

DIEGO BRUNO DIEDER

**O PRINCÍPIO DA NÃO SURPRESA E A SEGURANÇA JURÍDICA DO
CONTRIBUINTE**

Trabalho de conclusão de curso,
apresentado ao Curso de Direito,
Departamento de Ciências Sociais
Aplicadas da Universidade Regional
Integrada do Alto Uruguai e das Missões –
Campus Erechim.

Orientador: Prof. Esp. Hélio Milton Severo

ERECHIM

2016

AGRADECIMENTO

Primeiramente agradeço a Deus pelo dom da vida, pela forma abstrata demonstrar qual o melhor caminho a ser seguindo, e por sempre atender as minhas preces.

Aos meus pais que sempre me incentivaram, com muito amor e apoio as minhas decisões.

Ao meu irmão e meu sobrinho que nos momentos de ausência, sempre entenderam que o futuro é feito a partir da constante dedicação no presente.

À minha namorada, que sempre auxiliou quando preciso, sendo paciente e amorosa, entendendo a minha ausência durante o tempo despendido ao estudo.

Enfim, aos demais colegas e amigos que de uma forma ou outra contribuíram para que chegasse até aqui, e conseguir concluir mais uma etapa deste ciclo da vida.

RESUMO

O presente estudo busca estabelecer reflexões a respeito do princípio da não surpresa tributária e a segurança jurídica contribuinte. O direito tributário é um conjunto de leis e regras para a arrecadação de tributos, bem como a sua fiscalização. Frisa que nem todo o tributo arrecadado tem a necessidade de ser revertido em prol do contribuinte. No atual sistema tributário, cada ente federado é responsável para instituir seus tributos, observando a Lei Maior, e consequentemente as Constituições Estaduais, e Leis Orgânicas Distritais e Municipais. Não obstante, ainda tem a necessidade de observar os princípios constitucionais e imunidades. Nenhum tributo pode ser instituído ou majorado sem que seja por uma Lei Complementar ou Lei Ordinária. O princípio da legalidade, é o princípio que rege o direito tributário, um tributo instituído em afronta ao princípio da legalidade é um tributo nulo. Além do princípio da legalidade faz-se necessário a observação do princípio da igualdade, tratando cada contribuinte de acordo com a sua capacidade contributiva. Assevera também o princípio da não surpresa, é garantir a segurança jurídica do contribuinte de um comportamento inesperado da Administração Pública. Essa segurança jurídica é uma garantia constitucional, estando disposta no artigo 150, incisos I, II e III da Constituição Federal, e nos princípios da irretroatividade, anterioridade, e anterioridade nonagesimal. Ora a segurança jurídica não vem apenas para proteger o contribuinte, esta possui a finalidade de garantir à Administração Pública o recebimento do tributo, pois a norma que institui ou majorar o tributo da ciência ao contribuinte que se reestrutura financeiramente para adimplir a Administração Pública.

Palavras-chaves: Tributário. Princípio da Não Surpresa. Segurança Jurídica. Anterioridade. Irretroatividade.

ABSTRACT

This study seeks to establish reflections on the principle of non-tax surprise and legal certainty taxpayer. The tax law is a set of laws and rules for the collection of taxes as well as their supervision. Stresses that not all the collected tribute have the need to be reversed in favor of the taxpayer. In the current tax system, each federal entity is responsible for establishing their taxes, observing the highest law, and consequently the State Constitutions, and District and Municipal Organic Laws. Nevertheless, it still has the need to observe the constitutional principles and immunities. No tax can be imposed or increased without it being by a Supplementary Law or Common Law. The principle of legality is the principle governing the tax, a tax imposed on affront to the principle of legality is a zero tax. In addition to the principle of legality it is necessary to observe the principle of equality by treating each contributing according to their ability to pay. also asserts the principle of no surprise, it is to ensure the legal security of taxpayer unexpected behavior of public administration. This legal certainty is a constitutional guarantee and is contained in Article 150, items I, II and III of the Constitution, and the principles of non-retroactivity, prior, and prior nonagesimal. Now legal certainty is not only to protect the taxpayer, it has the purpose to ensure the Public Administration receiving the tribute, because the norm establishing or raising its tribute to science taxpayer financially restructures to pay the Public Administration.

Keywords: Tax. Principle of No Surprise. Legal Security. Prior. Retroactivity

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	6
2	SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	8
2.1	COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	8
2.2	LIMITES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR	9
2.2.1	Princípio da legalidade	9
2.2.2	Princípio da isonomia.....	12
2.2.3	Princípio do não confisco	14
2.2.3.1	Taxas e o princípio do não confisco	16
2.2.4	Princípio da liberdade de tráfego	16
2.2.5	Imunidades	19
3	O PRINCÍPIO DA NÃO SURPRESA DO CONTRIBUINTE	21
3.1	PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE	22
3.1.1	Lei interpretativa para efeitos jurídicos sobre atos pretéritos.....	23
3.1.2	O princípio da irretroatividade sob a lei benigna como produtora de efeito jurídico sobre atos pretéritos	24
3.2	PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE ANUAL	25
3.2.1	Exceções ao princípio da anterioridade anual	27
3.2.2	Princípio da anterioridade e o principio da anualidade.....	28
3.3	PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL	29
3.3.1	Exceções ao princípio da anterioridade nonagesimal	31
4	A SEGURANÇA JURÍDICA DO CONTRIBUINTE NO IPTU	33
4.1	BASE DA CÁLCULO	33
5	CONCLUSÃO	43
	REFERÊNCIAS	45

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho aborda o princípio da não surpresa e a segurança jurídica do contribuinte, ou seja, é o estudo de regras que o ente competente tem a seguir para a instituição ou majoração de um tributo, garantindo assim a segurança jurídica do contribuinte, para que o mesmo não seja surpreendido da noite para o dia com um tributo novo ou com um aumento inesperado.

O direito tributário é um conjunto de leis e regras para a arrecadação de tributos, bem como a sua fiscalização. Para que um tributo seja instituído, cada ente competente tem o dever de observar princípios constitucionais, como por exemplo, o princípio da legalidade, isonomia, princípio do não confisco.

Uma parte da legislação do direito tributário está disciplinado na Constituição Federal de 1988, onde elenca a competência de cada ente competente para a instituição do tributo, bem como a porcentagem de arrecadação destinada a cada ente.

É de suma importância que o tributo seja criado através de lei em homenagem ao princípio da legalidade, conforme emanado no texto constitucional e da legislação tributária. Caso o ente federado não obedecer esta ordem, está afrontando o princípio da legalidade, e este é o princípio que regula o direito tributário.

A segurança jurídica é subprincípio do direito tributário, ou seja, é a segurança para o contribuinte de um comportamento inesperado da Administração Pública. Quando houver um comportamento inadequado da Administração Pública em desfavor ao contribuinte, este possui total liberdade, e procurar o Judiciário e reestabelecer um equilíbrio.

Essa segurança jurídica é uma garantia constitucional, que está enfatizada em vários princípios, dos quais já foram mencionados em supra, e outros como a irretroatividade e a anterioridade. É de suma importância o estudo do presente tema, para reforçar os direitos do contribuinte, bem como demonstrar medidas que podem ser tomadas.

Em razão disso a técnica utilizada para a construção deste trabalho é de procedimento bibliográfico, pesquisa documental, e jurisprudencial, sob métodos indutivos e analítico-descritivo.

Para uma melhor análise e desenvolvimento de tudo que fora mencionado, fez-se necessário dividir o presente trabalho em três seções. Na primeira seção foi trabalhado sobre os limites constitucionais ao poder de tributar dos estados, realizando um estudo dos principais princípios constitucionais como o princípio da legalidade, isonomia, não confisco, tráfegabilidade de pessoas, e das imunidades.

Com base na explanação, a segunda seção, aborda o princípio da não surpresa tributária, onde analisa-se o princípio da irretroatividade, o princípio da anterioridade anual e nonagesimal, bem como as exceções de alguns tributos ante esses princípios.

E finalizando na terceira seção, com um caso prático, onde houve um descumprimento de determinado município com a instituição equivocada de determinado tributo, causando surpresa aos contribuintes, e este buscaram reparação ao Poder Judiciário.

2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O sistema nacional tributário é formado por regras que disciplinam o exercício do poder imposto a vários órgãos públicos, buscando uma harmonia nas relações de sociedade, atendendo os princípios fundamentais e constitucionais.

2.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Pode-se definir a competência tributaria como, o poder atribuído pela Constituição Federal, sob observação das normas gerais do Direito Tributário, de instituir, cobrar e fiscalizar o tributo. Luciano Amaro (2016) define que a competência tributária, é a aptidão da União, Estados, Distrito Federal e Município, criar tributos, respeitando os limites constitucionais.

A Constituição Federal além de dizer quem é competente, define também o que cada ente poderá criar. Não deve-se confundir competência tributária com a repartição de renda.

O artigo 6º do Código Tributário Nacional (CTN), assevera que a competência constitucional de competência tributária atribuída é apenas legislativa plena, e deve observar as ressalvas da Constituição Federal, Estadual e Leis Orgânicas.

Luciano Amaro (2016), classifica a competência tributária como privativa, residual e comum. Privativa, pela competência de criar tributos exclusivos, como por exemplo o imposto de importação é competência privativa da União.

A classificação residual, é a competência que a União tem de instituir outros impostos, além daqueles previstos no artigo 154, I da CF, desde que sejam instituídos por Lei Complementar, que não possuam o mesmo fato gerador e base de calculo e que não sejam cumulativos.

No que tange a classificação de competência comum, é quando contribuída a mais de uma ente federado para instituir o tributo, nas palavras de Luciano Amaro (2016, p. 118) “setor em que o poder de tributar fosse “comum”, ou seja, uma área em que todos os entes políticos tivessem aptidão para criar tributos, que se superporiam uns aos outros”

Quanto às características da competência tributária, uma das principais é a indelegabilidade, que está disposta no artigo 7º do CTN

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição (BRASIL, Código Tributário Nacional, 1966)

Não pode ser transferido para outra pessoa jurídica o direito de tributar, todavia, pode ser transferido ao poder público a função de arrecadar, fiscalizar o tributo, e a execução de leis, serviços, atos ou decisões administrativas, e ainda pode-se delegar a pessoa de direito privado, a simples função de arrecadação e função simples de caixa, como define Hugo de Brito Machado (2014).

2.2 LIMITES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

Como visto, a Carta Política outorga competência tributária aos entes federativos para instituírem tributos com a finalidade de lhes proporcionar recursos financeiros com vistas à realização do bem comum.

Há certa desconfiança da população em relação ao Estado, quanto a um aumento inesperado da carga tributária, entretanto há uma série de princípios que vêm para proteger o contribuinte de uma surpresa tributária, bem como princípios que autorizam o Estado a exigir a cobrança de tributos.

Antes de adentrar de fato no princípio da não surpresa, faz-se necessário, a análise de alguns princípios que regem o Direito Tributário.

2.2.1 Princípio da legalidade

Este princípio é um dos pilares do direito tributário, bem como é um princípio que protege o contribuinte de um inesperado aumento, ou seja, de acordo com o

artigo 150, inciso I da Constituição Federal, nem a União, Estados, Municípios e Distrito Federal poderão aumentar ou exigir um tributo sem que a lei estabeleça.

Assim define Ricardo Alexandre:

Como o tributo é uma prestação pecuniária compulsória, obrigando ao pagamento independentemente da vontade do sujeito passivo, o dispositivo constitucional transcrito bastaria para que a criação ou aumento de tributo estivesse sob os domínios do princípio da legalidade. (ALEXANDRE, 2016, p.86).

Ricardo Alexandre ainda expor sobre o artigo 150 da Constituição, afirmando como se pode aumentar ou exigir tributo.

Todavia, referindo-se especificamente à matéria tributária, o art. 150, I, da Magna Carta proíbe os entes federados de “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Além disso, recorde-se que o tributo, por definição legal (CTN, art. 3.º), é prestação “instituída em lei”. (ALEXANDRE, 2016, p.86)

Assim, a própria Constituição estabelece que sem lei não é possível aumentar ou exigir qualquer forma de tributo. O autor Luiz Felipe Silveira Difini (2008), relata como surgiu o princípio da Legalidade:

O princípio é muito antigo. Sua origem remota é a Magna Carta Inglesa, de 1215, que os barões impuseram a João Sem-Terra. Lá estava expresso que nenhum tributo poderia ser exigido sem prévia aprovação dos barões. Da assembleia destes à Câmara dos Lordes e daí à Câmara dos Comuns, foi sendo construído o princípio da legalidade, que desde então vigeu de forma ininterrupta na Inglaterra e de lá se transmudou para a Constituição dos Estados Unidos. É a máxima “no taxation with out representation”. (DIFINI, 2008, p. 73-74)

O princípio da legalidade existe a muito tempo, tendo como função a proteção da população. Assim não é possível estabelecer uma carga tributária sem que seja pensada, ponderada e aprovada.

Através do relato do renomado autor acima citado, verifica-se que o princípio da legalidade surgiu muito antes da primeira Constituição Federal Brasileira. Demonstra-se um respeito pelo contribuinte. Já, Eduardo Sabbag (2016), destaca que sem o princípio da legalidade não existe o Direito Tributário.

No plano conceitual, o princípio da legalidade tributária se põe como um relevante balizamento ao Estado-administração no mister tributacional. O Estado de Direito tem-no como inafastável garantia individual a serviço dos cidadãos, implicando uma inexorável convergência – e, também, equivalência – de ambos: se há Estado de Direito, há, reflexamente, a legalidade no fenômeno da tributação. Em outro giro, se prevalece o arbítrio estatal, tampouco existirá o Estado de Direito. A esse propósito, Ruy Barbosa Nogueira aduz: “O princípio da legalidade tributária é o fundamento de toda a tributação, sem o qual não há como se falar em Direito Tributário”. (SABBAG, 2016, p. 64)

Como bem define Eduardo Sabbag (2016), sem o princípio da legalidade, não se pode falar em Direito Tributário, eis que necessita de uma previsão normativa para que ocorra a tributação e suas consequências, caso contrário qualquer ato se torna nulo.

O entendimento de Sabbag vem de encontro com o entendimento da Maria Cristina Roza da Costa (2005), onde destaca que o princípio da legalidade tem um destaque especial no Direito Tributário, principalmente no artigo 111 do Código Tributário Nacional.

E ainda traz o entendimento de Sacha Calmon Navarro Coêlho, expondo que:

Sacha Calmon Navarro Coelho afirma que, como está na Constituição de 1988, “princípio da legalidade da tributação exige lei em sentido formal (instrumento normativo proveniente do Poder Legislativo) e material (norma jurídica geral e impessoal, abstrata e obrigatória, clara, precisa, suficiente)”. E continua, afirmando que a legalidade da tributação, consoante dizia Pontes de Miranda, significa o povo se tributando a si próprio. Traduz-se como povo autorizando a tributação através de seus representantes eleitos para fazer leis, o que deixa o príncipe, o chefe do Poder Executivo – que cobra os tributos – a depender do Parlamento. (COELHO apud TÔRRES, *et. al.*, 2005, p. 143).

Ricardo Alexandre (2016) entende que se o Direito Tributário tende a seguir as lições constitucionais deste princípio, devera denomina-lo de principio da reserva legal, porém ressalta que as provas dos concursos público este principio como legalidade tributária.

A grosso modo entende-se através deste princípio, que se um tributo é criado por lei, este somente poderá ser extinto por outra lei, não podendo ser alterado a bel prazer da União, Estados, Município e Distrito Federal.

O princípio de legalidade, é uma forma de preservar a segurança do contribuinte. Hugo de Brito Machado (2001), explana que o fato de ser instituído por lei e não representar a vontade do povo, garante um grau de segurança nas relações jurídicas.

Ademais, existem exceções quanto ao princípio da legalidade, no que tange aos impostos que são de competência da União.

No direito constitucional positivo brasileiro, hoje vigente, há importantes exceções ao principio da legalidade no que se refere aos impostos de competência da União. O art. 153, § 1o, da CF estatui ser “facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V”. Estes são os impostos de importação, exportação, sobre produtos industrializados (IPI) e sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativos a títulos ou valores mobiliários (IOF). (DIFINI, 2008, p. 74)

Essas exceções seriam, de acordo com DIFINI, 2008, que as alíquotas não necessariamente seriam aumentadas ou diminuídas por lei, mas sim por atos infralegais. Entretanto tal exceção só é valida para a União e restrita para tais imposto.

2.2.2 Princípio da isonomia

Também conhecido como o princípio da igualdade o qual está disposto no artigo 5º da Constituição Federal Brasileira de 1988, onde todos são iguais perante a

lei sem distinção de qualquer natureza. Já na esfera tributária, o princípio da isonomia está disposto no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal.

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

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (BRASIL, CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 1988)

Entretanto, na atualidade, as pessoas não são iguais, deve-se, portanto, aplicar o princípio da isonomia entre pessoas que se encontram em igualdade. E em situações de disparidade aplica-se a princípio da proporcionalidade.

Ou seja, neste caso deve-se analisar o termo igualdade, na capacidade contributiva do contribuinte. O renomado autor Luiz Felipe Silveira Difini, consegue, em sua doutrina explicar como aplica-se o princípio da isonomia no Direito Tributário.

É a igualdade perante a lei, que consiste em tratar igualmente as pessoas que se encontram em igual situação, prevista na lei. Por óbvio que ontologicamente as pessoas não são todas iguais, mas se apresentam em diferentes situações (por exemplo, com capacidade contributiva ou sem capacidade contributiva), decorrentes da própria diversidade existente na sociedade, que não só pode como deve ser considerada pela lei. O princípio da isonomia não impõe à lei tratar a todos de maneira igual, mas tratar de maneira igual os que se encontram em situação igual. Por isso, os princípios da proporcionalidade e da capacidade contributiva não infirmam, antes complementam ou realizam o princípio da isonomia. (DIFINI, 2008, p. 80)

O doutrinador Ricardo Alexandre, entende que a “isonomia possui uma acepção horizontal e uma vertical. A acepção horizontal refere-se às pessoas que estão niveladas, na mesma situação e que, portanto devem ser tratadas da mesma forma.” (2016, p. 95).

Ou seja, significa que na situação horizontal as pessoas que possuem os mesmos rendimentos e condições devem ser tratadas da mesma forma.

Já na acepção vertical para Ricardo Alexandre (2016, p.96), são as pessoas “que se encontram em situações distintas e que, justamente por isso, devem ser tratadas de maneira diferenciada na medida em que se diferenciam”.

Para ambos os renomados autores citados, Difini e Alexandre, o principal parâmetro da desigualdade é a capacidade contributiva do contribuinte, desta forma o princípio da capacidade contributiva está diretamente ligado ao princípio da isonomia. A própria Constituição Federal Brasileira, no seu artigo 145, §1º expõe a aplicação da capacidade contributiva sobre os impostos.

Artigo 145 – [...]

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

Assim, conforme a Constituição a capacidade econômica do contribuinte deve ser observada, estando ligação direta com o princípio da isonomia.

Alexandre (2016), ainda esclarece que apesar da Constituição Federal, limitara aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva apenas para os impostos, o Supremo Tribunal Federal - STF entende que essa aplicação pode ocorrer com outras espécies tributárias também.

2.2.3 Princípio do não confisco

O princípio do não confisco está disposto no inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal, o qual proíbe tributos com efeito confiscatório. É de suma importância buscar entender o que é o confisco, ou melhor, não há doutrina que conceitue claramente o que é o confisco, a Constituição Federal Brasileira apenas.

Difini (2008), expõe que é difícil de conceituar tributação confiscatória, e referência em sua doutrina a autora Andréia Minussi Facin, a qual esclarece o modo de a Constituição Federal vedar os tributos com efeito confiscatório.

A Constituição Federal proibiu a utilização de qualquer tributo que tenha 'efeito de confisco', terminologia esta que não é fácil de conceituar. Todavia, pode-se afirmar que, sempre que um tributo se tornou excessivamente oneroso, violando o direito de propriedade, os princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade e da igualdade, retirando o patrimônio do contribuinte, quer seja transferido ao Fisco ou reduzido em razão da exacerbada cobrança de um tributo ou da própria carga tributária, estar-se-á diante de uma situação de tributo confiscatório". Ou seja, postos tais parâmetros, à míngua de definição legal, dos casos em que tributos seriam utilizados com efeito de confisco, cabe ao Poder Judiciário verificar, em cada caso concreto, se o tributo abrange tão significativa porção do patrimônio ou renda do contribuinte que assume função confiscatória. (FACIN *apud* DIFINI, 2008, p. 84-85).

Os tributos segundo a Constituição não devem ter efeito de confisco, onde seria excessivamente oneroso, ferindo princípios como o da igualdade, da capacidade contributiva, prejudicando o contribuinte e se desviando da função da arrecadação do tributo.

ALEXANDRE (2016, p. 127), explana que a Constituição Federal quer proibir a utilização do tributo apenas como efeito de não confisco, e não que este configure confisco, e ainda traz a diferença entre ambas expressões: "Em termos menos congestionados, tributo confiscatório seria um tributo que servisse como punição; já tributo com efeito confiscatório seria o tributo com incidência exagerada, [...]".

E ainda faz a menção de que o princípio do não confisco também poderia ser denominado de princípio da razoabilidade ou proporcionalidade da carga tributária. Veja:

O princípio da vedação ao efeito confiscatório também poderia ser denominado de princípio da razoabilidade ou proporcionalidade da carga tributária. A ideia subjacente é que o legislador, ao se utilizar do poder de tributar que a Constituição lhe confere, deve fazê-lo de forma razoável e moderada, sem que a tributação tenha por efeito impedir o exercício de atividades lícitas pelo contribuinte, dificultar o suprimento de suas necessidades vitais básicas ou comprometer seu direito a uma existência digna. (ALEXANDRE, 2016, p.127)

Ou seja, a Constituição quer vedar apenas que o tributo tenha efeito de penalidade para atos ilícitos, pois o confisco por si só já possui esse esta função.

2.2.3.1 Taxas e o princípio do não confisco

Há um diferente tratamento entre imposto e taxas com relação ao princípio do não confisco, ou seja, nas taxas a ocorrência ou a inoccorrência do confisco é diferenciada, e isso se atrela ao fato de que “as taxas não se fundamentam primordialmente na solidariedade social; não têm por fato gerador uma manifestação de riqueza do contribuinte”. (ALEXANDRE, 2016, p.133)

Enquanto os impostos não possui um caráter vinculativo as atividades do Estados, as taxas tem caráter de contraprestação, onde remuneram o Estado para uma atividade voltada ao contribuinte, e em função disso há a função confiscatória, quanto ao valor cobrado da atividade.

Se é correto afirmar que é difícil definir com precisão o custo de uma determinada atividade estatal, também é lícito afirmar que, em determinadas situações o valor cobrado do contribuinte é exagerado, desproporcional. Nesses casos, o confisco está configurado. (ALEXANDRE, 2016, p. 133).

Quando o valor da taxa é cobrado de maneira excessiva, afronta diretamente o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal, e há meios cabíveis para o contribuinte reverter o valor arbitrário imposto pelo Estado.

2.2.4 Princípio da liberdade de tráfego

O artigo 150 inciso V da Constituição Federal veda a União, Estados, Municípios e Distrito Federal, estabelecer a limitação de trafegabilidade de pessoas ou bens através de tributos interestaduais ou intermunicipais, com exceção dos pedágios.

Kiyoshi Harada traz a seguinte definição quanto a esse princípio:

O referido princípio é uma decorrência natural da unidade econômica e política do território nacional. Objetiva assegurar a livre circulação de bens e de pessoas ou meios de transportes, que não pode ser limitada ou embaraçada por tributação interestadual ou intermunicipal, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo poder público. A unidade do território nacional resulta da Federação Brasileira, onde existe a ordem total, a ordem regional e a ordem local. Exatamente, por ser a Federação Brasileira um Estado, ela apresenta um aspecto unitário, que se manifesta no plano internacional como pessoa jurídica de direito internacional público. No plano interno, esse aspecto unitário, também, se manifesta através da existência de um ordenamento jurídico, normas constitucionais ou normas infraconstitucionais (leis complementares e leis ordinárias) aplicáveis no âmbito nacional, isto é, em todo o território brasileiro. É oportuno esclarecer que nem todas as leis complementares têm aplicação no âmbito nacional; algumas delas atuam no âmbito privativo da União, por exemplo, aquela referida no parágrafo único, do art. 79, da CF, destinada a estabelecer as atribuições do Vice-Presidente da República. (HARADA, 2016, p.429)

O principal objetivo desta vedação é quando a incidência sejam a transposição de fronteiras, não é a proibição total da cobrança de impostos de em operações de circulação de mercadorias de um estado para outro, por exemplo, mas que incida na circulação interna. Eduardo Sabbag, complementa o raciocínio de Harada:

Insta mencionar que o princípio da ilimitabilidade ao tráfego de pessoas e bens não almeja obstar, de modo absoluto, a exigência de impostos sobre a circulação de bens ou pessoas em operações interestaduais ou intermunicipais. Não é essa a inteligência do postulado, porquanto quer ele, em verdade, coibir a instituição de tributo que contenha hipótese de incidência lastreada, como seu elemento fundante, na transposição de fronteiras interestadual ou intermunicipal. (SABBAG, 2016, p. 266)

Toda regra tem a sua exceção, a primeira delas é quanto ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS interestadual, e esta é uma cobrança que possui fundamento legal na própria Constituição Federal, não havendo uma

discussão quanto a sua legalidade, é assim que Ricardo Alexandre, explica em sua doutrina:

A regra possui exceções. A primeira é a possibilidade de cobrança do ICMS interestadual. Como um gravame incidente também sofre operações que destinam a outro Estado determinados bens e sobre a prestação de determinados serviços, o tributo interestadual acaba por constituir uma limitação ao tráfego de bens pelo território estadual. (ALEXANDRE, 2016, p. 134)

Já a segunda exceção é quanto a cobrança de pedágios, o qual esta é uma ressalva disposto na própria Constituição Federal, a qual a cobrança deste tributo é justamente para manter boas condições de uso das rodovias. Ou seja, é uma cobrança de tributo que é revertido para o uso do contribuinte.

Há, entretanto divergência quanto a natureza jurídica dos pedágios, ou seja, se é tarifa ou taxa. Ora, dessa forma, se que o pedágio for assumido como tributo deverá este obedecer às normas tributárias, ou seja, os princípios constitucionais tributários, que estão trata-se no presente trabalho.

Agora se for adotado na modalidade de preço publico, na espécie tarifa, está dispensado de obedecer aos princípios constitucionais relacionados as a limitação de tributar.

Contudo, o fato de haver a ressalva dos pedágios, como um tributo de trafegabilidade que pode ser cobrado, reconheceu de vez a natureza jurídica dos pedágios como tributo. Eduardo Sabbag, traz em sua obra este definição de Luciano Amaro:

Luciano Amaro, adotando de modo categórico a feição tributaria para o pedágio, assim discorre sobre a mencionada ressalva, afirmando que “essa disposição deu legitimação constitucional expressa ao pedágio. Além disso, reconheceu-lhe natureza tributaria (por oposição à ideia de que ele traduziria um preço publico), pois essa figura está referida num dispositivo que cuida de tributos, e como exceção a um princípio que limita a criação de tributos”. (AMARO *apud* SABBAG, 2016, p. 272-273).

Deixando de lado a polemica dos pedágios, fato é que o princípio proíbe a tributação pela hipótese de incidência onde o elemento essencial seja o tráfego de fronteira interestadual ou intermunicipal, mas isto não significa que as operações interestaduais ou intermunicipais estejam livres de tributação.

2.2.5 Imunidades

A imunidade tributária é um direito fundamental assegurado ao contribuinte, e essas imunidades são decorrentes de princípios constitucionais, esses que foram trabalhados até o momento.

Segundo Carvalho define que “a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade tributária” (Carvalho apud Sabbag, 2016, p. 295).

Já no entendimento de Amilcar de Araújo Falcão (FALCÃO *apud* SABBAG, 2016, p. 296) a imunidade tributária é “uma forma qualificada ou especial de não incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas pelo estatuto supremo”.

Eduardo Sabbag explica da seguinte forma que:

Com efeito, o legislador ordinário, quando descreve a norma jurídica, está impedido de inserir no pólo passivo da relação jurídico-tributária as pessoas e as situações guarnecidas pelo manto protetor de uma norma imunizante, sob pena de inafastável inconstitucionalidade. Por muito maior razão, não o poderá fazer a Administração Fazendária, que, interpretando e aplicando a lei, vier a se furtar do dever de obediência às limitações imunitárias ao poder de tributar. (SABBAG, 2016, p. 297).

E conclui que:

Por fim, insta registrar que a imunidade tributária atinge apenas a obrigação tributária principal, afeta ao dever patrimonial de pagamento do tributo, não tendo o condão de atingir as chamadas obrigações tributárias acessórias, ou seja, os deveres instrumentais do contribuinte, que permanecem incólumes. (SABBAG, 2016, p. 299)

Ou seja, desta forma a norma que imuniza o contribuinte, diz até onde o Poder Tributário pode agir, estabelecendo a competência tributária das entidades políticas e ainda evidencia um direito subjetivo de todos que se mostram destinatários dos efeitos, seja de forma direta ou indireta.

3 O PRINCÍPIO DA NÃO SURPRESA DO CONTRIBUINTE

Como exposto no capítulo anterior, a segurança jurídica é um dos objetivos fundamentais do direito, ou seja, é a certeza de que as situações consolidadas, com o passar do tempo estarão asseguradas no ordenamento jurídico.

Sacha Coêlho, (2014, p. 214), define o princípio da não surpresa, como axiológico. “É valor nascido da aspiração dos povos de conhecerem com razoável antecedência e teor e o quantum dos tributos a que estariam sujeitos no fundo imediato, de modo a poderem planejar as suas atividades levando em conta os referenciais da lei”.

Salienta-se que a segurança jurídica não vale apenas para fatos passados, esse vale também e faz-se necessário para a previsibilidade do futuro, ou seja, não pode o contribuinte se surpreendido com o aumento da alíquota, por exemplo, da noite para o dia, como exposto, para que isso ocorra há uma série de princípios a ser observado.

Ocorreram situações em que o princípio da anterioridade estava fragilizado, ou seja, não estava havendo respeito prévio para a aplicação das normas de aumento das alíquotas, sendo assim, foi inserido, no inciso III do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, através da Emenda Constitucional nº 42 de 2003, a alínea “c”, o qual veda a União, Estados, Município e Distrito Federal, cobra tributos “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”.”

Segundo Ricardo Alexandre, (2016, p.108) “é lícito afirmar que o principio da segurança jurídica traduz-se, em matéria tributária, no principio da não surpresa, que traz como corolários os princípios da irretroatividade, anterioridade e da noventena”.

Com base nessa afirmação, passa-se a estudar separadamente, alguns princípios que contemplam o principio da não surpresa, garantindo assim, a segurança jurídica do contribuinte.

3.1 PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE

O princípio da irretroatividade está disposto no artigo 150, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal, o qual veda a União, Estados, Municípios e Distrito Federal, cobrar tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;”

Eduardo Sabbag (2016), define o princípio da irretroatividade da seguinte forma:

A irretroatividade conecta-se à própria ideia do Direito, trazendo o timbre de segurança jurídica e a estabilidade dos direitos subjetivos ao espectro da relação impositivo tributária, ao prever que é vedada a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da lei que os houver instituído ou aumentado. (SABBAG, 2016, p. 200)

Sabbag, traz para a sua obra o entendimento de Luciano Amaro sobre o princípio da irretroatividade tributária na Constituição Federal de 1988.

Para Luciano Amaro, versando sobre a irretroatividade tributária, “o que a Constituição pretende, obviamente, é vedar a aplicação da lei nova, que criou ou aumentou tributo, a fato pretérito, que, portanto, continua sendo não gerador de tributo, ou permanece como gerador de menor tributo, segundo a lei da época de sua ocorrência”. E prossegue o festejado Autor: “Lei tributária que eleja fatos do passado, como suporte fático da incidência de tributo antes não exigível (...) será inconstitucional, por ferir o princípio da irretroatividade da lei criadora ou majoradora do tributo”. (AMARO *apud* SABBAG, 2016, p.198).

Eduardo Sabbag, ao fazer uma relação entre o princípio da irretroatividade e a Segurança Jurídica, menciona duas maneiras em que esta pode ser representada. Veja:

(I) o cidadão deve saber antecipadamente qual norma é vigente, o que sinaliza a lógica precedência da norma perante o fato por ela regulamentado, no contexto da irretroatividade, e o antecipado conhecimento do plano eficaz da lei, no bojo da anterioridade. Assim, a segurança jurídica toma a irretroatividade e a anterioridade como seus planos dimensionais, primando pela possibilidade de o destinatário da norma se valer de um prévio cálculo, independentemente, pelo menos, de início, do conteúdo da lei;

(II) o cidadão deve, em um segundo momento, compreender o conteúdo da norma, no que tange à sua clareza, calculabilidade e controlabilidade. (SABBAG, 2016, p. 200)

Porém, toda regra possui a sua exceção, que está disposto no artigo 106 do Código Tributário Nacional. José Renato Camilotti (2011), explana essas exceções de forma acertada:

(a) lei tributária meramente interpretativa — em tese, uma lei que não cria novas situações jurídicas, não cria tributo, limitando-se a explicitar uma coisa que já existe;

(b) lei tributária que deixa de prever uma sanção ou procede à sua redução — cabível em caso de previsão de sanções menores, ou seja, de multa tributária menos severa, desde que se trate de situação não definitivamente julgada. Isso significa dizer, em outras palavras, que devemos estar diante de uma situação em discussão, administrativa ou judicial. (grifos do autor) (CAMILOTTI, 2011, p.46)

Estuda-se a partir de agora as duas exceções da irretroatividade.

3.1.1 Lei interpretativa para efeitos jurídicos sobre atos pretéritos

É a primeira exceção disposta no inciso I do artigo 106 do CTN. De início vale frisar que na ordem jurídica, o Poder Judiciário é quem desempenha a função interpretativa conclusiva, sendo, portanto proibido uma lei proceder de forma interpretativa sobre a outra.

Quem confirma a afirmação acima é Roque Antônio Carrazza (CARRAZZA *apud* SABBAG, 2016, p.203) “a tarefa de interpretar leis é cometida aos seus aplicadores, basicamente ao Poder Judiciário, que aplica a lei aos casos concretos submetidos a sua apreciação, definitivamente e com força institucional”.

De acordo com Sabbag (2016), quando a norma interpretativa, é declaratória e reprodutiva e possui os mesmos direitos da norma pretérita, deve esta operar em favor da segurança jurídica, podendo inclusive fazer parte da ordem jurídica vigente.

Entretanto a retroatividade da norma interpretativa é limitada à sua função específica esclarecendo e suprimindo somente o que foi legislado, e sem trazer uma maior onerosidade ao cliente.

Beeleiro (BEELEIRO *apud* SABBAG,2016, p. 206) define a lei interpretativa como “aquela que espanca as obscuridades e ambiguidades, sem criar tributos, penas ou ônus, as quais não resultem expressa ou implicitamente do texto interpretado. Tais inovações, longe de se retroprojetarem, pelo contrário, projetam-se para o futuro”

Em caso de a norma interpretável já tiver sido objeto de interpretação pelo Poder Judiciário, assim a superveniente lei interpretativa mostra-se excedente, atribuindo um novo sentido, ademais os efeitos, além de ser extemporâneos se mostrarão inovadores fazendo uma homenagem à segurança jurídica.

3.1.2 O princípio da irretroatividade sob a lei benigna como produtora de efeito jurídico sobre atos pretéritos

Esta é a segunda exceção do principio da irretroatividade, estando disposto no inciso II do artigo 106 do CTN.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. (BRASIL, Código Tributário Nacional, 2016)

De acordo com Eduardo Sabbag (2016 p. 213) “o supracitado dispositivo, aproximando-se do campo afeto às sanções tributárias, permite que se aplique retroativamente a lei nova, quando mais favorável ao sujeito passivo, comparativamente à lei vigente à época da ocorrência do fato.”

A grosso modo se a norma favorecer o contribuinte poderá retroagir sob as hipóteses do artigo em supra mencionado. Sabbag, consegue de uma forma didática explicar detalhadamente cada alínea do inciso II do artigo 106 do CTN. Veja:

- (a) se a conduta não mais for tida como infração: de fato, nesse sentido, segue Luciano Amaro, para quem, “se a lei nova não mais pune certo ato, que deixou de ser considerado infração, ela retroage em benefício do acusado, eximindo-o de pena”;
- (b) se a conduta não mais se opuser a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulenta e não tenha implicado falta de pagamento do tributo;
- (c) se tiver havido a infligência de penalidade menos severa do que a que foi imposta pela lei vigente ao tempo da prática da conduta antijurídica – e só neste caso, próprio da benignidade: observe que a temática envolve a multa menos gravosa. Caso a lei posterior traga uma sanção mais rígida, não haverá que se falar em retroatividade. (SABBAG, 2016, p. 204)

Apesar de haver redundância entre as alíneas “a” e “b”, por seus conteúdos serem idênticos, no caso de haver dúvida quando a aplicabilidade das alíneas, prevalece a “a” sobre a “b”, justamente por ser mais abrangente.

3.2 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE ANUAL

O princípio da anterioridade anual está disposto no artigo 150, inciso III alínea “b” da Constituição Federal de 1988, o qual veda a União, Estados, Município e Distrito Federal, a cobrar tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”.

De acordo com Ricardo Alexandre (2016), o princípio da anterioridade anual existe para proteger o contribuinte, não impedindo a imediata aplicação das mudanças que diminuam a carga tributária que o contribuinte está sujeito, ou ainda que não tenham qualquer impacto sobre a carga tributária.

Segundo o renomado autor Paulo Roberto Cortez *apud* Tôrres, et. al. (2005)

O princípio da anterioridade permite conferir aos contribuintes a certeza do *quantum* a ser recolhido aos cofres públicos, podendo, planejar seu negócios ou atividades, traduzindo diretriz constitucional no sentido de que a lei tributaria não pode retroagir em prejuízo ao contribuinte, e nem atingir fato imponible que já teve seu início, ou que estava em formação. (CORTEZ *apud* TÔRRES *et. al.*, 2005, p. 756).

Como já fora exposto, a Emenda Constitucional nº 42 de 2003, acrescentou a alínea “c” no inciso III do artigo 150, em supra mencionado, vedando que os tributos fossem cobrados antes de decorridos noventa dias da data que tenha sido publicada a lei que aumentou ou instituiu o tributo.

Difini (2008 p.75), entende que o teor das alíneas “b” e “c” são cumulativas, eis que “a regra geral é de que os tributos sujeitam-se à anterioridade anual de exercício e ainda só podem ser exigidos noventa dias após a publicação da lei que os instituiu ou aumentou (chamada anterioridade nonagesimal)”.

Nesse mesmo sentido define Luciano Amaro, afirmação trazida para a obra de Eduardo Sabbag, 2016.

Com efeito, conforme ratifica Luciano Amaro, “a constituição exige – (...) – que a lei que crie ou aumente o tributo seja anterior ao exercício financeiro em que o tributo será cobrado e, ademais, que se observe a antecedência mínima de noventa dias entre a data de publicação da lei que o instituiu ou aumentou e a data em que passa a aplicar-se”. (AMARO *apud* SABBAG, 2016, p. 94).

Ora, expõe-se que, a mera atualização tributária do valor do tributo ou da sua base de cálculo, pelo fato de não significar majoração do mesmo, este não se sujeita ao princípio da anterioridade, é o que expõe o renomado autor, Ricardo Alexandre, 2016. Saliencia-se que a mesma exceção vale para o princípio da legalidade, e tal entendimento já está pacificado no STF.

Eduardo Sabbag, 2016, explana que o princípio da anterioridade ratifica o sobreprincípio da segurança jurídica, evitando que o contribuinte seja pego de surpresa de uma cobrança tributária.

3.2.1 Exceções ao princípio da anterioridade anual

Toda regra principal possui a sua exceção, e as vedações do princípio da anterioridade anual estão disposta na primeira parte do §1º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, o qual dispõe: “§ 1º A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; [...]”.

São os impostos:

- a) Empréstimo Compulsório para Calamidade Pública ou Guerra Externa;
- b) Imposto sobre Importação;
- c) Imposto sobre Exportação;
- d) Imposto sobre Produtos Industrializados;
- e) Imposto sobre Operações Financeiras;
- f) Imposto Extraordinário de Guerra.

Ora, no entendimento de Eduardo Sabbag, (2016) que é lógica a presença dos tributos em supra, na lista as exceções, eis que o Empréstimo Compulsório para Calamidade Publica ou Guerra Externa e o Imposto Extraordinário de Guerra são de caráter emergencial, enquanto os demais elencados são de caráter extrafiscal.

Com a Emenda Constitucional nº 33 de 2001, inseriu-se na lista das exceções mais dois tributos, o CIDE-combustíveis e ICMS-combustíveis.

Veja no entendimento de Eduardo Sabbag, o motivo das exceções desses novos tributos:

1. CIDE-Combustível: trata-se de tributo federal, instituído no Brasil, com fulcro na Lei Ordinária n. 10.336/2001, no intuito de promover tributação extrafiscal nas atividades ligadas a combustíveis. Conforme o disposto no art. 149, § 2º, II, c/c art. 177, § 4º, I, “b”, parte final, ambos da CF, o Poder

Executivo Federal poderá reduzir e restabelecer as alíquotas do tributo por meio de ato próprio – no caso, o decreto presidencial –, não se lhe aplicando a regra da anterioridade anual (art. 150, III, “b”, CF) [...]

2. ICMS-Combustível: trata-se de uma exclusiva ressalva indicadora de tributo não federal, no rol de exceções ao princípio da anterioridade tributária anual. Frise-se, em tempo, que a mitigação não se refere ao “ICMS”, em si, mas a um tipo todo particularizado desse imposto – o ICMS-Combustível, por nós assim intitulado. (grifos do autor) (SABBAG, 2016, p. 109-110)

Portanto, ao total, são oito exceções ao princípio da anterioridade anual, podendo se aplicado no dia seguinte da publicação da norma que majorou a alíquota.

3.2.2 Princípio da anterioridade e o princípio da anualidade

Não se pode confundir ambos os princípios. O princípio da anualidade, segundo Sacha Coêlho, vem desde os tempos de império, foi erradicado da Constituição Federal pelo regime autoritário, voltando para a Constituição de 1946.

Houve tempo nesta República – bons tempos – em que o princípio da anualidade teve guarida na Constituição Federal. Ele, o velho princípio, erradicado pelo regime autoritário, vem-nos desde o Império, passando pela Primeira República. Foi ignorado pelo Estado Novo, logo voltando à tona com a Constituição democrática de 1946, para novamente submergir na redação obscurantista que a outorgada Emenda Constitucional nº 1 deu à Constituição de 1967. (COÊLHO, 2014, p.218)

De acordo com Eduardo Sabbag (2016, p. 97), a sistemática do princípio da anualidade era simples: “nenhum tributo podia ser exigido sem que a lei instituidora ou majoradora tivesse obtido, antecipadamente, a autorização orçamentária.”.

Assim, em primeiro lugar, publicava-se a lei tributária; após, como *conditio sine qua non*, obtinha-se a prévia autorização orçamentária; com esta, a lei não poderia mais ser alterada. Diante disso, a arrecadação de um novo

tributo ou um aumento dos já existentes, eventualmente não inscritos na lei orçamentária, demandaria a espera do próximo orçamento, a fim de fazer nele constar tais medidas remodeladoras. Vale dizer, portanto, que a criação de um tributo poderia ocorrer, sem problemas; todavia, a exigência dele não se daria sem antes obter-se a autorização do Poder Legislativo, por meio da anual previsão do Orçamento. (SABBAG, 2016, p. 97)

Ou seja, no princípio da anualidade é onde a lei tributária tinha que ser aprovada pela lei orçamentária, além da aprovação dos integrantes do Poder Legislativo, já o princípio da anterioridade é apenas o diferimento da eficácia da lei que majora ou institui o tributo, independentemente de lei orçamentária.

Atualmente o princípio da anualidade não encontra mais respaldo na constituição federal brasileira, pelo fato de a norma atual exigir apenas que a norma que institui ou majora o tributo seja pública no final antes do final do exercício financeiro, obviamente respeitando a anterioridade e a noventena, com expõe as alíneas “b” e “c” do inciso III, do artigo 150 da Constituição Federal de 1988.

Eduardo Sabbag 2016, confirma tal teoria:

É por tudo isso que se tem dito que “o princípio da anualidade não mais existe no direito positivo brasileiro, de tal sorte que uma lei que institua ou majore tributo pode ser aplicada no ano seguinte, a despeito de não haver específica autorização orçamentária, bastando que atenda ao princípio da anterioridade”. (SABBAG, 2016, p. 98).

O princípio da anualidade pode estar extinto na matéria tributária, entretanto em relação ao Direito Financeiro, o qual possui maiores garantias.

3.3 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL

O princípio da anterioridade nonagesimal está disposto na alínea “c” do inciso III do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, o qual veda a cobrança de tributo “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”.

Ricardo Alexandre (2016), explica que parte da doutrina denominou este princípio, como anterioridade mitigada, pois a doutrina imaginava que o princípio consistiria uma garantia menor ao contribuinte. Todavia na prática, foi percebido o contrário, ou seja, o princípio transformou-se em uma garantia formal, pelo fato de a publicação das alterações da legislação tributária ocorrerem ao final do exercício.

Nas palavras de Ricardo Alexandre (2016, p.121) “a anterioridade dita mitigada acabava por ser uma garantia bem mais eficiente para o contribuinte, pois lhe assegurava um período mínimo de dias para que readequasse seu orçamento, preparando-o para o aumento de carga tributária.”.

Como já mencionado no tópico anterior, a alínea “c” do inciso III do artigo 150, foi inserido com a Emenda Constitucional nº 42 de 2003, cujo o texto é parecido com o artigo 195, §6º da Constituição Federal de 1988, sendo esta mais uma forma de segurança jurídica ao contribuinte.

A diferença avistada entre ambas, é que no texto inserido pela EC 42/2003 é exigido o cumprimento de um prazo de 90 dias para a instituição ou aumento do tributo, enquanto no artigo 195, §6º exige o cumprimento no caso de instituição ou aumento do tributo, apesar disso não há qualquer outra diferença significativa entre ambas legislações, alguns autores permanecem aplicando a regra do artigo 195, §6º.

Alguns autores continuam atribuindo à regra do art. 195, §6º, o título de “anterioridade nonagesimal”, enquanto se referem à extensão feita pela EC 42/2003 como “noventena”. Assim, a anterioridade nonagesimal (ou mitigada) seria um princípio aplicável às contribuições para financiamento da seguridade social, enquanto a noventena seria outro princípio aplicável às demais espécies tributárias (com exceções). Não há sentido, contudo, na atribuição de nomenclaturas diferentes a um único princípio que submete as diferentes espécies tributárias às mesmas restrições. É o caso de se aplicar a lição doutrinária segundo a qual somente se deve classificar institutos jurídicos em espécies diferenciadas, se os respectivos jurídicos forem diferentes. (ALEXANDRE, 2016, p. 122).

Apesar de ambas as legislações, bem como as terminologias, e em virtude do princípio da não surpresa é referível adotar a terminologias nongesimal, sendo a regra da alínea “c” cumulada com a alínea “b” do inciso III do artigo 150 da Constituição Federal de 1988.

3.3.1 Exceções ao princípio da anterioridade nonagesimal

As exceções ao princípio da nongesimal está disposta na segunda parte do parágrafo 1º do artigo 150 da CF/88: “[...] e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.”

São estes:

- a) Imposto de Importação;
- b) Imposto de Exportação;
- c) Imposto sobre Operações Financeiras;
- d) Imposto Extraordinário de Guerra;
- e) Empréstimo Compulsório para Calamidade Pública e Guerra Externa.
- f) Imposto de Renda
- g) Base de cálculo do IPTU;
- h) Base de cálculo do IPVA.

Verifica-se que as exceções da anterioridade nonagesimal é bem semelhante com as exceções da anterioridade, assim como fora exposto no tópico da exceção ao princípio da anterioridade, os tributos II, IE, IOF, possui a finalidade fiscal, juntamente como o imposto de renda que obedece apenas a anterioridade do exercício.

Os tributos de empréstimo compulsório de guerra externa ou calamidade pública assim como os impostos extraordinários de guerra, estão dispensados da guerra é pela mesma urgência da anterioridade.

Agora já no que diz respeito à Base da Calculo do IPTU e Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor - IPVA a justificativa é bem diferenciada das demais. Veja nas palavras de Ricardo Alexandre, 2016:

Já a exceção referente ao caso das bases de cálculo de IPVA e IPTU, tem fundamento bastante diferente dos demais. Ambos os tributos incidem sobre o valor de um bem (imóvel na área urbana do Município, no caso do IPTU; veículo automotor, no caso do IPVA). O momento mais propício para que as fazendas públicas estaduais e municipais procedam às revisões dos valores dos veículos e imóveis, respectivamente, é o fim de cada exercício. Primeiro, por possibilitar levar em consideração toda a variação daquele ano; segundo, e mais importante, porque as leis estaduais e municipais geralmente elegem o dia 1.º de janeiro como aquele em que se consideram ocorridos os respectivos fatos geradores. (ALEXANDRE, 2016, p. 126)

Sendo, assim se exceção não fosse dada constitucionalmente a ambos os tributos, a revisão da base de cálculo teria de ser feita por lei e ser publicada até o dia 03 de outubro, para poder ser aplicada os fatos geradores no dia 1º de janeiro do exercício seguinte.

4 A SEGURANÇA JURÍDICA DO CONTRIBUINTE NO IPTU

O IPTU é um dos impostos que a Constituição Federal estabelece competência ao Município para a instituição deste tributo, ou seja, cabe ao Município, portanto, instituir através de lei ordinária municipal o IPTU.

No entendimento de Ricardo Alexandre, 2016, o IPTU é uma fonte de arrecadação para o município sem prejuízo da sua excepcionalidade extrafiscal. A característica do IPTU é predominantemente fiscal.

Todavia, antes de mais nada a finalidade deste capítulo, é estudar mais a fundo a exceção da base de cálculo do IPTU ao princípio nonagesimal, como fora citado no capítulo anterior. Apesar de ter a ciência de quão importante é esse tributo, mantem-se a linha de raciocínio e ressalta-se a segurança jurídica do contribuinte para que o mesmo não tenha surpresas tributárias.

4.1 BASE DA CÁLCULO

Para um melhor entendimento explicar-se-á a base de cálculo, no entendimento de Eduardo Sabbag, (2016 p. 1130) “a base de cálculo do IPTU será o valor venal do bem imóvel, não se considerando o valor dos bens móveis mantidos em caráter permanente ou temporário no imóvel, conforme se depreende do art. 33 e de seu parágrafo único do CTN”.

Assim como a instituição do IPTU se dá através de lei, a base da cálculo da mesma forma deverá ser prevista em lei, caso contrario estará violando o princípio da legalidade tributária.

Como fora mencionado no capítulo anterior, a EC nº 42/2003, inseriu no inciso III do artigo 150 da Constituição Federal, a alínea “c” que prevê a anterioridade nonagesimal, ou seja, um tributo quando instituído ou majorado não pode ser cobrado antes de decorrido 90 dias da publicação da lei que instituiu ou majorou esse tributo.

Ora, o princípio da anterioridade visa proteger o contribuinte, ou seja, evita que o mesmo seja surpreendido por uma cobrança de um tributo majorado ou instituído do dia para noite.

Entretanto a própria norma que institui a segurança jurídica ao contribuinte, a mesma lei aplica exceções a alguns tributos, que também já foi comentado no capítulo anterior, e está disposto no parágrafo 1º do artigo 150 da Constituição Federal, o qual a base de cálculo do IPTU assim como do IPVA, é uma exceção à anterioridade nonagesimal, assim explica Eduardo Sabbag:

Portanto, é possível que se proceda à fixação legal do valor venal de um imóvel, no fim de ano, e que tal modificação possa ser aplicada no 1º dia do exercício financeiro seguinte, sem vício de anterioridade. Exemplo: Lei tal, publicada em 31 de dezembro de 2011, altera o valor venal dos imóveis do Município X. Pergunta-se: quando será eficaz a lei que veiculou o aumento? A resposta é simples: no dia seguinte ao de sua publicação – ou seja, 1º de janeiro de 2012 –, valendo o aumento para o exercício de 2012, pois se trata de uma regra que obedece à anterioridade anual, porém é uma norma de exceção aos 90 dias. Da mesma forma, o legislador tratou as alterações na base de cálculo do IPVA. (SABBAG, 2016, p. 1131 – 1132).

Ou seja, se uma lei majorar a base de cálculo do IPTU no dia 31 de dezembro de 2016, a cobrança já poderá ser no dia 01 de janeiro de 2017, pois não é no mesmo exercício fiscal.

Os Municípios cumprem rigorosamente a legislação constitucional, nota-se pelos entendimentos jurisprudenciais de diversos tribunais, os quais reconhecem que a exceção da base de cálculo do IPTU é apenas quanto a anterioridade nonagesimal. Veja:

TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO ANULATÓRIA. IPTU. LEI COMPLEMENTAR N. 23/2005, DO MUNICÍPIO DE ITAPEMA. ALTERAÇÃO DOS CRITÉRIOS PARA A AFERIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO (VALOR VENAL DOS IMÓVEIS). PROCESSUAL CIVIL. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. JULGAMENTO ANTECIPADO DA LIDE. POSSIBILIDADE. EXEGESE DO ART. 330 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. "Em matéria de prova o poder inquisitivo do juiz é maior do que em qualquer outra atividade processual. Sendo o destinatário da prova, não é mero espectador da luta de partes, podendo, por isso mesmo, deferir ou indeferir as diligências que, a seu juízo, são inúteis ou protelatórias. Conquanto o ônus da prova caiba às partes (art.

333) é o juiz que formula um juízo de conveniência, selecionando, dentre as requeridas, as necessárias à instrução do processo"(Agravo de Instrumento n. 99.009004-3, de Blumenau, rel. Des. Pedro Manoel Abreu, j. em 13/04/2000)."(...) constantes dos autos elementos de prova documental suficientes para formar o convencimento do julgador, incoorre cerceamento de defesa se julgada antecipadamente a controvérsia" (STJ, Ag. n. 14.952/DF, rel. Min. Sálvio de Figueiredo Teixeira). MÉRITO. OBSERVÂNCIA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. PLANTA GENÉRICA DE VALORES, ESTABELECE NOVA BASE DE CÁLCULO DO IPTU. INSTITUIÇÃO POR LEI EM SENTIDO ESTRITO, E NÃO POR DECRETO EXECUTIVO. ALTERAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO QUE NÃO SE CONFUNDE COM A MERA ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA E NÃO NECESSITA ESTAR ATRELADA À VARIAÇÃO DA INFLAÇÃO ACUMULADA NO PERÍODO. Conforme definido pela jurisprudência da Corte Superior, "(...) a existência de Lei Complementar, aprovando a planta genérica de valores, supre as exigências do artigo 97, do CTN, tornando válida a exação" (REsp 208.671/RS, rel. Min. Milton Luiz Pereira, Primeira Turma, j. em 18/09/2001, DJ de 11/03/2002). Ademais, se há efetiva alteração da base de cálculo, no intuito de adequar o valor venal dos imóveis à realidade de mercado, o aumento do valor do tributo não precisa es [...]

(TJ-SC - AC: 20120258691 SC 2012.025869-1 (Acórdão), Relator: Carlos Adilson Silva, Data de Julgamento: 16/06/2014, Primeira Câmara de Direito Público Julgado,)

O Mandado de Segurança traz a exceção à regra da anterioridade nonagesimal.

Mandado de segurança. IPTU. Lei Complementar Municipal nº 558/2010. Art. 150, § 1º da CF - exceção à regra da anterioridade nonagesimal no que tange à alteração da base de cálculo do IPTU. No caso dos autos, apesar da majoração da base de cálculo do imposto ter ocorrido no final de 2010, a exceção constitucional acima referida permitia a utilização do referido regramento já no exercício de 2011. Taxa de conservação de vias públicas ausência de atuação do ente tributante em relação ao sujeito passivo (especificidade e divisibilidade) serviço prestado em prol de toda a coletividade cobrança indevida inteligência do art. 145, II, da Constituição Federal. Taxa de incêndio - o serviço público de combate a incêndios é atribuição dos Estados, motivo pelo qual os Municípios carecem de competência para a instituição de eventual taxa que o tenha como fato gerador inteligência do art. 144 da Constituição Federal. Competência tributária indelegável. Taxa de Expediente a impressão de carnês para lançamento de tributos não configura serviço público. Nega-se provimento aos recursos.

(TJ-SP - APL: 00036584420118260132 SP 0003658-44.2011.8.26.0132, Relator: Beatriz Braga, Data de Julgamento: 10/04/2014, 18ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 16/04/2014) (Grifos nossos)

A apelação a seguinte, segue ao mesmo formato da exceção.

TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. IPTU. VALOR VENAL DO IMÓVEL. POSSIBILIDADE DA MAJORAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO MEDIANTE EDIÇÃO DE LEI. PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA ANTERIORIDADE ANUAL ATENDIDOS. EXCEÇÃO À ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. ÍNDICES DE INFLAÇÃO APLICÁVEL SOMENTE À MAJORAÇÃO DECORRENTE DE DECRETOS EDITADOS PELO PODER EXECUTIVO, SEM A PARTICIPAÇÃO DO LEGISLATIVO. 1. As pautas de valores venais de terrenos e edificações para o lançamento do IPTU para os exercícios de 2001 a 2005 foram aprovados pelas Leis Distritais n. 2.650/2000, 2.852/2001, 3.102/2002, 3.264/2003, 3.518/2004. 2. Mediante a aprovação da pauta com os valores venais atualizados, referidas leis aumentaram a base de cálculo do IPTU e, por conseguinte, o valor do tributo, com a devida observância ao princípio da legalidade previsto no artigo 150, inciso I da Constituição. 3. Também foi devidamente observado o princípio da anterioridade anual, previsto no artigo 150, III b da Constituição, pois a publicação daqueles diplomas legais ocorreu no ano anterior ao exercício em que seriam aplicadas. 4. **A alteração da base de cálculo do IPTU é exceção à anterioridade nonagesimal prevista no artigo art. 150, III, “c” e § 1º da Constituição e, portanto, pode ser publicada a qualquer momento, desde que respeitada a anterioridade anual.** 5. Inexiste impedimento para o reajuste da base de cálculo do IPTU em índice superior à inflação, uma vez atendidos os princípios tributários da legalidade e da anterioridade. 5.1. A vedação para o reajuste da base de cálculo do IPTU superior índices de inflação se aplica somente à majoração decorrente de decretos editados pelo poder executivo, sem a participação do legislativo. Todavia, tal empecilho não ocorre na hipótese dos autos, pois a majoração decorreu de expressa previsão legal. 6. Precedente: “(...)” somente por via de lei, no sentido formal, publicada no exercício financeiro anterior, é permitido aumentar tributo, como tal, havendo de ser considerada a iniciativa de modificar a base de cálculo do IPTU, por meio de aplicação de tabelas genéricas de valorização de imóveis, relativamente a cada logradouro, que torna o tributo mais oneroso”(...) (AI 534150 AgR, Relator: Min. Joaquim Barbosa”. 7. A atualização do valor venal do imóvel, como base de cálculo do imposto predial e territorial urbano é admissível, independentemente da desvalorização da moeda, desde que feita de conformidade com os critérios previamente estabelecidos em lei distrital, com a observância dos princípios da legalidade e anterioridade anual. 8. Recurso dos autores improvido e recurso do réu provido. (TJ-DF - APC: 20050111311816, Relator: JOÃO EGMONT, Data de Julgamento: 04/02/2015, 5ª Turma Cível, Data de Publicação: Publicado no DJE : 11/02/2015 . Pág.: 170) (Grifos nossos)

A exceção ao princípio da anterioridade nonagesimal pode se ver também na alteração do Imposto de Renda.

– **31 de dezembro – sábado à noite. Suficiência.** “Imposto de Renda e Contribuição Social.Medida Provisória nº 812, de 31.12.94, convertida na Lei nº 8.981/85. Artigos 42 e 58. Princípio da anterioridade. – Medida provisória que foi publicada em 31.12.94, apesar de esse dia ser um sábado e o Diário Oficial ter sido posto à venda à noite. Não ocorrência, portanto, de ofensa, quanto à alteração relativa ao imposto de renda, ao princípio da

anterioridade. – O mesmo, porém, não sucede com a alteração relativa à contribuição social, por estar ela sujeita, no caso, ao princípio da anterioridade mitigada ou nonagesimal do artigo 195, § 6º, da C.F., o qual não foi observado. Recurso extraordinário conhecido em parte e nela provido.” (STF, 1ª T., RE 226.451-3/PE, Min. Moreira Alves, mai/00) (PAULSEN, 2014, p. 209)

Dos entendimentos de diversos tribunais, percebe-se o quão claro está a exceção disposta no parágrafo primeiro do artigo 150 da Constituição Federal, deixando a base de cálculo do IPTU restrita apenas a anterioridade nonagesimal.

Entretanto há um fato curioso e que merece ser exposto no presente trabalho. Trata-se de um fato ocorrido no município de Rio do Sul em Santa Catarina, onde o Município através Lei Complementar Municipal nº 271/2013 alterando a base de cálculo do IPTU para o exercício de 2014, os valores estavam nos anexos.

Enquanto a Lei Complementar foi publicada em Dezembro de 2013, os anexos foram publicados somente em Janeiro de 2014. Veja a ementa do Acórdão publicado em agosto de 2016.

APELAÇÃO. AÇÃO DECLARATÓRIA JULGADA PROCEDENTE. IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO. INSURGÊNCIA INTERPOSTA PELA MUNICIPALIDADE. ALEGADA POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO ART. 17 DA LEI MUNICIPAL Nº 271/2013 AO IPTU RELATIVO AO EXERCÍCIO FINANCEIRO DE 2014. INVIABILIDADE. NORMA QUE, ATRAVÉS DE PLANTA GENÉRICA DE VALORES ANEXA, MAJOROU A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. PUBLICAÇÃO OFICIAL DO ANEXO QUE, POR EQUÍVOCO, OCORREU APENAS EM 17/01/2014. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, INC. III, "B", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. PRECEDENTES. SENTENÇA MANTIDA. RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO.

"[...] 'Todos os elementos da norma tributária devem estar contidos na lei (CTN, art. 97); Planta Genérica de Valores publicada apenas na repartição administrativa não atende essa exigência, ainda que lei posterior a ela se refira' (REsp n.º 169.251, Min. Ari Pargendler; RE n. 114.070, Min. Carlos Madeira). 'Não tem eficácia lei que modifica a base de cálculo do IPTU se os seus anexos, nos quais se encontra especificada, não foram publicados' (Apelação Cível n. 2001.016846-4, de Içara, rel. Des. Newton Trisotto, j. 27-5-2002)'. (TJSC, Apelação Cível n. 2010.053349-0, de Camboriú, rel. Des. Vanderlei Romer, j. 30-11-2010)'. (Apelação Cível n. 2014.085110-1, de Rio do Sul, rel. Des. Francisco Oliveira Neto, j. 7.4.2015). [...]" (TJSC, Apelação Cível em Mandado de Segurança nº 2014.062066-1, de Rio do Sul, rel. Des. Carlos Adilson Silva, j. 15/12/2015). (TJSC – Apelação Cível de Ação Declaratória nº 0303005-58.2014.8.24.0054, Rio do Sul, rel. Des. Luiz Fernando Boller, j. 15/03/2016)

Quem interpôs a Ação Declaratória foi ajuizada por dois cidadãos residente no Município Apelante, o Sr. Horst Bremer e a Sra. Ivone Piske Bremer, como consta denominado no acórdão. O fundamento da decisão de primeira instancia julgou procedente os pedidos dos autores, nos seguintes fundamentos, colacionado pelo próprio Redator no Acórdão, no relatório:

[...] Diante do exposto, confirmo a tutela antecipada de pgs. 350/353 e julgo procedente o pedido formulado por Horst Bremer e Ivone Piske Bremer contra o Município de Rio do Sul para o fim de reconhecer a inaplicabilidade do art. 17 da Lei Complementar nº 271, de 27 de dezembro de 2013, especialmente no que se refere à alteração do Anexo I (Pauta de Valores) e Tabela VII (Valor Básico do Metro Quadrado) do Código Tributário Municipal, instituídos pela Lei Complementar Municipal nº 110/2003.

Para tanto, o Município de Rio do Sul deverá, no prazo de 10 (dez) dias contados do trânsito em julgado, apresentar aos autos o valor, com o desconto de pagamento à vista, do IPTU referente ao exercício fiscal de 2014 dos imóveis cadastrados sob os nºs 37.175; 16.637; 15.046; 15.047; 15.048; 15.049; 18.048; 975; 26.378; 3.698; e 7.057, referente ao presente processo, levando em conta, para tanto, os parâmetros legais utilizados no ano de 2013, mas podendo considerar eventuais alterações constatadas nas características físicas daqueles.

Apresentada a quantia devida à época para o pagamento, que então já deverá estar devidamente atualizada pelos índices oficiais adotados pela Corregedoria-Geral de Justiça do TJSC, tais valores, que já se encontram depositados nos presentes autos (pgs. 359/364), deverão ser transferidos à conta a ser indicada pela municipalidade, que dará plena quitação do referido imposto real relativamente ao ano de 2014, devendo o remanescente ser devolvido aos autores.

Por fim, resolvo o mérito da lide com fulcro no art. 269, inciso I, do Código de Processo Civil.

Condeno o requerido ao pagamento dos honorários advocatícios, os quais fixo em R\$ 800,00 (oitocentos reais).

Sem custas, diante da isenção legal.

Em razão de que o valor do imposto devido pelos autores não ultrapassa o valor de alçada estipulado pelo art. 475, § 2º, do Código de Processo Civil, deixo de remeter o presente feito à instância superior para o duplo grau de jurisdição. [...] (fls. 951/957, dos autos digitais). [...] (TJSC – Apelação Cível de Ação Declaratória nº 0303005-58.2014.8.24.0054, Rio do Sul, rel. Des. Luiz Fernando Boller, j. 15/03/2016).

Obviamente o Município de Rio do Sul, não contente com a decisão desfavorável para si, interpôs Recurso de Apelação no Tribunal de Santa Catarina, sob alegações que não houve ofensa ao princípio da anterioridade, alegando apenas um equívoco por não ter sido publicado os anexos junto com Lei Complementar no dia 23 de dezembro de 2013.

Malcontente, o Município de Rio do Sul sustentou, em síntese, a adequação do lançamento do crédito tributário referente ao IPTU-Imposto Predial e Territorial Urbano relativo ao exercício fiscal do ano de 2014, com base no art. 17 da Lei Complementar Municipal nº 271/2013, defendendo a inexistência de ofensa ao princípio da anterioridade tributária, argumentando que, embora os anexos mencionados na referida lei não tenham sido publicados em 2013, mas, por equívoco formal, apenas em janeiro de 2014, o respectivo texto legal não sofreu qualquer modificação. Asseverou, neste rumo, que os contribuintes não foram surpreendidos "*uma vez que houve prévia discussão sobre a atualização da Pauta de Valores e Valor Básico do Metro Quadrado, muito antes da publicação da Lei já no ano de 2013, bem como quando de sua republicação juntamente com os anexos*" (fl. 972, dos autos digitais), termos em que bradou pelo conhecimento e provimento do recurso (fls. 970/976, dos autos digitais). (TJSC – Apelação Cível de Ação Declaratória nº 0303005-58.2014.8.24.0054, Rio do Sul, rel. Des. Luiz Fernando Boller, j. 15/03/2016).

O Tribunal de Santa Catarina, recebeu a Apelação do Município, por ser tempestivo e atender os pressupostos de admissibilidade. E a decisão de primeira instância foi mantida, sob os seguintes fundamentos. Salienta-se que o Redator Desembargador Luiz Fernando Boller – TJ/SC, baseou-se em outras decisões jurisprudenciais, bem como citou alguns autores.

A essência da irrisignação do Município de Rio do Sul perpassa pela alegada inexistência de ofensa ao princípio da anterioridade tributária no tocante ao lançamento do crédito tributário referente ao IPTU relativo ao ano de 2014, incidente sobre os imóveis de propriedade dos autores.

Para tanto, a municipalidade defende que a Lei Complementar Municipal nº 271/2013 foi publicada em dezembro de 2013, sendo que, embora republicada em janeiro de 2014, não houve qualquer alteração no seu texto, visto que apenas foram acrescentados anexos que, por equívoco formal, não haviam sido incluídos, afirmando, ademais, que os contribuintes não foram surpreendidos "*uma vez que houve prévia discussão sobre a atualização da Pauta de Valores e Valor Básico do Metro Quadrado, muito antes da publicação da Lei já no ano de 2013, bem como quando de sua republicação juntamente com os anexos*" (fl. 972, dos autos digitais).

Ora, em atenção ao princípio da anterioridade anual, previsto no art. 150, inc. III, "b", da Constituição Federal, é vedada a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Acerca do assunto, Leandro Paulsen leciona que:

[...] A ideia de anterioridade de lei visa a garantir que o contribuinte não seja surpreendido com um novo ônus tributário de uma hora para outra, sem que se possa preparar para a nova carga tributária, ou seja, concretiza um comando que tem como fundamento a segurança jurídica e como conteúdo

a garantia de certeza do direito, assegurando o conhecimento prévio da lei. A anterioridade, pois, sempre se relaciona com inovação legislativa relativa à instituição ou majoração de tributo.

[...] As garantias de anterioridade costumam ser associadas à previsibilidade quanto às novas imposições tributárias mais gravosas, à não surpresa do contribuinte, havendo, inclusive, quem chegue a falar em "*princípio da não surpresa*". [...] Mas a anterioridade é mais ainda, não se limitando a afastar aquilo que seja brusco e inesperado, o que pegue de improviso, mas sim assegurando conhecimento antecipado, por tempo suficiente, do que advirá com certeza, pois decorrente de lei publicada. Mais do que previsibilidade e do que não surpresa, pois, cuida-se de assegurar ao contribuinte o conhecimento antecipado daquilo que, sendo decorrente de lei devidamente publicada, se-lhe-á com certeza o imposto, incidindo sobre os atos que então venham a ser praticados ou sobre os fatos ou situações que se verifiquem em conformidade com a previsão legal [...].

Note-se que, em havendo, por exemplo, projeto de lei com tramitação em regime de urgência com larga discussão nos meios de comunicação, não há que se falar em surpresa do contribuinte relativamente ao aumento de carga tributária que o agrave, mas nem por isso restará autorizada a sua incidência. Não se trata, efetivamente, de simplesmente evitar a surpresa, o sobressalto, o inesperado, mas de garantir um interstício de tempo entre a publicação da lei nova mais gravosa ao início da sua incidência, permitindo que o contribuinte se prepare para aquilo que sabe, por força de lei já publicada, que lhe será imposto. [...] (*In Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 12 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 198/199).(TJSC – Apelação Cível de Ação Declaratória nº 0303005-58.2014.8.24.0054, Rio do Sul, rel. Des. Luiz Fernando Boller, j. 15/03/2016).

Nada do que foi fundamentado agora é diferente do que foi exposto até o momento no presente trabalho, a citação do autor Leandro Pauslen, na fundamentação do acórdão acima citado, vem apenas reforçar sobre a segurança jurídica do contribuinte, e que o princípio da anterioridade evita uma surpresa tributária ao contribuinte.

Ou melhor, dizendo, como expõe autor, não se trata de evitar apenas uma surpresa ao contribuinte, mas também, ter um tempo hábil entre a publicação da norma que instituiu ou majorou o tributo e a sua incidência.

A publicação da norma é o modo de dar ciência ao contribuinte, sobre a instituição de um tributo ou o aumento deste, e que a partir do exercício financeiro seguinte ou 90 dias após a publicação da norma, haverá a incidência do tributo. É dessa forma que o Redator Desembargador Luiz Fernando Boller – TJ/SC, fundamenta o acórdão mencionado.

Dito isto, no caso em prélio, destaco que, conquanto a Lei Complementar Municipal nº 271/2013 tenha sido publicada em dezembro de 2013, é incontroverso que tal ato não englobou os Anexos referidos no respectivo art. 17, que dispõe:

Altera o Anexo I (Pauta de Valores: Anexo que se refere o inciso I do art. 204) e Tabela VII (Valor Básico do Metro Quadrado) no tocante ao IPTU e Anexo IV - Tabela I (Tabela do ITBI), da Lei Complementar n. 110, de 17 de dezembro de 2003, que instituiu o código Tributário do Município de Rio do Sul.

Com efeito, do aludido dispositivo infere-se que a publicação dos Anexos nele mencionados era imprescindível para a ciência dos contribuintes acerca da alteração da base de cálculo do IPTU e, evidentemente, para a eficácia da norma, eis que:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IPTU. PLANTA GENÉRICA DE VALORES. PUBLICAÇÃO OFICIAL. NECESSIDADE. AGRAVO REGIMENTAL. INOVAÇÃO. NÃO CABIMENTO. 1. É incabível a inovação na argumentação lançada no Agravo Regimental. 2. *A Planta Genérica de Valores, por conter dados indispensáveis à apuração da base de cálculo do IPTU, deve ser objeto de publicação oficial.* A mera afixação da Planta de Valores no átrio da Prefeitura não supre a mencionada exigência. Precedentes do STJ. 3. Agravo Regimental não provido (AgRg nos EDcl no REsp nº 952.132/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, j.22/09/2009 - grifei). Neste rumo, considerando que a publicação integral da lei em questão - com a inclusão dos sobreditos Anexos referentes à planta de valores -, foi efetivada apenas em 17/01/2014, somente nesta data é que passou a ter eficácia, podendo ser exigida.

Isto porque, é cediço que *"a exigência de publicação completa deve-se ao fato de que 'a publicação é condição para a lei entrar em vigor e tornar-se eficaz', uma vez que 'constitui instrumento pelo qual se transmite a promulgação (que concebemos como comunicação da feitura da lei e de seu conteúdo) aos destinatários da lei' (Silva, José Afonso, Curso de Direito Constitucional Positivo, 34 ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 529). Ou seja, somente com o ato de publicação (requisito de eficácia) é que a norma entra em vigor e que, somente a partir daí, poderá ser exigida"* (TJSC, Apelação Cível nº 2014.085110-1, de Rio do Sul, rel. Des. Francisco Oliveira Neto, j. 07/04/2015).

Assim, ao contrário do que defende o município apelante, inviável é a utilização da nova base de cálculo prevista no art. 17 da Lei Complementar Municipal nº 271/2013 para a cobrança do IPTU correspondente ao exercício financeiro de 2014 - cujo fato gerador, nos termos do art. 209 do Código Tributário Nacional, ocorreu em 01/01/2014 -, sob pena de afronta ao princípio da anterioridade tributária, impondo-se a manutenção do veredito combatido. (TJSC – Apelação Cível de Ação Declaratória nº 0303005-58.2014.8.24.0054, Rio do Sul, rel. Des. Luiz Fernando Boller, j. 15/03/2016).

Como exposto, o Tribunal de Santa Catarina decidiu manter a decisão de primeira instância, mas o principal fundamento deste, e que vale um destaque, é quanto a publicação da norma que institui ou majora o tributo. Apesar de o Município Apelante, alegar que a norma tenha sido publicada em dezembro de 2013, e que por um equívoco os anexos, não foram publicados junto com a norma, e norma ser

republicada em janeiro de 2014, eram nos anexos que constavam os valores atualizados para a cobrança do IPTU.

O Agravo Regimental, retirado da obra de Leandro Paulsen (2014) traz a segurança jurídica em relação ao artigo 150, III, a, da Constituição Federal, onde a lei que altere alíquotas ou crie novos tributos devam ser anteriores ao fator gerador, neste caso do fato gerador do imposto de importação.

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ALÍQUOTA. FATO GERADOR. C.F., art. 150, III, a. I. - Fato gerador do imposto de importação de mercadoria despachada para consumo considera-se ocorrido na data do registro na repartição aduaneira competente, da declaração apresentada pelo importador (art. 23 do Decreto-lei 37/66). II. - O que a Constituição exige, no art. 150, III, a, é que a lei que institua ou majore tributos seja anterior ao fato gerador. No caso, o decreto que alterou as alíquotas é anterior ao fato gerador do imposto de importação. III. - Agravo não provido (STF – Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 420.993-6, Paraná, rel. Min. Carlos Velloso, j. 31/05/2005). (PAULSEN, 2014, p. 209)

Portanto, é de suma importância, que haja a extrema observância de todos os princípios constitucionais e tributários para a instituição de tributo, pois a inobservância deste afeta tanto o contribuinte quanto a União, o Estado, o Município e o Distrito Federal, cada uma na sua competência conforme determina a Constituição Federal.

5 CONCLUSÃO

No presente trabalho abordou-se o princípio da não surpresa do contribuinte e a segurança jurídica ante as práticas da Administração Pública, no que diz respeito a instituição e a majoração de tributos, o qual buscou de todas as maneiras possíveis e cabíveis demonstrar que assim como é dever do contribuinte pagar os tributos, é dever da Administração Pública observar todos os requisitos para instituir um tributo.

Os objetivos propostos foram todos de alguma forma cumpridos, onde buscou-se analisar os princípios constitucionais e tributários, analisando o princípio da legalidade, o qual é um dos princípios que rege o direito do trabalho, pois é a partir deste que se dá início ao tributo, e na sequência abordou-se o princípio da não surpresa, onde tratou-se do tema principal deste trabalho, a segurança jurídica do contribuinte.

Ao tratar do princípio da não surpresa, foi preciso tratar do princípio da irretroatividade, onde uma norma somente pode retroagir se em benefício do contribuinte, e ainda estudou-se o princípio da anterioridade anual, o qual a lei que altera um tributo somente poderá incidir no exercício financeiro do ano seguinte a criação desta norma, e anterioridade nonagesimal, onde somente se pode incidir o tributo alterado 90 (noventa) dias após a publicação da norma.

Demonstrou-se também através de um julgado do Tribunal de Santa Catarina, que um Município, não respeitou o princípio da anterioridade anual, ao instituir a base de cálculo do IPTU para o ano de 2014, e os contribuintes buscaram a reparação ao Poder Judiciários, pois foram surpreendidos com incidência deste tributo.

Ora, tem-se a ciência que o direito tributário é um conjunto de leis e normas que permitem uma arrecadação tributária, bem como tem o poder de fiscalização da arrecadação, entretanto, assim como é exigido do contribuinte, que o mesmo pague em dias os seus tributos, é necessário que cada ente competente para a instituição de tributos, observem os princípios constitucionais, para a instituição do mesmo.

Ao aprofundar o estudo, deste tema, chega-se a conclusão que a segurança jurídica não é apenas para proteger o contribuinte, mas que possui a finalidade de programá-lo financeiramente, e assim fazer com que o mesmo consiga continuar cumprindo com as suas obrigações. Ou seja, a segurança jurídica é um direito ao contribuinte, como também garante ao Estado, o adimplemento dos tributos instituídos.

Assim como o direito tributário deve fiscalizar a arrecadação destes tributos, o contribuinte também deve fiscalizar a Administração Pública, se ela está cumprindo com todos os requisitos de instituição e majoração dos tributos, e que lhe garantam assim a segurança jurídica, bem como e principalmente fiscalizem, se os tributos que são pagos, são contraprestados corretamente.

Através dos renomados autores tentou demonstrar o quão importante é, e quanto interfere a segurança jurídica no momento da instituição do tributo, eis que se houver o descumprimento de qualquer um dos requisitos e a inobservância de alguns dos princípios para a instituição do tributo afeta diretamente o contribuinte e conseqüentemente a Administração Pública, que será penalizada pelo Judiciário.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário esquematizado**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva. 2016

BRASIL, **Constituição Federal (1988)**, São Paulo:Saraiva, 2016.

BRASIL, **Constituição Federal (1988)**, Emenda Constitucional nº 33, de 11 de Dezembro de 2001. Altera os artigos 149, 155 e 177 da Constituição Federal. São Paulo:Saraiva, 2016.

BRASIL, **Constituição Federal (1988)**, Emenda Constitucional nº 42, de 31 de Dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providencias. São Paulo:Saraiva, 2016.

BRASIL, Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, **Código Tributário Nacional**. Lei Federal, Disponível em <www.planalto.gov.br> com acesso em 25 de setembro de 2016

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Agravo Regimental. Constitucionla. Tributário. Imposto de importação. Alíquota. Fato Gerador. Nº AI 420993 AgR / PR – Paraná. Fiat Automóveis S/A E União. Relator: Ministro Carlos Velloso. 31 maio 2005. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28420993%2E+OU+420993%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/jt3k3p8>. Acessado em 01.out.2016

CAMILOTTI, José Renato. **Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. 4 ed. atual. São Paulo. Saraiva, 2008.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**.25ª. ed. São Paulo: atlas, 2016

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**: Constituição e código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito Tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

TORRES, Heleno Taveira et. al. **Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

TJ-SC - AC: 20120258691 SC 2012.025869-1 (Acórdão), Relator: Carlos Adilson Silva, Data de Julgamento: 16/06/2014, Primeira Câmara de Direito Público Julgado, retirado do site <<http://tj-sc.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25147429/apelacao-civel-ac-20120258691-sc-2012025869-1-acordao-tjsc>> com acesso em 23 set 2016

TJ-SP - APL: 00036584420118260132 SP 0003658-44.2011.8.26.0132, Relator: Beatriz Braga, Data de Julgamento: 10/04/2014, 18ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 16/04/2014. Retirado do site <<http://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/120732495/apelacao-apl-36584420118260132-sp-0003658-4420118260132>> com acesso em 23 set 2016

TJ-DF - APC: 20050111311816, Relator: JOÃO EGMONT, Data de Julgamento: 04/02/2015, 5ª Turma Cível, Data de Publicação: Publicado no DJE : 11/02/2015 . Pág.: 170. Retirado do site <<http://tj-df.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/311020786/apelacao-civel-apc-20050111311816>> com acesso em 23 set 2016

TJSC – Apelação Cível de Ação Declaratória nº 0303005-58.2014.8.24.0054, Rio do Sul, rel. Des. Luiz Fernando Boller, j. 15 mar 2016