

**PRINCÍPIOS NORTEADORES QUE ESTRUTURAM O ESTADO DE DIREITO -
SINGULARIDADE DOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS EM DEFESA DOS
CONTRIBUINTES**

**NORTEADOR PRINCIPLES STRUCTURING THE RULE OF LAW -
SINGULARITY OF TAX PRINCIPLES IN DEFENSE OF CONTRIBUTORS**

Zeima da Costa Satim Mori¹

Leyde Aparecida R Santos²

Resumo: O presente artigo tem como foco a abordagem da diversidade de princípios, constitucionais a disposição da tutela dos direitos fundamentais. A sociedade na contemporaneidade e com a evolução natural dos costumes, a temática desse ensaio fundamenta a necessidade de utilização dos preceitos presentes nos princípios com a finalidade precípua de suprir lacunas da própria legislação ou como forma de melhor interpretação. Com vistas à dignidade humana, os princípios são considerados basilares e têm sido vastamente observados e utilizados na seara jurídica. Nessa reflexão, o direito tributário é tutelado pela observância dos princípios constitucionais e jurídicos com relevância em julgados jurisprudenciais, gerando interferência também diretamente na esfera imobiliária.

Palavras-chave: Regras; Princípios Constitucionais; Princípios Jurídicos; Princípios Tributários.

Abstract: This article focuses on the approach of the diversity of constitutional principles to the provision of the protection of fundamental rights. The contemporary society and with the natural evolution of customs, the theme of this essay is based on the need to use the precepts present in the principles with the main purpose of filling gaps in the legislation itself or as a way of better interpretation. With regard to human dignity, the principles are considered basic and have been widely observed and used in the legal field. In this reflection, tax law is protected by the observance of constitutional and legal principles with relevance in judged jurisprudence, generating interference also directly in the real estate sphere.

Keywords: Rules; Constitutional principles; Legal Principles; Tax Principles.

¹ Advogada e atuante pelo Convênio da Assistência Judiciária, nas áreas: Cível e Infância (1999). Assistente Jurídico no Núcleo de Prática Jurídica do Unisal, U-E de Lorena/SP, com experiência em Direito de Família e Direito do Consumidor (2001). Mestre e pesquisadora no Programa de Mestrado em Concretização dos Direitos Sociais, Difusos e Coletivos no Centro Universitário Salesiano/SP. zeimasatim@yahoo.com.br

² Advogada. Pós-graduada em Direito do Trabalho e Direito Processual do Trabalho. Mestre e pesquisadora no Programa de Mestrado em Concretização dos Direitos Sociais, Difusos e Coletivos no Centro Universitário Salesiano/SP. audmed2008@hotmail.com

INTRODUÇÃO

Na contemporaneidade se vive a era dos direitos humanos. A era em que os direitos, a igualdade e a liberdade estão pautados como substanciais à dignidade da pessoa humana.

Na atualidade, existe uma inquietude quando se trata da inclusão social do ser humano harmonicamente na coletividade. Na esfera da tutela de direitos e garantias fundamentais, em se tratando da vulnerabilidade das minorias existe uma preocupação maior.

Nesse diapasão e como reflexão desse estudo, figura uma abordagem entre a distinção existente entre regras e princípios, buscando trazer de forma prática e contemporânea uma melhor interpretação dos princípios constitucionais, sua aplicação e extensão nas decisões.

Com efeito, sequencialmente, os focos abordados serão relativos aos princípios como norte do sistema jurídico com ênfase na supremacia dos princípios constitucionais.

Posteriormente serão evidenciados os principais princípios constitucionais tributários, de forma pormenorizada, levando-se em consideração a significação, aplicação e extensão de cada um, com observância da finalidade almejada.

Por derradeiro, serão evidenciadas dentro do texto em discussão, algumas decisões dos tribunais sob o viés da tutela dos direitos tributários, a fim de demonstrar a importância da aplicação dos princípios jurídicos e constitucionais, os quais tem grande relevância em todas as áreas, inclusive, no âmbito imobiliário.

Por excelência, a temática será tratada, com vistas às pesquisas no arcabouço doutrinário e jurisprudencial brasileiro e será abordada de forma objetiva, traçando os conceitos fundamentais para o seu entendimento.

1- A SINGULARIDADE DAS REGRAS E PRINCÍPIOS

No sistema jurídico brasileiro os princípios constitucionais são considerados determinantes na releitura dos institutos e normatização do Direito. Pode-se observar que o preenchimento de lacunas nos dispositivos legais, deixou de ser complemento e se revelou como força supletiva para ganhar uma eficácia normativa imediata.

Sunfeld (1995, p.18), define princípios como “ideias centrais de um sistema, ao qual dão sentido lógico, harmonioso, racional, permitindo a compreensão de seu modo de se organizar-se”.

Fato corrente é que a aplicação dos princípios tornou-se vital no mundo jurídico, pode-se dizer que se tornou um norte na maneira de aplicar o direito justo. Nesse sentido, importa mencionar as palavras de Alexy³: *sólo una teoría de los principios puede conferir adecuadamente validez a contenidos de la razón practica incorporados al sistema jurídico en el más alto grado de jerarquía y como derecho positivo de aplicación direta.* (ALEXY, 1997, p. 173).

As regras revelam-se como um “dever-ser”, estabelecendo pontualmente direitos e deveres (podendo ser seguida por sanção).

Amaral Junior, (1993, p. 27), acentua a distinção entre regras e princípios de forma que o primeiro estabelece a consequência e o segundo permite avaliações flexíveis.

Princípios são pautas genéricas, não aplicáveis à maneira de “tudo ou nada”, que estabelecem verdadeiros programas de ação para o legislador e para o intérprete. Já as regras são prescrições específicas que estabelecem pressupostos e consequências determinadas. A regra é formulada para ser aplicada a uma situação especificada, o que significa em outras palavras, que ela é elaborada para um determinado número de atos ou fatos. O princípio é mais geral que a regra porque comporta uma série indeterminada de aplicações. Os princípios permitem avaliações flexíveis, não necessariamente excludentes, enquanto as regras embora admitindo exceções, quando contraditadas provocam a exclusão do dispositivo colidente.

Segundo Alexy (1997, p.162), a distinção entre regras e princípios é antiga e são encontradas basicamente três correntes sobre o tema, assim sintetizado: a primeira diz serem os princípios fundamentos de regras, a segunda estabelece um critério quantitativo, caracterizando os princípios pelo alto grau de generalidade, e para a terceira, que segundo o autor é a correta, princípios são "ordens de otimização", cujo cumprimento depende não só de possibilidades fáticas, mas também jurídicas. Certifica Alexy: *El punto decisivo para a distinción entre reglas e principios es que los principios son mandados de optimización mientras que las reglas tienen el carácter de mandados definitivos*⁴.

Na obra de Coelho (1999), na visão de dois juristas: Canotilho e Eros Grau, as regras são esclarecidas de forma que o primeiro defende como uma exigência que pode ou não ser cumprida e o segundo justifica que não comporta exceções. Senão vejamos:

³ Tradução nossa: somente uma teoria dos princípios pode conferir adequadamente validez a conteúdos da razão prática incorporados ao sistema jurídico no mais alto grau de hierarquia e como direito positivo de aplicação direta

⁴ Tradução nossa: O ponto decisivo para a distinção entre regras e princípios é que os princípios são obrigatórios para a otimização enquanto as regras tem o caráter de mandados definitivos.

Canotilho diz que [...] as regras são normas que prescrevem imperativamente uma exigência (impõe, permitem ou proíbem) que é ou não é cumprida (nos termos de Dworkin: applicable in all-or-nothing fashion) [...]; o jurista EROS GRAUS identificou que as regras devem ser aplicadas por completo ou não, não comportando exceções [...]. Isso é afirmado no seguinte sentido; se há circunstâncias que excepcionem uma regra jurídica, a enunciação dela, sem que todas essas exceções sejam também enunciadas, será inexata e incompleta. No nível teórico, ao menos, não há nenhuma razão que impeça a enunciação da totalidade dessas exceções e quanto mais extensa seja essa mesma enunciação (de exceções), mais completo será o enunciado da regra.

Gomes (2005) interpreta regras e princípios como uma continuidade:

(...) o direito se expressa por meio de normas. As normas se exprimem por meio de regras ou princípios. As regras disciplinam uma determinada situação; quando ocorre essa situação, a norma tem incidência; quando não ocorre, não tem incidência.

Segundo o autor, o conflito entre regras deve ser resolvido pela interpretação: a lei especial derroga a lei geral, a lei posterior afasta a anterior etc. “Princípios são as diretrizes gerais de um ordenamento jurídico (ou de parte dele)”. Na visão do autor, o princípio é mais amplo que as regras, podendo “haver colisão e não conflito”.

Portanto, os princípios remetem a valores, sendo que valores são apreciados e interpretados de forma subjetiva e devem ser avaliados não só segundo sua importância, mas também segundo as possibilidades de concretização.

Ávila (2012, p.14), interpreta que as regras podem ou não ser realizadas. Senão vejamos:

Os princípios são definidos como deveres de otimização aplicáveis em vários graus segundo as possibilidades normativas e fáticas, salientando que normativas, tendo em vista que a aplicação dos princípios depende dos princípios e regras que a eles se contrapõem e fáticas, posto que o conteúdo dos princípios como normas de conduta só pode ser determinado quando diante dos fatos.

O novo Código de Processo Civil, no artigo 140, parágrafo único, dispõe: que “o juiz não se exime de decidir sob a alegação de lacuna ou obscuridade do ordenamento jurídico”. Os ensinamentos doutrinários expressam que na lacuna da Lei, o juiz não deve se eximir de julgar e sim fazer uso de analogia, costumes e princípios gerais do direito afim da melhor solução para o conflito. Nessa seara, os princípios são os valores auxiliares na decisão do magistrado, na hipótese de não haver a regra da Lei.

Peres (2006, p. 97-98) aduz em seus estudos que há diferença entre regras e princípios. Segundo a autora, caberá a interpretação no caso concreto, se está diante de um princípio ou regra. Quando se trata de regras, elas podem ou não reger uma determinada situação de conflito.

Na contemporaneidade, os direitos fundamentais legitimam a cidadania concomitante com os princípios gerais de proteção, dentre os quais: princípio da dignidade da pessoa

humana, princípio da afetividade e solidariedade. Assim, os princípios devem ser ponderados em concordância com as regras a fim de encontrar a melhor forma de solucionar os conflitos em concreto.

Baseando-se nas fontes doutrinárias, pode-se explicar que os princípios são normas, que almejam um imediato fim a ser atingido, sem considera-lo apenas valores. Implicam comportamentos e descrevem um estado ideal da situação a ser decidida. Já as regras descrevem objetos determináveis, como sujeitos, condutas, matérias, fontes, efeitos jurídicos, conteúdos. As regras exigem uma análise de correspondência entre a descrição da norma e os atos praticados ou fatos ocorridos. Os princípios exigem uma avaliação, fazendo uma relação entre os efeitos da conduta adotada e o resultado do determinado fato ocorrido.

Outra discussão doutrinária, é que as regras tendem à decisão direta, visando a uma solução provisória para determinado problema conhecido ou antecipável, ao passo que os princípios têm objetivo de complementar, vez que servem de razões a serem observadas em conjunto com outras razões para a solução de um determinado problema. Todavia, coloca-se plenamente plausível inferir que os princípios, ao contrário das regras, não são efêmeros e não perdem coerência aplicativa com o passar do tempo.

Nesse cenário doutrinário, importa mencionar que a generalidade dos princípios viabiliza um maior campo de criatividade na resolução dos impasses e conflitos. Com efeito, serve como instrumento para que decisões sejam tomadas de forma mais adaptada à atualidade. Assim, o que se alcança com os princípios, incide com as regras, já que os princípios se identificam e se adequam a uma solução, que atenda ao máximo os interesses de conflitos.

2 - PRINCÍPIOS EXPLÍCITOS OU IMPLÍCITOS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Princípios constitucionais são regras soberanas dentro de um sistema positivo que visam abrigar valores fundamentais da ordem jurídica.

Machado (2010, p.37), aduz que os princípios protegem o cidadão contra os abusos do poder.

Os princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder. Em face do elemento teleológico, portanto, o intérprete, que tem consciência dessa finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte. Aliás, o Direito é um instrumento de defesa contra o arbítrio, e a supremacia constitucional, que alberga os mais importantes princípios jurídicos, é por excelência um instrumento do cidadão contra o Estado. Não pode ser invocada pelo Estado contra o cidadão.

Assim, existem princípios, que em razão de sua universalidade, podem ser considerados comuns a todos os sistemas jurídicos ou pelo menos aos mais importantes, tidos como princípios jurídicos.

Por outro lado, a partir da Constituição Federal de 1988, verifica-se a reestruturação do sistema jurídico pátrio e surge o Estado Democrático de Direito, notadamente diferenciado do país de outras épocas, modelando-se nos princípios. Ora, por ser a Carta maior um sistema normativo dinâmico e a sociedade passa rotineiramente por mudanças conforme a evolução, o sistema jurídico, que pretende fundamentalmente regular a vida social, também sofre modificações. Nessa linha de pensamento, Bastos (2010, p.85), comprova em sua obra:

A Constituição Federal é um sistema normativo aberto, dinâmico. Ela não é, nem pode ser, um documento fechado, estático. Se é próprio da vida social o estar em constante mutação, o fenômeno jurídico, que pretende fundamentalmente regular a vida em sociedade, não poderia deixar de sofrer alteração. Mesmo quando ele não tenha condições de se antecipar ou de propiciar essa evolução, ele não pode deixar de, ao menos, acompanhá-la.

A dimensão dada aos princípios constitucionais, pela Constituição Federal de 1988, é que são fundamentos de validade de toda e qualquer norma individuais e são pertinentes ao texto legal à realidade dos fatos, aos quais serão aplicados e o sentido dado ao texto normativo deve estar harmonizado com todo o arcabouço de princípios.

Pois bem, os princípios constitucionais podem ser explícitos, os quais estão expressamente descritos no texto constitucional, não estando concentrados em rol contínuo e único, mas espalhados por toda a Constituição Federal. Todavia podem ser implícitos, que são aqueles decorrentes do reconhecimento de que o ordenamento jurídico não é formado, com exclusividade, pelo conteúdo de normas tangíveis, mas também por enunciados, muito embora não estejam concretizados sob o rótulo de um texto normativo, mas decorrente da própria teologia constitucional.

Sem se estender nessa explanação, citam-se aqui alguns exemplos de princípios explícitos está descrito no artigo 37 da Constituição Federal/1988, tidos como princípios da administração pública, que busca o melhor interesse coletivo, quais sejam:

- a) legalidade - que se baseia na ordem legalmente estabelecida;
- b) moralidade – deve ter por escopo os padrões éticos, probidade, lealdade, etc.;
- c) publicidade – atos administrativos devem ser publicados;
- d) impessoalidade – o administrador deve praticar o ato somente em consonância com a finalidade esperada pela lei;

e) eficiência – onde o administrador deve ter suas demandas atendidas com agilidade e presteza, ou seja, o serviço público tem que ser prestado como todo e qualquer serviço a fim de ser satisfatória a necessidade da sociedade.

Quanto ao princípio implícito na Constituição Federal/1988, faz-se menção ao princípio da segurança jurídica, princípio da continuidade e outros.

Outro exemplo clássico do tópico tratado é o parágrafo 2º. do artigo 5º. da Constituição Federal, que origina os direitos humanos fundamentais, como: vida, liberdade, igualdade, segurança, propriedade, etc, considerado como um rol exemplificativo e não taxativo, podendo estar explícitos ou implícitos na Constituição Federal, onde dispõe: que “os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”.

Destarte, é plenamente válida a ressalva, de que o fato de determinado princípio ser implícito não o torna menor, nem menos necessário do que aqueles que estejam explícitos, pois ambos emanam da Constituição Federal.

2.1- PRINCÍPIOS NORTEADORES DO SISTEMA JURÍDICO

Alguns ordenamentos jurídicos na atualidade, como o Código Tributário Nacional (CTN), Código Penal (CP), Código Eleitoral, dentre outros, são anteriores à Constituição Federal/1988. Assim, passou-se à utilização mais plena dos princípios constitucionais para a atualização das regras vigentes e resolução dos modernos e complexos conflitos de interesses, marcados pela modernização e diversos avanços tecnológicos.

É conhecido que os diplomas anteriores à vigência da Carta Maior possuem regras, que não mais condizem com a atualidade ou que necessitam de novas regras para melhor regularização e nesse diapasão é que vem sendo amplamente discutida a necessidade emergencial de reforma de tais ordenamentos.

Segundo Rottenburg (1999, p. 18): “Os princípios não permitem opções livres aos órgãos ou agentes concretizadores da constituição, permitem, sim, projeções ou irradiações normativas com certo grau de discricionariedade, mas sempre limitadas pela juridicidade objetiva dos princípios”.

Nessa seara devem-se referir os princípios norteadores na Constituição Federal, seja como direito constitucional geral, comparado ou positivo.

Sendo assim, os princípios constitucionais, por serem munidos de generalidade e de maior nível de abstração, com aplicabilidade ampla e não vinculada a uma específica hipótese de incidência, não perdem a sua eficácia diante do advento de novas realidades jurídica e social e são plenamente considerados em todas as esferas.

2.2- A HEGEMONIA DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

A visão doutrinária harmonizou quanto à imperatividade dos princípios, seu *status* constitucional e sua possibilidade de imediata aplicação aos casos subjacentes e concretos. Em contraposição, visualiza-se ainda embrionária a execução plena desse entendimento pelo Poder Judiciário e até mesmo pelos diversos órgãos julgadores administrativos.

Importa mencionar com tranquilidade que os princípios constitucionais são efetivas regras jurídicas *lato sensu*, sendo correta e devida a sua aplicação como fundamento para os atos decisórios.

Cabem aqui as falas de Bandeira de Melo (2000, p.748):

Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra. Isto porque, com ofendê-lo, abatem-se as vigas que o sustentam e alui-se toda a estrutura nelas esforçada.

Há que se ponderar também que a sua desconsideração para a aplicação de um dispositivo de lei, somente porque específico à situação, caracteriza verdadeira inconstitucionalidade.

Inobstante, não se pretende burlar ou se desvencilhar da regra específica, mas lhe dar o sentido que, atualmente, é devido e ser for o caso, até mesmo afastá-la diante da peculiaridade dos fatos. Igualmente, os princípios possuem um núcleo básico e indissociável de sua execução, ao qual o intérprete e aplicador devem estar intimamente ligados.

Apesar de tímida nas instâncias jurisdicionais ordinárias, identifica-se no Supremo Tribunal Federal (STF) o crescimento da aplicação dos princípios constitucionais como respostas às indagações objetivas. E é certo que cada vez mais desamparados pela caducidade do regramento em vigor e/ou por até mesmo falta de regras conjunturais, os tribunais encontram nos princípios constitucionais a resposta adequada às questões suscitadas de interesse geral, advindas de constantes transformações sociais, políticas e jurídicas.

Como exemplo, de forma bem simplificada, pode ser citado o seguinte julgado:

TRIBUTO - IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO – Município no. 13.250/2001 que institui desconto ou acréscimo calculado sobre o valor venal do imóvel – Hipótese de progressividade – Legislação baseada na Emenda Constitucional no. 29/2000 – Ocorrência de alteração de cláusula pétrea – Inadmissibilidade – Inobservância da função social da propriedade. Ilegalidade reconhecida – Recurso provido⁵.

O STF enfrenta no RE 423.768 a constitucionalidade da Lei no. 13.250/01-SP⁶ e da própria Emenda Constitucional (EC) 29/2000⁷ que autoriza a progressividade do IPTU em razão do valor do imóvel.

No caso em questão, o Relator Ministro Marco Aurélio, decidiu pela constitucionalidade da EC 29/2000, afastando violação a qualquer cláusula pétrea. O voto foi acompanhado pelos votos dos Ministros: Carmem Lúcia, Eros Grau, Joaquim Barbosa e Sepúlveda Pertence.

O voto foi fundamentado na inexistência de garantia individual porque o texto anterior já versava a progressividade dos impostos.

Nesse sentido, é cediço que os órgãos jurisdicionais, administrativos e judiciais, devem pautar-se nessa tendência e valerem-se cada vez mais dos princípios constitucionais para o alinhamento das regras à Constituição Federal vigente aos fatos concretos.

3- PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

3.1- PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Por intermédio do princípio da legalidade, também conhecido por princípio da legalidade estrita ou tipicidade cerrada, há a expressa garantia constitucional de que nenhum tributo será instituído, tampouco aumentado, a não ser por meio de lei. É inquestionável que

⁵ Recurso Especial no. 423.768-SP Rel. Ministro Marco Aurélio, j. 01/12/2010. Disponível em: <http://www.sbdp.org.br/arquivos/material/986_inteiroteorRE423768.pdf> Acesso em: 15/07/2017

⁶ Lei no. 13.250/01-SP - Instituiu a cobrança de IPTU com base no valor venal do imóvel (valor de venda de um bem que leva em consideração a metragem, a localização, a destinação e o tipo de imóvel). Disponível em: <http://www3.prefeitura.sp.gov.br/cadlem/secretarias/negocios_juridicos/cadlem/integra.asp?alt=28122001L%20132500000> Acesso em: 12/07/2017.

⁷ Com a Emenda Constitucional n.º 29, de 13 de setembro de 2.000, referida disposição passou a ter a seguinte redação, *verbis*:

§ 1º – “Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.” Disponível em? <<http://carlosrossi.adv.br/publica%C3%A7%C3%B5es/ec-iptu/>> Acesso em: 12/07/2017.

se somente a lei pode criar, somente a lei pode majorar tributos, com ressalvas da própria Constituição Federal.

O princípio da legalidade presta-se, da mesma forma, para garantir a segurança nas relações do contribuinte com o próprio fisco, que devem ser estatuídas em lei.

Para Machado (2010, p. 38), há necessidade para a compreensão do princípio da legalidade na interpretação dos vocábulos: lei e criar.

Salvo as exceções expressamente previstas (...) criar um tributo é estabelecer todos os elementos de que se necessita para saber qual é a situação de fato que faz nascer o dever de pagar este tributo, qual o seu valor, quem deve pagar, quando e a quem deve ser pago.

Para a conceituação de lei, o mesmo autor define:

No Código Tributário Nacional, a palavra lei é utilizada em seu sentido restrito, significando regra jurídica de caráter geral e abstrato, emanada do Poder ao qual a Constituição atribuiu competência legislativa, com observância das regras constitucionais pertinentes à elaboração das leis. Só é lei, portanto, no sentido em que a palavra é empregada no CTN, a norma jurídica elaborada pelo Poder competente para legislar; nos termos da Constituição, observado o processo nesta estabelecido”. (MACHADO, 2010, p. 83/84).

E por fim, conforme apregoa Ávila (2009, p. 114):

“As leis como que “enquadram” os contribuintes em classes: as classes dos contribuintes que auferem rendimentos até determinado limite; a classe dos contribuintes que gastam com saúde, e assim sucessivamente (...). O legislador opera, na construção desses padrões, com presunções probabilísticas: os contribuintes que auferem rendimentos até determinado limite, normalmente manifestam uma dada capacidade contributiva; os contribuintes geralmente gastam com a manutenção da sua saúde determinado montante e, assim por diante”.

Ora, o princípio da legalidade guarda consonância aos ditames legais, e a lei tem a tarefa de atribuir parâmetros e também padrões, não levando em conta o contexto isolado, mas sim o geral.

Desta feita, a legalidade consiste em instrumento para se alcançar uma melhor igualdade entre os contribuintes.

3.2- PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

Princípio também previsto constitucionalmente preconiza que nenhum tributo será cobrado, em cada exercício financeiro, sem que a lei que o instituiu ou o aumentou tenha sido publicada antes de seu início, ou seja, a Carta Maior impede de forma expressa a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os criou ou os majorou.

Sua base legal é a Constituição Federal, em seu art. 150, II, "b", ou seja, se a lei for divulgada hoje só pode ser exercida no ano seguinte.

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

(...)

III - cobrar tributos:

(...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

Veja-se o exemplo do Imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços (ICMS), que é de competência dos Estados e Distrito Federal com regulamentação constitucional prevista na Lei Complementar 87/1996 (a chamada “Lei Kandir”)⁸, alterada posteriormente pelas Leis Complementares 92/97, 99/99 e 102/2000. O exercício financeiro corresponde ao ano civil (01 de janeiro a 31 de dezembro). Dessa forma, se quiser aumentar a alíquota do ICMS para o próximo ano, ou seja, em 2018, a lei deverá ser publicada no ano de 2017. O mesmo ocorre com o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), se quiser instituir o imposto para o exercício financeiro em 2018, a lei deverá acontecer em 2017.

De forma mais simplicista, a Lei fiscal deve ser anterior ao exercício financeiro em que o Estado arrecada o tributo, o que viabiliza o planejamento anual das atividades econômicas, buscando a segurança jurídica e não a incerteza atinente ao ônus tributário.

Vale constar que não se pode confundir tal princípio com os princípios da irretroatividade e da anualidade. Irretroatividade significa que a lei há de ser anterior ao fato gerador do tributo por ela instituído ou aumentado. O princípio da irretroatividade também almeja à segurança jurídica, não há que se cogitar de prejuízo ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada.

A regra é de se aplicar legislação vigente da época do fato. Trata-se, sem dúvidas, de cláusula pétrea. Em se tratando de instituição de uma súmula vinculante, por exemplo, em regra, a mesma não retroage, para se manter o que foi consolidado, sempre visando à garantia da segurança jurídica.

Em contrapartida, anualidade quer dizer que a cobrança de tributos depende de autorização anual do Poder Legislativo, mediante previsão orçamentária. Este último

⁸ O Deputado Antonio Kandir apresentou o PLP nº 95/1996, que foi aprovado pelo Congresso Nacional, durante a sua gestão como Ministro do Planejamento do Governo Fernando Henrique Cardoso, e transformou-se desde então na chamada “Lei Kandir” (Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996), substituindo o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, diploma legal que estabelecia, até então, as principais regras de cobrança do ICMS. Disponível em: < http://www2.camara.leg.br/a-camara/documentos-e-pesquisa/estudos-e-notas-tecnicas/areas-da-conle/tema20/2007_12856.pdf > Acesso em: 18/07/2017.

princípio não vige em nosso País, apesar de alguns posicionamentos a seu favor, de forma confusa, quando na realidade se reportam ao princípio da anterioridade..

Há de se entender que não há que se cogitar da existência do princípio da anualidade, pois além de não constar da Constituição Federal de 1988, todas as normas referentes ao orçamento são pertinentes à gestão dos recursos do Estado e às despesas públicas, cujas matérias não guardam relação ao âmbito tributário.

3.3- PRINCÍPIO DA CAPACIDADE ECONÔMICA E DA PESSOALIDADE DOS IMPOSTOS

A Constituição Federal em vigência consagra o princípio da capacidade contributiva, posto que predispõe que os tributos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Faz-se mister analisar tal questão dos pontos de vistas objetivo e subjetivo.

A Constituição Federal prevê no texto do art. 145, §1º, o Princípio da Capacidade Contributiva, assim discorrendo:

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

(...)

§ 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.

Do ponto de vista objetivo, pode-se afirmar que o legislador tem o dever de buscar, por exemplo, a renda líquida profissional ou o patrimônio líquido de determinado contribuinte.

Nessa linha de posicionamento Giardina (1961, p. 439) já discursava ao explicar que a capacidade objetiva absoluta obriga o legislador a tão somente eleger como hipóteses de incidência de tributos àqueles fatos que, efetivamente, sejam indícios de capacidade econômica.

Por outro lado, Xavier (1974, p.108) demonstra que a capacidade relativa ou subjetiva refere-se à concreta e real aptidão de determinada pessoa, considerando seus cargos obrigatórios pessoais e inafastáveis, para o pagamento de certo imposto. Pelo exposto, então, pode-se inferir que há a necessidade de se estabelecer, dentro do direito positivo, a relação e a compatibilidade entre as prestações pecuniárias, quantitativamente delimitadas na lei e a própria definição de riqueza. Ao próprio legislador cabe estabelecer esta relação, entretanto, sua discricionariedade é limitada.

Tal princípio ainda sob o ponto de vista objetivo obriga ao legislador a autorizar todas as despesas operacionais e financeiras necessárias à produção de renda e à conservação do patrimônio, afetado diretamente pela exploração. Impede a mistura legal entre os conceitos de renda, rendimento e faturamento, já que há limites de competência fixados pelo próprio Texto Constitucional.

Assim, do ponto de vista subjetivo, a capacidade financeira de um contribuinte tem marco inicial, meramente após a dedução de despesas necessárias para a manutenção de uma subsistência digna ao contribuinte, bem como a sua família, como alimentação, vestuário, moradia, saúde. Partindo dessa afirmativa, a capacidade econômica subjetiva concerne a um conceito mais amplo de renda ou patrimônio líquido pessoal, livremente disponível para o consumo e também ao pagamento de impostos.

Costa (2009, p. 74) define-o, como: “A aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, numa obrigação como objeto é o pagamento de impostos, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação”.

Da mesma forma, fundamentais ao exercício do poder de tributar do Estado são as garantias relacionadas mais diretamente ao alcance da tributação, ou seja, as restrições veiculadas com a finalidade de delimitação da carga tributária que o legislador tributário pode impor ao particular.

Destarte que nesse passo, se enquadra plenamente o princípio da capacidade contributiva, aplicável somente aos impostos por se tratar de tributos não vinculados a uma atuação estatal específica.

3.4- PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA

A igualdade tributária expõe que todos são iguais perante a lei, tratando-se, sem dúvidas, de uma garantia de tratamento uniforme aos contribuintes em condições iguais, pela entidade tributante. Diante da magnitude que o princípio da igualdade possui no sistema tributário, tal qual previsto de forma genérica no caput do artigo 5º.⁹, o legislador resolveu redizê-lo no artigo 150, II na Seção das limitações do poder de tributar:

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

⁹ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade.

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;

Ademais, na esfera tributária nada mais é que a proeminência do princípio geral da isonomia jurídica. A Constituição de 1988 aduz a uniformidade dos tributos federais em todo o território nacional, como clara manifestação do aludido princípio.

Cabe ressaltar, que não há que se cogitar de infringência ao princípio, na análise da aplicação do imposto progressivo, pois se verifica que àquele que tem maior capacidade contributiva deve pagar imposto maior, haja vista que a igualdade é dada na proporção da incidência à capacidade contributiva.

Não obstante, no caso de um incentivo fiscal concedido a empresas que contratavam empregados com mais de quarenta anos, o STF considerou inexistir violação ao princípio da igualdade em virtude de o Poder Legislativo ter utilizado o caráter extrafiscal, que pode ser conferido aos tributos para estimular a conduta por parte dos contribuintes.

Ao instituir incentivos fiscais a empresas que contratam empregados com mais de quarenta anos, a Assembleia Legislativa Paulista usou o caráter extrafiscal que pode ser conferido aos tributos, para estimular conduta por parte do contribuinte, sem violar os princípios da igualdade e da isonomia. Procedeu a alegação de inconstitucionalidade do item 1 do § 2º do art. 1º, da Lei 9.085, de 17/02/95, do Estado de São Paulo, por violação ao disposto no art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal. Em diversas ocasiões, este Supremo Tribunal já se manifestou no sentido de que isenções de ICMS dependem de deliberações dos Estados e do Distrito Federal, não sendo possível a concessão unilateral de benefícios fiscais. Precedentes ADIMC 1.557 (DJ 31/08/01), a ADIMC 2.439 (DJ 14/09/01) e a ADIMC 1.467 (DJ 14/03/97). Ante a declaração de inconstitucionalidade do incentivo dado ao ICMS, o disposto no § 3º do art. 1º desta lei, deverá ter sua aplicação restrita ao IPVA. Procedência, em parte, da ação.

(ADI 1276, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 29/08/2002, DJ 29-11-2002 PP-00017 EMENT VOL-02093-01 PP-00076)¹⁰

Ávila (2009, p. 136) que se trata da igualdade como norma “objeto de aplicação”, que garante, em conexão com princípios substanciais, a busca de um estado ideal de igualdade, isto é, de um princípio.

Em uma visão mais ampla, o Tribunal, na situação acima, teve como parâmetro o princípio da igualdade, calcado no critério da capacidade contributiva e também o princípio da proteção ao trabalho e da solidariedade social. Desta feita, o incentivo fiscal para empregadores com um número de empregados em idade superior a quarenta anos apresenta cunho social, na medida em que busca a igualdade dos trabalhadores com outros com menos idade e sopesa uma situação de desigualdade social.

¹⁰ Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000097574&base=baseAcordaos>> Acesso em: 12/07/2017.

3.5- PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

Tal princípio tem por fim a fixação de limites à tributação e a proteção do patrimônio do particular, abrangendo bem móveis e imóveis, assim, dita a parametrização ao legislador, no que tange à instituição de tributos para o cumprimento de gastos e despesas inerentes ao Estado.

Este princípio encontra fundamento jurídico na Constituição Federal, no seu art. 150, IV:

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

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

É sabido que por meio dos tributos, o Estado extrai parte do patrimônio dos contribuintes para arcar e/ou garantir os gastos correntes e de investimentos. Por isso, há necessidade de se frear a atividade arrecadatória, sob pena de o particular sofrer o risco de ser onerado por demais. Com efeito, o princípio determina o limite da justa tributação e o que é devido retirar do patrimônio do contribuinte, com o fim precípuo de se atingir a coletividade, na proporção de sua capacidade contributiva, em contrapartida, ao respeito do direito de propriedade.

Assim, é nesse contexto de preservação do direito de propriedade, que se insere o princípio do não confisco que hodiernamente trata-se de princípio constitucional expresso em matéria tributária, com o que só é admitido o confisco em situações excepcionais, sempre em caráter de sanção e nos casos de cultivo de plantas psicotrópicas e tráfico de entorpecentes, em cujas situações os bens são apreendidos sem nenhum direito a reembolso e/ou indenização.

Tratam-se, portanto, de exceções, pois tirando esses casos, o confisco é taxativamente proibido, tendo o constituinte se preocupado em reafirmar com tal vedação em matéria tributária, a proteção e a preservação do patrimônio do contribuinte.

Importa acrescentar que fixada à diretriz como um limite ao poder de tributar, verifica-se plenamente cabível o exame do conteúdo específico, visando à definição de quais parâmetros serão considerados para se analisar quando um tributo assume o caráter confiscatório. E isto não é uma das funções mais fáceis de apropriar, posto que a delimitação de quando um tributo ultrapassa certo limite da razoabilidade e assume a condição confiscatória, não há que se falar em parâmetros objetivos, diretos e claros.

Nesse sentido, Carvalho (2011, p.213) aduz que: “a temática sobre as linhas demarcatórias do confisco, em matéria de tributo, decididamente, não foi desenvolvida de modo satisfatório, podendo-se dizer que sua doutrina está ainda por ser elaborada”.

O princípio do Não Confisco se coaduna com o da capacidade contributiva, já que os dois estão ligados diretamente à carga tributária.

Nesse diapasão, um parâmetro importante a ser denotado para se concluir se determinado tributo foi instituído com caráter de confisco é exatamente a averiguação se há o seu encaixe à capacidade econômica das pessoas elencadas pelo legislador na condição de sujeitos passivos da obrigação tributária.

Carrazza (2011, p.110) acentua discussão, ao asseverar com propriedade, que é confiscatório o imposto que, por assim dizer, ‘esgota’ a riqueza tributável das pessoas, isto é, não se leva em conta suas capacidades contributivas.

Desta maneira, o tributo será considerado excessivo e confiscatório, se foi instituído sem se basear na capacidade contributiva, sem a sua modulação na possível riqueza do contribuinte, com o ajuste da tributação, na proporção da riqueza de determinada classe de contribuintes.

3.6- PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE

A cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei, que os houver instituído ou aumentados, é vedada, com vistas à aplicação do princípio da irretroatividade. Isso leva a indagar se o legislador pode estabelecer o início da vigência de uma lei em data anterior a de sua publicação, posto que haja necessidade de publicação da lei para que passe a vigorar.

De forma mais distinta, a irretroatividade tributária encontra seu fundamento legal na Constituição Federal, em seu art. 150, III, "a":

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

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; (...)

Assim, a publicação da lei é, a rigor, condição de sua existência jurídica. No tangente à data da publicação, não se trata daquela inserida em Diário Oficial, mas o da efetiva circulação do veículo oficial de publicidade. A propósito da irretroatividade das leis

tributárias, trata-se de suma importância saber se o fato gerador do tributo pode ser alcançado por uma lei nova.

Inobstante, há posturas jurisprudenciais divergentes, todavia, não se pode negar a finalidade do princípio, ora analisado, que é preservar a segurança jurídica, com a garantia da não surpresa ao contribuinte e nesse sentido, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 106 sedimenta tal entendimento.

3.7- PRINCÍPIO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Este princípio é de marcante importância, haja vista que fixa regras de incompetência tributária, sempre derivadas da norma constitucional, portanto, é o obstáculo constitucional, propriamente dito, à incidência de regra jurídica de tributação. Nesse interim, o que é imune não pode ser tributado, é a própria limitação da competência tributária, impedindo que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune.

Tal princípio é disposto no artigo 150, VI, "d" da Constituição Federal de 1988, *verbis*:

(...)

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

(...)

VI - instituir impostos sobre: (...)

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Para melhor elucidação, faz-se mister a diferenciação entre imunidade e isenção. Esta última decorre de lei ou norma incentivativa, enquanto aquela, diretamente da Constituição Federal. A imunidade, por outro lado, antecede a criação do imposto, enquanto a isenção não antecede o exercício da competência tributária.

Outra distinção é o fato da imunidade trazer em seu bojo regra de incompetência, enquanto a isenção, simplesmente exime, dispensa o pagamento do tributo sobre um imóvel, por exemplo. No entanto, as consequências de ambas são as mesmas: declarada a imunidade ou a isenção, caberá em ambos os casos a liberação do pagamento do tributo.

As modalidades de imunidade estão previstas na Constituição Federal, podendo ser subjetiva, se relacionadas à pessoa, como:

a-) a imunidade recíproca entre as entidades políticas integrantes da Federação;

b-) a imunidade nos templos de qualquer culto religioso; e

c-) a imunidade concernente ao patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência

social, sem fins lucrativos, de conformidade às exigências legais; ou objetiva, a relacionada à coisa, ao objeto, tratando-se da imunidade para os livros, jornais, periódicos e papel destinados a sua impressão.

Diante do panorama exposto, pode-se inferir que a imunidade tem foco nas normas constitucionais de estrutura, que objetivam auxiliar no delineamento do campo de competências das entidades tributantes e atuam, obstando a atividade legislativa impositiva, com expresse impedimento de legislação em matéria tributária, sobre determinados fatos, bens, pessoas ou situações. Depreende-se, ainda, que o instrumento normativo, que institui o tributo, não pode alcançar hipóteses de imunidade.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo decorre com primazia a certeza de que os princípios constitucionais são regras básicas dirigidas ao legislador, que devem se ater às mesmas em todos os âmbitos do direito. No direito tributário, precipuamente, no processo de instituição dos tributos, que se torna árduo ao bolso do contribuinte, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade.

Há uma gama de normas, que disciplinam com zelo todos os parâmetros constitucionais e o seu pleno exercício, sempre em defesa e proteção do contribuinte contra possíveis arbítrios ou transgressões, visando à tutela dos direitos fundamentais e à segurança jurídica, albergada e em consonância aos princípios constitucionais.

Oportuno mencionar que os princípios na seara tributária são fundamentais no âmbito imobiliário, servindo inclusive como indicador de controle de constitucionalidade em caso de norma que possa afrontar a sociedade, pois são institutos colocados à disposição do particular, limitando o poder de tributar do Estado, de forma a resguardar os direitos do contribuinte e de proteção à propriedade.

Discutir os princípios constitucionais tributários é revelar que o Estado se torna deficiente no seu poder dever de instituir e cobrar tributos. Faz jus essas limitações a fim de proteger o contribuinte do voraz furor fiscal estatal.

Dissociar princípios de regras, nos leva a uma interpretação modesta e por vezes desacertada nesse universo de tantas normas. Conforme a educação e a experiência de vida de cada um, os princípios se tornam operantes cada vez que a consciência humana exigir.

Assim é o mundo do direito. Função cristalina de proteger o particular contribuinte. Os princípios tributários vêm corrigir ou perfazer as lacunas legislativas a fim de impedir as exigências de tributos em desacordo com os princípios constitucionais, como por exemplo, a

cobrança de um tributo no mesmo exercício financeiro que o instituiu, pois ofenderia o princípio da anterioridade.

Contudo, vislumbra-se que os tribunais superiores sempre se valem do olhar interpretativo dos princípios para a solução de litígios que lhes são submetidos a fim de chegarem a uma solução mais justa e coerente para com a sociedade. Afinal, a evolução ocorre e os princípios tornam-se a sustentação das normas.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. El concepto y la validez del derecho. 2. ed. Barcelona: Gedisa, 1997.

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 11^a ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

ANDREUCCI, Ricardo Antônio. Legislação penal especial. São Paulo: Saraiva, 2005.

AMARAL JÚNIOR, Alberto do. A Boa-fé e o Controle das Cláusulas Contratuais Abusivas nas Relações de Consumo. In: BENJAMIN, Antonio Herman de V. Revista de Direito do Consumidor, Vol. 6., São Paulo: RT, 1993.

ÁVILA Humberto. Teoria da Igualdade Tributária. 2^a ed., São Paulo: Malheiros. Editores, 2009.

_____. Teoria dos Princípios - da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 13. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

BANDEIRA DE MELO, Celso. Curso de Direito Administrativo, 12^a ed., Malheiros, 2000

BARROS CARVALHO, Paulo de. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011.

BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de Direito Constitucional. 2. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 10 ago 2015.

BERTONCINI, Mateus Eduardo Siqueira Nunes. Princípios de Direito Administrativo Brasileiro. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

BITTAR, Carlos Alberto; BITTAR FILHO, Carlos Alberto. Direito civil constitucional. 3 ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2003.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª. ed., São Paulo: Malheiros, 2011.

COELHO, Yuri Carneiro. Sistema e Princípios Constitucionais Tributários. Jus Navigandi, Teresina, Ano 4, Nº 36, nov 1999. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/1282/sistema-e-principios-constitucionais-tributarios>>. Acesso em: 15 jul. 2017

COSTA, Regina Helena Costa. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2009.

CUSTÓDIO, Antonio Joaquim Ferreira. Constituição Federal Interpretada pelo STF. 2. ed. São Paulo: Oliveira Mendes, 1998.

GOMES, Luiz Flávio. Normas, Regras e Princípios: Conceitos e Distinções. Jus Navigandi, Teresina, Ano 9, Nº 851, 1 nov 2005. Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/7527/normas-regras-e-principios> >. Acesso em: 12 jul.2017

LOPES, Maurício Antonio Ribeiro. Princípios da Insignificância no Direito Penal. São Paulo: Saraiva, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 26ª ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

_____ (coordenador). Sanções penais tributárias. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2005.

MESTIERI, João. Manual de Direito Penal. v.I. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador); conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves; atualização Damásio de Jesus. Pesquisas tributárias – nova série – n. 1 Crimes contra a ordem tributária. 4ª ed. atualizada. São Paulo: Editora Revista dos tribunais, 2002.

MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MOTTA FILHO, Sylvio Clemente da; SANTOS, William Douglas Resinente dos. Direito Constitucional: Teoria, Jurisprudência e 1000 Questões. 16 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

NOGUEIRA, Alberto. O devido processo legal tributário. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

SUNDFELD, Carlos Ari. Licitação e Contrato Administrativo. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

TOLEDO, Francisco de Assis Toledo - Princípios básicos de direito penal. São Paulo: Saraiva, 1985.

