



Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho  
Julio Homem de Siqueira  
Américo Bedê Júnior  
Daurý César Fabríz  
Junio Graciano Homem de Siqueira  
Ricarlos Almagro Vitoriano Cunha  
*Coordenadores*

Prefácio  
*Vasco Branco Guimarães*

Apresentação  
*Mário Lúcio Quintão Soares*

# NOÇÕES GERAIS E LIMITAÇÕES FORMAIS AO PODER DE TRIBUTAR

1

Belo Horizonte

**FÓRUM**  
CONHECIMENTO JURÍDICO

2021



© 2021 Editora Fórum Ltda.

É proibida a reprodução total ou parcial desta obra, por qualquer meio eletrônico, inclusive por processos xerográficos, sem autorização expressa do Editor.

### Conselho Editorial

|   |                                       |
|---|---------------------------------------|
| Adilson Abreu Dallari                                   | Floriano de Azevedo Marques Neto      |
| Alécia Paolucci Nogueira Bicalho                        | Gustavo Justino de Oliveira           |
| Alexandre Coutinho Pagliarini                           | Inês Virgínia Prado Soares            |
| André Ramos Tavares                                     | Jorge Ulisses Jacoby Fernandes        |
| Carlos Ayres Britto                                     | Juarez Freitas                        |
| Carlos Mário da Silva Velloso                           | Luciano Ferraz                        |
| Cármem Lúcia Antunes Rocha                              | Lúcio Delfino                         |
| Cesar Augusto Guimarães Pereira                         | Marcia Carla Pereira Ribeiro          |
| Clovis Beznos   | Márcio Cammarosano                    |
| Cristiana Fortini                                       | Marcos Ehrhardt Jr.                   |
| Dinorá Adelaide Musetti Grotti                          | Maria Sylvania Zanella Di Pietro      |
| Diogo de Figueiredo Moreira Neto ( <i>in memoriam</i> ) | Ney José de Freitas                   |
| Egon Bockmann Moreira                                   | Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho |
| Emerson Gabardo   | Paulo Modesto                         |
| Fabrizio Motta  | Romeu Felipe Bacellar Filho           |
| Fernando Rossi  | Sérgio Guerra                         |
| Flávio Henrique Unes Pereira                            | Walber de Moura Agra                  |

# FÓRUM

CONHECIMENTO JURÍDICO

Luis Cláudio Rodrigues Ferreira  
Presidente e Editor

Coordenação editorial: Leonardo Eustáquio Siqueira Araújo  
Aline Sobreira de Oliveira

Av. Afonso Pena, 2770 – 15º andar – Savassi – CEP 30130-012  
Belo Horizonte – Minas Gerais – Tel.: (31) 2121.4900 / 2121.4949  
www.editoraforum.com.br – editoraforum@editoraforum.com.br

Técnica. Empenho. Zelo. Esses foram alguns dos cuidados aplicados na edição desta obra. No entanto, podem ocorrer erros de impressão, digitação ou mesmo restar alguma dúvida conceitual. Caso se constate algo assim, solicitamos a gentileza de nos comunicar através do e-mail [editorial@editoraforum.com.br](mailto:editorial@editoraforum.com.br) para que possamos esclarecer, no que couber. A sua contribuição é muito importante para mantermos a excelência editorial. A Editora Fórum agradece a sua contribuição.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) de acordo com a AACR2

N758 Noções gerais e limitações formais ao poder de tributar/ Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho... [et al.] (Coord.). – Belo Horizonte : Fórum, 2021.  
494 p.; 14,5x21,5cm.  
Coleção Fórum Princípios Constitucionais Tributários – Tomo I  
ISBN: 978-65-5518-307-8

1. Direito Tributário. 2. Direito Constitucional. 3. Teoria do Direito. I. Saraiva Filho, Oswaldo Othon de Pontes. II. Siqueira, Julio Homem de. III. Bedê Júnior, Américo. IV. Fabriz, Daurý César. V. Siqueira, Junio Graciano Homem de. VI. Cunha, Ricarlos Almagro Vitoriano. VII. Título.

CDD: 341.39

CDU: 351.72

Elaborado por Daniela Lopes Duarte - CRB-6/3500

Informação bibliográfica deste livro, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; SIQUEIRA, Julio Homem de; BEDÊ JÚNIOR, Américo; FABRIZ, Daurý César; SIQUEIRA, Junio Graciano Homem de; CUNHA, Ricarlos Almagro Vitoriano (Coord.). *Noções gerais e limitações formais ao poder de tributar*. Belo Horizonte: Fórum, 2021. 494 p. (Coleção Fórum Princípios Constitucionais Tributários – Tomo I). ISBN 978-65-5518-307-8.

## SUMÁRIO

---

|   |    |
|---|----|
| PREFÁCIO  |    |
| <b>Vasco Branco Guimarães</b> .....   | 13 |
| APRESENTAÇÃO  |    |
| <b>Mário Lúcio Quintão Soares</b> .....   | 19 |
| INTRODUÇÃO  |    |
| <b>Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Julio Homem de Siqueira, Américo Bedê Freire Júnior, Daury César Fabríz, Junio Graciano Homem de Siqueira, Ricarlos Almagro Vitoriano Cunha</b> ..... | 21 |
| PRIMEIRA PARTE  |    |
| NOÇÕES GERAIS SOBRE OS PRINCÍPIOS   |    |
| CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS   |    |
| DISTINÇÃO ENTRE NORMAS, REGRAS E PRINCÍPIOS EM FACE   |    |
| DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL  |    |
| <b>Vittorio Cassone</b> .....   | 27 |
| 1       Notas introdutórias .....   | 27 |
| 2       Significado amplo e restrito dos vocábulos.....   | 29 |
| 3       Norma.....  | 30 |
| 4       Regra.....  | 32 |
| 5       Princípio.....  | 34 |
| OS PRINCÍPIOS SÃO REGRAS!   |    |
| <b>Eros Roberto Grau</b> .....  | 51 |
| PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES. CONCEPTO   |    |
| <b>Gloria Ramos-Fuentes, Patrici Masbernat</b> .....  | 63 |
| 1       Teoría de los principios.....   | 63 |
| 2       Los principios constitucionales.....  | 71 |
| 3       Los DDF y los DDHH como normas, valores y principios.....   | 76 |
| Conclusiones .....  | 78 |
| Referencias.....  | 79 |

## PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

|   |    |
|---|----|
| <b>Ives Gandra da Silva Martins</b> ..... | 81 |
|---|----|

## THE TRUE ROLE OF TAX PRINCIPLES AND THE EMERGENCE OF TAXPAYER RIGHTS

|  |     |
|--|-----|
| <b>Eddy De la Guerra Zúñiga</b> .....  | 93  |
| 1 Introduction.....  | 93  |
| 2 The object of the study of constitutional law in relation to public finances ..... | 94  |
| 3 The true role of tax principles.....   | 98  |
| 4 Taxpayer rights.....   | 102 |
| 5 Final considerations.....  | 105 |
| References .....   | 108 |

## AVOIDING CONSTITUTIONAL LIMITATIONS. OVERRULING AND LEGISLATING BEYOND PRECEDENT; IGNORING U.S. CONSTITUTIONS

|                                      |     |
|--------------------------------------|-----|
| <b>Henry Ordower</b> .....           | 111 |
| Introduction.....                    | 111 |
| Overruling Precedent.....            | 116 |
| II Legislating beyond Precedent..... | 122 |
| III Ignoring the Constitution.....   | 126 |
| IV Conclusion .....                  | 131 |

## TAXATION IN THE ABSENCE OF A CONSTITUTIONAL COURT IN THE NETHERLANDS

|   |     |
|---|-----|
| <b>Gerard Meussen</b> .....   | 133 |
| Introduction.....   | 133 |
| The Dutch Constitution .....  | 134 |
| ECHR.....   | 135 |
| Decisions of the Dutch Supreme Court in tax cases with regard to violation of human rights..... | 136 |
| The SNS bank shares case, violation of the right of ownership..                                 | 137 |
| Case law concerning a violation of the right to equal treatment                                 | 138 |
| Fictitious yield on private investments .....   | 139 |
| Inheritance tax and exemption for business assets.....  | 140 |
| Verhuurderheffing.....  | 143 |
| A terme de grâce .....  | 144 |
| Protection of individual taxpayer rights .....  | 145 |
| Conclusions .....   | 145 |

I PRINCIPI COSTITUZIONALI IN MATERIA TRIBUTARIA  
NELL'ORDINAMENTO ITALIANO: LATITUDINE E LONGITUDINE  
DI UN MODELLO IN FIERI

|   |     |
|---|-----|
| <b>Claudio Sacchetto, Daniela Conte</b> .....   | 149 |
| 1 I principi costituzionali in materia tributaria nel sistema delle fonti del diritto. Gli artt. 75 ed 81 Cost. ....  | 149 |
| 2 Il principio della riserva di legge quale espressione del "consenso" all'imposizione: evoluzione storica e contenuto dell'art. 23 della Costituzione..... | 154 |
| 3 Il principio di capacità contributiva: la funzione solidaristica e quella garantista dell'art. 53 Cost .....  | 171 |
| 4 Il diritto alla "giusta" imposta: considerazioni conclusive .....   | 176 |

A PRATICABILIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO MODERNO:  
FUNDAMENTO, CONCEITO CONSTITUCIONALMENTE  
ADEQUADO E FINALIDADE REDUTORA DA COMPLEXIDADE

|  |     |
|--|-----|
| <b>Daniel Giotti de Paula</b> .....  | 181 |
| 1 Introdução do tema em debate: a praticabilidade .....  | 181 |
| 2 Os fundamentos tradicionais da praticabilidade tributária .....  | 182 |
| 3 Os fundamentos modernos da praticabilidade tributária .....  | 188 |
| 4 O conceito constitucionalmente adequado de praticabilidade tributária e sua finalidade redutora de complexidade..... | 192 |
| 5 Conclusões finais .....  | 195 |

SEGUNDA PARTE  
PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS DE CARIZ FORMAL

PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE E DA NOVENTENA

|  |     |
|--|-----|
| <b>Hugo de Brito Machado</b> .....                           | 199 |
| 1 Introdução .....   | 199 |
| 2 Normas, regras e princípios .....                          | 200 |
| 3 Os princípios constitucionais tributários .....            | 202 |
| 4 Os princípios da anterioridade anual e nonagesimal.....    | 204 |
| 5 O princípio da anterioridade e a revogação de isenção..... | 209 |
| 6 Exceções ao princípio da noventena .....                   | 212 |
| 7 Conclusões .....   | 215 |
| Referências .....  | 215 |

PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE E DA NOVENTENA

|                                   |     |
|-----------------------------------|-----|
| <b>Ricardo Lodi Ribeiro</b> ..... | 217 |
|-----------------------------------|-----|

|   |   |     |
|---|---|-----|
| 1 | Introdução.....   | 217 |
| 2 | Temporiedade, anualidade e anterioridade .....                              | 218 |
| 3 | A trajetória da temporiedade no Brasil: da anualidade à anterioridade ..... | 221 |
| 4 | A anterioridade na Constituição de 1988.....                                | 224 |
| 5 | A anterioridade nonagesimal .....   | 227 |
| 6 | A noventa constitucional.....   | 228 |

#### PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE E DA NOVENTENA

|   |     |
|---|-----|
| <b>Tercio Sampaio Ferraz Júnior</b> ..... | 233 |
| Anterioridade nonagesimal .....           | 240 |

#### PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE E DA NOVENTENA

|  |     |
|--|-----|
| <b>Fábio Martins de Andrade</b> .....                | 249 |
| 1    Introdução.....                                 | 249 |
| 2    Arcabouço constitucional .....                  | 250 |
| 3    Evolução jurisprudencial no âmbito do STF ..... | 254 |
| 4    Conclusão.....                                  | 263 |

#### PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE E IRRETROATIVIDADE DA LEI

|  |     |
|--|-----|
| <b>Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho</b> .....   | 267 |
| 1    Introdução.....   | 267 |
| 2    Brevíssima amostragem geral da irretroatividade da lei no Direito brasileiro.....                 | 267 |
| 3    Os princípios da anterioridade e da irretroatividade da lei no Direito Tributário brasileiro..... | 277 |
| 4    Conclusão.....  | 302 |
| Referências.....   | 304 |

#### O PRINCÍPIO DA IRRETROACTIVIDADE

|  |     |
|--|-----|
| <b>Suzana Tavares da Silva, Marta Costa Santos</b> .....                     | 307 |
| 1    Enquadramento geral.....  | 307 |
| 2    Retroactividade e nascimento da obrigação tributária .....              | 309 |
| 3    Retroactividade e normas fiscais interpretativas .....                  | 317 |
| 4    Retroactividade, coerência e mudança de paradigma jurisprudencial ..... | 318 |
| Conclusão.....   | 321 |
| Referências .....  | 322 |

**A REFORMA TRIBUTÁRIA, A NECESSIDADE DE FEDERALIZAÇÃO (EFETIVA) DO ICMS E A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA: UMA PROPOSTA JURÍDICA PRAGMÁTICA**

|   |     |
|---|-----|
| <b>Fabio Cunha Dower</b> .....  | 325 |
| Introdução.....   | 325 |
| 1    A federalização do ICMS como motor de uma reforma tributária e a questão das competências tributárias..... | 326 |
| 2    O desafio prático da modificação da competência tributária do ICMS para sua federalização.....             | 331 |
| 3    Competência tributária: conceito, características e funcionamento .....                                    | 331 |
| 4    Competência tributária x repartição de receitas tributárias.....   | 334 |
| 5    O desafio da federalização do ICMS é de ordem econômica e não jurídica .....                               | 336 |
| 6    A “Câmara de Compensação” da PEC nº 293-A/2004 .....   | 337 |
| 7    A pragmática da federalização: “distraindo” a competência tributária .....                                 | 339 |
| Referências .....   | 341 |

**PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NO DIREITO CONTEMPORÂNEO**

|  |     |
|--|-----|
| <b>Flávio Quinaud Pedron, Rafael Alves Nunes</b> .....   | 343 |
| 1    Introdução.....   | 343 |
| 2    O que a dogmática do Direito Tributário pensa sobre os princípios jurídicos e o que o resto do Direito pensa? ..... | 346 |
| 3    Princípio da legalidade a partir de uma perspectiva geral.....  | 347 |
| 4    Princípio da legalidade no Direito Tributário – a ideia de legalidade estrita .....                                 | 348 |
| 5    Considerações finais.....   | 355 |
| Referências .....  | 356 |

**PRINCÍPIO DA LEGALIDADE**

|   |     |
|---|-----|
| <b>Margareth Vetus Zaganelli</b> .....  | 359 |
| 1    Introdução.....  | 359 |
| 2    O poder de tributar.....   | 360 |
| 3    Os princípios constitucionais como limitações ao poder de tributar ..... | 361 |
| 4    O princípio da legalidade tributária .....                               | 362 |
| 5    Características do princípio da legalidade tributária.....               | 362 |
| 6    Funções do princípio da legalidade tributária.....                       | 363 |
| 7    Âmbito material do princípio da legalidade tributária.....               | 364 |

|                  |     |
|------------------|-----|
| Conclusão.....   | 367 |
| Referências..... | 367 |

**PRINCIPIO DI LEGALITÀ E BUON ANDAMENTO  
DELL'AZIONE AMMINISTRATIVA: LA RESPONSABILITÀ  
DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA**

|  |     |
|--|-----|
| <b>Adriana Salvati</b> .....   | 369 |
| 1 L'articolo 97 della Costituzione: endiadi di doveri e<br>responsabilità della Pubblica amministrazione .....     | 369 |
| 2 La legalità dell'azione amministrativa e il buon andamento .....   | 371 |
| 3 La trasposizione dei valori costituzionali in ambito tributario:<br>lo Statuto dei diritti del contribuente..... | 374 |
| 4 Inadempimento dei doveri e responsabilità da contatto sociale  | 377 |
| 5 Responsabilità da contatto e presunzioni di colpevolezza.....  | 379 |
| 6 Conclusioni.....   | 383 |

**THE PRINCIPLE OF LEGALITY IN THE CONTEXT OF DANISH TAX LAW**

|   |     |
|---|-----|
| <b>Mark Ørberg, Peter Koerver Schmidt</b> .....       | 385 |
| 1 Tax law and the principle of legality.....          | 385 |
| 2 The Danish constitutional framework.....            | 386 |
| 3 Taxing powers and the non-delegation doctrine ..... | 387 |
| 4 Interpretation of tax provisions.....               | 392 |
| 5 Concluding remarks.....                             | 399 |
| References .....                                      | 400 |

**EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY EN DERECHO FINANCIERO  
ESPAÑOL COMO MANIFESTACIÓN DEL PRINCIPIO  
CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD**

|   |     |
|---|-----|
| <b>Luis María Romero Flor</b> .....   | 401 |
| I Introducción .....  | 401 |
| II Las diversas funciones del principio de reserva de ley en<br>materia tributaria..... | 403 |
| III Ámbito material de aplicación.....  | 404 |
| IV El alcance de la de reserva de ley.....  | 408 |
| Conclusiones .....  | 414 |

**PECUNIA NON OLET**

|  |     |
|--|-----|
| <b>Raphael Maleque Felício, Julio Homem de Siqueira, Antônio Lopo<br/>Martinez</b> ..... | 415 |
| 1 Introdução.....  | 415 |



|   |  |     |
|---|--|-----|
| 2 | O que é o princípio <i>pecunia non olet</i> .....                                | 418 |
| 3 | Princípio <i>pecunia non olet</i> decorrência do princípio da<br>igualdade ..... | 426 |
| 4 | Considerações finais.....  | 428 |

#### PRINCÍPIO DA ESPECIFICIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA BENÉFICA

|  |  |     |
|--|--|-----|
| <b>Bernardo Motta Moreira, Maurício Pereira Faro</b> ..... |  | 431 |
| 1  | Considerações iniciais.....  | 431 |
| 2  | O art. 150, §6º, da Constituição de 1988: o histórico e a<br>abrangência dessa limitação constitucional ao poder de não<br>tributar..... | 431 |
| 3  | A visão do STF e a flexibilização da especificidade da lei<br>tributária benéfica.....   | 438 |
| 4  | O princípio da especificidade da lei na legística formal .....   | 444 |
| 5  | Conclusões.....  | 450 |

#### ENFRENTANDO O PARADIGMA DO PRINCÍPIO DA INDISPONIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

|  |  |     |
|--|--|-----|
| <b>Ana Paula Pasinato, Antônio de Moura Borges</b> ..... |  | 453 |
| 1  | Palavras iniciais.....   | 453 |
| 2  | Noção de paradigma.....  | 454 |
| 3  | Interesse público.....   | 456 |
| 4  | O paradigma do princípio da indisponibilidade do crédito<br>tributário ..... | 459 |
| 5  | Palavras finais .....  | 467 |
|  | Referências .....  | 468 |

#### O PRINCÍPIO DA (NÃO) AFETAÇÃO E A DISPUTA POR RECURSOS PÚBLICOS

|   |   |     |
|---|---|-----|
| <b>Francisco Secaf Alves Silveira</b> ..... |   | 471 |
| 1   | Introdução.....   | 471 |
| 2   | O debate sobre as espécies tributárias: a (não) afetação é um<br>critério de distinção para as espécies tributárias?..... | 473 |
| 3   | O princípio da não afetação e as ressalvas no Texto<br>Constitucional .....   | 477 |
| 4   | O debate sobre a afetação ou não das receitas e seus reflexos<br>no Brasil pós-1988 .....                                 | 482 |
| 5   | Considerações finais: os contornos atuais do princípio da não<br>afetação e o correlato princípio da afetação.....        | 486 |

|                       |  |     |
|-----------------------|--|-----|
| SOBRE OS AUTORES..... |  | 489 |
|-----------------------|--|-----|