

AMAURY JOSE REZENDE  
ERIVELTO REZENDE  
FLÀVIA ZÓBOLI DÁLMACIO

# **MANUAL DE CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA**

Uma abordagem dinâmica de aprendizagem dos  
tributos

**PROIBIDA A REPRODUÇÃO PARCIAL  
OU TOTAL DA OBRA**

**SEM A AUTORIZAÇÃO EXPRESSA DOS AUTORES  
LEI 9.610/1998**

## Sumário

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS .....	3
Aspectos Gerais .....	3
DOS PRINCÍPIOS .....	4
Legalidade.....	4
Irretroatividade .....	5
Anterioridade .....	5
Noventena .....	6
Isonomia.....	7
Capacidade Contributiva .....	7
Do não Confisco .....	8
Liberdade de Tráfego de Pessoas e Bens .....	8
Transparência dos Impostos.....	8
Seletividade.....	9
Imunidade a Impostos .....	9
Imunidade recíproca .....	10
Imunidade religiosa .....	11
Imunidade dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos .....	11
Imunidades para livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão....	11
Imunidades para fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil bem como os suportes materiais ou arquivos digitais .....	12

# PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

## Aspectos Gerais

Inicialmente, antes de adentrar à consecução das definições dos princípios constitucionais aplicáveis às regras tributárias, devemos trazer esclarecimento a respeito da hierarquia das normas, do nível constitucional ao regulamento dos tributos, que disciplinam de espécies tributárias à regras de aplicabilidade.

A melhor disciplina da hierarquia das leis disposta no Direito, entendida por muitos como atual, encontra-se na Pirâmide de Kelsen, jurista filósofo do direito contemporâneo Hans Kelsen (1881-1973), onde representa a Constituição Federal como a lei máxima:

- /\ - Constituição Federal / Emendas à Constituição / Princípios Constitucionais
- / \ - Leis Complementares
- / \ - Leis Ordinárias e Medida Provisória
- / \ - Decretos legislativos
- \ - Atos infraconstitucionais

O Sistema Tributário, como pertencente do ordenamento jurídico em vigor, obedece a essa classificação, onde determinadas regras tributárias não podem conflitar com a lei máxima, a Constituição Federal de 1988, por padecer do vício insanável de inconstitucionalidade. As regras tributárias são disciplinadas por um vasto ordenamento, que vão de normas constitucionais, leis infraconstitucionais, entre outros atos normativos a simples atos administrativos, seja de conteúdo formal ou material, onde se procura dar além do respaldo legal a efetividade às regras de tributação em vigor.

Os princípios constitucionais podem estar explícitos ou implícitos no texto da Constituição, pois advindos das normas constitucionais possuem superioridade hierárquica sobre as normas infraconstitucionais.

## DOS PRINCÍPIOS

### Legalidade

O Princípio da Legalidade, considerado um dos pilares do Estado Democrático de Direito, em matéria tributária, encontra-se disciplinado no artigo 150, I, da Constituição Federal de 1988:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Por esse princípio, se conclui que em matéria tributária, a exigência de lei se faz necessário. O respeito ao princípio da legalidade é a garantia de que exações tributárias serão aplicadas sem que o contribuinte se prepare para tal exigência antes mesmo de sua vigência.

A lei exigida, em regra, é a lei ordinária, pois quando se tratar de um tributo federal uma lei ordinária federal, tributo estadual uma lei ordinária estadual e um tributo municipal uma lei ordinária municipal.

Entretanto, existem exceções ao princípio da legalidade, da não exigência restrita de lei, ou ainda, na espécie de norma (lei complementar em vez de lei ordinária). Na seara de dispensar a lei, propriamente dita, na matéria tributária, o artigo 153, §1º descreve quatro impostos que facultarão às suas alíquotas (majoradas ou reduzidas) ato poder executivo (decreto presidencial ou portaria do Ministério da Fazenda), são eles:

- II (Imposto de Importação),
- IE (Imposto de Exportação), IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados),
- IOF (Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários), por fim, a Emenda Constitucional nº 33/2001 trouxe outros dois tributos,
- a CIDE – Combustível e
- o ICMS - Combustível.

No campo da exigência de norma específica, no caso de Lei Complementar, o texto constitucional apresenta os impostos:

- Imposto sobre Grande Fortunas, Empréstimos Compulsórios, entre outros.

## Irretroatividade

O respaldo, ao princípio da irretroatividade, está no texto constitucional, artigo 150, III, a, da CF: cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; também, o *caput do* artigo 144 do Código Tributário Nacional: O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

- A lei quando publicada apresenta produção de efeitos irretroativos, ou seja, possuem aplicação para após sua entrada em vigor. A doutrina e a jurisprudência dizem-se que as normas constitucionais apresentam “Graus de Retroatividade”, isto é, podem retroagir, mas não é qualquer retroação, e sim mínima. A partir deste conceito traçado, os graus de retroatividade divididos pela doutrina são: máxima, média e mínima.
- A Retroatividade Máxima é aquela que desconstitui aos fatos praticados no passado e considerados pagos, anteriores à vigência do texto constitucional, não há respeito ao direito adquirido, coisa julgada e ato jurídico perfeito. Já a Retroatividade média, é aquela que atinge os efeitos pendentes dos atos praticados antes de sua vigência, prestações vencidas e não pagas. Por fim, a Retroatividade mínima, produz efeitos a partir de sua vigência,

As disposições descritas preconizam que não pode a lei retroceder para atingir fatos geradores anteriores à vigência da lei, cujo objetivo é proteção do contribuinte. Ocorre que a disposição legal (CTN) sobre o princípio traz uma mitigação, podendo ser vista a seguir: “O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido” (art. 144, § 2º).

## Anterioridade

A Constituição Federal proíbe a cobrança de tributos (art. 150, III, b) “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”. A função desta regra, nada mais é, que a lei, que instituir ou majorar um tributo, deva ser antecedente ao exercício financeiro em que o tributo será arrecadado. Importante explicar que o exercício financeiro obedece ao ano civil (01 de janeiro a 31 de dezembro).

Por fim, o embasamento do Princípio consiste à não surpresa, assim, evitando qualquer cobrança sem que o contribuinte esteja preparado para esse ônus tributário.

Não obstante, o constituinte que elencou no texto constitucional importante vedação de respeito ao contribuinte, trouxe exceções que não se sujeita ao princípio, são eles (artigo 150, § 1º): Empréstimo Compulsório para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (art. 148, I da CF); Impostos Extraordinários de Guerra (art. 154, II da CF).

Na seara das exceções ao Princípio, no texto constitucional, encontram-se três fora do rol acima descrito, a saber: Contribuições de seguridade social, incluídas a contribuição para o PIS/PASEP e a CONFINS (art. 195 da CF); Contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível - CIDE, Alíquota reduzida ou restabelecida por ato do Poder Executivo (art. 177, § 4º, I “b”); e Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS, incidente uma única vez sobre combustíveis e lubrificantes, em caso de alíquota reduzida e restabelecida mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal (artigo 155, § 4º, IV, “c”).

## Noventena

O Princípio da Noventena é também conhecido como princípio da anterioridade nonagesimal. Com o objetivo de impedir surpresas ao contribuinte de aprovações de leis e consequente publicações instituindo ou aumentando tributos nos dias finais do ano (exercício financeiro), comportamento que o Princípio da Anterioridade não coibiu, o Princípio da Noventena foi inserido no texto constitucional e pode ser visualizado pelo texto a seguir.

Artigo 150, III, c, da CF: antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

Destarte, no fim de um exercício financeiro e início de outro, o governante não pode instituir tributos sem a observância do prazo de 90 dias, assegurando ao contribuinte a não-surpresa.

Mas, é importante ressaltar que o próprio texto constitucional, após a elevação de uma proteção ao contribuinte ao *status* constitucional, também trouxe exceções, onde não há, necessariamente, obrigação do respeito do prazo da noventena, são elas (artigo 150, § 1º): Imposto sobre a importação de produtos estrangeiros – II (art. 153, I da CF); Imposto sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados – IE (art. 153, II da CF); Imposto de Renda – IR (art. 153, III da CF); Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários – IOF (art. 153, V da CF); Empréstimo Compulsório para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (art. 148, I da CF); e Impostos Extraordinários de Guerra; (art. 154, II da CF).

Esse mesmo disposto constitucional (artigo 150, § 1º) acrescenta, em sua redação *in fine*, que a fixação da base de cálculo no Imposto sobre propriedade de veículo automotor - IPVA; (art. 155, III) e Imposto sobre propriedade territorial urbana – IPTU. (art. 156, I), não se submete ao Princípio em estudo.

## Isonomia

O Princípio da Isonomia Tributária, como sendo particularização ao Princípio da igualdade e caminha juntamente ao Princípio da Capacidade Contributiva, preconiza um conceito indissociável da Igualdade, onde nos informa que aqueles que possuem mesma capacidade de contribuir deve ser tratado igualmente e, por conseguinte, aqueles que possuírem diferentes capacidades devem ser tratados de forma desigual. Pois, desta forma a Constituição da República de 1988, elencou em seu texto esta importante regra constitucional, precisamente no artigo 150, II, da CF:

“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;”

## Capacidade Contributiva

A verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte para suportar a incidência da carga tributária é princípio constitucional tributário, uma vez que expressamente o texto constitucional, assim discorre no artigo 145, § 1º, da CF:

“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.”

Por fim, a pessoa política, que instituir os tributos, deve observar o efeito confiscatório de sua medida, não pode inobservar o cumprimento de tal princípio constitucional, estando sujeito à inconstitucionalidade da instituição e cobrança do tributo.

## Do não Confisco

A tributação com consequente de confiscos, por conclusão pressupõe a existência de excesso na exação por parte do Estado. A proibição à confiscabilidade encontra-se na Constituição Federal de 1988, precisamente, no artigo 150, IV: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: Utilizar tributo com efeito de confisco.

O princípio da vedação ao confisco descende do princípio da capacidade contributiva, ambos preconizam que haja proporcionalidade da cobrança tributária, que sejam correspondentes à disposição do contribuinte de suportar a carga de tributos.

## Liberdade de Tráfego de Pessoas e Bens

A liberdade tráfego de pessoas e bens está para ao texto constitucional, como princípio adicional ao direito de locomoção do artigo 5º, LXVIII.

A Constituição Federal, Artigo 150, V, preconiza: “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”.

*Objetivo, defendido pelo princípio, é que a tributação não possa impedir o tráfego intermunicipal e a interestadual de bens e pessoas.*

## Transparência dos Impostos

Os contribuintes têm assegurados no texto constitucional, uma importante arma de informação da dimensão da carga tributária, apesar do desconhecimento da regra pela grande maioria do público.

O texto da Constituição Federal de 1988 traz em seu artigo 150, § 5º: A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

A circulação de informações, que cada vez mais, é transmitida com grande velocidade e acessibilidade, demonstra que é uma tendência de que a sociedade não mais se contentar em apenas cumprir suas obrigações tributárias sem ao menos que se forneça a carga



tributária incidente, pois regras de transparências são necessárias para que o cidadão saiba os tributos incidentes no momento do consumo.

## Seletividade

O princípio da seletividade, com previsão no CTN art. 48, se correlaciona com a essencialidade do bem o qual incide o tributo. É por meio da seletividade que o ente competente aplica uma carga tributária sobre produtos não essenciais.

Art. 48. O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos.

A previsão constitucional do princípio da seletividade está restrita, expressamente, ao IPI e ao ICMS facultativamente (arts. 153, § 3º e 155, § 2º).

## Imunidade a Impostos

A desoneração suscitada pela regra da imunidade é só para impostos. É o legislador constituinte que faz a previsão expressa de não incidência, pelo qual produz limitações ao poder de tributar ao afastar competência tributária do ente federativo especificado.

Faz-se necessário pontuar uma diferenciação de imunidades tributárias à isenções tributárias, a competência de instituir o tributo é, diretamente, função da imunidade, enquanto a isenção dispensa o pagamento de tributo por hipótese de exclusão de crédito tributário.

Portanto, não cabe ao legislador infraconstitucional instituir imunidades, uma vez que somente o texto constitucional cabe definir competência em matéria tributária, assim situações trazidas pelo legislador, alheias ao texto constitucional, são classificadas como isenções tributárias.

As imunidades tributárias, constitucionalmente previstas, encontram-se elencadas no artigo 150, inciso IV, alíneas "a", "b", "c", "d" e "e".

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

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

## Imunidade recíproca

Esse instituto, previsto na alínea “a” do inciso VI, traz ponto importante ao esclarecer que não são todos impostos que abrangem a impossibilidade de cobrança, pois os impostos que não possuem incidência sobre renda, patrimônio ou serviços podem sujeitar os entes à obrigação tributária.

O dispositivo em comento tem seu alcance ampliado pelo § 2º do artigo 150, vejamos o texto:

A vedação do inciso VI, “a”, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

A disposição do § 3º do artigo 150 esclarece que as instituições (da administração pública indireta) ligadas ao poder público, que exploram atividades econômicas regidas pelo direito privado, ou que tenham uma contraprestação ou recebam preços ou tarifas do usuário, não estão inseridas nas regras da imunidade recíproca, conforme texto a seguir:

As vedações do inciso VI, “a”, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

Destarte, em resumo, esta regra pode ser compreendida que apenas impostos e incidentes sobre patrimônio, renda e serviços, dos entes políticos, pois quando extensíveis, em regra, alcança Autarquias e Fundações Públicas, porém o Supremo Tribunal Federal tem julgados que inclui Sociedades de Economia Mista e Empresas Públicas prestadoras de serviços público com exclusividade.

## Imunidade religiosa

A inserção da alínea “b” do inciso VI, do artigo 150, no texto constitucional, veio corroborar com dispositivos que demonstra a neutralidade do Estado em relação a religião, pois dispostos como os artigos 5º, IV e 19, I da CF/1988, asseguram a liberdade religiosa e a laicidade do Brasil.

A regra em questão, cumulada com o § 4º *in fine*, vista a seguir, veda a cobrança de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços das atividades que possuam relação com as finalidades das entidades.

§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas “b” e “c”, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

## Imunidade dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos

A leitura do dispositivo (artigo 150, VI, “c”) complementam o arcabouço constitucional, entre outras regras, de garantia de pluralismo político, de importância das entidades sindicais de trabalhadores, instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos.

A proibição de se cobrar impostos, previstas na alínea “c”, restringe aos impostos de sobre patrimônio, renda ou serviços, cujo argumento de concessão pertence ao mesmo da imunidade religiosa.

## Imunidades para livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão

Diversos dispositivos constitucionais (artigo 5º, IV, IX, XIV, XXVII, artigos 205, 215, entre outros) descrevem regras que incentivam, fomentam e asseguram a liberdade de expressão e a cultura, a partir da redução de obstáculos.

Seguindo essa doutrina de incentivo ao livre acesso à cultura e livre expressão, o legislador constituinte, em matéria tributária, adicionou imunidade sobre **livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão** (artigo 150, VI, “d”), cuja

função de redução de custos para que as garantias constitucionais mencionadas sejam atingidas.

Vale ressaltar que os impostos vedados são aqueles que incidem sobre os bens, como: ICMS, IPI, II, IE.

## **Imunidades para fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil bem como os suportes materiais ou arquivos digitais**

No ano de 2013, com a Emenda Constitucional de nº 75, acrescentou-se ao texto constitucional mais uma hipótese de incidência de impostos (artigo 150, VI, “e”), assegurando que a produção de CDs e DVDs, de obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros, terão afastadas a tributação (ICMS, ISS e IOF). Aliás, o artigo 150, VI, “e”, *in fine*, da CF/1988 traz exceção “(...) salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.” que incidirá tributação normal.

### **Manchete EMENDA DOS ARTITAS Notícia – Charge da irretroatividade**



(Gazeta do Povo, 03.03.2012)