



# SINOPSES NINJAS

**DIREITO TRIBUTÁRIO**

**TOMO I • PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO**

DANNIEL TRINDADE

Editora<sup>+</sup>  
DpN<sup>++</sup>



Coleção Sinopses para Ninjas

# **Direito Tributário**

## **Tomo I • Princípios do Direito Tributário**

Daniel Trindade

Atualizado em 21/05/2025



## APRESENTAÇÃO



Seja muito bem-vindo(a) ao Método Direito para Ninjas!

Estamos entusiasmados e honrados em tê-lo(a) conosco nesta jornada que transformará a sua preparação para concursos jurídicos. Ao ingressar neste seletivo grupo, você passa a ter um verdadeiro arsenal estratégico de aprovação!

A Coleção Sinopses para Ninjas do DPN está atualizada e abrange os tópicos dos principais editais.

Você tem em mãos todo conteúdo teórico dos principais editais, criados em técnica refinada, profundidade doutrinária suficiente, objetiva, sistematizada, e foco absoluto naquilo que as bancas realmente cobram.

Estamos ao seu lado em cada passo dessa jornada. Parabéns por sua escolha e bons estudos!

Com entusiasmo,

Coordenador do DPN



## SUMÁRIO

<b>APRESENTAÇÃO</b> .....	<b>3</b>
<b>SUMÁRIO</b> .....	<b>4</b>
<b>TOMO I • Princípios do Direito Tributário</b> .....	<b>9</b>
<b>1. Princípio da Legalidade Tributária</b> .....	<b>9</b>
1.1. Fundamentos históricos e políticos .....	9
1.2. A função democrática da legalidade .....	9
1.3. A constitucionalização da legalidade tributária .....	9
1.4. Paralelismo das formas e a extinção de tributos .....	10
1.5. Substituição tributária e formalismo legislativo .....	10
1.6. Legalidade como cláusula pétrea .....	10
1.7. Aplicações práticas do princípio .....	10
1.8. Atualização monetária e legalidade .....	11
1.9. Legalidade estrita e flexibilização .....	11
1.10. Medidas Provisórias e o Princípio da Legalidade Tributária .....	11
1.11. Delegação ao Executivo e a Legalidade Tributária .....	13
<b>2. Princípio da Anterioridade Tributária</b> .....	<b>17</b>
2.1. Conceito e Fundamento Constitucional .....	17
2.2. Origem Histórica .....	17
2.3. Segurança Jurídica e Não Surpresa .....	17
2.4. Ampliação da Noventena pela EC 42/2003 .....	17
2.5. Interpretação da Expressão “Cobrar Tributo” .....	18
2.6. Exceções às Anterioridades .....	18
2.7. Anterioridade e Medidas Provisórias .....	19
2.8. Casos Específicos e Jurisprudência .....	19



2.9. Cláusula Pétrea? .....	19
2.10. Conclusão.....	20
<b>3. Princípio da Irretroatividade.....</b>	<b>21</b>
3.1. Fundamentos Constitucionais e Doutrinários .....	21
3.2. Distinções Relevantes: Irretroatividade x Anterioridade .....	21
3.3. Exceções no Código Tributário Nacional (CTN) .....	21
3.4. Fatos Geradores Pendentes e o Caso do IR .....	22
3.5. Síntese Estratégica para Prova .....	23
<b>4. Princípio da Isonomia Tributária .....</b>	<b>24</b>
4.1. Fundamentos Constitucionais e Conceituais .....	24
4.2. Interpretação do Art. 150, II, da Constituição Federal .....	26
4.3. As Duas Dimensões da Isonomia Tributária: Aspectos Negativo e Positivo .....	28
4.4. Violações à Isonomia Tributária: Técnicas de Controle Judicial .....	32
4.5. Isonomia Tributária em Situações Específicas: Pecúnia non olet, Federalismo Fiscal e Atualização de Créditos.....	34
<b>5. Princípio da Capacidade Contributiva .....</b>	<b>37</b>
5.1. Fundamentos Constitucionais e Doutrinários .....	37
5.2. Natureza Jurídica e Efeitos.....	37
5.3. Capacidade Contributiva: Aspectos Objetivo e Subjetivo .....	38
5.4. Relação com os Valores Constitucionais da Tributação.....	38
5.5. Concretização do Princípio da Capacidade Contributiva .....	38
5.6. O Dever Fundamental de Pagar Tributos: Casalta Nabais e o STF.....	39
5.7. Aplicabilidade do Princípio da Capacidade Contributiva às Espécies Tributárias e as Peculiaridades das Taxas na Jurisprudência do STF .....	42
5.8. Progressividade e Seletividade como Instrumentos de Concretização do Princípio da Capacidade Contributiva.....	44
5.9. Extrafiscalidade e Capacidade Contributiva.....	46



<b>6. Princípio da Vedação ao Confisco .....</b>	<b>50</b>
<b>7. Princípio da Liberdade de Tráfego de Pessoas e Bens .....</b>	<b>59</b>
7.1. Previsão constitucional e fundamento .....	59
7.2. Origem histórica e finalidade .....	59
7.3. Aplicação prática e jurisprudência .....	59
7.4. Conclusões e aplicações para concursos.....	61
<b>8. Princípio da Proibição das Isenções Heterônomas .....</b>	<b>62</b>
8.1. Previsão constitucional e fundamento .....	62
8.2. Conceito e classificação das isenções.....	62
8.3. Observações importantes .....	62
8.4. Exceções constitucionais à vedação.....	63
8.5. Vedação à aplicação subsidiária de normas federais ou de outros entes .....	64
8.6. Conclusão estratégica para provas .....	64
<b>9. Princípio da Uniformidade Geográfica.....</b>	<b>65</b>
9.1. Fundamento constitucional .....	65
9.2. Conteúdo e alcance do princípio.....	65
9.3. Exceção constitucional: promoção do equilíbrio regional .....	65
9.4. Exemplos clássicos e jurisprudência .....	66
9.5. Relação com a isonomia tributária e a justiça fiscal .....	66
9.6. Mapa estratégico para concursos.....	67
<b>10. Princípio da Isonômica Tributação da Renda nos Títulos da Dívida Pública e nos Vencimentos dos Funcionários Públicos .....</b>	<b>68</b>
10.1. Fundamento constitucional .....	68
10.2. Dupla vedação constitucional .....	68
10.3. Finalidade do princípio: igualdade federativa e justiça tributária .....	69
10.4. Roteiro estratégico para concursos .....	69
<b>11. Princípio da Não Discriminação Baseada em Procedência ou Destino .....</b>	<b>70</b>



11.1. Previsão constitucional .....	70
11.2. Objetivo do princípio .....	70
11.3. Casos clássicos de violação.....	70
11.4. Roteiro Estratégico para Provas.....	71
11.5. Conexões interdisciplinares.....	71
<b>12. Princípio da Capacidade Colaborativa .....</b>	<b>72</b>
12.1. Delimitação conceitual.....	72
12.2. Fundamentos legais e constitucionais .....	72
12.3. Elementos estruturantes do princípio.....	72
12.4. Jurisprudência constitucional aplicada.....	73
12.5. Exemplos concretos de aplicação.....	73
12.6. Limites do princípio: vedação à onerosidade excessiva .....	74
12.7. Síntese estratégica para concursos .....	74
<b>13. Princípio da Praticabilidade da Tributação.....</b>	<b>76</b>
13.1. Fundamento e Conceito.....	76
13.2. Finalidade e Alcance .....	76
13.3. Mecanismos concretos de aplicação .....	76
13.4. Limites constitucionais e axiológicos .....	77
13.5. Jurisprudência relevante do STF.....	78
13.6. Reforço na EC 132/2023 – Concretização legislativa .....	78
13.7. Conclusão estratégica.....	78
<b>14. Princípio da Não-Cumulatividade .....</b>	<b>80</b>
<b>15. Princípios Introduzidos pela Reforma Tributária (EC 132/2023) .....</b>	<b>82</b>
15.1. Princípio da simplicidade .....	82
15.2. Princípio da transparência .....	83
15.3. Princípio da justiça tributária.....	84
15.4. Princípio da cooperação.....	85



15.5. Princípio da defesa do meio ambiente .....	86
15.6. Princípio da atenuação dos efeitos regressivos.....	88



## TOMO I • Princípios do Direito Tributário

### 1. Princípio da Legalidade Tributária

#### 1.1. Fundamentos históricos e políticos

O **princípio da legalidade tributária** remonta à evolução das instituições jurídicas e políticas que buscaram limitar o poder de tributar. Tradicionalmente, atribui-se sua origem à **Carta Magna de 1215**, em que o Rei João Sem Terra reconheceu que novos tributos somente poderiam ser instituídos mediante o consentimento de um conselho de barões – germe das futuras instituições parlamentares.

Contudo, a doutrina crítica, como a de **Luiz Eduardo Schoueri**, destaca que a legalidade, enquanto ideia de contenção da autoridade por normas previamente estabelecidas, já se manifestava nos regulamentos das corporações de ofício e nas estruturas do feudalismo, onde havia resistência à tributação arbitrária. Assim, **o postulado “no taxation without representation” evolui como um imperativo democrático**, exigindo que a imposição tributária seja autorizada por representantes do povo.

#### 1.2. A função democrática da legalidade

Mais do que uma exigência formal, a legalidade tributária cumpre uma função política essencial: **materializa o autogoverno popular sobre o financiamento do Estado**. Isso porque apenas o Parlamento, órgão representativo por excelência, possui legitimidade para criar ou aumentar tributos. Com isso, o princípio atua como um **mecanismo de contenção da voracidade arrecadatória**, assegurando **previsibilidade e segurança jurídica** ao contribuinte.

Trata-se, em última análise, de uma proteção contra o arbítrio estatal, funcionando como um **escudo jurídico** que impede que tributos sejam criados ou majorados senão **mediante lei formal**.

#### 1.3. A constitucionalização da legalidade tributária

A legalidade tributária percorre toda a história constitucional brasileira, ausente apenas na Carta autoritária de 1937. Na **Constituição Federal de 1988**, é reconhecida tanto como **direito individual (art. 5º, II)** quanto como **limitação ao poder de tributar (art. 150, I)**.



O art. 150, I, dispõe:

"Sem prejuízo de outras garantias ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça."

Portanto, **a exigência de lei formal** é um requisito de validade do tributo, e não mera condição de eficácia. A regra **vincula a criação e majoração dos tributos à deliberação legislativa**, reforçando a legitimidade democrática da carga fiscal.

## 1.4. Paralelismo das formas e a extinção de tributos

Se a Constituição exige lei para criar tributo, **por coerência sistêmica, exige também lei para reduzi-lo ou extingui-lo**. Esse entendimento – chamado de **princípio do paralelismo das formas** – foi consagrado no **RE 878.313 (Tema 696/STF)**. Assim, mesmo que a finalidade original de um tributo tenha se esgotado, **a sua supressão exige processo legislativo formal**, em respeito ao **art. 5º, II, da CF/88**.

## 1.5. Substituição tributária e formalismo legislativo

A jurisprudência exige **lei em sentido estrito para instituir regimes como a substituição tributária do ICMS**, mesmo que autorizados por convênios (ADI 6144/AM). A ausência de lei estadual específica torna a cobrança **inconstitucional por vício formal**.

## 1.6. Legalidade como cláusula pétrea

O princípio da legalidade integra o **núcleo intangível da Constituição** (art. 60, § 4º, IV), protegendo a **liberdade patrimonial** do contribuinte contra intervenções indevidas do Estado. Como tal, não pode ser suprimido nem por emenda constitucional (ADI 2.666/DF).

## 1.7. Aplicações práticas do princípio

A seguir, exemplos jurisprudenciais emblemáticos:



Caso	Decisão
REFIS	A exclusão de contribuintes deve seguir a lei (STF, ADI 7.370).
Parcelamento	Ato infralegal pode fixar teto, desde que respeite limites legais (STJ, REsp 1.728.239).
Taxa de Antenas	Apenas a União pode instituí-la (STF, RE 776.594).
IPVA Solidário	Exige previsão legal para responsabilizar o vendedor (STJ, REsp 1.881.788).
Base de cálculo por resolução	Vedada para definir valor de tributo (STJ, REsp 1.872.241).

## 1.8. Atualização monetária e legalidade

A **atualização monetária da base de cálculo** não se considera majoração tributária (art. 97, § 2º, do CTN). Pode ser realizada por decreto, mas **respeitando o índice oficial de correção monetária**, sob pena de inconstitucionalidade (Súmula 160/STJ). A **EC 132/2023** permite ao Executivo atualizar o valor venal do IPTU conforme critérios legais.

## 1.9. Legalidade estrita e flexibilização

A doutrina clássica (Alberto Xavier) defende a **tipicidade fechada**, exigindo que todos os elementos da regra-matriz sejam fixados em lei. O STF, por muitos anos, seguiu essa orientação. Porém, autores como **Marco Aurélio Greco, Ricardo Lobo Torres e Eros Grau** propõem uma leitura mais material da legalidade, que leve em conta **os fins da norma e a complexidade do Estado contemporâneo**.

Hoje, admite-se **flexibilização para contribuições especiais**, como no caso do **SAT**, em que o regulamento complementa conceitos definidos pela lei (AI 499.888/STF). Para **impostos**, porém, a legalidade estrita prevalece, salvo nas hipóteses do **art. 153, § 1º da CF/88** (II, IE, IPI e IOF).

## 1.10. Medidas Provisórias e o Princípio da Legalidade Tributária



### 1.10.1. Visão Geral

O princípio da legalidade tributária, pilar do Estado Democrático de Direito, exige que a criação ou majoração de tributos seja realizada mediante lei formal. Entretanto, a Constituição Federal admite, em determinadas hipóteses, que **Medidas Provisórias (MPs)** sejam utilizadas com força normativa equiparada às leis, inclusive para fins tributários.

### 1.10.2. Utilização de MPs para Instituir ou Majorar Tributos

Apesar de resistências doutrinárias iniciais, o Supremo Tribunal Federal sempre admitiu a possibilidade de uso de MPs para instituição ou majoração de tributos, desde que observados os princípios da **anterioridade** e os limites materiais previstos na Constituição.

A EC 32/2001 incluiu o § 2º no art. 62 da Constituição Federal:

"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."

Portanto:

- **Tributos em geral** (inclusive contribuições e taxas) podem ser instituídos ou majorados por MP.
- **Tributos reservados à Lei Complementar** (ex. IBS, CBS, IGF, empréstimos compulsórios) **não podem** ser objeto de MP (art. 62, § 1º, III).
- Os **impostos do art. 153, § 1º** (II, IE, IPI, IOF) têm tratamento excepcional.

### 1.10.3. Requisitos: Relevância e Urgência

A jurisprudência do STF é pacífica no sentido de que os requisitos de **urgência e relevância** têm natureza **política**, e apenas excepcionalmente são passíveis de controle jurisdicional (ADI 1753-2, ADI 2527, ADI 4029).

### 1.10.4. Efeitos Temporais da MP

Conforme o art. 62, § 2º, a MP que institui ou majora **impostos**:



- Só produz efeitos **no exercício seguinte, se convertida em lei até 31/12** do ano da edição.
- **Não se aplica** aos demais tributos, como contribuições, taxas e empréstimos compulsórios, que seguem a regra geral da anterioridade.
- **Exceções:** II, IE, IPI e IOF têm permissão constitucional para produção imediata de efeitos.

#### 1.10.5. *Tipicidade Cerrada vs Legalidade Suficiente*

Autores como **Roque Carrazza** defendem a necessidade de **tipicidade fechada**, exigindo descrição exaustiva da hipótese de incidência. No entanto, a jurisprudência atual admite a utilização de **conceitos jurídicos indeterminados** e **cláusulas gerais**, desde que a lei estabeleça parâmetros mínimos e não haja delegação ilimitada ao Executivo.

#### 1.10.6. *Norma Tributária em Branco*

É aceita pela jurisprudência do STF a **norma tributária em branco**, desde que os elementos essenciais da obrigação estejam definidos em lei, e o regulamento apenas complemente ou detalhe o que já foi delineado (RE 343.446, ADI 4397).

#### 1.10.7. *Mitigações Constitucionais à Legalidade*

A Constituição admite **alteração de alíquotas** por ato infralegal para tributos de forte caráter **extrafiscal**:

- **Art. 153, § 1º:** II, IE, IPI, IOF (mediante condições e limites legais).
- **Art. 177, § 4º:** CIDE-Combustíveis (limite de redução/restabelecimento).
- **Art. 155, § 4º, IV:** ICMS-Combustíveis (deliberação por convênio entre Estados).

### 1.11. **Delegação ao Executivo e a Legalidade Tributária**

#### 1.11.1. *Delegação de Competência para Alteração de Alíquotas*

A legalidade tributária, embora fundante do sistema constitucional brasileiro, **não é absoluta**. O Supremo Tribunal Federal reconhece que o legislador pode **delegar ao Executivo a competência para alterar**



**alíquotas tributárias**, desde que respeitados certos parâmetros constitucionais e legais. Essa permissão é justificável principalmente em razão do **caráter extrafiscal** de certos tributos, que exigem resposta ágil às variações econômicas.

Exemplos clássicos incluem:

- **PIS/COFINS Importação**: art. 10 da Lei 10.865/2004.
- **Receitas financeiras**: art. 27, § 2º da mesma lei.
- **Anuidades de conselhos profissionais**: ex-Lei 6.994/1982.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do **RE 343446/SC** e posteriormente do **RE 1043313/RS**, consolidou os **critérios de validade da delegação legislativa**:

1. **Revogabilidade**: o Parlamento pode revogar a delegação a qualquer tempo.
2. **Padrões legais**: a lei deve estabelecer parâmetros claros, limites e finalidades.
3. **Razoabilidade e proporcionalidade** da delegação.

### *1.11.2. Legalidade Tributária e Limites de Dispensabilidade da Lei*

Em três situações específicas, **não se exige lei formal** para a regulamentação de aspectos da obrigação tributária:

- a) **Obrigações Acessórias** – Conforme o art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional, podem ser instituídas por **atos infralegais**, pois decorrem da **legislação tributária** (art. 96 do CTN).
- b) **Data de Vencimento** – A alteração do **vencimento** do tributo **não integra a regra-matriz de incidência** e pode ser feita por ato administrativo. Atenção: **modo de recolhimento** exige lei (RE 632265/RJ).
- c) **Atualização Monetária** – A atualização monetária da base de cálculo **não é considerada majoração** (art. 97, § 2º, CTN), podendo ser feita por decreto. Mas há limite: **Súmula 160/STJ** veda atualização acima do índice oficial.

### *1.11.3. Benefícios Fiscais e a Regra da Lei Específica*



A concessão de **subsídios, isenções, créditos presumidos, remissões ou anistias** exige **lei específica**, conforme art. 150, § 6º da Constituição Federal. Tal exigência visa coibir **contrabando legislativo**, como definiu o Supremo Tribunal Federal nas ADIs 5127/DF e 5012/DF.

No caso do **ICMS**, aplica-se regra própria: é necessária **deliberação unânime do CONFAZ**, o que visa evitar guerra fiscal entre Estados.

#### 1.11.4. *Renúncia de Receita e Impacto Orçamentário*

A concessão de benefícios fiscais que implique **renúncia de receita** deve obedecer ao **art. 14 da LRF** e ao **art. 113 do ADCT**, com estimativa de impacto financeiro e medidas compensatórias. Esse entendimento foi reafirmado pelo Supremo Tribunal Federal no **RE 1343429/SP** (2024).

#### 1.11.5. *Pandemia e o Limite Judicial aos Benefícios*

Durante a Covid-19, o STF e o STJ firmaram jurisprudência no sentido de que **a concessão de moratórias** é ato **privativo do Legislativo ou Executivo**. O Judiciário não pode deferi-la judicialmente, sob pena de ofensa à separação de poderes (ARE 1307729, SS 5363/SP).

#### 1.11.6. *Reforma Tributária e o Novo Tratamento aos Benefícios Fiscais*

A **EC 132/2023** reformulou profundamente o tratamento dos benefícios fiscais:

- O **IBS e a CBS** têm seus benefícios restritos àqueles previstos expressamente na Constituição Federal.
- O **art. 43, § 4º** da Constituição Federal, incluído pela reforma, condiciona os incentivos regionais às **metas de sustentabilidade e à redução de carbono**.
- O **IPVA** pode ter alíquotas diferenciadas conforme o impacto ambiental dos veículos.
- O **Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional** dará prioridade a projetos sustentáveis (art. 159-A, § 3º).

#### 1.12. *Conclusão*

A legalidade tributária é um valor constitucional estruturante, mas admite **flexibilizações legitimadas pelo próprio texto constitucional** e pela jurisprudência das Cortes Superiores. A validade dessas



flexibilizações está condicionada à existência de **limites claros, motivação legislativa adequada e respeito à segurança jurídica do contribuinte**. O Direito Tributário contemporâneo busca equilibrar **legalidade e funcionalidade, segurança e responsividade**, num cenário fiscal cada vez mais dinâmico e complexo.



## 2. Princípio da Anterioridade Tributária

### 2.1. Conceito e Fundamento Constitucional

O princípio da anterioridade, também conhecido como princípio da não surpresa, protege o contribuinte contra mudanças abruptas na legislação tributária, conferindo-lhe previsibilidade. Há duas espécies:

- **Anterioridade Anual:** Vedação à cobrança no mesmo exercício financeiro da publicação da lei instituidora ou majoradora do tributo (art. 150, III, "b", CF).
- **Anterioridade Nonagesimal (Noventena):** Vedação à cobrança antes de 90 dias da publicação da lei (art. 150, III, "c", CF e art. 195, § 6º, CF para contribuições sociais).

### 2.2. Origem Histórica

O princípio da anterioridade deriva do antigo princípio da **anualidade tributária**, presente na CF/46, que condicionava a cobrança de tributos à previsão orçamentária. A jurisprudência flexibilizou essa exigência, culminando na atual anterioridade de exercício.

**Súmula 66 do STF:** É legítima a cobrança de tributo aumentado após o orçamento, mas antes do início do exercício financeiro.

### 2.3. Segurança Jurídica e Não Surpresa

A anterioridade concretiza o valor da segurança jurídica, garantindo:

- **Irretroatividade:** Vedação de cobrança sobre fatos pretéritos.
- **Previsibilidade:** O contribuinte pode planejar-se financeiramente.

### 2.4. Ampliação da Noventena pela EC 42/2003

Originalmente restrita às contribuições sociais, a anterioridade nonagesimal passou a alcançar outros tributos, exceto os expressamente excluídos, devido ao uso estratégico do fim do ano para editar leis tributárias que vigorariam já em janeiro.



## 2.5. Interpretação da Expressão “Cobrar Tributo”

A doutrina e o STF entendem que “cobrar” abrange a **eficácia da norma tributária**, não apenas o momento da exigência administrativa. Assim, a norma que majora tributo só pode ter eficácia após:

- O início do exercício seguinte (anterioridade anual);
- O transcurso de 90 dias (anterioridade nonagesimal).

**ADI 5282/PR (STF):** Ambos os prazos correm simultaneamente a partir da publicação da lei.

## 2.6. Exceções às Anterioridades

**Exceções à anterioridade anual (CF, art. 150, § 1º; art. 195, § 6º; art. 177, § 4º):**

- II;
- IE;
- IPI;
- IOF;
- IEG;
- EC-Cala/Guerra;
- CIDE-Combustível;
- ICMS-Combustível.

**Exceções à anterioridade nonagesimal:**

- II;
- IE;
- IOF;
- IEG;



- EC-Cala/Guerra;
- IR;
- fixação da base de cálculo do IPTU e do IPVA;
- alíquotas de referência do IBS (EC 132/2023).

**Importante:** A alteração de alíquota do IPI por decreto deve respeitar a noventena (ADI 4661).

## 2.7. Anterioridade e Medidas Provisórias

**Regra (art. 62, § 2º, CF):** Medidas provisórias que instituem ou majorarem impostos só produzem efeitos no exercício seguinte **se convertidas em lei até 31 de dezembro** (exceto II, IE, IPI, IOF, IEG).

### Entendimento do STF:

- 🏛️ **Impostos:** prazo conta da **conversão** em lei.
- 🏛️ **Demais tributos:** prazo conta da **edição da MP**.
- 🏛️ **Caso a majoração seja inserida apenas na conversão:** prazo conta da **publicação da lei**.

## 2.8. Casos Específicos e Jurisprudência

- **Revogação de benefício fiscal:** atrai as anterioridades por configurar **majoração indireta** (RE 564.225, RE 1253706).
- **Extinção de desconto por pagamento antecipado:** não atrai anterioridade (ADI 4016).
- **Alteração do vencimento:** não exige anterioridade (SV 50).

## 2.9. Cláusula Pétrea?

- A anterioridade **anual** (art. 150, III, “b”) e a **noventena** das contribuições sociais (art. 195, § 6º) são **cláusulas pétreas**.
- A anterioridade nonagesimal do art. 150, III, “c”, incluída por EC 42/2003, **ainda é debatida** na doutrina.



## 2.10. Conclusão

O princípio da anterioridade atua como mecanismo de segurança jurídica, impondo limites temporais à eficácia das normas tributárias, garantindo previsibilidade e respeito ao planejamento do contribuinte.



## 3. Princípio da Irretroatividade

### 3.1. Fundamentos Constitucionais e Doutrinários

A **irretroatividade da lei tributária** é um desdobramento direto do **princípio da segurança jurídica**, que, por sua vez, garante previsibilidade (**calculabilidade**), estabilidade normativa (**confiabilidade**) e acesso ao conteúdo normativo (**cognoscibilidade**). Trata-se de um pilar fundamental do Estado de Direito, assegurando ao contribuinte a confiança legítima no ordenamento jurídico vigente no momento em que realiza seus atos econômicos.

A **Constituição Federal de 1988** consagra a irretroatividade em dois dispositivos centrais:

**Art. 5º, XXXVI:** garante a proteção ao **direito adquirido**, ao **ato jurídico perfeito** e à **coisa julgada**.

**Art. 150, III, "a":** **veda expressamente** a cobrança de tributos em relação a **atos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os instituiu ou majorou**.

A partir desses fundamentos, afirma-se que a **lei tributária onerosa deve ser sempre prospectiva**, proibindo-se sua retroação – ainda que mínima. O sistema não admite qualquer exceção constitucional à regra, razão pela qual a irretroatividade, em matéria tributária, é absoluta quando se trata da criação ou majoração de tributos.

### 3.2. Distinções Relevantes: Irretroatividade x Anterioridade

É importante diferenciar a **irretroatividade**, que se relaciona com a **vigência da lei**, da **anterioridade (anual e nonagesimal)**, que se relaciona com a **publicação da lei**. A vedação à retroatividade impede que a nova norma tributária alcance fatos geradores já concluídos sob a égide da norma anterior.

**Exemplo clássico:** seria inconstitucional editar hoje uma lei aumentando o IPTU e aplicar tal aumento a imóveis já possuídos desde 2010. Isso violaria frontalmente a segurança jurídica.

### 3.3. Exceções no Código Tributário Nacional (CTN)

Embora a Constituição Federal não admita exceções, o **CTN prevê hipóteses específicas** de retroatividade, desde que não impliquem **agravamento da carga tributária**. As hipóteses estão nos arts. **105 e 106 do CTN**:



## Art. 105 – Aplicação a Fatos Geradores Pendentes

A legislação tributária **aplica-se aos fatos geradores pendentes**, ou seja, àqueles iniciados mas não concluídos. Exemplo: nos tributos de fato gerador continuado ou complexo (como IPTU, ITR, IPVA ou IR), considera-se como marco para aplicação da norma o momento definido em lei para a consumação do fato gerador.

## Art. 106 – Retroatividade Benigna (Sanções e Interpretação)

**I – Lei interpretativa:** A norma que apenas esclarece o conteúdo de dispositivo anterior pode retroagir, **desde que não agrave a situação do contribuinte** nem introduza sanções novas.

**II – Lei sancionatória mais benéfica (sem decisão definitiva):** A norma posterior aplica-se retroativamente quando:

- a) Deixa de considerar o ato como infração;
- b) Deixa de exigir determinada conduta, desde que não haja fraude ou inadimplemento;
- c) Estabelece penalidade menos severa.

**Atenção estratégica (cai em prova):** a retroatividade benéfica **só alcança as penalidades**, e **jamais os tributos em si**. Portanto, **reduções de alíquotas ou isenções** não retroagem.

## 3.4. Fatos Geradores Pendentes e o Caso do IR

Nos tributos **complexivos ou periódicos** (como o IR), o fato gerador **não se realiza em ato único**, mas ao longo de determinado período. Para o IR, o fato gerador é considerado **consumado em 31 de dezembro do ano-base**. Assim, eventuais alterações legislativas **devem ser publicadas até o final do exercício anterior**, sob pena de violar tanto a **irretroatividade** quanto a **anterioridade anual**.

### Súmula 584 do STF (CANCELADA):

 **Entendimento anterior:** aplicava-se a lei vigente no ano da declaração aos rendimentos do ano-base.

 **Entendimento atual (RE 159.180/MG, STF):** a lei aplicável é a vigente **em 31/12 do ano-base**. A nova legislação não pode retroagir para tributar rendimentos auferidos sob regime anterior.



Sacha Calmon, com precisão cirúrgica, afirmou que permitir que a lei do ano da declaração regule fatos do ano-base equivale a permitir que as regras do jogo sejam conhecidas apenas após seu término – uma ofensa à lógica, à ética e à própria juridicidade do sistema tributário.

### 3.5. Síntese Estratégica para Prova

Regra	Fundamento	Exceções
<b>Irretroatividade</b> da lei tributária onerosa	CF/88, art. 150, III, "a"	<b>Nenhuma</b>
Retroatividade interpretativa	CTN, art. 106, I	Desde que <b>sem imposição de sanções</b>
Retroatividade benigna (sanções)	CTN, art. 106, II	Desde que <b>sem fraude ou inadimplemento</b>
Aplicação da lei a fatos pendentes	CTN, art. 105	Permitida nos casos de <b>fato gerador não concluído</b>



## 4. Princípio da Isonomia Tributária

### 4.1. Fundamentos Constitucionais e Conceituais

O princípio da isonomia tributária, consagrado no **artigo 150, II, da Constituição Federal de 1988**, impõe ao legislador infraconstitucional o dever de conferir **tratamento igualitário** aos contribuintes que se encontrem em **situação equivalente perante o fisco**, vedando, portanto, qualquer forma de **discriminação arbitrária** no exercício da tributação.

Diferentemente das constituições anteriores, especialmente a de 1967, que priorizava a eficiência do aparato estatal, a **CF/88 marca uma inflexão paradigmática**, reposicionando o cidadão e os direitos fundamentais como **núcleo de irradiação normativa**. Como bem destaca **Marco Aurélio Greco**, a Constituição de 1988 desloca o eixo da centralidade do Estado para a **sociedade civil**, reforçando valores como a **cidadania, a dignidade da pessoa humana e a justiça social** (art. 1º, CF). Esse novo modelo exige uma leitura da tributação à luz dos direitos fundamentais.

Assim, o direito à **igualdade** – previsto no **art. 5º, caput, da CF/88** – não apenas informa o sistema jurídico como um todo, mas **constitui base estruturante da isonomia tributária**, servindo como critério para aferir a legitimidade das normas fiscais que conferem tratamento diferenciado entre contribuintes.

Importante observar, contudo, que a **igualdade não é absoluta e não possui primazia sobre os demais direitos fundamentais**. A própria Constituição estabelece hipóteses de diferenciação normativa legítima, desde que amparadas por **critérios racionais, objetivos e constitucionais**.

Nesse cenário, o princípio da isonomia atua como **parâmetro de controle das discriminações indevidas**. Em matéria tributária, ele assume a função de impedir que o Estado tribute de maneira desigual aqueles que se encontrem em condições econômicas similares, **salvo se houver fundamento jurídico válido e alinhado à ordem constitucional**.

#### 4.1.2. O Papel da Discriminação Normativa

No campo normativo, a **discriminação** é um elemento técnico indispensável: **toda norma jurídica é, por natureza, discriminatória**, pois seleciona fatos e sujeitos para aplicar determinada consequência jurídica. A questão central, então, não é **se há discriminação**, mas **como** essa discriminação se opera.



A Constituição admite **tratamentos tributários distintos** quando sustentados por **critérios legítimos**, como por exemplo: a função social da propriedade, a proteção da dignidade humana, a promoção da justiça fiscal e a redução das desigualdades sociais (arts. 3º, 150, 151 e 170 da CF).

Quando uma norma confere tratamento desigual **sem critério justificável e proporcional**, ela infringe o princípio da isonomia. Como ensina **Celso Antônio Bandeira de Mello**, a análise da legitimidade dessa diferenciação normativa deve ocorrer em três etapas, estruturadas em critérios de racionalidade e coerência sistêmica.

#### 4.1.3. Três Etapas de Controle da Discriminação Tributária

a) **Identificação do Critério Diferenciador** – A primeira etapa exige a **identificação do elemento utilizado pela norma** como fundamento da diferenciação. Para ser aceitável, esse critério deve ser **abstrato, geral e extensível** a todos os sujeitos que se encontrem na mesma condição.

- **Exemplo adequado:** Lei que concede isenção de IPTU a imóveis com mais de 1.000 m<sup>2</sup> de área verde – aqui o critério ambiental é objetivo e justificável.
- **Exemplo inadequado:** Lei que concede isenção apenas a imóveis de determinado bairro, sem fundamento legítimo – o critério é **personalizado** e, portanto, **odioso e inconstitucional**.

b) **Coerência Abstrata da Diferenciação** – A segunda etapa consiste na **verificação da racionalidade interna** da norma: é necessário que haja **nexo lógico entre o critério utilizado e o efeito jurídico atribuído**. O tratamento diferenciado não pode ser arbitrário ou desconectado da finalidade pública da norma.

c) **Coerência Constitucional da Diferenciação** – Por fim, a análise deve verificar se o **fundamento lógico da diferenciação encontra respaldo na Constituição**. Ou seja, é preciso que a lógica normativa esteja **alinhada com valores, objetivos e princípios constitucionais**.

- **Exemplo 1:** Isenção de ICMS para produtos da cesta básica. Justificativa: direito ao mínimo existencial e à alimentação (arts. 3º e 6º, CF).
- **Exemplo 2:** Incentivo fiscal para empresas que empreguem pessoas com deficiência. Justificativa: promoção da inclusão social (arts. 1º, III, e 3º, CF).

#### 4.1.4. Igualdade Tributária e Capacidade Contributiva



A violação ao princípio da isonomia tributária frequentemente implica ofensa também ao princípio da **capacidade contributiva** (art. 145, § 1º, CF). Ambos se complementam: enquanto a isonomia exige **tratamento igual a iguais**, a capacidade contributiva impõe que a tributação se dê conforme **a aptidão econômica real do sujeito**.

Normas que discriminam injustificadamente acabam por comprometer ambos os pilares da **justiça fiscal**: a igualdade e a progressividade.

#### 4.1.5. *Direito Comparado*

A consagração da igualdade tributária como princípio autônomo é uma **conquista do constitucionalismo contemporâneo**. Diversas constituições modernas incorporam dispositivos similares ao brasileiro, como é o caso da **Argentina, Chile, Itália, África do Sul, Angola, Luxemburgo, Egito, Peru e Bolívia**, entre outros. Essa tendência revela um movimento global de **constitucionalização dos limites ao poder de tributar**.

#### 4.1.6. *Resumo Estratégico para Provas*

- Base constitucional da isonomia tributária: **art. 150, II, CF**.
- Princípios conexos: **igualdade (art. 5º, caput)** e **capacidade contributiva (art. 145, § 1º)**.
- A norma pode discriminar, desde que o critério seja: **abstrato + racional + constitucionalmente justificado**.
- Método de análise da discriminação (Celso Antônio): **três fases: critério – lógica – respaldo constitucional**.
- É comum que a **ofensa à isonomia** também represente **violação à capacidade contributiva**.

## 4.2. **Interpretação do Art. 150, II, da Constituição Federal**

O **art. 150, II, da CF/88** veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios **instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente**, assegurando a **isonomia tributária**. Essa norma constitucional é desdobrada em **duas vertentes** complementares:



- **Vedação à discriminação arbitrária:** impede a diferenciação injustificada entre sujeitos tributários que compartilham as mesmas condições materiais.
- **Proibição de privilégios indevidos:** impede o favorecimento tributário injustificado a grupos específicos, sem respaldo constitucional.

Assim, a isonomia tributária **não impõe tratamento uniforme absoluto**, mas sim **igualdade proporcional**, considerando as diferenças relevantes à luz dos valores constitucionais.

#### 4.2.1. Grupos Tributários e Tratamento Diferenciado

O dispositivo constitucional não veda por completo a criação de grupos de contribuintes, desde que a **distinção se fundamente em critérios legítimos e razoáveis**. A diferenciação normativa é admitida quando fundada em elementos objetivos e compatíveis com os princípios constitucionais – como o estímulo à atividade econômica, o combate às desigualdades regionais ou a proteção de grupos vulneráveis.

Por exemplo, é lícito diferenciar empresas de grande porte das microempresas, desde que o critério adotado (como o faturamento anual) seja **abstrato, objetivo e racional**.

#### 4.2.2 Efeito "Non Olet" e a Objetivação da Tributação

Outro efeito relevante do art. 150, II, reside na **objetivação da hipótese de incidência tributária**. O foco da norma incide sobre o **fato gerador economicamente relevante**, independentemente da sua licitude. Adota-se, aqui, o princípio "**non olet**" (o dinheiro não tem cheiro), oriundo do Direito Romano.

Isso significa que rendimentos oriundos de atividade ilícita – como tráfico, corrupção ou sonegação – **também são tributáveis**, desde que economicamente mensuráveis. Essa diretriz decorre da função arrecadatória do tributo e da neutralidade axiológica da incidência.

Além disso, a aplicação da norma tributária **independe da capacidade civil do sujeito passivo** ou da regularidade jurídica da pessoa jurídica envolvida. O critério é **objetivo**: havendo fato gerador, há obrigação tributária.

#### 4.2.3 Jurisprudência Constitucional Aplicada

A jurisprudência do **Supremo Tribunal Federal** tem reafirmado a centralidade do princípio da isonomia tributária, destacando quando a diferenciação normativa é constitucionalmente válida – e quando incorre em arbitrariedade.



🏛️ **ADI 1.276:** Considerada constitucional a concessão de incentivos fiscais a empresas que contratem pessoas com mais de 40 anos, com base na **função social do trabalho** e no **pleno emprego** (art. 170, VIII, CF).

🏛️ **ADI 1.643:** Considerado legítimo o tratamento tributário favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte, com fundamento na **vulnerabilidade econômica** e na necessidade de **fomento à economia local**.

🏛️ **ADI 3.260:** Declarada inconstitucional a isenção de emolumentos para membros do Ministério Público, por configurar **privilégio sem justificativa constitucional**.

Além disso, destaca-se o recente entendimento firmado no **ARE-AgR 1.478.177/CE (STF, 2024)**, segundo o qual:

“A aplicação de alíquotas distintas de ICMS a um mesmo produto, com base apenas na marca do fabricante, constitui **afrenta ao princípio da isonomia tributária**, sendo passível de controle judicial por arbitrariedade.”

Esse julgado reforça a tese de que a **identidade do contribuinte ou do fabricante não pode ser, por si só, fundamento de diferenciação tributária**, sob pena de ofensa à igualdade.

#### 4.2.4. Critérios para Identificação da Inconstitucionalidade

Diante do exposto, a discriminação normativa será inconstitucional quando:

1. O **critério diferenciador não for abstrato e generalizável**;
2. Houver **falta de nexó lógico** entre o critério adotado e o tratamento tributário conferido;
3. Estiver **ausente o respaldo constitucional exposto ou implícito** à diferenciação.

### 4.3. As Duas Dimensões da Isonomia Tributária: Aspectos Negativo e Positivo

O **princípio da isonomia tributária**, previsto no **art. 150, II, da Constituição Federal**, revela-se como um dos pilares do sistema tributário constitucional, exercendo uma função dual: **vedar distinções indevidas (dimensão negativa)** e **exigir diferenciações proporcionais entre desiguais (dimensão positiva)**. A norma dispõe:

“Art. 150. II – é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios 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.”

#### 4.3.1. Dimensão Negativa: O que a lei não pode discriminar

Sob a perspectiva negativa, a isonomia tributária **proíbe a criação de diferenciações arbitrárias** entre contribuintes que compartilham a mesma situação fática relevante. O objetivo é **evitar privilégios odiosos** e proteger a integridade do pacto federativo, bem como o equilíbrio no exercício da tributação.

Essa faceta negativa se concretiza quando a legislação **viola o dever de neutralidade** frente a elementos irrelevantes para fins fiscais, como a profissão exercida, o título jurídico do rendimento ou a identidade formal do contribuinte.

##### Jurisprudência ilustrativa:

🏛️ **ADI 4276-MT**: Considerada **inconstitucional** a isenção de ICMS para oficiais de justiça na aquisição de veículos, por violação ao art. 150, II, CF/88.

🏛️ **ADI 3334-SP**: Rejeitada a isenção de taxa judiciária a membros do Poder Judiciário, igualmente com fundamento na vedação de distinção por função exercida.

🏛️ **ADPF 357-DF**: O STF declarou **não recepcionada** a ordem legal que estabelecia preferência à União na cobrança judicial de créditos tributários frente a Estados e Municípios. A decisão fortalece a isonomia entre entes federativos, à luz do princípio federativo como cláusula pétrea.

**STF ARE-AgR 1478177-CE (2024)**: Rechaçada a diferenciação de alíquotas de ICMS com base na **marca do produto**, por configurar violação à isonomia tributária.

A jurisprudência também aponta para uma **dimensão de gênero** na tributação. Em **RE 576.967/PR**, o Supremo reconheceu a **inconstitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária patronal sobre o salário-maternidade**, por entender que a norma impunha **ônus discriminatório sobre a mulher** e, indiretamente, sobre a maternidade, ferindo os princípios da isonomia e da proteção à mulher no mercado de trabalho.

Essa linha hermenêutica tem se desdobrado em discussões mais amplas sobre a chamada **“tributação de gênero”**, levando a **alterações normativas relevantes na EC 132/2023**, com vistas a mitigar desigualdades estruturais.



**EC 132/2023 – art. 9º, § 11:** Impõe ao Estado o dever de avaliar, a cada cinco anos, os impactos do IBS e da CBS na **promoção da igualdade entre homens e mulheres**, determinando ajustes na política tributária com base em critérios de equidade social.

#### 4.3.2. Dimensão Positiva: O que a lei deve discriminar

Se, por um lado, a isonomia exige abstenção de distinções indevidas, por outro, impõe **obrigações positivas ao legislador tributário**: tratar **desigualmente os desiguais**, conforme sua **capacidade contributiva** ou em razão de **valores extrafiscais constitucionalmente relevantes**.

Trata-se de uma **função ativa da isonomia**, inspirada na máxima aristotélica: *“Justiça é tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades.”*

Essa dimensão conecta-se diretamente ao **princípio da capacidade contributiva** (art. 145, § 1º, CF/88) e ao **princípio da justiça tributária**, recentemente positivado pela **EC 132/2023**.

Exemplos de exigência de tratamento desigual:

##### 1. Progressividade das alíquotas do IR e ITCMD:

- A instituição de **alíquotas progressivas** visa calibrar o ônus tributário conforme a **capacidade econômica real** do contribuinte.
- A **EC 132/2023** modificou o art. 155, § 1º, VI, para determinar a **progressividade obrigatória** do ITCMD em razão do valor da herança ou doação, corrigindo distorções de regressividade.

##### 2. Regimes especiais para famílias de baixa renda:

- A mesma EC 132/23 determinou a **redução de 60% das alíquotas do IBS e da CBS** sobre produtos essenciais como **alimentos, itens de higiene e limpeza**, consumidos majoritariamente por famílias de baixa renda.
- Essa política visa **reduzir o peso regressivo da tributação sobre o consumo** e garantir maior justiça distributiva.

##### 3. Tributação extrafiscal:



- A elevação de alíquotas do ITR para imóveis improdutivos ou a progressividade do IPTU por descumprimento da função social da propriedade são exemplos de uso legítimo da tributação para induzir comportamentos sociais e econômicos desejados.

**Doutrina aplicada: Sacha Calmon** ilustra bem essa função positiva ao criticar a hipotética criação de um imposto de valor fixo sobre a renda de todos os cidadãos. Tal medida desconsideraria completamente as desigualdades econômicas e resultaria em um tributo socialmente injusto – leve para os ricos, insuportável para os pobres.

#### 4.3.3. Isonomia e Dimensões dos Direitos Fundamentais

Tradicionalmente classificada como um direito de **primeira dimensão** (dever de não fazer), a isonomia tributária revela-se, também, como um **direito de segunda dimensão** – um **dever estatal de promover a justiça fiscal**, adotando medidas positivas de equidade.

Essa perspectiva multifacetada amplia a compreensão da isonomia como um **direito fundamental complexo**, que **restringe o arbítrio legislativo e impulsiona políticas públicas de justiça distributiva**.

#### 4.3.4. Resumo Estratégico para Provas

Aspecto	Conteúdo Essencial
Negativo	Proíbe distinções entre contribuintes em situação equivalente (art. 150, II, CF).
Exemplos de vedação	Isenção por profissão (ADI 4.276), distinção entre entes (ADPF 357), discriminação de gênero (RE 576.967).
Positivo	Impõe ao Estado o dever de tratar desigualmente os desiguais conforme sua capacidade contributiva.
Exemplos de exigência	IR e ITCMD progressivos (EC 132/23), regimes especiais para baixa renda, extrafiscalidade (IPTU/ITR).
Fundamento doutrinário	Justiça tributária (art. 145, EC 132/23), Sacha Calmon, máxima aristotélica.
Dimensões	Isonomia é direito de 1ª (abstenção estatal) e 2ª dimensão (ação estatal positiva).



## 4.4. Violações à Isonomia Tributária: Técnicas de Controle Judicial

A inobservância do **princípio da isonomia tributária** (CF, art. 150, II) pelo legislador pode gerar **tratamentos desiguais entre contribuintes em situação equivalente**, violando a estrutura de justiça fiscal desenhada pela Constituição de 1988. Nesses casos, o Poder Judiciário é provocado a se manifestar sobre a **(in)constitucionalidade da norma discriminatória**.

Suponha-se, por exemplo, a edição de uma **lei que conceda isenção tributária ao Grupo A**, mas **omite tratamento equivalente ao Grupo B**, ainda que ambos estejam em idêntica posição fático-jurídica. Essa desigualdade legislativa enseja uma análise da constitucionalidade da norma sob o prisma da **isonomia**.

**Técnicas de Resposta Judicial diante da Violação à Isonomia:** A doutrina reconhece **três possíveis posturas** que o Poder Judiciário pode adotar para restabelecer a legalidade, sendo cada uma delas dotada de implicações constitucionais e orçamentárias relevantes.

1. **Extensão do Benefício ao Grupo B (Técnica da equiparação judicial)** – Essa técnica consistiria na **ampliação judicial da isenção** para alcançar o grupo que fora indevidamente excluído da norma, criando, por decisão judicial, **uma regra de isenção que o legislador não previu expressamente**. Essa técnica é **rejeitada pelo Supremo Tribunal Federal**. A razão central é que **tal postura viola a separação de poderes**, transformando o Judiciário em **legislador positivo**, o que é vedado constitucionalmente. Além disso, a concessão de benefícios fiscais **implica renúncia de receita**, devendo ser precedida de **estimativas de impacto financeiro** (art. 14 da LRF) e da **observância do art. 113 do ADCT**.

Jurisprudência importante:

🏛️ **RE 1.343.429/SP (Pleno, 2024):** A ausência de estimativa de impacto financeiro torna a norma inconstitucional por vício formal, conforme o art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT.

🏛️ **ADI 6025:** O Supremo Tribunal Federal **negou a extensão da isenção prevista no art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88** aos trabalhadores ativos, ressaltando que **a ampliação de benefícios fiscais exige iniciativa legislativa formal**.

2. **Supressão do Benefício ao Grupo A (Técnica da nulificação da isenção)** – Essa técnica visa **declarar a inconstitucionalidade da isenção** concedida exclusivamente ao Grupo A, eliminando o tratamento desigual pela **supressão do privilégio inconstitucional**. Essa técnica **admitida pelo STF**. Ela promove o



restabelecimento da **isonomia tributária** por meio da **igualação pela tributação**, respeitando a **reserva legal** e os limites da **competência do Legislativo**, sem criar benefícios por via judicial.

3. **Apelo ao Legislador para Correção da Omissão (Técnica da recomendação institucional)** – A terceira via consiste em **conclamar o Poder Legislativo** a editar norma que **corrija a distorção isonômica**, reconhecendo, eventualmente, a **inconstitucionalidade por omissão parcial**. Essa técnica considerada **legítima e prudente**. Nessa hipótese, o Judiciário **não cria nem suprime benefícios**, mas  **sinaliza a desconformidade constitucional** e confere prazo razoável para que o Parlamento atue. A inércia legislativa, por sua vez, **poderá ensejar posterior declaração de inconstitucionalidade** por omissão.

#### 4.4.2. Conclusão

A jurisprudência consolidada do **Supremo Tribunal Federal** tem reafirmado que:

- O **Poder Judiciário não pode ampliar benefícios fiscais**, sob pena de invadir a competência do Legislativo e ferir o equilíbrio fiscal;
- A extinção do benefício inconstitucional e o apelo ao legislador são técnicas constitucionais adequadas para preservar a isonomia tributária;
- O respeito às regras de **responsabilidade fiscal** (LRF e ADCT) é **condição essencial à validade das normas tributárias** que impliquem renúncia de receita.

#### 4.4.2. Resumo Estratégico para Provas

Técnica	Descrição	Posição do STF
Extensão ao Grupo B	Aplicação do benefício a contribuintes omitidos	<b>Rejeitada</b> (usurpa função legislativa, fere LRF e ADCT)
Supressão do benefício ao Grupo A	Declaração de inconstitucionalidade da isenção concedida	<b>Aceita</b>
Apelo ao Legislador	Recomendação de correção legislativa, sob pena de omissão	<b>Aceita</b>



## 4.5. Isonomia Tributária em Situações Específicas: Pecúnia non olet, Federalismo Fiscal e Atualização de Créditos

### 4.5.1. O Princípio Pecúnia non olet e a Igualdade na Tributação de Atividades Ilícitas

O **princípio do non olet** – expressão de origem romana que significa "dinheiro não tem cheiro" – reflete a diretriz de que **a origem ilícita dos rendimentos não afasta sua tributação**.

No plano constitucional, essa diretriz encontra respaldo na **dimensão negativa da isonomia tributária (art. 150, II, CF/88)**. Não tributar a renda oriunda de atividades ilícitas, como tráfico, corrupção ou extorsão, implicaria conceder a tais agentes **uma vantagem fiscal indevida**, gerando **violação ao princípio da igualdade**.

✎ Assim, o sujeito que auferir rendimentos ilegais deve **recolher o Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF)** da mesma forma que qualquer outro contribuinte.

Essa lógica já foi **reconhecida pela jurisprudência do STJ e do STF**, inclusive com reflexos na persecução penal e na responsabilização tributária de organizações criminosas. A isonomia aqui atua para impedir que **a ilicitude se converta em benefício fiscal**, o que seria um contrassenso jurídico e moral.

### 4.5.2. Isonomia Tributária entre Títulos da Dívida Pública e entre Servidores Públicos (Art. 151, II, CF/88)

No contexto do **federalismo fiscal**, a Constituição impõe à União uma **limitação específica ao seu poder de tributar**, justamente para garantir o equilíbrio entre os entes federativos:

**Art. 151, II, CF/88** – “É vedado à União tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios em níveis superiores aos que fixar para suas próprias obrigações, bem como tributar rendimentos e proventos de seus servidores em níveis superiores aos fixados para os servidores dos demais entes federativos.”

Essa vedação constitucional objetiva preservar a **isonomia tributária federativa**, evitando que a União crie **tratamentos fiscais privilegiados para seus próprios títulos** ou **onere mais severamente os servidores estaduais e municipais**, prática que resultaria em **concorrência desleal entre entes públicos**.

Caso contrário, haveria desequilíbrio na **captação de recursos pelos Estados e Municípios**, além de enfraquecimento das suas **políticas de pessoal**, violando o pacto federativo (art. 1º e art. 18, CF/88).



#### 4.5.3. Isonomia na Correção dos Débitos Tributários e na Repetição de Indébito

Outro desdobramento da isonomia tributária envolve a **paridade na atualização monetária e nos encargos moratórios** aplicáveis tanto aos **créditos do fisco** quanto aos **créditos do contribuinte** (especialmente nos pedidos de repetição de indébito).

**STF Tese do Tema 810:** O contribuinte que vence ação de restituição de tributo pago indevidamente deve receber **a mesma atualização e juros de mora** aplicáveis pelo ente público aos seus próprios créditos tributários.

Essa simetria decorre da **exigência de tratamento isonômico**, vedando que o Estado aplique um índice mais oneroso quando cobra e um mais brando quando devolve.

**STF ARE 1216078-SP:** Fixou-se que os Estados não podem aplicar índices superiores à **SELIC**, que é o parâmetro utilizado pela União. Assim, entes como o Estado de São Paulo, que utilizavam índices próprios mais gravosos, foram compelidos a **ajustar suas leis estaduais**.

#### 4.5.4. Superveniência da EC 113/2021 e a Uniformização da SELIC

Com a **Emenda Constitucional 113/2021**, essa controvérsia foi definitivamente pacificada: todas as **condenações judiciais contra a Fazenda Pública**, inclusive as **tributárias**, passaram a ser atualizadas e remuneradas, até o efetivo pagamento, **exclusivamente pela SELIC**.

**Art. 3º da EC 113/2021:** Determina que os débitos fazendários – inclusive os de natureza tributária – pagos por **precatórios** ou **RPVs** serão atualizados exclusivamente pela **taxa SELIC**, vedando qualquer outro índice.

**Importante:** Essa regra **não tem efeito retroativo**. Aplica-se **somente a partir de 08/12/2021**, data de promulgação da emenda. Para períodos anteriores, **aplica-se a legislação local** vigente à época do fato.

#### 4.5.5. Resumo Estratégico para Provas

Tema	Ponto-chave	Fundamento
Pecúnia non olet	Renda ilícita também é tributável	Princípio da isonomia (art. 150, II, CF/88)
Títulos da dívida pública	União não pode favorecer seus títulos em detrimento dos entes	Art. 151, II, CF/88



<b>Tema</b>	<b>Ponto-chave</b>	<b>Fundamento</b>
<b>Servidores públicos</b>	IR deve incidir de forma igual para servidores de todos os entes	Art. 151, II, CF/88
<b>Encargos moratórios e repetição de indébito</b>	Contribuinte deve receber atualização igual à aplicada pelo fisco	Tema 810 STF; EC 113/21
<b>SELIC como índice único</b>	EC 113/21 fixou SELIC para todos os débitos fazendários	Art. 3º, EC 113/2021



## 5. Princípio da Capacidade Contributiva

### 5.1. Fundamentos Constitucionais e Doutrinários

O **princípio da capacidade contributiva**, previsto no **art. 145, § 1º da Constituição Federal**, determina que os impostos devem ser graduados conforme a **aptidão econômica do contribuinte**, sempre que possível, e que a Administração pode identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do sujeito passivo para conferir efetividade à tributação, observando os direitos individuais e os limites legais:

**Art. 145, § 1º, CF/88:** “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.”

Trata-se de um princípio que **opera como instrumento de justiça fiscal** e que ganha nova relevância com a positivação da **justiça tributária como valor constitucional expresso** pela **Emenda Constitucional 132/2023**. A tributação justa é, portanto, não apenas uma diretriz ética ou política, mas um **mandamento constitucional explícito**.

A capacidade contributiva pode ser compreendida como a **tradução econômica do princípio da proporcionalidade**, na medida em que impõe ao Estado a obrigação de tributar os cidadãos **na exata medida de sua riqueza manifesta**, preservando a **equidade no financiamento das atividades estatais**.

### 5.2. Natureza Jurídica e Efeitos

Tradicionalmente, a doutrina reconhece a capacidade contributiva como um **direito fundamental de primeira dimensão**, impondo ao Estado um **dever negativo de abstenção: não se pode exigir tributo de quem não tem condições reais de pagar**, sob pena de confisco ou violação à justiça fiscal.

Além disso, o princípio **funciona como um critério de distribuição da carga tributária**, associando-se diretamente aos valores constitucionais da **igualdade, dignidade da pessoa humana e função social da tributação**.

**Importante:** embora a literalidade do art. 145, § 1º, mencione apenas **impostos**, a jurisprudência do **STF** (v.g., **RE 406.955 AgR**) ampliou sua incidência a **todos os tributos**, inclusive contribuições sociais e taxas, desde que seja possível aferir a manifestação de riqueza.



### 5.3. Capacidade Contributiva: Aspectos Objetivo e Subjetivo

O princípio apresenta **duas dimensões complementares**:

- **Objetiva**: avalia a **riqueza manifesta** do contribuinte (patrimônio, renda, consumo etc.), utilizada como base de cálculo do tributo.
- **Subjetiva**: leva em conta **condições pessoais e contextuais** do sujeito passivo (idade, estado de necessidade, finalidade da atividade), permitindo personalizações ou isenções.

Ambas as dimensões visam evitar a regressividade tributária e garantir que **a carga fiscal recaia mais intensamente sobre quem possui maior capacidade econômica**.

### 5.4. Relação com os Valores Constitucionais da Tributação

A tributação deve harmonizar **dois grandes valores estruturantes**:

Valor	Finalidade	Princípios Constitucionais Relacionados
<b>Certeza (Segurança Jurídica)</b>	Previsibilidade, legalidade, estabilidade	Legalidade, Anterioridade, Irretroatividade, Transparência Fiscal
<b>Justiça (Equidade Fiscal)</b>	Distribuição equitativa da carga tributária	Isonomia, Capacidade Contributiva, Não Confisco, Não Cumulatividade

### 5.5. Concretização do Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva **não atua isoladamente**, mas é concretizado por diversos instrumentos jurídicos e institucionais, como:

**1) Imunidades Tributárias** – Instrumentos de proteção constitucional que **retiram do campo de incidência tributária certos bens, pessoas ou situações**, visando garantir valores superiores (como liberdade religiosa, de imprensa ou a autonomia das entidades assistenciais).



**2) Isenções Tributárias** – Concessões legislativas que **exoneram certos contribuintes** ou situações específicas da obrigação tributária. Podem ser utilizadas para respeitar limites de renda, estimular setores estratégicos ou atender à função social da tributação.

**3) Seletividade** – Aplica-se especialmente a impostos indiretos (ex: **IPI, ICMS, IBS, CBS**), atribuindo **alíquotas menores a bens essenciais e maiores a produtos supérfluos**, visando **equidade no consumo**.

**4) Progressividade** – Tributação escalonada **conforme o aumento da base econômica**, como no **IRPF, ITCMD e IPTU progressivo no tempo**. A **EC 132/2023**, ao determinar a **progressividade obrigatória do ITCMD**, reforça a função redistributiva da tributação.

**Exemplo jurisprudencial:** O STF, ao julgar os **REs 599.309 e 656.089**, reconheceu a **validade da majoração de alíquotas previdenciárias sobre instituições com maior capacidade contributiva**, destacando o papel da tributação na **sustentação da seguridade social**.

## **5.6. O Dever Fundamental de Pagar Tributos: Casalta Nabais e o STF**

### *5.6.1 O Dever Tributário como Dever Fundamental*

Na obra do constitucionalista português **José Casalta Nabais**, o **dever de pagar tributos** é qualificado como um **dever fundamental do cidadão**, comparável aos demais deveres constitucionais. Segundo o autor, esse dever transcende a esfera meramente legal e assume **caráter estruturante do Estado fiscal**, funcionando como **instrumento de justiça social e de preservação da liberdade**.

“O dever de pagar impostos constitui um dever fundamental como qualquer outro, com todas as consequências que uma tal qualificação implica [...]. Constitui o preço – e, seguramente, um dos preços mais baratos – a pagar pela manutenção da liberdade ou de uma sociedade civilizada.”  
(*Casalta Nabais*)

Esse dever **alcança todos os membros da sociedade**, incluindo pessoas físicas, jurídicas, estrangeiros e apátridas, e está intrinsecamente vinculado ao **princípio da capacidade contributiva: cada um deve contribuir segundo a sua aptidão econômica** para o custeio das atividades estatais.

Essa concepção desloca o debate tributário do campo da imposição para o campo da **responsabilidade coletiva e solidariedade social**, reconhecendo a **função ética do tributo** como fator de coesão social.

### *5.6.2 Jurisprudência do STF: Tributação, Dever e Justiça Social*



A doutrina de **Casalta Nabais** tem influenciado inclusive a jurisprudência constitucional brasileira. O **STF** tem reiteradamente reafirmado a **centralidade do tributo como instrumento de efetivação dos direitos fundamentais** e de manutenção do Estado Democrático de Direito:

🏛️ **RE 601.314/SP**: O Ministro **Dias Toffoli**, ao tratar da transferência de dados bancários à Administração Tributária, citou expressamente Casalta Nabais, ressaltando que **a arrecadação tributária é essencial à concretização dos direitos sociais** previstos na Constituição.

🏛️ **ADI 1055/DF**: O STF declarou a **inconstitucionalidade da prisão civil do depositário infiel de dívida tributária**, mas reafirmou que o **dever de pagar tributos é essencial para a sustentabilidade do Estado e para o cumprimento das promessas constitucionais**.

Na mesma linha, **Klaus Tipke** adverte que o interesse da Administração Tributária não é apenas arrecadatário: ela atua como **agente de uma comunidade solidária**, onde todos têm o direito de esperar que os demais também cumpram sua obrigação de contribuir.

A **execução fiscal**, portanto, deve ser compreendida **não como um privilégio da Fazenda**, mas como **mecanismo legítimo para garantir a efetividade de um dever fundamental de todos os cidadãos**.

### 5.6.3 Capacidade Contributiva: Dimensões Objetiva e Subjetiva

O **princípio da capacidade contributiva** desdobra-se em duas vertentes:

Dimensão	Definição	Aplicações
<b>Objetiva (absoluta)</b>	Avaliação da riqueza manifesta (renda, patrimônio, consumo) como critério para a incidência tributária	Ex.: IR sobre rendimentos, ICMS sobre circulação de mercadorias, IPTU sobre imóveis
<b>Subjetiva (relativa)</b>	Considera aspectos pessoais do contribuinte para definir a intensidade da carga tributária	Ex.: isenção do IR para quem ganha até o mínimo existencial; deduções por dependentes com deficiência

### 5.6.4. Jurisprudência sobre Capacidade Contributiva Objetiva

A incidência do tributo está condicionada à **existência de riqueza economicamente identificável**:



- 🏛️ **RE 1.003.758/RO (STF):** A inadimplência do consumidor **não afasta o fato gerador do ICMS-comunicação**, pois a prestação do serviço gerou crédito ao prestador.
- 🏛️ **Súmula 671/STJ (2024):** O **roubo de mercadoria após a saída do estabelecimento** não enseja a cobrança de IPI, pois o fato gerador exige entrega ao adquirente.
- 🏛️ **Vendas canceladas:** Não produzem fato gerador do ICMS, pois **não há acréscimo patrimonial**. Cabe **restituição ou compensação**, conforme o caso.

Situações como a entrega de **amostras grátis** também não representam riqueza tributável, pois **não geram contraprestação econômica**.

### 5.6.5. Jurisprudência sobre Capacidade Contributiva Subjetiva

A dimensão subjetiva é mobilizada quando o Estado precisa **graduar a intensidade da tributação**, considerando **características pessoais do contribuinte**:

**ADI 5583-DF (STF):** Autorizada a **dedução de dependente com deficiência**, mesmo que maior de idade e com capacidade laborativa, desde que a renda não exceda o limite legal.

👉 Aqui, o STF reconheceu que a **proteção à pessoa com deficiência** e a **relação de dependência** impõem **tratamento tributário mais brando**.

### 5.6.6. Mínimo Existencial e Proibição do Confisco

Esses dois conceitos estruturam **os limites do poder de tributar**:

- **Mínimo existencial:** Impõe que a **faixa de isenção do IRPF** seja respeitada para garantir a **subsistência digna** do contribuinte (alimentação, moradia, saúde).
- **Proibição do confisco (art. 150, IV, CF):** Veda a tributação excessiva ou desproporcional, que comprometa o patrimônio ou a liberdade econômica do contribuinte.

A **capacidade contributiva se manifesta entre esses dois marcos**:

“Começa além do mínimo necessário à existência humana digna e termina aquém do limite destruidor da propriedade.” (*Casalta Nabais*)



## 5.7. Aplicabilidade do Princípio da Capacidade Contributiva às Espécies Tributárias e as Peculiaridades das Taxas na Jurisprudência do STF

### 5.7.1 Texto Constitucional e Controvérsia Doutrinária

O princípio da **capacidade contributiva** encontra-se positivado no **art. 145, § 1º, da CF/88**, nos seguintes termos: "Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...)".

A literalidade do dispositivo remete **expressamente aos impostos**, gerando controvérsia na doutrina sobre a **amplitude de sua aplicação**.

#### Divergência doutrinária:

-  **Restritiva (clássica):** Autores como **Hugo de Brito Machado** e **Roque Carrazza** sustentam que a **vinculação constitucional à capacidade contributiva limita-se aos impostos**, não sendo exigível nas taxas ou contribuições de melhoria, ainda que o legislador possa optar por aplicá-la.
-  **Ampliativa (moderna):** Doutrinadores como **Leandro Paulsen** e **Ives Gandra da Silva Martins** defendem que o princípio **se estende a todas as espécies tributárias**, ainda que com **intensidade distinta**, dependendo da natureza do tributo.

Essa divergência é resolvida, em grande parte, a partir da **distinção entre as dimensões objetiva e subjetiva da capacidade contributiva**, conforme discutido anteriormente.

### 5.7.2 Capacidade Contributiva Objetiva x Subjetiva

Dimensão	Aplicação	Tributos Abrangidos
<b>Objetiva (absoluta)</b>	Relaciona-se à <b>manifestação de riqueza</b> como base de incidência	Impostos, contribuições especiais
<b>Subjetiva (relativa)</b>	Apona para a <b>intensidade do tributo</b> , considerando aspectos pessoais do contribuinte	Aplicável a <b>todas as espécies tributárias</b> , inclusive taxas



Assim, a **capacidade contributiva objetiva** aplica-se predominantemente a **tributos não vinculados**, cuja hipótese de incidência decorre de uma conduta ou situação **econômica do contribuinte**. Já a **capacidade contributiva subjetiva**, vinculada à **justiça fiscal**, serve como **limite negativo ao poder de tributar** – **protegendo o mínimo existencial** e **impedindo o confisco** – e pode ser aplicada **inclusive às taxas e contribuições de melhoria**.

### 5.7.3 Peculiaridades das Taxas: STF e Justiça Fiscal

As **taxas** são tributos **vinculados**, cuja cobrança decorre da **prestação efetiva de um serviço público específico** ou do **exercício do poder de polícia**. Por sua natureza, a base de cálculo da taxa deve **guardar relação direta com o custo da atividade estatal**.

**STF ADI 2846/TO (Info 1067):** É **válida a cobrança de taxas judiciais com base no valor da causa**, desde que **haja limites mínimo e máximo**, e a exação **garde proporcionalidade com o custo do serviço**.

Portanto, a **capacidade contributiva no sentido positivo (econômico) não é aplicável** diretamente às taxas, pois estas **não se baseiam na riqueza do contribuinte**, mas **no custo do serviço ou do poder de polícia exercido**.

Contudo, o Supremo Tribunal Federal reconhece **aplicabilidade indireta do princípio**, em sua **dimensão negativa**, para **proteger os hipossuficientes** contra cobranças indevidas ou iníquas.

### 5.7.4 Supremo Tribunal Federal e a Proteção do Hipossuficiente

**RE 1018911 (Tema de Repercussão Geral 1132)** – O Supremo Tribunal Federal reconheceu **imunidade de taxas de registro migratório para estrangeiros hipossuficientes**:

“Sob a ótica da capacidade contributiva em seu sentido negativo, não se mostra condizente com o Texto Constitucional a exigência de taxa em face de sujeito passivo comprovadamente hipossuficiente.”

Neste julgado, o Supremo Tribunal Federal reiterou que **a justiça fiscal impõe limites à cobrança tributária mesmo nas taxas**, sendo incompatível com a Constituição a cobrança de tributos que **avancem sobre o mínimo existencial**.

### 5.7.5 Posicionamento do STF: Tese Consolidada

A jurisprudência do Supremo tem adotado **posição intermediária e conciliadora**, reconhecendo que:



🏛️ A **capacidade contributiva positiva** (personalização da carga tributária) **não se aplica às taxas**, cuja base é o custo do serviço público;

🏛️ A **capacidade contributiva negativa** (proteção contra tributação excessiva) **se aplica a todas as espécies tributárias**, inclusive às **taxas**, como **expressão da justiça fiscal**.

**Outros precedentes:**

🏛️ **RE 598.572** (Pleno, Rel. Min. Edson Fachin)

🏛️ **RE 406.955 AgR** (2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa)

## 5.8 Progressividade e Seletividade como Instrumentos de Concretização do Princípio da Capacidade Contributiva

### 5.8.1. Fundamento Constitucional

O **art. 145, § 1º, da Constituição Federal** prevê que os impostos devem ser, **sempre que possível**, dotados de **caráter pessoal** e **graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte**. Essa norma estabelece os **dois principais vetores de justiça fiscal** na estrutura dos tributos:

- A **personalidade**, que exige atenção às **condições subjetivas** do contribuinte.
- A **graduabilidade**, que admite a utilização de técnicas como **progressividade** e **seletividade**.

### 5.8.2. Classificação: *Impostos Pessoais × Reais | Impostos Diretos × Indiretos*

- a) **Impostos Pessoais** – Consideram **as circunstâncias individuais** do contribuinte, como dependentes, gastos com saúde ou deduções legais. Ex: **IRPF**.
- b) **Impostos Reais** – Focam **no objeto tributado**, abstraindo a condição pessoal do contribuinte. Ex: **IPVA, IPTU, ITBI**.

**Importante:** Não se deve confundir essa classificação com a dos **impostos diretos** (incidência suportada pelo contribuinte de direito) e **indiretos** (ônus repassado ao consumidor final). Ex: **ICMS, IPI**.

### 5.8.3. Progressividade: *Tributando Mais Quem Pode Mais*



A técnica da **progressividade** consiste na **elevação das alíquotas em razão do aumento da base de cálculo**, presumindo que quem possui maior patrimônio, renda ou herança, possui **maior capacidade contributiva**.

“Progressivo é o imposto cuja alíquota cresce em função do crescimento de sua base de cálculo.”  
(Hugo de Brito Machado)

#### **Exemplos de aplicação:**

- **IRPF:** alíquotas progressivas conforme a renda.
- **ITCMD:** progressividade permitida conforme valor da herança (RE 562.045/RS).
- **IPTU e ITR:** progressividade fiscal e extrafiscal com previsão constitucional expressa.

#### *5.8.4. Seletividade: Tributando Mais o Supérfluo, Menos o Essencial*

A técnica da **seletividade** busca aplicar **alíquotas menores a bens essenciais e maiores a bens supérfluos**, especialmente em **impostos indiretos**.

“Seletivo é o imposto cujas alíquotas variam em razão da natureza do bem ou serviço.”  
(Hugo de Brito Machado)

**Fundamento:** o paradigma da essencialidade. **Exemplo: ICMS e IPI:** alíquotas reduzidas para alimentos e medicamentos; alíquotas maiores para bebidas alcoólicas e cigarros.

**STF ADI 7121/ADI 7120:** “É inconstitucional a fixação de alíquota de ICMS superior à básica sobre energia elétrica e serviços de telecomunicação, pela essencialidade desses bens.”

#### *5.8.5. IPTU e a Seletividade por Utilização do Imóvel*

A **seletividade também pode ser aplicada a impostos reais**, como o **IPTU**, desde que as alíquotas sejam diferenciadas em função **da utilização do imóvel** (residencial, comercial, não-edificado), o que é legítimo **mesmo antes da EC 29/2000**.

#### *5.8.6. A Progressividade nos Impostos Reais: Histórico e Atualidade*

#### **Jurisprudência anterior do STF:**



🏛️ **RE 153.771 (IPTU) e RE 234.105 (ITBI): Vedada progressividade** de impostos reais sem previsão constitucional expressa.

🏛️ **Súmula 656-STF:** “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o ITBI com base no valor do imóvel.”

#### **Mudança de paradigma – RE 562.045 (ITCMD):**

🏛️ O STF passou a admitir a progressividade **em impostos reais diretos, desde que seja possível aferir, de forma concreta, a capacidade econômica do contribuinte.**

🏛️ O ITCMD permite aferição da riqueza global transmitida por herança ou doação (universalidade de bens), revelando um **acréscimo patrimonial gratuito**, apto a **fundamentar alíquotas progressivas.**

#### *5.8.7. Situação Atual: Progressividade Admitida*

<b>Imposto</b>	<b>Base Constitucional ou Jurisprudência</b>	<b>Tipo de Progressividade</b>
<b>IRPF</b>	Art. 153, § 2º, I, CF	Ordinária
<b>IPTU</b>	Art. 182, § 4º (extrafiscal) e EC 29/2000 (fiscal)	Fiscal e extrafiscal
<b>ITR</b>	Art. 153, § 4º, I, CF	Extrafiscal
<b>ITCMD</b>	RE 562.045 (STF)	Ordinária conforme valor herdado/doado

**Impostos reais** como **IPTU** e **ITR** admitem progressividade com base constitucional expressa.

A **progressividade do ITCMD**, embora seja imposto real, foi admitida **sem previsão expressa, desde que seja possível aferir riqueza concreta.**

## **5.9. Extrafiscalidade e Capacidade Contributiva**



### 5.9.1. Conceito e Finalidade da Extrafiscalidade

No Direito Tributário, a **extrafiscalidade** representa a função **indutiva** dos tributos: trata-se da utilização do sistema tributário **não como fim arrecadatório**, mas como **instrumento de intervenção estatal** nos domínios social, ambiental e econômico.

Por meio da extrafiscalidade, o legislador utiliza o tributo como **mecanismo de estímulo ou desestímulo de condutas**, visando **corrigir desigualdades, promover desenvolvimento sustentável** ou **concretizar direitos fundamentais**.

Exemplo paradigmático:

- **IPTU progressivo no tempo (art. 182, § 4º, CF)**: penaliza a ociosidade de imóveis urbanos em desacordo com o Plano Diretor, estimulando o cumprimento da **função social da propriedade**.
- **ITR (art. 153, § 4º, CF)**: tributa mais severamente **imóveis rurais improdutivos**, induzindo o uso racional da terra.

### 5.9.2. Compatibilidade entre Extrafiscalidade e Capacidade Contributiva

Embora a extrafiscalidade tenha objetivos diversos da simples arrecadação, ela **não exclui a incidência do princípio da capacidade contributiva**, especialmente **em sua dimensão negativa**, como **limite ao arbítrio estatal**.

A doutrina majoritária e o STF sustentam que a compatibilização entre esses dois princípios exige a aplicação do **princípio da proporcionalidade**, especialmente em seu **teste trifásico**:

Etapa	Finalidade
Adequação	A medida tributária deve ser apta a alcançar o fim extrafiscal pretendido
Necessidade	Deve ser o meio menos gravoso entre os disponíveis
Proporcionalidade em sentido estrito	O benefício público da medida deve <b>superar os ônus impostos ao contribuinte</b>



**Importante:** A intensidade da exigência da capacidade contributiva nos tributos extrafiscais pode ser reduzida, mas nunca totalmente afastada, sob pena de violação à vedação ao confisco (art. 150, IV, CF).

### 5.9.3. Capacidade Contributiva como Limite: Vedação ao Confisco

A tributação com finalidade extrafiscal **não pode desbordar para o confisco**. Isso implicaria:

- Transformar um tributo em **sanção disfarçada**, o que é vedado;
- Comprometer **o patrimônio mínimo necessário à subsistência do contribuinte** (mínimo existencial);
- Violação ao **princípio da justiça fiscal**, que é pressuposto da ordem econômica (CF, art. 170, III).

O Supremo Tribunal Federal já reafirmou esse entendimento em diversos julgados, inclusive ao controlar **a progressividade de tributos extrafiscais**, como o **IPTU e o ITR**.

### 5.9.4. Capacidade Contributiva e a Regressividade Tributária na EC 132/2023

A **Emenda Constitucional 132/2023**, conhecida como **Reforma Tributária**, reconheceu expressamente **o princípio da capacidade contributiva** como **eixo estruturante de justiça fiscal** e promoveu ações concretas para **combater a regressividade tributária**, há muito criticada no sistema brasileiro.

### 5.9.5. O que é Regressividade Tributária?

Trata-se da característica de um sistema em que **os mais pobres pagam proporcionalmente mais tributos do que os ricos**, principalmente devido à **incidência excessiva de impostos sobre o consumo**.

### 5.9.6. Inovações da EC 132/2023

Medida	Finalidade
Novo § 4º do art. 145	Impõe que alterações na legislação tributária <b>busquem atenuar a regressividade</b>
Imposto Seletivo (art. 153, VIII)	Tributar com mais severidade bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente



Medida	Finalidade
Alíquota Zero para a Cesta Básica (art. 8º, EC 132)	Isentar do IBS e CBS produtos alimentares essenciais
Redução de 60% para produtos e serviços essenciais (art. 9º, EC 132)	Inclui <b>educação, saúde, higiene e limpeza</b>
Cashback para famílias de baixa renda (art. 156-A, § 13)	Restituição parcial do tributo pago, promovendo justiça redistributiva

Essas medidas integram uma política fiscal **voltada à justiça distributiva**, buscando alinhar o sistema tributário brasileiro ao **modelo progressivo consagrado constitucionalmente**.

#### 5.9.7. Justiça Fiscal, Sustentabilidade e Equidade

A EC 132/2023 **reforça os princípios constitucionais do art. 3º, Constituição Federal**:

- Erradicação da pobreza;
- Redução das desigualdades sociais.

Além disso, amplia o alcance da **seletividade ambiental** e **econômica**, como nos seguintes exemplos:

Setor	Medida adotada
IPVA	Art. 155, § 6º, II – diferenciação de alíquotas conforme o impacto ambiental dos veículos
Biocombustíveis	Art. 225, § 1º, VIII – preservação de regime fiscal favorecido



## 6. Princípio da Vedação ao Confisco

### 6.10.1. Aspectos Gerais

O **princípio da vedação ao confisco**, previsto no **art. 150, IV, da Constituição Federal**, impede que a tributação assumam **caráter expropriatório**, violando a **propriedade privada**, a **livre iniciativa** e a **capacidade contributiva**.

Art. 150, IV, CF: “É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (...) utilizar tributo com efeito de confisco.”

Confisco, em sentido tradicional, é a **transferência forçada da propriedade privada para o Estado**, sem indenização. No campo tributário, o conceito ganha contornos mais complexos, passando a abranger **qualquer carga tributária excessiva** que comprometa:

- a subsistência digna do contribuinte;
- a viabilidade de sua atividade econômica;
- a preservação de seu patrimônio mínimo.

**Ministro Celso de Mello (ADI 2010 MC):** “A proibição do confisco impede a injusta apropriação estatal do patrimônio do contribuinte, comprometendo-lhe o exercício da dignidade humana, da atividade profissional lícita e da satisfação de suas necessidades vitais.”

### 6.10.2. Relação com Outros Princípios

A vedação ao confisco é **derivada do princípio da capacidade contributiva**, notadamente em sua **dimensão subjetiva**, e articula-se com os seguintes preceitos:

- Proporcionalidade e razoabilidade;
- Proteção à propriedade (art. 5º, XXII, CF);
- Livre iniciativa (art. 1º, IV e art. 170, CF).

A lógica do sistema é clara: **a tributação deve ocorrer dentro da faixa delimitada entre o mínimo existencial e o máximo suportável sem confisco**.



### 6.10.3. Identificação do Confisco: Critérios

A ausência de critério matemático torna a identificação do efeito confiscatório uma tarefa **casuística**, exigindo análise de:

1. **Carga tributária total;**
2. **Contexto socioeconômico;**
3. **Natureza do tributo e da base de cálculo;**
4. **Rendimento ou atividade impactada;**
5. **Retorno estatal (serviços públicos prestados).**

**STF ADI 3144 (Rel. Min. Edson Fachin):** A análise da confiscatoriedade exige “dados concretos, custos, margens de lucro, conjuntura econômica e a carga tributária global”.

### 6.10.4. Confisco em Tributos sobre Patrimônio, Renda e Consumo

Tipo de Tributo	Aplicação da Vedação ao Confisco
<b>Tributos sobre Patrimônio/Renda</b>	Mais direta: IPTU, IPVA, IR. Ex: alíquota que inviabiliza a manutenção do bem ou da renda é inconstitucional.
<b>Tributos sobre Consumo (indiretos)</b>	Mais complexa: afeta indiretamente a renda. Só se aplica se a tributação tornar um bem <b>essencial inacessível</b> , ferindo a dignidade.
<b>Tributos Extrafiscais</b>	Podem suportar maior carga, desde que justificada e proporcional. Ex: IPI seletivo sobre cigarros.

Exemplo: **ADI 2010** – O Supremo Tribunal Federal considerou legítima a contribuição previdenciária de 13,25% para servidores públicos, **desde que não ultrapassasse a faixa confiscatória** (Tema 933).

### 6.10.5. Vedação ao Confisco nas Multas Tributárias



### 6.10.5.1. Natureza das Multas e o Art. 3º do CTN

Segundo o **art. 3º do Código Tributário Nacional**, tributo é prestação pecuniária não vinculada a sanção. Portanto, **multa não é tributo**, mas sim **sanção por ilícito**.

Contudo, o **Supremo Tribunal Federal tem admitido a aplicação da vedação ao confisco também às multas**, sob a lógica de que **nenhuma exação estatal pode violar a proporcionalidade e a capacidade contributiva**.

### 6.10.5.2. Classificação das Multas

Segundo o Supremo Tribunal Federal (voto do Min. Luís Roberto Barroso – AI 727.872 AgR):

Tipo de Multa	Definição	Limite atual (STF)
<b>Moratória</b>	Decorre de atraso no pagamento	20% (Tema 816 – em julgamento)
<b>Punitiva isolada</b>	Descumprimento de obrigação acessória	100% do tributo
<b>Punitiva qualificada</b>	Sonegação, fraude, conluio	Até 150% (com reincidência) – Tema 863

**STF Tema de Repercussão Geral 863 (RE 736090):** Multas por **sonegação fiscal** podem atingir **até 150%** do tributo, em caso de **reincidência**. Sem reincidência, o limite é **100%**. Aplica-se a partir da **Lei 14.689/2023**, com **efeito retroativo às multas ainda não pagas**.

### 6.10.5.3. Fundamentos da Jurisprudência

Princípio da proporcionalidade exige que a multa:

- não seja ineficaz (valores irrisórios);
- não seja excessiva (efeito confiscatório);
- tenha função pedagógica e inibitória, sem destruir economicamente o contribuinte.



A jurisprudência atual do Supremo Tribunal Federal promove um equilíbrio entre:

- efetividade da repressão fiscal;
- respeito à capacidade econômica e à liberdade do contribuinte.

#### 6.10.5.4. Inconstitucionalidade da Multa por Não Homologação da Compensação Tributária

- 1) **Contextualização: Compensação no Direito Tributário** – A compensação tributária é forma de extinção do crédito tributário prevista no art. 156, II, do CTN. Consiste na possibilidade de o contribuinte utilizar créditos próprios reconhecidos contra a Fazenda Pública para quitar débitos tributários de sua titularidade. **Exemplo:** Um contribuinte que tenha créditos de tributos pagos a maior, ou indevidamente, pode utilizá-los para compensar débitos vincendos, mediante declaração à Receita Federal (art. 74 da Lei 9.430/96).
- 2) **O problema: Multa automática por não homologação da compensação** – O § 17 do art. 74 da Lei 9.430/96 previa a aplicação de multa isolada de 50% sobre o débito objeto da compensação não homologada pela autoridade fiscal, mesmo sem indício de má-fé, dolo ou fraude por parte do contribuinte. A norma transformava o mero exercício do direito de petição em uma conduta presumidamente ilícita, punível com penalidade pecuniária.
- 3) **Julgamentos do STF:** ADI 4905-DF e RE 796939-RS:
  - 🏛️ **ADI 4905 – Rel. Min. Gilmar Mendes – Tese fixada:** É inconstitucional a aplicação de multa isolada pela não homologação da compensação tributária, na ausência de má-fé, dolo, fraude ou falsidade, por violar o direito de petição (art. 5º, XXXIV, “a”, CF), e o princípio da proporcionalidade (art. 5º, LIV, CF).
  - 🏛️ **RE 796939 – Rel. Min. Edson Fachin – Tema de RG 736:** A penalidade torna ilícito o exercício de um direito fundamental assegurado pela Constituição, ferindo ainda o devido processo legal. A compensação é manifestação legítima do contribuinte, e sua rejeição pela administração não pode gerar, por si só, presunção de ilicitude.

#### 6.10.5.5. Fundamentos Constitucionais Reconhecidos pelo STF



Princípio Violado	Explicação
Direito de petição (art. 5º, XXXIV, "a")	O contribuinte tem direito de provocar a administração para ver reconhecido seu crédito
Proporcionalidade e razoabilidade	A sanção automática ignora a boa-fé e impõe ônus desproporcional
Devido processo legal (art. 5º, LIV)	A penalidade não garante contraditório nem ampla defesa antes da imposição

#### 6.10.5.6. Efeitos Práticos das Decisões

- Multas automáticas de 50% com base no art. 74, § 17 da Lei 9.430/96 foram declaradas inconstitucionais.
- Contribuintes de boa-fé não podem mais ser penalizados apenas por terem requerido compensação posteriormente não homologada.
- Segurança jurídica reforçada: O Fisco deve comprovar conduta ilícita (má-fé, fraude ou dolo) para aplicar penalidade.

#### 6.10.8. Sanções Políticas em Matéria Tributária

##### 6.10.8.1. Conceito e Características

As **sanções políticas** em matéria tributária consistem em **medidas coercitivas indiretas**, utilizadas pelo Estado para compelir o contribuinte inadimplente a pagar tributos, **sem o devido processo legal**, por meio de **restrições ao exercício de atividades econômicas, profissionais ou empresariais**.

Tais medidas são, em regra, **inconstitucionais**, por violarem:

- A **liberdade de iniciativa econômica** (art. 170, caput e parágrafo único, CF/88);
- O **livre exercício de trabalho, ofício ou profissão** (art. 5º, XIII, CF/88);
- O **direito de propriedade** (art. 5º, XXII, CF/88);



- O **devido processo legal** (art. 5º, LIV, CF/88);
- Os **princípios da proporcionalidade e da razoabilidade** (implícitos no texto constitucional).

Conceitualmente, são formas de "sanção indireta", que **não decorrem de um ilícito formalmente caracterizado**, mas que buscam **induzir o pagamento do tributo por meios arbitrários**.

#### 6.10.8.2. Características das Sanções Políticas

Elemento	Descrição
Coerção indireta	O Estado não executa diretamente a dívida, mas impõe restrições para forçar o pagamento
Violação a direitos fundamentais	Afeta a liberdade econômica, a dignidade da pessoa humana e a atividade empresarial
Desproporcionalidade	A penalidade ultrapassa o necessário para a tutela do interesse público
Ausência de contraditório	Imposta sem o devido processo legal administrativo ou judicial

#### 6.10.8.3. Jurisprudência Consolidada: Súmulas do STF e STJ

Súmula	Conteúdo
Súmula 70-STF	É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo
Súmula 323-STF	É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos



Súmula	Conteúdo
Súmula 547-STF	Não é lícito proibir o contribuinte de adquirir estampilhas, despachar mercadorias ou exercer sua profissão
Súmula 127-STJ	É ilegal condicionar a renovação da licença de veículo ao pagamento de multa sem notificação prévia

#### 6.10.8.4. Exemplos Clássicos de Sanções Políticas Inconstitucionais

Medida	Motivo da Inconstitucionalidade
Negativa de emissão de notas fiscais	Impede o exercício da atividade econômica
Inscrição em cadastros restritivos sem defesa prévia	Fere o contraditório e a ampla defesa
Cancelamento de registro especial da empresa (exceto indústria de cigarros)	Deve observar proporcionalidade e devido processo legal (ADI 3952-DF – Info 1120)
Proibição de participar de licitações por débitos não definitivos	Inconstitucional se o crédito não estiver constituído de forma definitiva

#### 6.10.8.5. Medidas Restritivas Legítimas (não configuram sanções políticas)

Medida	Justificativa da Constitucionalidade
Desembaraço aduaneiro condicionado ao pagamento	Condição regular para entrada da mercadoria no país (RE 1.090.591)



<b>Medida</b>	<b>Justificativa da Constitucionalidade</b>
<b>Retenção para cobrança de direitos antidumping</b>	Parte do regime jurídico da importação (REsp 1.728.921/STJ)
<b>Vedação ao Simples Nacional para empresas inadimplentes</b>	Regime opcional, com requisitos próprios (RMS 27.376/STF)
<b>Protesto de CDA</b>	Mecanismo legítimo de cobrança, sem impedir a atividade empresarial (ADI 5.135)
<b>Exigência de regularidade fiscal em licitações</b>	Previsão no art. 195, § 3º, CF/88
<b>Comunicação aos órgãos de proteção ao crédito</b>	Medida informativa, não coercitiva (ADI 5.881 e outras)
<b>Averbação pré-executória de bens</b>	Admissível desde que não haja indisponibilidade automática dos bens (ADI 5.881)
<b>Regime tributário diferenciado em caso de inadimplência reiterada</b>	Constitucional se não inviabilizar a atividade econômica (ARE 1.084.307 AGR/SP)

#### 6.10.8.6. Critérios de Análise Jurisprudencial

<b>Critério</b>	<b>Aplicação</b>
<b>Proporcionalidade</b>	A medida deve ser proporcional à inadimplência
<b>Preservação da atividade empresarial</b>	A medida não pode inviabilizar o negócio



<b>Critério</b>	<b>Aplicação</b>
<b>Devido processo legal</b>	Deve haver contraditório e ampla defesa
<b>Excepcionalidade</b>	Medidas mais gravosas só podem ocorrer em casos reiterados e relevantes
<b>Existência de alternativas menos gravosas</b>	Preferência por meios ordinários de cobrança, como execução fiscal



## 7. Princípio da Liberdade de Tráfego de Pessoas e Bens

### 7.1. Previsão constitucional e fundamento

O art. 150, inciso V, da Constituição Federal de 1988 proíbe aos entes federativos instituírem tributos interestaduais ou intermunicipais que limitem o tráfego de pessoas ou bens no território nacional:

Art. 150, V, CF/88 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

A regra visa garantir a **unidade econômica do território nacional**, assegurando a **livre circulação de mercadorias e pessoas** entre os entes federativos e evitando a criação de **barreiras fiscais internas**.

### 7.2. Origem histórica e finalidade

Conforme observou **Aliomar Baleeiro**, a norma tem raízes na Velha República, período em que era comum a instituição de tributos estaduais sobre a saída de produtos para outros Estados, criando um verdadeiro protecionismo interno incompatível com a Federação moderna.

O princípio busca eliminar esse tipo de “guerra fiscal doméstica”, assegurando a integração nacional e promovendo a concorrência livre e justa entre os entes.

### 7.3. Aplicação prática e jurisprudência

#### 7.3.1. ICMS em operações interestaduais

A cobrança do **ICMS interestadual** não infringe o princípio, pois encontra amparo no **art. 155, II, CF/88**, e é disciplinada por norma constitucional de competência.

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional a cobrança do ICMS pelo **Estado de destino nas operações interestaduais não presenciais com consumidor final não contribuinte**, realizadas antes da EC 87/2015:



**STF ADI 4565-PI:** É inconstitucional a cobrança de ICMS pelo Estado de destino nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, antes da EC 87/2015. (STF. Pleno. Rel. Min. Roberto Barroso, julgado em 24/02/2021 – Info 1006)

### 7.3.2. Pedágio não é tributo

A **cobrança de pedágio** também não viola o princípio, pois está expressamente ressalvada no texto constitucional. Ademais, **pedágio não é tributo**, mas sim **preço público (tarifa)**, possuindo natureza **contratual**, conforme reiteradamente decidido pelo STF (ADI 800).

#### Quadro Comparativo: Taxa x Tarifa (Preço Público)

Característica	Taxa (tributo)	Tarifa (preço público)
Regime jurídico	Direito público	Direito privado
Obrigatoriedade	Compulsória por lei	Facultativa, via contrato
Prestação do serviço	Potencial ou efetiva	Apenas efetiva
Sujeito ativo	Ente público	Público ou privado
Natureza da receita	Derivada	Originária
Prescrição	CTN	Código Civil
Sujeita a princípios tributários	Sim	Não

O pagamento do pedágio é **condicional ao uso da via**, sendo legítimo exigir contraprestação pela manutenção e conservação do bem público.

### 7.3.3. Exceção legítima: Taxas de Preservação Ambiental



É **constitucional** a cobrança de **taxas ambientais** para acesso a locais de preservação ambiental especial (ex: Fernando de Noronha), desde que: **(i)** se baseiem no exercício do poder de polícia ambiental; **(ii)** não sejam instituídas com fundamento na simples travessia de limites geográficos; **(iii)** sejam proporcionais ao custo da atividade de fiscalização.

Não há ofensa à liberdade de tráfego, pois a cobrança decorre de serviço estatal vinculado à preservação ambiental, e não da mera circulação de pessoas.

#### 7.4. Conclusões e aplicações para concursos

Ponto-chave	Descrição
<b>Vedação constitucional</b>	Tributos que obstaculizem o tráfego de pessoas e bens entre entes federativos são inconstitucionais
<b>Pedágio</b>	Permitido, por ser preço público, e não tributo
<b>ICMS interestadual</b>	Constitucional, mas sujeito aos limites da EC 87/2015
<b>Taxas ambientais</b>	Permitidas se houver vínculo com poder de polícia ambiental e sem ofensa à livre circulação
<b>Objetivo do princípio</b>	Preservar a unidade federativa e promover o livre comércio interno



## 8. Princípio da Proibição das Isenções Heterônomas

### 8.1. Previsão constitucional e fundamento

O princípio da proibição das isenções heterônomas está previsto no art. 151, III, da Constituição Federal:

Art. 151 – É vedado à União: (...) III – instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Trata-se de uma vedação à interferência de um ente federativo na esfera tributária de outro, preservando o núcleo essencial da autonomia federativa, com base no modelo de competências tributárias rígidas estabelecido pela Constituição.

O ente que tem competência para instituir um tributo também é o único legitimado para conceder isenções sobre ele. A competência para instituir tributo implica a competência para isentar.

### 8.2. Conceito e classificação das isenções

A doutrina distingue as isenções conforme o **ente que as concede**:

Tipo	Conceito	Constitucionalidade
<b>Isenção autônoma</b>	Concedida pelo mesmo ente que possui competência para instituir o tributo	<b>Válida</b>
<b>Isenção heterônoma</b>	Concedida por ente diverso daquele que possui competência para instituir o tributo	<b>Inconstitucional</b> , salvo exceções constitucionais

**Regra geral:** Apenas a **isonomia autônoma** é admitida pelo ordenamento constitucional.

### 8.3. Observações importantes

#### 8.3.1. Abrangência do princípio



Embora o texto do art. 151, III, refira-se à União, o mesmo raciocínio se aplica por simetria federativa aos Estados e ao Distrito Federal, no tocante aos tributos de competência municipal (como o ISS).

**Exemplo:** É vedado a um Estado instituir, por meio de lei estadual, isenção de ISS – tributo de competência municipal.

### 8.3.2. Aplicabilidade a todas as espécies tributárias

O termo "tributos" abrange todas as espécies previstas no art. 5º do CTN, ou seja: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

## 8.4. Exceções constitucionais à vedação

Embora o princípio da vedação à isenção heterônoma seja regra, há duas exceções expressas admitidas pela Constituição:

1. **Isenção concedida por tratado internacional** – A União, na condição de representante da República Federativa do Brasil perante organismos internacionais, pode celebrar tratados que resultem em isenções heterônomas válidas, inclusive sobre tributos estaduais e municipais. **STF AI 764.951 AgR/BA:** A atuação da União como ente de direito público externo autoriza, via tratado, a concessão de isenções tributárias heterônomas. **Exemplo:** Acordo no MERCOSUL que concede isenção de ICMS-Importação sobre mercadorias provenientes da Argentina.
2. **Isenção por lei complementar autorizada pela Constituição** – A própria Constituição autoriza, de forma excepcional, que a União legisle sobre isenções de tributos estaduais e municipais, mediante lei complementar, nos seguintes casos:

Tributo	Dispositivo	Previsão
ICMS	Art. 155, § 2º, X, "a" e § 2º, XII, "e"	Excluir da incidência do imposto as operações de exportação
ISS	Art. 156, § 3º, II	Excluir da incidência o serviço exportado para o exterior

Trata-se de **isenção heterônoma autorizada constitucionalmente**.



## 8.5. Vedação à aplicação subsidiária de normas federais ou de outros entes

Outro desdobramento importante é a proibição de aplicar normas de um ente para justificar isenção em outro, mesmo em situações emergenciais, como na pandemia de COVID-19:

**STJ RMS 67.443/ES (Info 729):** Não é possível estender, sem lei estadual específica, benefícios fiscais aplicáveis a tributos federais ou do Simples Nacional aos tributos estaduais.

## 8.6. Conclusão estratégica para provas

Tema	Conteúdo Essencial
Fundamento	Art. 151, III, CF/88
Finalidade	Preservar a autonomia federativa e a repartição constitucional de competências
Isenções heterônomas	São inconstitucionais, salvo autorização constitucional
Exceções	Tratado internacional (União como ente externo) e lei complementar autorizada pela CF
Aplicação subsidiária vedada	Não se pode estender norma federal ou de outro Estado/Município para justificar isenção



## 9. Princípio da Uniformidade Geográfica

### 9.1. Fundamento constitucional

O princípio da uniformidade geográfica da tributação federal encontra-se expresso no artigo 151, inciso I, da Constituição Federal:

Art. 151. É vedado à União:

I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

Esse dispositivo impõe uma **limitação ao poder de tributar da União**, preservando a **igualdade federativa** e a **unidade econômica nacional**, evitando **desequilíbrios regionais arbitrários** por meio do sistema tributário.

### 9.2. Conteúdo e alcance do princípio

O princípio em análise veda:

- a **instituição de tributos federais com tratamento desigual** entre entes subnacionais;
- a **concessão de benefícios fiscais exclusivos** que impliquem **preferência territorial injustificada**.

Em essência, o que se busca evitar é a instrumentalização do sistema tributário federal para favorecer economicamente determinadas regiões em prejuízo de outras, comprometendo o equilíbrio federativo.

### 9.3. Exceção constitucional: promoção do equilíbrio regional

A própria norma constitucional autoriza uma **exceção estratégica** ao princípio: “admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.”

Ou seja, o princípio **não veda incentivos fiscais federais**, desde que estes:

- **visem ao equilíbrio socioeconômico regional**;



- estejam **fundamentados em políticas públicas nacionais**;
- **corrijam desigualdades históricas ou estruturais** entre regiões.

## 9.4. Exemplos clássicos e jurisprudência

### 9.4.1. Zona Franca de Manaus

Zona Franca de Manaus é o exemplo emblemático da aplicação da exceção ao princípio da uniformidade geográfica.

**Fundamento legal:** art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT. Trata-se de política de desenvolvimento regional com amparo constitucional.

### 9.4.2. Isenção de IPI em regiões da SUDENE e SUDAM

**STF RE 592145-SP:** É constitucional a isenção de IPI prevista na Lei 8.393/91 para saídas de açúcar nas áreas da SUDENE e SUDAM, bem como a redução de 50% nas alíquotas para saídas por contribuintes do Espírito Santo e do Rio de Janeiro. **Fundamento:** concretização da igualdade material entre as regiões, conforme permite o art. 151, I, da Constituição Federal.

### 9.4.3. Exclusão dos bens de informática da Zona Franca

**STF ADI 2399:** É constitucional a exclusão dos produtos de informática dos incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus. **Fundamento:** havia legislação específica para o setor (Lei 7.232/84), que os excluía do Decreto-Lei 288/67 e, por consequência, dos benefícios do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT.

## 9.5. Relação com a isonomia tributária e a justiça fiscal

O princípio da uniformidade geográfica da tributação federal se conecta ao princípio da isonomia tributária material, pois ambos buscam:

- a neutralidade da tributação federal quanto ao local de residência ou operação do contribuinte;
- a promoção de justiça fiscal e equilíbrio entre as regiões do Brasil.



Contudo, isonomia não é igualdade aritmética, e sim tratamento equitativo conforme as desigualdades regionais. Por isso, a própria Constituição permite incentivos fiscais federais para regiões menos desenvolvidas.

## 9.6. Mapa estratégico para concursos

<b>Tema</b>	<b>Ponto-chave</b>
<b>Fundamento</b>	Art. 151, I, CF
<b>Proibição</b>	Tributação desigual por parte da União entre Estados, DF ou Municípios
<b>Finalidade</b>	Preservar a igualdade federativa e a unidade econômica nacional
<b>Exceção permitida</b>	Incentivos fiscais federais para desenvolvimento regional (ex.: Zona Franca de Manaus – art. 40 do ADCT)
<b>Jurisprudência relevante</b>	RE 592.145 (IPI – SUDENE/SUDAM); ADI 2.399 (exclusão de informática – ZFM)
<b>Conexão com outros princípios</b>	Isonomia material, justiça tributária, pacto federativo



## 10. Princípio da Isonômica Tributação da Renda nos Títulos da Dívida Pública e nos Vencimentos dos Funcionários Públicos

### 10.1. Fundamento constitucional

A vedação à desigualdade na tributação da renda pública e da remuneração de servidores está expressamente prevista no art. 151, II, da Constituição Federal:

Art. 151. É vedado à União:

II – tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes.

Este dispositivo visa impedir privilégios tributários indevidos da União, protegendo a isonomia federativa no que tange à tributação da renda dos entes subnacionais e à remuneração dos seus servidores.

### 10.2. Dupla vedação constitucional

O dispositivo consagra duas vedações específicas, voltadas a resguardar o equilíbrio federativo e a justiça fiscal:

1. **Tributação das obrigações da dívida pública** – A União está proibida de aplicar alíquotas de IR mais altas sobre os rendimentos de títulos públicos emitidos pelos Estados, DF e Municípios do que as alíquotas incidentes sobre títulos da própria União. **Finalidade:** evitar que a União distorça o mercado financeiro interno, conferindo vantagem competitiva indevida aos seus próprios papéis de dívida, em detrimento da capacidade de financiamento das demais entidades federativas. **Exemplo:** Se a União tributa os rendimentos de seus próprios títulos com alíquota de 15%, não poderá tributar os rendimentos dos títulos emitidos por um Estado com alíquota de 22,5%.
2. **Tributação dos vencimentos de agentes públicos** – Também é vedado à União tributar, via IRPF, os vencimentos e proventos dos servidores estaduais, distritais e municipais em nível superior ao aplicado aos servidores federais. **Finalidade:** garantir igualdade de tratamento fiscal entre servidores públicos, evitando que a União enfraqueça financeiramente os quadros funcionais dos demais entes federativos por meio de uma tributação desigual.



### 10.3. Finalidade do princípio: igualdade federativa e justiça tributária

Esse princípio é expressão do pacto federativo e está intimamente ligado a:

- Justiça fiscal intergovernamental;
- Autonomia financeira dos entes federativos (art. 18 da CF);
- Isonomia tributária (art. 150, II, CF).

Ao assegurar a neutralidade fiscal da União em relação aos demais entes, a Constituição impede o uso da tributação como instrumento de centralização de poder econômico, o que fragilizaria a federação e a equidade entre as regiões do país.

### 10.4. Roteiro estratégico para concursos

Tópico	Pontos-chave
Fundamento constitucional	Art. 151, II, CF
Proibição 1	União não pode tributar a <b>renda dos títulos da dívida pública dos entes subnacionais</b> com alíquotas superiores às que tributa os seus próprios títulos
Proibição 2	União não pode tributar a <b>remuneração e proventos dos servidores estaduais/municipais/DF</b> em patamar superior ao de seus próprios servidores
Finalidade	Garantir <b>equilíbrio federativo, isonomia material e justiça fiscal</b>
Conexão com outros princípios	Isonomia tributária, pacto federativo, vedação ao privilégio fiscal indevido



## 11. Princípio da Não Discriminação Baseada em Procedência ou Destino

### 11.1. Previsão constitucional

A Constituição Federal, ao organizar a federação brasileira, impõe limites ao poder tributante dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, vedando a criação de tratamentos tributários discriminatórios com base na origem ou destino de bens e serviços:

Art. 152, CF. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Trata-se de cláusula de isonomia federativa horizontal, voltada a evitar guerras fiscais internas e rupturas na unidade do mercado nacional.

### 11.2. Objetivo do princípio

A norma busca proteger o pacto federativo e a livre circulação de mercadorias e serviços entre os entes subnacionais, impedindo que:

- Um Estado ou Município tribute mais os produtos vindos de outras regiões do país;
- Seja favorecida a produção ou consumo interno, em detrimento da concorrência interfederativas.

Diferentemente do art. 151, I, que restringe a União e admite exceções (ex. Zona Franca de Manaus), o art. 152 veda categoricamente qualquer diferenciação com base em procedência ou destino.

### 11.3. Casos clássicos de violação

#### 11.3.1. Caso "ICM mineiro para o leite" – Relato de Sacha Calmon

Minas Gerais, ao conceder crédito presumido de ICM exclusivamente para produtores que vendessem leite a indústrias dentro do estado, desestimulava as saídas interestaduais. Isso violava o art. 152, pois discriminava com base no destino da mercadoria.

**Resultado:** medidas liminares afastaram a norma estadual, em mandados de segurança impetrados por empresas de outros estados.



### 11.3.2. ADI 5.363/MG – Café torrado

O Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional o Decreto 35.528/2004/RJ, que reduzia a base de cálculo do ICMS em saídas internas de café industrializado no estado.

A medida promovia o consumo interno ao tributar diferentemente a depender da origem do produto, violando a uniformidade do mercado nacional. STF. Pleno. ADI 5.363/MG. Rel. Min. Luiz Fux. Julgado em 12/9/2023. Info 1107.

## 11.4. Roteiro Estratégico para Provas

Tópico	Pontos-chave
Fundamento constitucional	Art. 152 da CF
Sujeitos da vedação	Estados, DF e Municípios
Proibição	Estabelecer diferença tributária com base na <b>procedência ou destino</b>
Finalidade	Proteger a <b>livre circulação de bens e serviços</b> , impedir <b>guerra fiscal</b> , preservar <b>unidade do mercado nacional</b>
Não admite exceção	Diferente do art. 151, I (União), que admite incentivos regionais
Jurisprudência relevante	STF – ADI 5.363/MG e o caso clássico do “leite mineiro” relatado por Sacha Calmon

## 11.5. Conexões Interdisciplinares

Este princípio se relaciona diretamente com: **(i)** o princípio da livre iniciativa e da livre concorrência (art. 170, CF); **(ii)** a isonomia tributária material entre contribuintes em situações equivalentes; **(iii)** a vedação ao uso estratégico da tributação como instrumento de protecionismo regional.



## 12. Princípio da Capacidade Colaborativa

### 12.1. Delimitação conceitual

O **princípio da capacidade colaborativa**, embora não esteja expresso de forma literal na Constituição, vem sendo reconhecido pela doutrina como um **princípio implícito do sistema constitucional tributário**, com base na necessidade de **cooperação equilibrada entre o Fisco e os contribuintes**. Seu fundamento repousa na ideia de que **obrigações acessórias devem ser legítimas, proporcionais e factíveis**, respeitando os limites materiais, técnicos e operacionais do sujeito passivo.

**Ideia central:** O Estado pode exigir colaboração do contribuinte, mas essa colaboração deve ser **útil, viável e proporcional**, sem **onerosidade excessiva, restrição a direitos fundamentais** ou **desvio da função fiscalizadora**.

### 12.2. Fundamentos legais e constitucionais

A colaboração do contribuinte está disciplinada, especialmente, nos seguintes dispositivos:

- **Art. 113, § 2º, do CTN:** obrigação acessória é aquela instituída no interesse da arrecadação ou da fiscalização.
- **Art. 197 do CTN:** impõe o dever de fornecimento de informações fiscais a pessoas físicas e jurídicas.
- **Art. 5º da LC 105/2001:** autoriza a transmissão automática de dados bancários à Receita Federal.
- **Art. 156-A, § 5º, IX da CF (EC 132/2023):** impõe a simplificação das obrigações acessórias, com previsão de lei complementar.

Esses dispositivos refletem um compromisso com a eficiência administrativa tributária, mas também com a proteção dos direitos fundamentais do contribuinte, como o devido processo legal, a liberdade econômica, o sigilo profissional e a proporcionalidade.

### 12.3. Elementos estruturantes do princípio



Conforme Leandro Paulsen e demais autores, o princípio da capacidade colaborativa exige a observância de três critérios cumulativos:

1. **Utilidade** – A obrigação acessória deve **contribuir de forma direta e efetiva** para a fiscalização ou arrecadação. Regras meramente burocráticas ou que não tenham **finalidade clara** são ilegítimas.
2. **Aptidão** – A exigência deve ser dirigida a quem **possui condições técnicas, operacionais e jurídicas** de cumprir o dever. Exige-se **pertinência lógica e prática** entre a obrigação e a atividade desempenhada pelo obrigado.
3. **Proporcionalidade** – A obrigação acessória não pode ser **excessivamente onerosa, complexa ou restritiva** da atividade econômica ou profissional do contribuinte. Deve haver **equilíbrio entre o dever exigido e a finalidade pública visada**.

## 12.4. Jurisprudência constitucional aplicada

O Supremo Tribunal Federal já reconheceu a validade de mecanismos de colaboração tributária, desde que observados os critérios acima.

1. **Transferência de sigilo bancário ao Fisco** – ADIs 2390, 2386, 2397 e 2859, RE 601314 – O Supremo Tribunal Federal declarou **constitucional** o art. 6º da LC 105/2001, que permite o acesso do Fisco às movimentações bancárias dos contribuintes sem necessidade de autorização judicial. Não configura quebra de sigilo bancário, mas **transferência lícita de informações ao poder público**.
2. **Condições para Estados e Municípios acessarem dados bancários** – Acesso condicionado a: (i) processo administrativo formal; (ii) notificação prévia ao contribuinte; (iii) supervisão hierárquica; (iv) sistemas auditáveis; (v) proteção contra abusos (info 815 do STF).

## 12.5. Exemplos concretos de aplicação

Intermediário	Obrigação de colaboração	Fundamentação
Bancos	Envio de informações de movimentações financeiras	LC 105/2001 + RE 601314/SP



Intermediário	Obrigação de colaboração	Fundamentação
Cartórios	Comunicação de atos com repercussão tributária (ex: inventários, doações)	Art. 197, CTN
Empresas	EFD-Reinf, DCTFWeb, eSocial etc.	Fiscalização digital integrada e cruzamento de dados
Setor de saúde	Informações sobre procedimentos e faturamento ao Fisco	Cruzamento com declarações de IRPF e IRPJ

## 12.6. Limites do princípio: vedação à onerosidade excessiva

A imposição de obrigações excessivas, inviáveis ou que inviabilizem a atividade empresarial configura abuso de poder fiscal e pode ser contestada judicialmente com base no princípio da proporcionalidade, no devido processo legal (art. 5º, LIV, CF) e na livre iniciativa (art. 170, "caput", CF).

É abusiva a imposição de obrigação acessória sem relação direta com o fato gerador ou que exija conduta tecnicamente inviável ao colaborador.

## 12.7. Síntese estratégica para concursos

Aspecto	Resumo
Natureza	Princípio implícito do sistema constitucional tributário
Função	Exigir colaboração fiscal viável, útil e proporcional
Fundamento legal	CTN (arts. 113, § 2º e 197), LC 105/2001, EC 132/2023



Aspecto	Resumo
<b>Jurisprudência chave</b>	STF Info 815 (ADI 2390 e RE 601314)
<b>Críticas</b>	Exigências desproporcionais podem ser impugnadas por violação à razoabilidade e aos direitos fundamentais



## 13. Princípio da Praticabilidade da Tributação

### 13.1. Fundamento e Conceito

O princípio da praticabilidade tributária – também denominado princípio da praticidade ou da eficiência operacional – constitui um vetor interpretativo cada vez mais relevante no Direito Tributário contemporâneo, especialmente em ordens constitucionais marcadas por realidades econômicas complexas e alta informalidade fiscal.

Em essência, esse princípio busca compatibilizar a efetividade da arrecadação com o respeito à proporcionalidade, à segurança jurídica e aos direitos fundamentais dos contribuintes, ao reconhecer que o sistema fiscal não pode exigir controle absoluto e individualizado de todas as operações tributáveis, sob pena de ineficácia estrutural do Estado.

### 13.2. Finalidade e Alcance

O princípio da praticabilidade possui natureza funcional, voltada à simplificação, racionalização e otimização da fiscalização e do cumprimento das obrigações tributárias. Seus objetivos centrais são:

- Reduzir custos administrativos para o Fisco e para o contribuinte;
- Viabilizar a aplicação da lei tributária mesmo diante de realidades de difícil apuração;
- Combater a evasão fiscal mediante presunções, substituição e mecanismos de controle indireto;
- Uniformizar critérios e mitigar disputas interpretativas.

### 13.3. Mecanismos concretos de aplicação

A praticabilidade tributária se realiza por meio de técnicas jurídicas e administrativas, como:



Mecanismo	Definição	Exemplo
Presunções legais	Suposições legais que dispensam prova direta, salvo prova em contrário	Tabela de valores médios para o ICMS/ST
Ficções jurídicas	Criação de realidade tributária artificial para fins de simplificação	Equiparação de ZFM a exportação
Padronizações	Uso de critérios uniformes para base de cálculo	Tabela venal para IPTU
Substituição tributária	Atribuição da obrigação ao responsável legal	ICMS-ST no setor de combustíveis
Lançamento por homologação	O contribuinte antecipa o pagamento, sujeito à posterior fiscalização	IRPF, ICMS, PIS/COFINS
Obrigações acessórias eletrônicas	Padronização e cruzamento automático de dados	e-Social, DCTFWeb, EFD-Reinf

### 13.4. Limites constitucionais e axiológicos

Ainda que necessária, a praticabilidade não é absoluta. Sua aplicação deve respeitar os seguintes princípios constitucionais:

- Legalidade tributária (art. 150, I, CF)
- Capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CF)
- Isonomia tributária (arts. 5º, caput, e 150, II, CF)
- Vedação ao confisco (art. 150, IV, CF)
- Segurança jurídica e proporcionalidade (art. 5º, II e LIV, CF)



Presunções absolutas, ficções irrazoáveis ou substituições sem nexo com o fato gerador violam esses princípios e podem ser objeto de controle judicial.

## 13.5. Jurisprudência relevante do STF

### 13.5.1. Validade da substituição tributária progressiva

A substituição tributária progressiva é constitucional, desde que assegurado ao contribuinte o direito à restituição da diferença, quando o fato gerador presumido não se concretiza. (STF. RE 593849-MG – Tema 201)

### 13.5.2. Legalidade de pautas fiscais

O uso de valores de pauta fiscal para presunção de base de cálculo é legítimo, desde que se admita prova em contrário pelo contribuinte. (STF. RE 582461/PR)

### 13.5.3. Obrigações acessórias e fiscalização indireta

O Supremo Tribunal Federal reconheceu como constitucional a exigência de dados bancários sem ordem judicial, mediante regulamentação administrativa adequada, por viabilizar a fiscalização eficiente. (STF. RE 601314-SP)

## 13.6. Reforço na EC 132/2023 - Concretização legislativa

A Emenda Constitucional 132/2023 fortaleceu expressamente a diretriz da praticabilidade ao prever o princípio da simplicidade tributária e autorizar:

- Criação de obrigações acessórias unificadas (art. 156-A, § 5º, IX, CF);
- Definição de regimes específicos de tributação para determinados setores;
- Redução de litígios mediante critérios padronizados.

A nova arquitetura constitucional assume que praticabilidade, simplicidade e justiça fiscal são eixos complementares e não excludentes.

## 13.7. Conclusão estratégica



O princípio da praticabilidade não representa renúncia à justiça tributária, mas sim meio técnico de realizá-la em face dos desafios de fiscalização em grande escala. Sua validade depende da razoabilidade das técnicas empregadas, da possibilidade de controle judicial e da observância aos direitos do contribuinte.

**Regra de ouro:** Toda técnica de praticabilidade deve ser proporcional, reversível e impugnável, sob pena de transformar-se em instrumento de arbítrio ou confisco indireto.



## 14. Princípio da Não-Cumulatividade

A **não-cumulatividade** constitui uma diretriz constitucional de modelagem do sistema tributário, aplicável a determinados tributos plurifásicos – como o **ICMS** (art. 155, § 2º, I, CF/88) e o **IPI** (art. 153, § 3º, II, CF/88) –, com o objetivo de evitar a **tributação em cascata**. Essa técnica assegura que o tributo não incida reiteradamente sobre uma mesma base econômica ao longo das etapas de circulação de bens ou serviços.

Por meio desse mecanismo, o contribuinte pode **compensar o valor do tributo devido em cada operação com o montante já recolhido nas fases anteriores** da cadeia produtiva. Trata-se, portanto, de um sistema de **créditos e débitos**: na apuração do tributo, subtrai-se o imposto incidente na etapa atual do crédito relativo ao que já foi pago nas operações anteriores.

A lógica desse regime pode ser representada pela seguinte equação:

$$\text{Tributo devido} = \text{Débito da operação atual} - \text{Créditos das operações anteriores}$$

Ao impedir que a mesma riqueza seja onerada diversas vezes, a não-cumulatividade promove **equidade fiscal** e impede efeitos confiscatórios. Caso o tributo incidisse em cascata, o seu valor se acumularia a cada operação, gerando um efeito exponencial de tributação desproporcional à capacidade contributiva real do agente econômico.

Contudo, a **tomada de crédito** está condicionada a requisitos legais. Segundo o **Superior Tribunal de Justiça**, **somente há direito ao crédito se a operação anterior foi efetivamente tributada**. Dessa forma, **não há creditamento se a aquisição do insumo se deu com alíquota zero, isenção ou imunidade**, sob pena de geração de **créditos fictícios** (REsp 1423000-PR).

**Exclusividade do regime plurifásico:** O princípio da não-cumulatividade é **incompatível com tributos monofásicos**, nos quais a tributação se esgota em uma única fase. Por isso, o **STJ reconheceu como legítima a vedação ao creditamento no regime monofásico da COFINS**, afirmando que, **não havendo incidência em fases sucessivas, inexistente direito a crédito** (Tema 1093 dos Recursos Repetitivos).

### Jurisprudência relevante:

- 🏛️ **STJ REsp 1396488-SC:** Reconhecida a incidência de IPI sobre veículo importado para uso próprio, sem ofensa à não-cumulatividade ou ocorrência de bitributação.



 **STF RE 595846-AgR-PR:** A não-cumulatividade não é cláusula pétrea, podendo ser modificada por emenda constitucional e regulada por lei complementar.

**Técnica ou princípio?** Embora alguns autores sustentem que a não-cumulatividade é apenas uma técnica de apuração tributária, pela sua concretude normativa e restrita aplicação a certos tributos, o Supremo Tribunal Federal já a reconheceu como princípio constitucional tributário (RE 601.967/PR). Assim, embora não se aplique universalmente, integra o núcleo dogmático das limitações ao poder de tributar quando expressamente prevista.



## 15. Princípios Introduzidos pela Reforma Tributária (EC 132/2023)

Com a promulgação da Emenda Constitucional n. 132/2023, o Sistema Tributário Nacional foi remodelado com a incorporação de novos princípios constitucionais expressos, que agora vinculam o legislador, o intérprete e o aplicador do Direito Tributário.

A inovação normativa consta nos §§ 3º e 4º do art. 145 da Constituição Federal:

§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.

§ 4º As alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos.

Esses novos princípios têm como pano de fundo o ideal de construção de um sistema mais eficiente, acessível e justo, corrigindo distorções históricas de regressividade, complexidade e opacidade.

### 15.1. Princípio da simplicidade

A **simplicidade** surge como resposta ao notório **labirinto normativo** que caracterizava o sistema tributário brasileiro, marcado por uma multiplicidade de tributos, regras acessórias e disputas de competência entre entes federativos. O novo princípio exige que o sistema seja **inteligível, funcional e racionalizado**, facilitando a **compreensão, cumprimento e fiscalização** das obrigações tributárias.

#### Exemplos de concretização:

- **IVA Dual (IBS e CBS):** Unificação do ICMS e ISS no **Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)** e do PIS/COFINS na **Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS)**, simplificando a tributação sobre o consumo.
- **Declarações simplificadas:** Estímulo à implementação de modelos como a **declaração pré-preenchida** do IRPF.
- **Responsabilidade tributária digital:** Ampliação da responsabilidade tributária (art. 156-A) para incluir plataformas digitais (**marketplaces**), como medida de adaptação à nova economia.

A simplificação não é apenas forma, mas conteúdo – ela **reduz o custo de conformidade**, combate a evasão e aumenta a eficiência arrecadatória.



**A praticabilidade como fundamento implícito** – O princípio da **praticabilidade**, ainda que não expresso, está incorporado à ideia de simplicidade. Conforme **Mizabel Derzi**, trata-se da busca por meios que tornem a execução das normas viável e eficaz. A **substituição tributária (art. 150, § 7º, CF)** é exemplo emblemático de aplicação da praticabilidade, pois antecipa o recolhimento para facilitar a fiscalização e a arrecadação.

**Inconstitucionalidade da LC 157/2016 (ADIs 5835 e 5862):** O Supremo declarou a inconstitucionalidade da tentativa de alterar a competência do ISS sem clareza suficiente, violando os ideais de simplicidade e segurança jurídica.

## 15.2. Princípio da transparência

A **transparência** tem por finalidade garantir ao contribuinte **pleno conhecimento da carga tributária que suporta**, permitindo maior controle social, fiscalização cidadã e previsibilidade. A EC 132/2023 reforçou esse dever nos seguintes termos:

Art. 156-A, XIII, CF: “Sempre que possível, será demonstrado o valor do total da carga tributária no respectivo documento fiscal.”

Essa previsão reforça o **art. 150, § 5º**, que já impunha à lei o dever de prever **formas de esclarecimento ao consumidor** quanto aos tributos incidentes sobre bens e serviços.

Formas de concretização do princípio:

1. **Informação fiscal no documento:** Obrigatoriedade de indicar o montante de tributos embutidos no preço, especialmente no IBS.
2. **Acesso público à legislação tributária:** Portais institucionais devem conter legislação atualizada, incentivos fiscais, decisões administrativas e dados de arrecadação.
3. **Declarações acessíveis e compreensíveis:** Formular linguagem clara, com menos jargões técnicos e maior inteligibilidade para o cidadão comum.
4. **Transparência na cobrança e fiscalização:** Dever de informar o contribuinte sobre o cálculo dos tributos, formas de defesa e meios de impugnação. **STJ:** A ausência de indicação do prazo de embargos à execução fiscal na intimação pessoal acarreta nulidade (REsp's sobre CPC e LEF).



5. **Divulgação de benefícios fiscais:** Com base na LC 187/2021 e na Lei 13.988/2020, órgãos como a **PGFN** devem **publicar transações tributárias** celebradas, demonstrando o uso do dinheiro público e os impactos das renúncias fiscais.

A transparência não é apenas uma **garantia de cidadania fiscal**, mas também um instrumento para reduzir litigiosidade e fomentar **confiança no Estado**.

### 15.3. Princípio da justiça tributária

A **justiça tributária** exprime um ideal de **distribuição equitativa da carga fiscal**, guiado pela **capacidade contributiva** dos sujeitos passivos e pela busca de uma tributação que respeite a dignidade humana e reduza desigualdades. Como resume Leandro Paulsen, "onde **inexiste riqueza, não pode haver tributação**". Por isso, a justiça fiscal demanda que o sistema identifique e tribute os verdadeiros signos exteriores de riqueza.

Com a EC 132/2023, esse princípio foi reforçado mediante diversas previsões concretas:

Exemplos de materialização da justiça tributária:

1. **IPVA sobre aeronaves e embarcações (art. 155, § 6º, III, CF/88):** O tributo, antes limitado aos veículos terrestres, passa a alcançar **navios e aeronaves**, revertendo a jurisprudência do STF que os excluía da base de incidência por falta de previsão constitucional. A medida amplia a justiça fiscal ao atingir **bens de luxo** com expressiva capacidade contributiva.
2. **Sistema de cashback (art. 156-A, § 13):** A Constituição passa a exigir que famílias de baixa renda recebam **devolução parcial dos tributos pagos** sobre itens essenciais como energia elétrica e gás de cozinha. A medida atua como **instrumento de progressividade indireta no consumo**.
3. **Redução de tributos sobre saúde menstrual (art. 9º da EC 132/2023):** Determina-se a **isenção ou redução de até 100%** da tributação sobre produtos de higiene menstrual, como medida de **correção de desigualdades de gênero** no sistema fiscal.
4. **Progressividade do ITCMD (art. 155, § 1º, VI, CF):** A exigência de progressividade em razão do valor transmitido consagra o princípio da justiça tributária, abandonando modelos de alíquota única e reforçando o **tributo sobre heranças** como instrumento de redução da concentração de renda.

Fundamentos técnicos:



- **Capacidade contributiva:** Prevista no art. 145, § 1º, da CF, é o núcleo axiológico da justiça fiscal. Impõe que **quem pode mais, pague mais**.
- **Equidade horizontal:** Sujeitos com **renda ou patrimônio semelhantes** devem arcar com igual carga tributária.
- **Equidade vertical:** Sujeitos em **níveis desiguais de riqueza** devem ser tributados de forma desigual, respeitando a proporcionalidade.

A EC 132 ainda prevê revisões periódicas nos regimes de alíquotas diferenciadas (a cada 5 anos), a fim de reavaliar **efetividade de benefícios fiscais** e garantir sua conformidade com os critérios de justiça.

## 15.4. Princípio da cooperação

O **princípio da cooperação** inaugura uma nova lógica relacional entre os entes federativos, entre estes e os contribuintes, e também entre as administrações fiscais entre si. Superando a antiga lógica **punitivista e fragmentária**, a EC 132/2023 introduz **modelos colaborativos** de gestão, fiscalização e cobrança de tributos.

Exemplos práticos:

1. **Compliance cooperativo:** Incentiva empresas a adotarem **controles internos e transparência**, recebendo em troca tratamento menos punitivo e mais orientativo por parte da administração tributária.
2. **Atuação fiscal orientadora:** O Fisco assume postura **educacional e preventiva**, evitando a litigiosidade desnecessária e oferecendo suporte técnico para o cumprimento correto das obrigações.
3. **Acordos internacionais de bitributação:** Os tratados para evitar a **dupla tributação internacional** expressam uma cooperação entre Estados soberanos para promover segurança jurídica e intercâmbio de informações fiscais.
4. **Criação do Comitê Gestor do IBS (art. 156-B):** Composto por representantes dos Estados, DF e Municípios, esse órgão garantirá a gestão compartilhada do IBS, promovendo **coesão e coordenação federativa**.



5. **Atuação fiscal e judicial compartilhada (art. 156-B, § 2º, V):** A lei complementar autorizará que os entes **compartilhem competências de fiscalização, lançamento e cobrança**. Isso permitirá, por exemplo, **procurações conjuntas** para representação em juízo (CPC, art. 75, § 4º), otimizando recursos públicos.
6. **Transação tributária (Lei 13.988/2020):** Instrumentaliza a lógica da cooperação, permitindo acordos entre Fisco e contribuinte com **remissão parcial da dívida**, vinculando-se ao adimplemento e à desistência de litígios.

**Nota estratégica:** A cooperação não apenas melhora a **eficiência administrativa**, mas fortalece a **legitimidade e confiabilidade** do sistema tributário perante os contribuintes.

## 15.5. Princípio da defesa do meio ambiente

A **Emenda Constitucional n. 132/2023** consolidou, de forma inédita, o **princípio da proteção ambiental** como vetor estruturante do **Sistema Tributário Nacional**. A nova redação do **art. 145, § 3º, da CF/88** passou a prever expressamente que o sistema tributário deve respeitar, dentre outros, o **princípio da defesa do meio ambiente**. Trata-se de uma afirmação normativa de que **sustentabilidade e tributação caminham juntas**, inaugurando uma **tributação ecológica** no Brasil.

Além disso, a EC 132/2023 incluiu o **§ 4º ao art. 43** da Constituição, estabelecendo que os incentivos regionais devem, **sempre que possível**, considerar **critérios de sustentabilidade ambiental e de redução das emissões de carbono**:

Art. 43, § 4º, CF/88: "Sempre que possível, a concessão dos incentivos regionais a que se refere o § 2º, III, considerará critérios de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono."

Esse comando **ambientaliza a política fiscal regional**, permitindo que a União direcione **isenções, reduções e diferimentos** com base em metas ambientais, favorecendo projetos comprometidos com o desenvolvimento sustentável.

### 15.5.1. Fundamentos da Tributação Ambiental: a lógica da "economia verde"

Inspirada no conceito promovido pelo **PNUMA (Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente)**, a **economia verde** é o paradigma que busca promover crescimento econômico sem comprometer a capacidade das gerações futuras. Seus pilares são:



1. **Bem-estar humano:** Inclusão, educação e acesso aos recursos sustentáveis.
2. **Justiça intergeracional e de gênero:** Repartição equitativa de benefícios e empoderamento feminino.
3. **Respeito aos limites do planeta:** Valorização dos serviços ecológicos e recuperação ambiental.
4. **Eficiência no uso dos recursos:** Produção e consumo responsáveis.
5. **Governança responsável:** Participação pública, transparência e responsabilidade institucional.

#### 15.5.2. Sete dispositivos da EC 132/2023 que reforçam a agenda ambiental tributária

- 1) Art. 43, § 4º – **Sustentabilidade nos incentivos fiscais regionais** – Direcionamento de benefícios fiscais a projetos com viés ambiental.
- 2) Art. 145, § 3º – **Princípio expresso da defesa do meio ambiente** – Elevação da pauta ambiental ao patamar dos princípios constitucionais tributários.
- 3) Art. 225, § 1º, VIII – **Regime fiscal favorecido para combustíveis limpos** – Determinação de tratamento tributário privilegiado para biocombustíveis e hidrogênio de baixa emissão de carbono, em oposição à tributação de combustíveis fósseis.
- 4) Art. 153, VIII – **Criação do Imposto Seletivo (IS)** – Novo tributo com função extrafiscal, destinado a desestimular a produção, comercialização e importação de bens prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. Tem função regulatória, e não meramente arrecadatória.
- 5) Art. 155, § 6º, II – **IPVA com alíquotas diferenciadas por impacto ambiental** – Estados poderão aplicar alíquotas mais altas para veículos mais poluentes e mais baixas para veículos sustentáveis (como elétricos).
- 6) Art. 159-A, § 3º – **Sustentabilidade como critério para repasses do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR)** – Os recursos desse fundo devem priorizar projetos com metas de redução de carbono e ações sustentáveis.
- 7) Art. 158, § 2º, III – **Distribuição municipal do IBS com base em indicadores ambientais** – 5% do montante do IBS pertencente aos Municípios será distribuído conforme indicadores de preservação ambiental, definidos por lei estadual. Municípios mais sustentáveis receberão maior parcela da receita.

#### 15.5.3. Considerações finais



Com essas medidas, a EC 132/2023 transforma a defesa ambiental em um vetor normativo de primeiro grau no Direito Tributário, promovendo a transição de um modelo meramente arrecadatário para uma tributação que:

- Induz comportamentos econômicos sustentáveis;
- Premia boas práticas ambientais;
- Desincentiva externalidades negativas.

**Nota estratégica:** Os concursos devem explorar esses dispositivos com foco em **funções extrafiscais da tributação, incentivos fiscais verdes, e redistribuição federativa com base ambiental**. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o art. 225, § 1º (proteção ambiental como dever estatal) também é relevante para questões discursivas.

## 15.6. Princípio da atenuação dos efeitos regressivos

A Emenda Constitucional 132/2023 introduziu uma inovação relevante no Sistema Tributário Nacional, ao prever, no § 4º do art. 145 da CF/88, a obrigação de que as alterações na legislação tributária busquem atenuar os efeitos regressivos da tributação.

Art. 145, § 4º, CF/88: As alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos. (Incluído pela EC 132/2023)

Essa previsão representa um avanço significativo rumo a uma tributação mais justa e progressiva, e fortalece a centralidade do princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º), como vetor para a distribuição equitativa da carga tributária.

### 15.6.1. Regressividade: o problema estrutural do sistema brasileiro

Um sistema tributário é considerado regressivo quando oneram-se proporcionalmente mais os contribuintes de baixa renda. Isso ocorre, principalmente, quando a tributação recai predominantemente sobre o consumo (impostos indiretos), e não sobre a renda ou o patrimônio.

**Exemplo:** Se uma pessoa rica e uma pessoa pobre compram o mesmo pacote de arroz, ambas pagam o mesmo valor em tributos incidentes sobre o produto. No entanto, a parcela da renda comprometida é muito maior para o contribuinte de menor poder aquisitivo, o que gera uma carga fiscal desproporcional.



No Brasil, cerca de 50% da arrecadação tributária provém de impostos sobre o consumo, o que agrava a desigualdade social e infringe o ideal da capacidade contributiva.

### 15.6.2. *Mecanismos constitucionais de correção da regressividade (EC 132/2023)*

A EC 132/2023 instituiu instrumentos normativos específicos para atenuar os efeitos regressivos:

1. **Criação do Imposto Seletivo (art. 153, VIII)** – Tributo de natureza extrafiscal que permitirá a tributação mais severa sobre bens supérfluos ou prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, reduzindo a carga sobre itens essenciais. Visa corrigir externalidades negativas e reequilibrar o sistema.
2. **Alíquota zero para a cesta básica (arts. 8º e 9º da EC)** – Os alimentos essenciais à subsistência humana passam a ser isentos da CBS e do IBS, garantindo acesso a bens básicos com menor impacto fiscal.
3. **Redução de 60% a 100% em produtos essenciais** – A nova sistemática prevê reduções automáticas nas alíquotas incidentes sobre educação, saúde, higiene e outros serviços básicos, promovendo isenção ou alívio fiscal proporcional à essencialidade do bem ou serviço.
4. **Instituição do sistema de cashback (art. 156-A, § 13)** – Estabelece a devolução parcial dos tributos pagos por famílias de baixa renda, obrigatoriamente aplicável em relação ao consumo de energia elétrica e gás de cozinha. O cashback atua como mecanismo redistributivo, promovendo a progressividade indireta.

### 15.6.3. *Fundamento doutrinário: Capacidade Contributiva*

O princípio da capacidade contributiva estabelece que quem pode mais, deve contribuir mais. Ele exige a personalização da tributação segundo a força econômica do contribuinte, evitando que o sistema fiscal atue como mecanismo de concentração de renda.

A EC 132/2023 não revoga tributos regressivos, mas cria salvaguardas constitucionais para compensar seus efeitos, em consonância com a justiça fiscal e o combate à desigualdade social.

### 15.6.7. *Considerações finais e nota estratégica para concursos*

A introdução do § 4º no art. 145 da CF/88 inaugura um novo paradigma no direito tributário brasileiro, vinculando o legislador à progressividade material do sistema e impondo limites à criação de normas fiscais que agravem a desigualdade social.



**Nota estratégica para concursos:** Esse princípio deve ser cobrado em provas objetivas e discursivas em perguntas que envolvam:

- Justiça fiscal;
- Tributação sobre o consumo;
- Funções extrafiscais dos tributos;
- Capacidade contributiva;
- Regressividade e estrutura do sistema brasileiro.