incontrastável, o delineamento e a extensão da competência para produzir tais medidas não decorreriam da Constituição, mas da vontade do Presidente, pois teriam o âmbito que o Chefe do Executivo lhes quisesse dar. Assim, ao invés de estar limitado por um círculo de poderes estabelecido pelo Direito, ele é quem decidiria sua própria esfera competencial na matéria, ideia antinômica a tudo que resulta do Estado de Direito”.⁶⁸

Este é um dos pontos que levam os doutrinadores a se posicionar de formas tão antagônicas quanto à admissibilidade do uso deste instituto em matéria tributária, havendo quem opte pela plausibilidade, como Walter Barbosa Corrêa, Yoshiaki Ishihara e Eduardo Marcial Ferreira Jardim, assim como os que rejeitam tal possibilidade, como Kiyoshi Harada, José Eduardo Soares de Melo e Luciano Amaro, dentre outros.⁶⁹

A razão de tal celeuma repousa na subjetividade e na discricionariedade quando da definição dos critérios de relevância e urgência pelo Chefe do Executivo, bem como a ausência de um mecanismo robusto de controle neste sentido.

Em comento, o artigo 62, § 2º da CF, que condiciona a validação do ato de majoração de determinados impostos por meio de Medida Provisória à conversão em lei:

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de

⁶⁶ CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Medida Provisória**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/comunicacao/assessoria-de-imprensa/medida-provisoria>>. Acesso em: 10 jun. 2018.

⁶⁷ Ibid.

⁶⁸ SABBAG, Eduardo apud BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio, op. cit., p. 829.

⁶⁹ Ibid, p. 830.

imediatamente ao Congresso Nacional. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

[...]

§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

O posicionamento jurisprudencial, já outrora favorável à possibilidade de uso da MP, passou a ter respaldo constitucional com a edição da EC n. 32/2001. Portanto, contanto que não seja usurpada a competência da lei complementar, para reger as matérias específicas já devidamente elencadas, e respeitadas as ressalvas de exclusão previstas no artigo 62 da CF, não há que se falar em óbices para a utilização de Medida Provisória para instituir ou majorar tributos.

4 DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E DOS LIMITES AO SEU EXERCÍCIO

Entende-se por competência tributária a capacidade, constitucionalmente concedida aos entes federativos, de instituir tributos.

Interessante distinção faz Ricardo Alexandre ao dissociar o presente conceito da ideia de “competência para legislar sobre direito tributário”, na medida em que, na visão do mencionado autor, a competência para legislar abrange questões jurídicas atinentes aos tributos, mas distintas do fenômeno da instituição, prerrogativa exclusiva da competência tributária.⁷⁰

Faz-se necessário ressaltar que o exercício da competência é facultativo e imprescritível. A faculdade do exercício deve estar fundamentada nas peculiaridades de cada ente, sendo observadas a oportunidade, a conveniência, a economicidade e a viabilidade do tributo para que haja equilíbrio entre o fato gerador e os custos de administração de tal cobrança.⁷¹

A Lei Complementar 101/2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal, inaugura o conceito de responsabilidade fiscal:

Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.
Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no caput, no que se refere aos impostos.⁷²

A indelegabilidade da competência tributária é taxativa. Na hipótese de seu não cumprimento, não há que se falar em repasse de competência, conforme se denota dos artigos 7º e 8º do CTN:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.
§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

⁷⁰ ALEXANDRE, op. cit., p. 245.

⁷¹ Ibid.

⁷² BRASIL. **Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 15 abr. 2018.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

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

(...)

Art. 8º O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.⁷³

Os ensinamentos de Ricardo Alexandre evidenciam que é possível dissociar a competência tributária nas esferas restrita, já demonstrada, e a ampla. Esta compreende não só a instituição de tributos, mas também outros três atos que com ela diretamente se comunicam: a arrecadação, a fiscalização e a execução de leis e demais atos normativos ou administrativos que permeiam os tributos.⁷⁴

Sob essa ótica, observa-se que o único dos atos que permanece indelegável é a instituição, podendo os demais ter a capacidade ativa compartilhada com pessoa jurídica de direito público diversa.

No que tange à instituição de impostos, a competência será privativa da União nos casos previstos no artigo 153 da CF:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.⁷⁵

Já nos Estados e no Distrito Federal, a competência será privativa nos casos descritos no artigo 155 da CF:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda

⁷³ BRASIL, 1966, op. cit., p. 14.

⁷⁴ ALEXANDRE, op. cit., p. 253.

⁷⁵ BRASIL, 1988, op. cit., p. 14.

que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III - propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)⁷⁶

Por fim, nos Municípios a competência será privativa nos casos elencados no artigo 156 da CF:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).⁷⁷

Vale ressaltar que os róis referentes às competências dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios são taxativos. Isto porque a União é dotada das competências residual, para a criação de impostos – não cumulativos, com fato gerador e base de cálculo exclusivos – através de lei complementar; e extraordinária, para a instituição de impostos em caso de guerra externa.⁷⁸

Verifica-se a ideia de competência tributária comum quando se denota que os fatos geradores de um tributo, notadamente os de caráter vinculado – como as taxas e as contribuições de melhoria – configuram contraprestação por parte do Estado, podendo ser representado na figura de qualquer um de seus entes.

Na visão de Alexandre, em que pese divergência doutrinária no que tange ao tema, pode-se afirmar que no sistema nacional a União é dotada de competência residual para a criação de impostos e os Estados e o Distrito Federal de competência residual para a instituição de taxas e contribuições de melhoria.⁷⁹

Por fim, quanto à competência cumulativa dos entes, denota-se desde já que esta possui previsão constitucional no artigo 47, que aduz “Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios,

⁷⁶ BRASIL, 1988, op. cit., p. 14.

⁷⁷ Ibid.

⁷⁸ ALEXANDRE, op. cit., p. 257.

⁷⁹ ALEXANDRE, op. cit., p. 258.

cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.”⁸⁰

Ela decorre da premissa de que o Distrito Federal não se subdivide em municípios. Desta forma, necessita acumular as competências cabíveis, ao mesmo tempo, ao Estado e ao Município, estando apto a instituir todos os impostos com previsão legal nos artigos 155 e 156 da Constituição. O mesmo vale para os Territórios, caso criados.

4.1 Da majoração de tributos no Decreto 9.101/17

É cediço que somente a lei é o meio hábil para instituir ou majorar tributos. A regra é que tal competência seja materializada através de lei ordinária, contudo, nas salvaguardas expressas da Constituição, tal processo se dará através de lei complementar ou de medida provisória, a depender da situação concreta. A diferenciação entre tais modalidades já fora devidamente suscitada e explanada anteriormente.

Com base na atenta leitura do artigo 150, inciso I, será eivado de vício o ato de autoridade vinculada a um dos entes federativos que exija ou majore tributo sem a devida lei prévia. Da leitura do mencionado artigo decorrem princípios fundamentais para a segurança jurídica tributária: os princípios da irretroatividade e das anterioridades anual e nonagesimal.⁸¹

O princípio da irretroatividade aduz que o tributo ora instituído será cobrado do momento de sua instituição em diante. Já o princípio da anterioridade ensina que a exigência de um tributo está associada com o exercício financeiro.⁸²

Na vertente anual, este princípio impede que os entes cobrem tributos em um mesmo exercício financeiro, ressalvados os impostos II, IE, IPI, IOF e IEG, nos termos do parágrafo primeiro do referido artigo; já na vertente nonagesimal, avoca a impossibilidade de cobrança de tributos antes do transcurso do prazo 90 (noventa) dias a partir de sua publicação, estando excluídos os II, IE, IR, IOF e IEG, além da estipulação da base de cálculo do IPVA e do IPTU.⁸³

O Presidente da República, Michel Temer, editou o Decreto 9.101, de 20 de julho de 2017, cujo escopo girou em torno da redução de alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP

⁸⁰BRASIL, 1988, op. cit., p. 14.

⁸¹ MATHIAS, Rodrigo. **Possíveis abusos do fisco na instituição e majoração dos impostos: como desvendá-los?** Disponível em: <http://ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=19498> Acesso em: 25 jun. 2018.

⁸² HARADA, op. cit., p. 270.

⁸³ MATHIAS, op. cit..

e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS sobre a importação e a comercialização de gasolina, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo (GLP), querosene de aviação e álcool.⁸⁴

Sob o argumento da necessidade de equilíbrio das contas públicas, tal ato estipulou que a alíquota passaria de R\$ 0,3816 para R\$ 0,7925, no litro da gasolina, e de R\$ 0,2480 para R\$ 0,4615 no litro do diesel nas refinarias. No litro do etanol, a alíquota se elevaria de R\$ 0,12 para R\$ 0,1309 para o produtor. Para o distribuidor, a alíquota, à época, zerada, alcançaria o patamar de R\$ 0,1964.⁸⁵

Contudo, o país já vinha testemunhando aumentos exponenciais do preço da gasolina, vez que a política de preços da Petrobrás, desde 2016, passou a seguir o fluxo dos parâmetros internacionais, sendo influenciada diretamente pela cotação do dólar e pelo preço de mercado do petróleo.⁸⁶

À época, chegaram a ser aventadas possibilidades de revisão na arrecadação de tributos que compunham o valor final dos combustíveis. Neste, 11% correspondiam ao custo do etanol, obrigatório por lei na proporção de 27% da gasolina comum, e 12% faziam jus às despesas e ao lucro dos distribuidores. Não obstante, aproximadamente 45% do valor são tributos, na proporção de 29% de ICMS, de competência dos Estados, e 16% de Cide e Pis/Cofins, arrecadados pela União.⁸⁷

Nesta senda, o referido decreto, sob o pretexto de arrecadação de fundos para amortização do déficit que pairava sobre as contas pública, teria por consequência direta uma oneração ainda mais gravosa aos consumidores.

Não sendo suficiente, tal medida adotada pelo Poder Executivo demonstrou-se eivada de inconstitucionalidade. Isto porque, conforme demonstrado ao longo deste trabalho monográfico, a majoração de tributos por meio de decreto viola, manifestamente, o princípio da legalidade tributária, por se tratar de ato infralegal.

⁸⁴ BRASIL. **Decreto nº 9.101 de 20 de julho de 2017**. Altera o Decreto nº 5.059, de 30 de abril de 2004, e o Decreto nº 6.573, de 19 de setembro de 2008, que reduzem as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre a importação e a comercialização de gasolina, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo (GLP), querosene de aviação e álcool. Brasília, 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/D9101.htm>. Acesso em: 15 abr. 2018.

⁸⁵ FENACON. **Aumento de imposto na gasolina é ilegal**. Disponível em: <<http://fenacon.org.br/noticias/aumento-de-imposto-na-gasolina-e-ilegal-2433/>>. Acesso em: 10 jun. 2018.

⁸⁶ MOTA, Camila Veras. **6 perguntas para entender a alta nos preços da gasolina e do diesel**. Disponível em: <<https://www.bbc.com/portuguese/brasil-44217446>> Acesso em: 10 jun. 2018.

⁸⁷ Ibid.

O mecanismo apto a efetivar tal medida é a lei, sendo respeitados os trâmites constitucionalmente previstos e os princípios que regem o Sistema Tributário, notadamente, os princípios das anterioridades anual e nonagesimal, não sendo o decreto compatível com tal estratégia empregada pelo governo.

Tal esteira de argumentação encontra suporte fático e jurídico, conforme se abstrai dos autos do Processo 1007839-83.2017.4.01.3400, cujo trâmite se deu na 20ª Vara Federal Cível da Seção Judiciária do Distrito Federal.

Trata-se de Ação Popular, movida pelo advogado Carlos Alexandre Klomfahs, cujo escopo girava em torno do argumento de que a edição do decreto configurava eminente ameaça à isonomia de tributação entre pessoas e empresas. Em medida liminar, datada de 25 de julho de 2017, o juiz substituto Renato Borelli determinou a suspensão do decreto, vez que restou configurada ofensa ao planejamento tributário dos contribuintes ante o não cumprimento do princípio da anterioridade nonagesimal.⁸⁸

Todavia, o presidente do TRF-1, desembargador Hilton Queiroz, em 26 de julho de 2017, suspendeu a referida liminar, mediante recurso interposto pela Advocacia Geral da União em 25 de julho do referido ano. Foram acolhidos os argumentos oferecidos pela parte impetrante de que o decreto era fundamental para o equilíbrio das contas públicas e a retomada do crescimento.

Já em grau de sentença do referido processo, prolatada em 04 de abril de 2018, a juíza federal Adverci Rates Mendes de Abreu julgou procedente a Ação Popular proposta, determinando a invalidade do Decreto em análise.

O desfecho, por ora, da Ação Popular em comento, coaduna-se com o exposto ao longo deste trabalho, no sentido de que o Decreto 9.101/17 violou os preceitos constitucionais de legalidade tributária.

⁸⁸ CONJUR. **Justiça Federal suspende aumento de imposto do combustível**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jul-25/justica-federal-suspende-aumento-imposto-combustivel>>. Acesso em: 10 jun. 2018.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base em todo o exposto, observa-se que o legislador constituinte se revestiu de zelo ao estabelecer os critérios de funcionamento do Sistema Tributário Nacional.

Isto porque todos os preceitos, passando pela definição de tributo, pelas espécies tributárias, pelo princípio da legalidade tributária, pelas modalidades de lei previstas e pela competência tributária, observa-se que o objetivo central se evidencia a todo instante: a segurança jurídica para o contribuinte.

É notório que o Direito Tributário encontra sua razão de ser na coleta de fundos, perante os contribuintes no seio social, para que hajam meios de assegurar a existência e o bom funcionamento do Estado. Para isso, a divisão de responsabilidades e competências entre os entes federativos se mostra indispensável, vez que, embora esteja a União à frente da tomada de decisões, são chamados a contribuir os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, cada um dentro de suas atribuições.

Essa repartição oxigena e dinamiza a instituição, a arrecadação, a fiscalização e a execução de leis e demais atos normativos ou administrativos que permeiam os tributos. Não haveria sentido ingerir a União em matérias de interesse local, ao mesmo passo que não se demonstraria viável autoridades vinculadas a pessoas jurídicas de direito público de âmbito municipal pleiteando recursos que notoriamente se destinam a finalidades de cunho e porte nacional.

Nesse espectro, observa-se o papel que assume a lei ordinária na competência tributária. Trata-se de dispositivo normativo, de caráter genérico, que disporá, de forma abrangente, sobre a sistemática tributária. A lei complementar, quando devidamente e constitucionalmente avocada, cumprirá seu papel em preencher todas e quaisquer lacunas que advierem do Texto Magno.

A importância deste trabalho monográfico repousa na necessidade de levar ao leitor o entendimento e as informações necessárias para compreender não só o que é noticiado diariamente nos jornais, mas também o aparelhamento estatal que lhe cerca e, a depender das circunstâncias, vigiar e indagar se aquilo que lhe é institucionalmente demandado atende à moralidade e à probidade dos recursos públicos.

Com base nessa necessidade de vigília, foi traga à tona a edição do Decreto 9.101/2017, advindo do Chefe do Executivo em ato unilateral. Muito embora arguisse necessidade de provisão de fundos para legitimar tal postulado, o Presidente da República infringiu princípios basilares que regem o Sistema Tributário Nacional.

Chega-se a esta conclusão com base na atenta leitura dos dispositivos elencados na Carta Magna. Deles se abstrai que somente a lei terá capacidade plena para instituir ou majorar tributos, não sendo um decreto emitido em caráter de exclusividade por parte do Poder Executivo dispor sobre tal matéria.

Além do mais, devem ser respeitados os princípios elencados no bojo do Código Tributário Nacional e na própria Constituição Federal, fonte legislativa máxima deste país. Em especial denotação, aventa-se a tese de que foram vergastados os princípios da legalidade e da anterioridade nonagesimal, ante a imediata cobrança das alíquotas, sem atenção ao prazo de 90 (noventa) dias contados da publicação, configurando duplo prejuízo aos contribuintes: oneração de combustíveis por meio de instrumento inábil, e sem o devido resguardo do lapso temporal previsto.

Portanto, reitera-se que o contribuinte deve estar sempre atento e buscar conhecer os seus direitos e, principalmente, os seus deveres, pois, sabendo o que lhe compete e o que lhe é devido, estará o contribuinte apto a rechaçar e contestar aquilo que não lhe é devido.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 11ª Edição revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense. 2017.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e No STF**. 17ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Método. 2014.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21ª Edição revista e atualizada. São Paulo: Saraiva. 2016.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 32. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Hermenêutica e Interpretação Constitucional**. 1ª ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1997.

BORBA, Cláudio. **Direito Tributário**. 27ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Método. 2015

BRASIL. Constituição (1824) **Constituição Política do Império do Brasil**. Rio de Janeiro, 1824. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>. Acesso em: 02 mai. 2018.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 05 set. 2017.

BRASIL. **Decreto nº 9.101 de 20 de julho de 2017**. Altera o Decreto nº 5.059, de 30 de abril de 2004, e o Decreto nº 6.573, de 19 de setembro de 2008, que reduzem as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre a importação e a comercialização de gasolina, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo (GLP), querosene de aviação e álcool. Brasília, 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/D9101.htm>. Acesso em: 15 abr. 2018.

BRASIL. **Lei 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. Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 15 abr. 2018.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 15 abr. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus nº 94240 SP**, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 23/08/2011, JusBrasil, 2011. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/20623177/habeas-corpus-hc-94240-sp-stf>>. Acesso em: 10 jun. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 12**. A cobrança de taxa de matrícula nas universidades públicas viola o disposto no art. 206, IV, da Constituição Federal. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1223>>. Acesso em: 10 jun. 2018.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Medida Provisória**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/comunicacao/assessoria-de-imprensa/medida-provisoria>>. Acesso em: 10 jun. 2018.

CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7ª edição. Coimbra: Almedina. 2003.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª edição. São Paulo: Saraiva. 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon. **Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CONJUR. **Justiça Federal suspende aumento de imposto do combustível**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jul-25/justica-federal-suspende-aumento-imposto-combustivel>>. Acesso em: 10 jun. 2018.

CUNHA JR., Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 10ª edição. Salvador: Juspodium. 2016.

DERZI, Misabel. Anotações in BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

ELIAS, Raquel. **O caráter pecuniário e compulsório da prestação tributária é requisito inafastável para a configuração do fenômeno tributário?** Disponível em: <<https://raquellpg.jusbrasil.com.br/artigos/454463407/o-carater-pecuniario-e-compulsorio-da>>

prestacao-tributaria-e-requisito-inafastavel-para-a-configuracao-do-fenomeno-tributario>
Acesso em: 10 jun. 2018.

FENACON. **Aumento de imposto na gasolina é ilegal**. Disponível em:
<<http://fenacon.org.br/noticias/aumento-de-imposto-na-gasolina-e-ilegal-2433/>>. Acesso em:
10 jun. 2018.

FERREIRA, Rodrigo. **Tributos: origem e evolução**. Disponível em:
<<https://rfersantos.jusbrasil.com.br/artigos/222353175/tributos-origem-e-evolucao>> Acesso
em: 05 jun. 2018.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 40ª edição. São
Paulo: Saraiva. 2015.

FERREIRA NETO, Arthur M. **Classificação constitucional de tributos pela perspectiva da
justiça**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

FIRMINO, George. **Direito Tributário Descomplicado**. 1ª edição. São Paulo: Ferreira. 2015.

GLOBO, O. **O que muda com o fim do Inovar-Auto e a chegada do programa Rota 2030**.
Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/economia/carros/o-que-muda-com-fim-do-inovar-auto-a-chegada-do-programa-rota-2030-21790179>> Acesso em: 10 jun. 2018.

GUIMARÃES, Lucia Paoliello. **O princípio da legalidade tributária**. Conteúdo Jurídico,
Brasília-DF: 16 mar. 2012. Disponível em:
<<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.36058&seo=1>>. Acesso em: 09 mai.
2018.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26ª edição, revista, atualizada e
ampliada. São Paulo: Atlas, 2017.

HAYASHI, Marisa Regina Maiochi. **Lançamento tributário e o nascimento da obrigação
tributária**. Disponível em: <<https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/7552/Lancamento-tributario-e-o-nascimento-da-obrigacao-tributaria>> Acesso em: 10 jun. 2018.

LISBOA, Manuela. **Medida provisória e o princípio da legalidade no Direito Tributário**.
Disponível em: <<https://manuelalisboa.jusbrasil.com.br/artigos/402218440/medida-provisoria-e-o-principio-da-legalidade-no-direito-tributario>> Acesso em: 10 jun. 2018.

MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**. 37ª edição, atualizada e
ampliada. São Paulo: Malheiros. 2016.

MALVEZZI, Thais. **A discricionariedade no Ato Administrativo**. Disponível em:
<<https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3723/A-discricionariedade-no-Ato-Administrativo>> Acesso em: 10 jun. 2018.

MASSON, Nathalia. **Manual de Direito Constitucional**. 4ª edição, revisada, ampliada e atualizada. Salvador: Juspodium. 2016.

MATHIAS, Rodrigo. **Possíveis abusos do fisco na instituição e majoração dos impostos: como desvendá-los?** Disponível em: <http://ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=19498> Acesso em: 25 jun. 2018.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 33ª edição, revista e atualizada até a Emenda Constitucional 92, de 12.07.2016. São Paulo: Malheiros. 2016.

MOTA, Camila Veras. **6 perguntas para entender a alta nos preços da gasolina e do diesel**. Disponível em: <<https://www.bbc.com/portuguese/brasil-44217446>> Acesso em: 10 jun. 2018.

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

OMIZZOLO, Matheus. **Tributação de atos ilícitos**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/36527/tributacao-de-atos-ilicitos>> Acesso em: 10 jun. 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8ª Edição revista e atualizada. São Paulo: Saraiva. 2017.

PES, João Hélio Ferreira. **A constitucionalização de direitos humanos elencados em tratados**. Relatório final apresentado no Curso de Formação Avançada para o Doutorado em Ciências Jurídico-Políticas, na disciplina Direito Constitucional, sob a regência do Professor Doutor Jorge Miranda, ano letivo 2007/2008. Lisboa: Universidade de Lisboa, Faculdade de Direito, 2009. p. 11, nota 12.

PORTAL EDUCAÇÃO. **Direito Tributário: Lei Ordinária**. Disponível em: <<https://www.portaleducacao.com.br/conteudo/artigos/direito/direito-tributario-lei-ordinaria/54131>>. Acesso em: 10 jun. 2018.

RFB – Receita Federal do Brasil. IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas). Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>> Acesso em: 10 jun. 2018.

ROCHA, João Marcelo. **Direito Tributário**. 10ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Método. 2015

ROMANO, Rogério Tadeu. **Lei complementar tributária**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/59030/lei-complementar-tributaria>> Acesso em: 10 jun. 2018.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9ª edição. São Paulo: Saraiva. 2017.

SEMEGHINI, Victor. **A origem da tributação no Brasil**. Disponível em:
<<https://jus.com.br/artigos/39319/a-origem-da-tributacao-no-brasil>> Acesso em: 10 jun. 2018.

SILVA, Luzia Gomes da. **A evolução dos Direitos Humanos**. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 08 abr. 2013. Disponível em:
<<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.42785&seo=1>>. Acesso em: 02 mai. 2018.

SILVA, Samara dos Santos. **Sistema tributário nacional: fiscalidade, parafiscalidade e extrafiscalidade**. Disponível em:
<<https://saamssilva.jusbrasil.com.br/artigos/119871459/sistema-tributario-nacional-fiscalidade-parafiscalidade-e-extrafiscalidade>> Acesso em: 10 jun. 2018.

SOUSA, Rainer Gonçalves. **Magna Carta**. Brasil Escola. Disponível em
<<https://brasilecola.uol.com.br/historiag/magna-carta.htm>>. Acesso em 02 mai. 2018.

TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 14ª edição revista e atualizada. São Paulo: Saraiva. 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**, 12. ed., p. 102.

VANDERLINDE, Marcelo. **Definição de tributo e imposto**. Disponível em:
<<https://rafaelcosta.jusbrasil.com.br/artigos/105039077/definicao-de-tributo-e-imposto>>
Acesso em: 10 jun. 2018.