X ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI VALÊNCIA – ESPANHA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

ANA PAULA BASSO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

SALVADOR MONTESINOS OLTRA

Copyright © 2019 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito
Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte desta publicação denominada "capítulo de livro" poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI
Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro
Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo
Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)
Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM – Santa Catarina
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará
Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM– Distrito Federal
Relações Internacionais para o Continente Americano
Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goiás
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
Relações Internacionais para os demais Continentes
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba
Eventos:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch – UFSM – Rio Grande do Sul
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho – Unifor – Ceará
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – Fumec – Minas Gerais
Comunicação:
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC – Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF/Univali – Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara – ESDHC – Minas Gerais

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

---

D598
Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/2020
Coordenadores: Ana Paula Basso; Antônio Carlos Diniz Murta; Salvador Montesinos Oltra – Florianópolis: CONPEDI, 2020 / Valência: Tirant lo blanch, 2020.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-65-5648-008-4
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Crise do Estado Social

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Congressos Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. X Encontro Internacional do CONPEDI Valência – Espanha (10:2019 :Valência, Espanha).

CDU: 34

CONPEDI Sociedade Científica do Direito
Vniversitat de València
Facultat de Dret
tirant lo blanch

X ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI VALÊNCIA – ESPANHA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

O encontro internacional do CONPEDI, na bela e histórica Valência, teve como mote a denominada crise do Estado Social. A rigor, quando pensamos em Estado social não poderíamos jamais descurar do objeto deste Grupo de Trabalho. É fundamental partirmos do pressuposto de que sem o tributo, como receita básica e indispensável para a manutenção do Estado enquanto estrutura administrativa e gestor de múltiplas atribuições voltadas para o bem estar social, não haveríamos nem de falar do Estado como estrutura aglutinadora social. Imaginar conhecida e renitente crise social cuja faceta se espraia não só no nosso país como também em quase todo mundo desenvolvido, cujas finanças em tese seriam mais resilientes às turbulências conjunturais, é saber que infelizmente esta fragilidade sócio-econômica veio para ficar. Não se vislumbra solução, mesmo que difícil e complexa, para solve-la ou arrefece-la. Aumentar carga tributária não poderá ser solução para tal mister. Por sua vez, reduzir despesas - previdenciárias ou coisa que o valha - parece num primeiro momento uma alternativa para buscar um horizonte de solução. Mas, ao revés, pode criar consequências só mensuráveis a médio ou longo prazo como, por exemplo, criarmos uma legião de idosos desamparados sem qualquer condição de sobrevivência digna. Neste sentido, este Grupo de Trabalho, perpassando as mais variadas matérias afetas ao direito tributário, com especial ênfase ao papel da extrafiscalidade como instrumento indutor ou redutor de comportamento com ênfase à intervenção no comportamento deletério ao meio ambiente, tentou fazer sua parte com responsabilidade e reflexão madura sobre os caminhos que arduamente toda a sociedade necessariamente terá que trilhar.

Profa. Dra. Ana Paula Basso - UFCG

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Prof. Dr. Salvador Montesinos Oltra - UV

SEGURANÇA JURÍDICA DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO: O PRAZO DE RECOLHIMENTO DO TRIBUTO COMO COMPONENTE DA RESERVA LEGAL

LEGAL SECURITY OF THE TAX SYSTEM: THE TAX COLLECTION TIME LIMIT AS A COMPONENT OF THE LEGAL RESERVE

Bruno Bastos De Oliveira [1]
Maria das Graças Macena Dias de Oliveira [2]

Resumo

A legislação infraconstitucional, ao dispor acerca dos elementos para constituição de um tributo, excluiu o prazo vencimento como critério legal obrigatório, possibilitando que o Poder Executivo utilize atos normativos secundários para modificar ou estipular referido prazo. Há divergências que apontam para a impossibilidade de delegação. O presente artigo objetiva analisar tal controvérsia, sob a perspectiva constitucional da segurança jurídica na relação entre contribuinte e Fisco. Utiliza-se do método pesquisa bibliográfica e a abordagem qualitativa. Conclui-se que a atividade arrecadatória consiste em atividade vinculada, razão pela qual se mostra descabida a desconsideração do prazo como elemento incluído na absoluta reserva legal.

Palavras-chave: Tributo, Reserva legal, Prazo de recolhimento, Constituição federal, Segurança jurídica

Abstract/Resumen/Résumé

The infra-constitutional legislation, when providing on the elements for the constitution of a tax, excluded maturity term as a mandatory legal criterion, enabling the Executive Power to use secondary normative acts to modify or stipulate the aforementioned term. The article aims to analyze controversy, under the constitutional perspective of legal security in the relationship between taxpayer and tax authorities. The bibliographic research method and the qualitative approach are used. We conclude that the collection activity consists of a linked activity, which is why it is inappropriate to disregard the time limit as an element included in the absolute legal reserve.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax, Legal reserve, Tax collection time limit, Federal constitution, Legal security

[1] Doutor em Direito pela Universidade Federal da Paraíba.

[2] Mestranda em Direito pela Universidade de Marília - UNIMAR

1. INTRODUÇÃO

O Estado, com a finalidade de obter recursos a fim de manter a sua estrutura, bem como promover o bem-estar social, dispõe da prerrogativa de exigir tributos. No entanto, esse poder para tributar não é ilimitado, sua atuação encontra limitações na Constituição Federal de 1988, nas chamadas limitações constitucionais ao poder de tributar.

O princípio da legalidade, basilar de todo o ordenamento jurídico brasileiro, surge, na seara tributária, como uma garantia ao contribuinte ao assegurar que a lei será o instrumento pelo qual se criará o tributo, vedado outro instrumento normativo. O referido princípio está consolidado na Magna Carta, em seu art. 150, inciso I, ao afirmar que será vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir ou majorar tributos sem lei que os estabeleça.

Em decorrência do princípio da legalidade tributária, surge o princípio da estrita legalidade (tipicidade fechada ou reserva legal), que determina os elementos obrigatórios indispensáveis à constituição e majoração dos tributos, definidos em rol taxativo no art. 97 do Código Tributário Nacional, de modo que somente a lei poderá estabelecê-los. São exemplos dos aspectos obrigatórios pertinentes ao tributo a fixação da base de cálculo, o fato gerador, as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, dentre outros.

Diante disso, algumas matérias não estão inseridas dentre os elementos albergados pela reserva legal, a exemplo das obrigações acessórias e da atualização monetária da base de cálculo da exação. A data para pagamento, ou prazo de vencimento do tributo, também não foi contemplada pelo referido artigo, tornando-se objeto de celeuma doutrinária e jurisprudencial.

O Supremo Tribunal Federal tem se posicionado pela dispensabilidade da lei para estipular o vencimento da exação fiscal, devido à inexistência da matéria no rol da reserva legal. Dessa forma, surgem algumas questões: é possível o tributo ser alterado por atos normativos secundários expedidos pelo Poder Executivo? É legítima a delegação de sua matéria à autoridade administrativa? Em que medida há ofensa ao princípio da segurança jurídica?

Dessa forma, o presente artigo tem como objetivo trazer reflexões jurídicas acerca da alteração do vencimento da exação por ato normativo secundário expedido pela autoridade administrativa, demonstrando a necessidade de vincular à lei a data de pagamento do tributo, haja vista a possibilidade de antecipação do prazo, sem a devida proteção do contribuinte. Além disso, há de se registrar a ofensa à cláusula pétrea da separação dos poderes, de modo que a delegação de competência legislativa ao Poder Executivo põe em risco a ordem constitucional.

A data de vencimento da exação ao ser alterada por ato do Executivo, sem observância ao processo legislativo a qual se submete a edição de normas tributárias, expõe o contribuinte, de modo que afasta a segurança jurídica consolidada na Constituição Federal. É importante frisar que, consequentemente, poderá decorrer em majoração do tributo, ou seja, aumento de sua base de cálculo, a depender da inflação do país no momento em que houver ocorrido a alteração.

O método de pesquisa utilizado foi o bibliográfico, sendo uma pesquisa qualitativa, com referencial teórico fundado essencialmente nas doutrinas de Roque Antonio Carraza, Leandro Paulsen, Ricardo Lobo Torres e Paulo de Barros Carvalho.

2. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NO ÂMBITO DAS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

A finalidade essencial do Estado consiste em realizar os interesses da coletividade, satisfazendo as necessidades da sociedade. Dessa forma, a atividade estatal nada mais é do que os esforços utilizados pelo Poder Público para atingir esse objetivo. Ao fazer uso do poder de tributar, estará executando a sua atividade financeira, que consiste em captar recursos e gerir suas despesas a fim de alcançar seu escopo.

Os princípios e as imunidades no Direito Tributário surgem como verdadeiras limitações ao poder de tributar do Estado, consideradas como garantias individuais do contribuinte, tendo em vista que esse poder não é ilimitado. Sendo assim, nasce a preocupação em determinar a maneira pela qual a Administração Pública atuará. Tais princípios determinam a imprescindibilidade da lei como instrumento hábil a instituir e majorar tributos, da observância ao exercício financeiro que se passará a cobrar a exação, bem como da incidência da tributação a fatos geradores ocorridos após a vigência da lei, entre outros aspectos limitadores da atuação estatal constantes em nossa Lei Fundamental.

Apesar de ser a principal fonte, os recursos provenientes da tributação não se limitam à arrecadação tributária, como bem ensina Ricardo Lobo Torres (2010, p. 3):

> Os fins e os objetivos políticos e econômicos do Estado só podem ser financiados pelos ingressos na receita pública. A arrecadação dos tributos — impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios — constitui o principal item da receita. Mas também são importantes os ingressos provenientes dos preços públicos, que constituem receita originária porque vinculada à exploração do patrimônio público. Compõem, ainda, a receita pública as multas, as participações nos lucros e os dividendos das empresas estatais, os empréstimos etc.

Esse poder de que dispõe o Estado para criar e arrecadar exações possui respaldo na Constituição Federal, de competência designada à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, em que a soberania estatal impõe a disposição do patrimônio do indivíduo, de forma a perceber receitas necessárias à manutenção da Administração Pública.

A Constituição da República ao tempo em que atribui ao Estado o poder para criar, majorar ou extinguir tributos, impõe, também, limites, delimitando a atividade arrecadatória. As limitações encontram respaldo nos artigos 150, 151 e 152 da Lei Fundamental, de modo que o poder imperioso estatal, na seara tributária, deve respeitar os direitos fundamentais ali insertos. Por direitos fundamentais, entende-se como os direitos básicos que protegem qualquer indivíduo em detrimento da atuação estatal, "constituem um mínimo de direitos garantidos, podendo o legislador ordinário acrescentar outros, mas não tendo a possibilidade de abolir os tidos como fundamentais" (DIMOULIS; MARTINS, 2012, p. 42).

Assim, o texto constitucional vem estabelecer a atuação tributária do Estado, de forma a não cercear direitos inerentes ao cidadão. É imperioso destacar que essas limitações tributárias não se restringem à Carta Magna, conforme leciona o ilustre doutrinador Luciano Amaro (2014, p. 128):

> Ademais, a Constituição abre campo para a atuação de *outros tipos normativos* (lei complementar, resoluções do Senado, convênios), que, em certas situações, também balizam o poder do legislador tributário na criação ou modificação de tributos, o que significa que *os limites da competência tributária não se resumem aos que estão definidos no texto constitucional.* (grifo do autor).

Desta feita, as limitações constitucionais ao poder de tributação estatal correspondem aos princípios e normas tributárias, direitos fundamentais dos contribuintes, com a função de impedir violações aos direitos individuais. Sendo assim, a invasão patrimonial privada apenas ocorrerá consoante os instrumentos limitadores constitucionais. Como é cediço, ao invadir o patrimônio particular do cidadão para arrecadar exações, o Poder Público interfere no direito de propriedade alicerçado em nossa Constituição Federal de 1988.

Portanto, em se tratando de normas jurídicas constitucionais tributárias, considerar-se-á como direitos e garantias individuais do contribuinte. Sendo assim, as limitações tributárias, como direitos fundamentais que são, qualificam-se como cláusulas pétreas, tendo em vista que não poderão ser abolidas ou mesmo restritas, inclusive por Emenda Constitucional, em consonância com o art. 60, §4º da Carta Magna, o qual dispõe que "não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir os direitos e garantias individuais" (BRASIL, 1988).

2.1 Princípio da legalidade

O princípio da legalidade despontou, inicialmente, em 1215, na Inglaterra, na Magna Charta Libertatum (Magna Carta), assinada pelo Rei João Sem Terra diante das pressões dos barões ingleses acerca das arbitrariedades por ele emanadas. Tal documento determinava a sujeição do rei à lei, de tal forma que o seu poder restou limitado. Assim, para que pudesse arrecadar tributos, estaria submetido ao consentimento dos seus subordinados.

A Constituição Federal traz em seu art. 5º, inciso II, o princípio da legalidade em sua forma genérica, que prevê que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei" (BRASIL, 1988), de modo que ao indivíduo será livre a sua vontade, desde que a lei não o proíba. Em contrapartida, ao Poder Público lhe é exigido que ao realizar as suas atividades, deverá ser feito de conformidade com a lei, isto significa que é necessária a existência de lei que defina como o Estado atuará.

Pode-se extrair que todo o ordenamento jurídico estará respaldado pela legalidade, ou seja, todas as ciências jurídicas terão como princípio a legalidade, a exemplo do direito penal, no qual não haverá crime sem lei anterior que o defina, bem como não haverá pena sem prévia cominação legal. É importante destacar que não poderia existir um Estado Democrático de Direito sem a presença do princípio da legalidade, sem o que haveria arbitrariedades do poder estatal e violações a direitos e garantias individuais.

Na seara do Direito Tributário, o princípio da legalidade está determinado no art. 150, inciso I da Constituição da República, afirmando que nenhum tributo poderá ser exigido ou majorado sem lei que assim estabeleça. Por majoração, entende-se como o aumento da base de cálculo do tributo, porém, a atualização monetária deste não a caracteriza. É importante salientar que o artigo ao mencionar a existência de lei na instituição e majoração do tributo, também, fará na sua extinção ou redução. O princípio da legalidade tributária dá ao contribuinte uma segurança jurídica, garantia de que o Poder Público não poderá tributar ao seu bel prazer, haja vista que a cobrança da exação estará delimitada em todos os seus aspectos, impedindo discricionariedades da Administração Pública.

O poder de tributação pressupõe o consentimento dos cidadãos, tendo em vista que a lei que cria ou aumenta a exação nascerá do procedimento legislativo realizado pelos seus representantes, isto é, a lei enuncia o tributo consentido. Roque Antonio Carrazza (2008, p. 245) consolidou este entendimento ao preconizar que "é da essência de nosso regime republicano que as pessoas só devem pagar os tributos em cuja cobrança consentirem".

Essa relação entre o Fisco e o contribuinte gira em torno de uma obrigação tributária, a qual tem como objeto a prestação principal ou acessória a que se sujeitará o contribuinte. A causa que enseja essa obrigação é o vínculo jurídico, ou seja, a lei tributária. Nesse diapasão, pode-se afirmar que a lei deverá resguardar o indivíduo, na medida em que estabelece previamente em abstrato os aspectos pertinentes ao tributo, de modo a definir a obrigação tributária. Com clareza, disciplina Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 375):

> Concretizando-se o fato previsto no descritor da regra de incidência, inaugura-se, como vimos, uma relação jurídica de conteúdo patrimonial, que conhecemos por "obrigação tributária". Tudo, evidentemente, nos termos dos instrumentos comunicacionais que o direito estipula. (grifo do autor).

Na seara tributária, a lei, em regra, será a ordinária, cuja elaboração se dá pela votação da maioria simples do órgão legislativo. No entanto, alguns tributos federais ensejam uma elaboração mais cuidadosa, requerendo um quórum de votação mais estável, como é o caso da lei complementar.

O princípio da legalidade ao determinar a lei como instrumento hábil à incorporação de novas normas ao ordenamento jurídico, invoca a reserva de lei formal e a reserva de lei material. Isto significa que além da observância ao conteúdo normativo, ou seja, aos comandos gerais e abstratos – lei material – insertos na lei tributária, há de se observar, também, o procedimento legislativo – lei formal – diferentemente do que ocorre com a edição de medidas provisórias e decretos, que invocam apenas a lei em seu sentido material.

2.2 Princípio da estrita legalidade como decorrência do desígnio constitucional

O princípio em epígrafe constitui-se em um desdobramento do princípio da legalidade tributária, cujo desígnio consiste na especificidade dos elementos essenciais à propositura de uma exação. O art. 97 do Código Tributário Nacional dispõe acerca desses elementos, fixando o que exatamente será tributado. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 166-167), a estrita legalidade estabelece "a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional".

Destarte, a tipicidade tributária permite ao legislador definir, de maneira taxativa as circunstâncias e os aspectos que ensejarão a exigência do tributo, de forma a compelir a Administração Pública a tributar nos moldes da lei, impedindo interpretações mais abrangentes, seja extensivas, integrativas ou analógicas.

Todavia, a tipicidade não tem sido absoluta, de modo que determinadas matérias não se sujeitam, efetivamente, à reserva de lei, a exemplo das obrigações acessórias, a atualização monetária do tributo e o prazo para recolhimento da exação, de modo que podem ser estipuladas por ato normativo infralegal do Poder Executivo. É relevante destacar a visão do doutrinador Leandro Paulsen (2012, p. 128):

> Não há impedimento à utilização de *tipos abertos* e de *conceitos jurídicos indeterminados*, até porque todos os conceitos são mais ou menos indeterminados, desde que tal não viole a exigência de determinabilidade quanto ao surgimento, sujeitos e conteúdo da relação jurídico-tributária, não se admitindo que a sua utilização implique delegação indevida de competência normativa ao Executivo. (grifo do autor).

Contudo, o princípio da estrita legalidade (tipicidade) corresponde a um preceito que visa à segurança jurídica do contribuinte, proporcionando ao cidadão um planejamento para que ocorra a invasão patrimonial decorrente da tributação. Dessa forma, é imprescindível a observância à reserva absoluta da lei de todos os aspectos que norteiam a exigência dos tributos.

Portanto, não basta que a lei atenda aos critérios da reserva material, é necessário que sejam observados os critérios da reserva formal, ou seja, o procedimento legislativo. Assim, garantirá que o tributo será instituído ou majorado em estrita conformidade com a lei, impedindo que seja transmitido ao Poder Executivo competência que não lhe é cabível. Nesse aspecto, Roque Antonio Carrazza (2010, p. 265) leciona de forma cristalina ao dispor:

> Irrefutável, deste modo, o entendimento acerca da invalidade de delegação de poderes à Administração para que venha a dispor sobre qualquer dos elementos da regra-matriz tributária, tarefa esta circunscrita à lei instituidora do gravame.

Dessa forma, consolida-se a imprescindibilidade da descrição exaustiva dos elementos concernentes à exação, para que se possa determinar com clareza o que estará sendo tributado, contribuindo para a segurança jurídica.

3. AS FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO E O PAPEL DOS ATOS NORMATIVOS SECUNDÁRIOS

No âmbito do direito tributário, veiculam-se duas categorias de fontes. As fontes formais e as fontes materiais. Estas consistem nos fatos sociais ensejadores de incidência tributária. Aquelas consistem em vetores aptos à inserção de normas ao ordenamento jurídico, significa dizer que são os instrumentos capazes de introduzir as normas jurídicas, alicerçados no art. 96

do CTN como legislação tributária. Desta forma, compreendem-se as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares correlatos à tributação.

As fontes formais dividem-se em primárias e secundárias. As primárias abrangem as leis, em seu sentido amplo, os tratados e convenções internacionais e os decretos. As secundárias correspondem às normas complementares inseridas no art. 100 do CTN, como portarias ou instruções normativas.

Todavia, é de grande importância a distinção de lei tributária e legislação tributária, tendo em vista que, pelo Código Tributário Nacional, ambas não se confundem. Nesse diapasão, temos o art. 97 do CTN que dispõe acerca da exigência de lei para estabelecer os elementos indispensáveis à determinação dos tributos. Sendo assim, trata-se de lei em seu sentido estrito, isto significa que a lei será formal e material, atenderá tanto aos critérios formais como aos critérios de conteúdo. Já o art. 96 do CTN se refere à lei em seu sentido amplo, compreendendo tanto leis em sentido formal como leis em sentido material.

3.1 Lei ordinária e lei complementar

Conforme anteriormente explanado, a Constituição Federal Brasileira, assim como o Código Tributário Nacional, avoca a lei como instrumento apto à instituição e majoração dos tributos. Ademais, todos os elementos característicos da tributação deverão estar disciplinados, de forma minuciosa, pela lei. Destarte, o instrumento ao qual se referem os indigitados institutos reclama lei ordinária e, em determinados casos, lei complementar.

A lei ordinária é o instrumento próprio e mais utilizado na criação e majoração das exações, de modo que a ela cabe definir o conteúdo e a forma pela qual se fará a exigência tributária. Logo, poderá ser editada pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal, de modo que cada ente público legislará dentro da competência estabelecida pela CF/88. Portanto, "não há que se cogitar de supremacia da lei ordinária federal em relação à estadual e à municipal" (CARVALHO, 2007, p. 62). Nesse viés, a lei ordinária, consoante o princípio da estrita legalidade, designará o fato gerador, o sujeito passivo, a base de cálculo, a alíquota e a multa do tributo.

Nesse passo, ao definir o fato gerador, a lei determinará as condutas que darão causa à obrigação tributária principal, ou seja, os fatos imponíveis da incidência tributária. As obrigações acessórias são os deveres instrumentais da tributação, vale dizer que são atribuições não patrimoniais que compõem o cumprimento das obrigações principais. Essas obrigações

acessórias podem ser definidas por atos infralegais, conforme dispõe o art. 113, § 2º do CTN e não obrigatoriamente por lei. No entanto, é importante observar o seguinte trecho:

> Cabe ainda à lei ordinária preceituar os deveres instrumentais ou formais, impropriamente conhecidos como *obrigações acessórias*, que propiciam a operatividade prática e funcional do tributo. De nada adiantaria construir o legislador a regra padrão de incidência, determinando a compostura da figura típica, se não dispusesse acerca dos meios adequados e idôneos de acompanhar seu aparecimento no mundo factual, permitindo aos interessados na relação o controle do nascimento, da vida e da extinção das obrigações tributárias. Para isso é que existem os deveres formais ou instrumentais que contribuintes e não-contribuintes estão compelidos a observar, tomando possível o exato conhecimento das particularidades que cercam os vínculos atinentes aos tributos. No entanto, como implicam fazer ou não fazer alguma coisa, somente a lei pode instituí-los, e essa lei quase sempre é ordinária. Outro tanto se diga a pretexto dos atos administrativos que os agentes do Poder Público celebram no desempenho das funções fiscalizadoras e arrecadadoras. Todos os atos administrativos de foro externo que possam interferir na esfera jurídica dos administrados devem estar previstos em normas de lei ordinária. (CARVALHO, 2007, p. 63 – grifo do autor).

Assim, para Carvalho (2007), as obrigações acessórias são meios de contribuição para a prática da tributação, essenciais ao conhecimento dos contribuintes e também dos não contribuintes, sendo certo a necessidade de instituição através de lei, na maioria das vezes ordinária. Ademais, os atos administrativos que por ventura interfiram no âmbito jurídico dos administrados devem estar previamente previstos na lei ordinária.

Nessa toada, o princípio da tipicidade põe-se em prática na medida em que a lei ordinária disciplina todas as matérias pertinentes ao tributo, as quais são rigorosamente previstas pelo legislador, de modo que fica vedada a edição de normas jurídicas abertas que permitam ao administrador interpretações próprias. Dessa forma, a lei ordinária sedimenta a segurança jurídica e a estabilidade da relação do Fisco com o contribuinte, impedindo que o Poder Público tribute arbitrariamente.

Ademais, necessário se faz recapitular a respeito do processo legislativo ao qual se submete a edição das leis ordinárias. Estas demandam um quórum de votação parlamentar de maioria relativa (simples), significa dizer que basta a maioria dos parlamentares presentes à votação para que se configure a aprovação da lei. Insta mencionar, ainda, que às leis ordinárias não há restrição quanto às matérias a serem disciplinadas, observadas as matérias reservadas à lei complementar.

A Constituição da República determina em diversos dispositivos a reserva à lei complementar, dada a importância de algumas matérias. Compreende-se que sua finalidade consiste em complementar e regulamentar preceitos disciplinados pela CF, haja vista a sua estabilidade como instrumento formal para edição de leis. Dessa forma, o texto constitucional

expressamente a invocará como objeto adequado a tratar de normas que pleiteiam maiores especificações.

Na seara tributária, a Constituição Federal confere diversas atribuições à lei complementar, dentre as quais há de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. Todavia, a lei 5.172/66, consolidada como Código Tributário Nacional, já determina as normas gerais do direito tributário. Impende mencionar que a indigitada lei foi aprovada como lei ordinária, tendo em vista que à época vigia a Constituição de 1946, a qual não adotava o instituto da lei complementar. Destarte, com a vigência da Carta de 1967, sob o princípio da recepção, "o CTN foi recepcionado com eficácia de lei complementar e só por lei complementar poderá ser alterado, pois só ela agora pode dispor sobre a matéria por ele versada" (DIFINI, 2008, p.131).

Para melhor compreensão, o princípio da recepção ou teoria da recepção determina que quando uma nova Constituição é promulgada, todo o ordenamento jurídico é convalidado, no que for compatível com os preceitos da nova estrutura constitucional. As normas infralegais que por ventura venham a contrariar determinações da recente Constituição, por conseguinte serão revogadas. Ademais, tratando-se de processo legislativo, nada impede que as normas sejam recepcionadas por consistirem em normas formalmente diversas daquelas previstas pela nova Constituição.

Nesse sentido, justifica-se a possibilidade da recepção da lei ordinária 5.172/66 como instrumento hábil a tratar das normas gerais tributárias, no entanto ulterior modificação demanda lei complementar, tendo em vista que a lei foi recepcionada com eficácia de natureza complementar.

3.2 Atos normativos

As normas complementares consistem em atos normativos, nas decisões administrativas, nas práticas administrativas reiteradas e nos convênios celebrados entre os entes federados. Essas normas constituem complementos às leis – em sentido amplo –, tratados e convenções internacionais e decretos, que consistem nas fontes formais primárias, enquanto que as normas complementares consistem nas fontes formais secundárias. Nesse contexto, não se pode cogitar confundir as normas complementares com as leis complementares, tendo em vista que estas buscam complementar normas constitucionais que demandam especificações e aquelas tem o condão de completar a legislação tributária (art. 96 do CTN), de modo que não é

possível a sua inovação. Assim, torna-se imperioso destacar o art. 100 do CTN, que revela as normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos.

Tem-se que os atos normativos são normas expedidas pela Administração Pública, cuja função consiste em prover esclarecimentos aos seus funcionários, bem como aos próprios contribuintes.

Dessa forma, poderá especificar as condutas a serem realizadas, de modo a regular a execução da lei tributária, a qual deverá estar em estrita conformidade com o instrumento normativo. As portarias, instruções normativas, circulares, pareceres, avisos, dentre outros, compõem os atos normativos, de forma que vinculam à sua obediência os contribuintes e servidores hierarquicamente inferiores à autoridade por cujo ato fora expedido, entretanto o Poder Judiciário não estará adstrito à interpretação imposta pela Administração Pública.

Ademais, essa espécie normativa não tem a finalidade de inovar na ordem jurídica, seu objetivo consiste em determinar a atuação das autoridades administrativas conforme interpretação extraída do próprio instrumento normativo que ensejará o exercício do Fisco nas atividades tributárias. Senão, observem-se as palavras de Nogueira (1995, p. 58):

> (...) Estes não podem criar direitos e obrigações, quando de outro lado a maior parte da fiscalização os aceita como se fossem legislação, sendo mais uma fonte de conflitos, pois os contribuintes prejudicados são constantemente obrigados a se defender perante a própria administração ou intentar ações judiciais.

É o que ocorre quando os atos normativos se dispõem a determinar deveres tributários aos cidadãos contribuintes, a exemplo do prazo de recolhimento dos tributos, o qual poderá ser instituído ou alterado por ato normativo do Poder Executivo.

Insta mencionar que a expedição de atos normativos infralegais possui uma linha hierárquica, na qual uma norma estará sujeita à norma hierarquicamente superior, assim como o servidor público estará sujeito à norma expedida por autoridade hierarquicamente superior. Alexandre (2014, p. 47) exemplifica de forma concisa: "Presidente da República → Ministro da Fazenda → Secretário da Receita Federal → Superintendente da Receita Federal na 4.a Região Fiscal → Delegado da Receita Federal em Recife → Chefe do Centro de Atendimento ao Contribuinte". Assim, as normas subsequentes deverão observar as normas que a antecederam, sendo vedada a disposição em contrário.

Por fim, registre-se que o descumprimento de regras veiculadas por ato normativo, ensejará sanções. No entanto, o contribuinte que seguir as determinações de ato revogado ou

inválido, não poderá sofrer sanções, de modo que estará livre de penalidades, juros de mora e atualização monetária, haja vista a boa-fé do indivíduo.

4. O PRAZO PARA RECOLHIMENTO DO TRIBUTO À LUZ DA ESTRITA LEGALIDADE: EM BUSCA DA EFETIVA SEGURANÇA JURÍDICA

Conforme já exposto, o princípio da estrita legalidade, corolário do princípio da legalidade tributária, define que a lei que institui ou majora um tributo contenha os elementos essenciais à configuração da exação. Fato é que alguns elementos não constam no artigo referente à reserva legal, dando margem para que a Administração Pública os determine. Conforme já mencionado, o prazo para recolhimento do tributo não é matéria expressa do art. 97 do CTN, o que trouxe à baila discussões doutrinárias e jurisprudenciais a despeito do tema, tendo em vista que a Administração Tributária poderá defini-lo ou alterá-lo mediante ato infralegal, a exemplo de portaria expedida pelo Ministro da Fazenda.

4.1 Posicionamento jurisprudencial relevante

Diversas ações foram propostas perante o Poder Judiciário a fim de solucionar as questões relativas ao prazo de recolhimento do tributo, tendo em vista que o Poder Executivo detinha a competência para instituir ou alterar o prazo. Nesse contexto, a matéria alcançou o Supremo Tribunal Federal que, após discussões no Plenário, admitiu a não observância do prazo de vencimento da exação como componente da reserva legal, chancelando, assim, a competência do Poder Executivo.

Torna-se imperioso destacar algumas observações acerca do Recurso Extraordinário n. 140.669-1 – Pernambuco, interposto pela União contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região, que concebeu o entendimento do STF a despeito do tema. O acórdão determinava a possibilidade do contribuinte do IPI recolher o imposto conforme disposto na Lei 4.502/64, caso em que ocorreria até o último dia da quinzena do segundo mês subsequente àquele em que houvesse ocorrido o fato gerador. Além disso, declarava a inconstitucionalidade do art. 66 da lei 7.450/85, o qual previa a competência do Ministro da Fazenda para fixar prazo de recolhimento do IPI, bem como a Portaria pela qual o prazo fora fixado. Adiante segue a ementa do indigitado acórdão:

> TRIBUTÁRIO. IPI. PRAZO DE RECOLHIMENTO. PORTARIA Nº 266/88 E ART. 66 DA LEI 7.450, DE 23.12.85.
> - O art. 6º da Constituição de 1967, na redação da Emenda Constitucional nº 01/69 proibia delegação de atribuições, salvo as exceções previstas no texto constitucional.
> - A atribuição ao Poder Executivo de autorização para alterar alíquotas e bases de cálculos de impostos, entre eles o IPI, não comporta interpretação extensiva.
> - Dessarte são inconstitucionais o art. 66 da Lei nº 7.450/85 e a Portaria nº 266/88 do Sr. Ministro da Fazenda, reconhecendo-se à impetrante o direito de recolher o IPI nos prazos estabelecidos pela Lei 4.502/64, com a redação do Decreto-Lei nº 326/67. (AI 219/PE, Rel. Des. Castro Meira, julgamento em 15-08-1990, Pleno, D.J. 21-09-1990).

Diante disso, a União interpôs o Recurso Extraordinário perante o STF a fim de que fosse decretada a constitucionalidade da competência do Ministro da Fazenda e, portanto, fosse recolhido o tributo no prazo estipulado pela Portaria. O Ministro Relator Ilmar Galvão (1998, p. 6) trouxe à baila, no julgamento do RE, trecho do acórdão referente ao voto do Juiz Orlando Rebouças, o qual afirmava:

> (...) não estão reservados à lei os critérios e prazos para recolhimento de tributos. Tanto ela pode fixá-los, como autorizar o Poder Executivo a fazê-lo por decreto ou instrução normativa [...] (RE 140669-PE, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgamento em 02-12-1998, Plenário do STF, Republicação D.J. 18-05-2001).

Os votos a favor do provimento do RE buscaram evidenciar, em uma visão positivista, a desnecessidade de lei para fixação do vencimento de tributos, tendo em vista que o art. 97 do CTN, por tratar-se de rol taxativo, não vinculou o prazo como elemento indispensável à lei tributária. Para os Ministros, o próprio CTN dispõe que normas complementares são aptas a dispor tal matéria, interpretação dada ao art. 160, ao determinar que se a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento ocorrerá trinta dias após a data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.

Destaca-se aqui que em seu voto, o Min. Marco Aurélio preocupou-se em observar que a atual Constituição Brasileira, apesar de não dispor acerca do prazo de recolhimento da exação, determinou no art. 25 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias que, a partir de cento e oitenta dias de sua promulgação, estariam revogados todos os dispositivos legais que atribuíssem ao Poder Executivo competência disciplinada ao Congresso Nacional. Nesse viés, o art. 48, inciso I da CF determina a competência ao CN para dispor sobre sistema tributário, arrecadação e distribuição de rendas, assim, para o em. Ministro não haveria de viabilizar a determinação do vencimento do tributo através de atos normativos, deixando ao alvedrio do Poder Executivo a alteração dos prazos das exações.

Ademais, ressaltou ainda que o tempo é fator relevante, tendo em vista que a inflação é capaz de modificar o real valor da exação. Portanto, torna-se impertinente a delegação de

competência para estipular prazo de tributo às autoridades administrativas, que em determinadas circunstâncias venham a alterar o vencimento do tributo. Nesse sentido, o Min. Sepúlveda Pertence ao corroborar as palavras do em. Min. Marco Aurélio, frisou que a arrecadação tributária, como matéria administrativa que é, naturalmente avocará regulamentos próprios à atividade de tributar, independente de autorização legal. Porém, a questão discutida, dada a sua relevância, não permite que esta seja desvinculada da reserva legal. Senão, observe-se o seguinte trecho:

> Não é disso, porém, que se cogita aqui, mas da disciplina de prisma substantivo da relação entre os órgãos de arrecadação tributária e o contribuinte, qual o tempo do cumprimento de sua obrigação: dada a sua inegável relevância, não há como subtraí-lo da reserva constitucional à lei da regência da arrecadação de tributos. (RE 140669-PE, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgamento em 02-12-1998, Plenário do STF, Republicação D.J. 18-05-2001).

Apesar de argumentos sólidos e da anuência da Procuradoria Geral da República pelo desprovimento, o RE 140.669-1 foi provido, declarando a constitucionalidade da competência do Ministro da Fazenda para estipular o prazo do IPI, bem como a Portaria por ele expedida.

Após o posicionamento da Corte Suprema a respeito do tema, a matéria constituiu-se prequestionada, de modo que as ações propostas posteriormente ao posicionamento do STF obtiveram julgamento no sentido da possibilidade de fixação do prazo de recolhimento do tributo por meio de ato normativo expedido pelo Poder Executivo. Posto isto, é de suma importância a transcrição de alguns julgados.

Assim, a jurisprudência pátria tem se posicionado no sentido de que o prazo do tributo não é matéria de reserva legal, sendo, portanto, possível a sua alteração por atos normativos secundários expedidos pelas autoridades administrativas.

4.2 Críticas à possibilidade de alteração do prazo de vencimento do tributo por ato normativo secundário

Conforme anteriormente ilustrado, o Poder Executivo tem a autoridade para determinar o vencimento da exação, o qual poderá ser instituído ou alterado por ato normativo infralegal. No entanto, deve-se observar que, apesar de não estar veiculado no rol taxativo do art. 97 do CTN, o prazo do tributo é matéria a ser disciplinada por lei tributária, ou seja, atenderá aos critérios da reserva absoluta de lei. Tendo em vista que o princípio da legalidade tem como elemento axiológico a segurança jurídica e que esta não poderá ser afastada, principalmente,

quando se tratar de matéria tributária, infere-se que não há justificativa para o prazo do vencimento do tributo ser excluído dos elementos a serem determinados via lei tributária.

O aspecto temporal de uma exação é elemento indispensável à constituição de um tributo. Nota-se que o posicionamento jurisprudencial favorável à regulação do prazo por autoridade administrativa mostra-se descabido, haja vista a sua interpretação residir na figura taxativa da reserva legal. Nesse aspecto, as jurisprudências se limitam a observar apenas o que está descrito no art. 97 do CTN, sem dar a devida importância à matéria.

Insta observar que a própria Constituição de 1988 reservou campos à matéria tributária maiores do que as Constituições estrangeiras, isto significa que a Lei Fundamental preocupou-se em resguardar o cidadão contribuinte do poder da Administração Tributária, de modo que instituiu verdadeiras limitações ao poder de tributar do Estado, como forma de proteção aos direitos fundamentais dos indivíduos. Dessa forma, percebe-se que os Tribunais Superiores deixaram de observar o sistema tributário como um todo, bem como os princípios estabelecidos em nossa Carta Maior, para fazer uma interpretação puramente positivista do direito.

É certo que a atividade de tributar reclama o máximo de legalidade, dada a estabilidade da qual demanda a relação entre Fisco e contribuinte, de modo a promover a segurança jurídica da relação. Esse máximo de legalidade tem o condão de evitar excessos por parte da Administração Pública, de forma a resguardar direitos e garantias do cidadão. Nesse sentido, a legalidade tributária não invoca apenas a lei como instrumento a viabilizar a instituição e majoração do tributo, além disso, estabelece todo o conteúdo da exação, da hipótese de sua incidência aos elementos quantitativos, das sanções à forma de pagamento. Além disso, garante a concretização da relação jurídica entre os sujeitos, ao contrário da relação de poder que por ventura pudesse ser estabelecida.

Com efeito, do princípio da legalidade pode-se extrair um princípio implícito na Magna Carta e no Estado Democrático de Direito que é o da segurança jurídica. Como é sabido, as relações jurídicas invocam uma certeza e estabilidade capazes de proporcionar uma confiança dentro do ordenamento jurídico, em especial, no concernente ao Direito Tributário. O contribuinte necessita de uma garantia de seus direitos e deveres ante a previsibilidade das situações jurídicas. Nesse sentido, a lei tributária buscará pormenorizar os elementos norteadores da tributação, de modo a determinar em abstrato os fatos imponíveis.

Tem-se que a segurança jurídica permite ao indivíduo a proteção contra os excessos e arbítrios do Poder Público. Assim, os contribuintes ao conhecer a norma jurídica, planejam as suas condutas em consonância com as determinações normativas, além de prevenir eventuais surpresas no momento da consumação da prestação pecuniária.

Conforme doutrina Carvalho (2007), esse sentimento de previsibilidade proporciona tranquilidade ao cidadão, pois abre caminho para que se faça o planejamento das suas ações futuras, ao conhecer a norma jurídica, confiante de que se enquadra no modo em que se fará a aplicação das normas do direito. Ademais, o princípio não visa apenas situações futuras, mas aquilo que já fora percorrido, do direito adquirido e da coisa julgada.

Diante disso, não se pode deixar de inferir que o vencimento do tributo não poderá ser tratado como matéria meramente administrativa. A Administração Tributária poderá fazer uso de circulares, portarias, regulamentos para apenas determinar como será realizada a atividade da arrecadação, tendo em vista que os atos normativos têm o condão de regulamentar a execução dessa atividade. No entanto, ao estipular quando o tributo deverá ser quitado, o Poder Executivo extrapola a sua competência como ente regulador e fiscalizador. Torna-se imperioso destacar as palavras de Ataliba e Gonçalves (1988, p. 27-29):

> Ora, pela Constituição, fixar prazo para cumprimento de obrigação pecuniária não é matéria administrativa. É assunto que não comporta discrição. É matéria *legal*, porque diz respeito à quantificação da obrigação tributária do cidadão diante do Estado. (grifo no original).

Desse modo, há de se registrar que ao alterar o prazo nos ditames do Poder Executivo, tem-se que observar que a alteração acarretará em aumento indireto da carga tributária, devido ao clima inflacionário. Isso significa que a depender do lapso temporal, a nova estipulação do vencimento poderá desdobrar novos valores ao tributo, mesmo que ocorra em pequena monta. Nessa toada, é terminantemente proibido que seja majorado um tributo por outro instrumento que não seja a lei, conforme se aduz do próprio art. 97 do CTN, em que se afirma a exigibilidade de lei para que haja instituição e majoração de tributo. Assim, corrobora Ataliba e Gonçalves (1988, p. 27-29) ao afirmar que:

> Na verdade, o *quantum* a ser desembolsado é o que afinal vai interessar, sendo tudo o mais instrumental do implemento das garantias que a Constituição dá, daí a razão pela qual a fixação do *quantum* direta ou indiretamente está subordinada à legalidade. (grifo no original).

Logo, nos casos em que haja redução de prazo de tributo, assim como alteração de formas de pagamento, por conseguinte, poderão acarretar aumento indireto da exação, do qual resultará em observância à reserva legal. Daí porque se afirmar que a data de vencimento do tributo está adstrita à reserva absoluta de lei, dada a sua relevância para efetivo cumprimento da obrigação pecuniária.

É imperioso destacar, ainda, que a tributação decorre da permissão do contribuinte à invasão patrimonial realizada pelo Estado, com vistas a satisfazer as necessidades da sociedade, bem como promover o bem-estar social. Nesse aspecto, a Constituição Federal estabeleceu que apenas os órgãos legiferantes possuem a competência para exigir tributos, isto significa que apenas o Poder Legislativo detém a competência para instituir e majorar as exações, e não só isso, para tratar de matérias tributárias como um todo. Desta feita, fica a cargo do Poder Executivo editar atos normativos secundários que regulem a execução da atividade arrecadatória, por meio de portarias, regulamentos etc.

Nessa toada, ao expedir atos normativos capazes de modificar os vencimentos dos tributos o Poder Executivo acaba por adentrar em esferas que não são de sua alçada, devido a sua incompetência para inovar no ordenamento jurídico tributário. Destarte, faz-se necessário transcrever as palavras do ilustre doutrinador Hugo de Brito Machado (2010, p. 34):

> O instrumento de atribuição de competência é a Constituição Federal, pois, como se disse, a atribuição de competência tributária faz parte da própria organização jurídica do *Estado*. Evidentemente só às pessoas jurídicas de Direito Público, dotadas de poder legislativo, pode ser atribuída competência tributária, posto que tal competência somente pode ser exercida através da lei (grifo do autor).

Nesse sentido, a delegação de competência à autoridade administrativa para estipular prazo de exação torna-se inconstitucional, tendo em vista que o art. 48, inciso I da CF/88 determina que compete ao Congresso Nacional dispor acerca de sistema tributário, arrecadação e distribuição de rendas. Sendo assim, aduz-se que toda a matéria concernente à constituição do tributo, bem como outras matérias atinentes ao direito tributário, há de ser disciplinada por lei, observado o processo legislativo. Dessa forma, a data de vencimento da exação é tão relevante quanto a alíquota, a base de cálculo ou o fato gerador, não sendo passível de veiculação por outro instrumento que não seja a lei. É importante atentar ao que dispõe o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias em seu art. 25:

> Ficam revogados, a partir de cento e oitenta dias da promulgação da Constituição, sujeito este prazo a prorrogação por lei, todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional [...] (BRASIL, 1988).

O ADCT possui tanta força normativa quanto a Constituição, pois sua função consistia em regular matérias porquanto durasse a transição para a consolidação do novo texto constitucional de 1988. Portanto, todo o texto disposto no ADCT contém a mesma hierarquia da CF, consistindo em normas tão relevantes quanto as da Lei Maior e por isso devem ser

observadas com todo o rigor, tendo em vista que "são formalmente constitucionais e, [...] não podem ser amesquinhadas, muito menos por meio de normas infralegais". (CARRAZZA, 2010, p. 37).

Dessa forma, não há legitimidade para que se delegue competência ao Poder Executivo para que, a seu bel prazer, determine qual a data do vencimento que melhor servirá às suas necessidades, solapando a segurança jurídica resguardada ao contribuinte. Além de ferir o art. 60, § 4º, inciso III da CF/88 o qual exige a distinção e separação dos poderes constituídos, cláusula pétrea em nossa Lei Maior, a qual não poderá ser sequer alterada por emenda constitucional.

Diferentemente, ocorre com a alteração das alíquotas de determinados tributos promovida pelo Poder Executivo. Esta flexibilização é possível porque esses tributos possuem a função de regular e incentivar o mercado econômico, no entanto, essa alteração ocorrerá nos limites da lei que os instituiu. Assim, a Administração Tributária não poderá agir por sua própria conta, de forma discricionária, de modo que terá sempre a lei para delimitar sua atuação.

Pode-se afirmar que tudo o que for concernente ao tributo, deverá ser veiculado por lei específica, daí porque inferir a relevância do prazo como componente da reserva legal. A Constituição Federal resguarda a necessidade de as matérias tributárias observarem o devido processo legislativo, como forma de compelir o Poder Público à estrita obediência de sua atuação à lei, rechaçando a liberdade de ação da Administração.

5. CONCLUSÃO

Diante do que foi exposto, pode-se perceber que as decisões jurisprudenciais acerca do tema, após o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, têm deixado de discutir a problemática para apenas seguir o entendimento da Corte Suprema. Nesse viés, há de se concordar que as decisões judiciais precisam ser reavaliadas, no sentido de que o prazo do tributo é matéria relevante, a ser tratada como tal, visto que é o momento da concretização da invasão patrimonial do particular realizada pelo Estado.

O princípio da legalidade, ao abordar a lei ordinária e a lei complementar como os instrumentos normativos idôneos à constituição dos tributos, determina que não seja apenas observado o processo legislativo a qual compete a essas leis, mas invoca a observância de todos os aspectos pertinentes a exação à lei tributária, como forma de delimitar a atuação da Administração Pública.

A Constituição Federal ao dispor acerca das limitações ao poder de tributar do Estado, o faz com o intuito de proteger o cidadão da força imperativa estatal. Assim, ao permitir a alteração do tributo por ato normativo do Poder Executivo, estará comprometendo o propósito do legislador que é assegurar a efetiva aplicação dos princípios da legalidade e da estrita legalidade e, por conseguinte, a segurança jurídica.

Apesar do artigo referente à reserva legal ser taxativo, deve-se interpretá-lo de forma a abranger os demais aspectos da tributação, de forma ampla, porque, como visto, o sistema tributário e a arrecadação dos tributos são reservados pela Lei Maior à competência do Poder Legislativo. Nesse aspecto, não há como deixar a data de vencimento de um tributo ao arbítrio do Poder Público.

Assim, pode-se afirmar que o presente estudo alcançou o seu objetivo ao demonstrar a necessidade da lei para veicular a estipulação, bem como a alteração do prazo de recolhimento do tributo, isto significa dizer que é matéria que compõe a reserva legal.

Nesse sentido, a interpretação positivista do art. 97 do Código Tributário acaba por implicar no comprometimento das relações jurídicas, a ideia de consentimento da tributação perde a consistência e consequentemente dificulta o efetivo cumprimento da obrigação fiscal, além de enfraquecer sobremaneira a ideia de segurança jurídica posta no texto constitucional de forma bastante efetiva.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ATALIBA, Geraldo; GONÇALVES, J. A. Lima. Carga Tributária e prazo de recolhimento de tributos. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 12, n. 45, p. 24-31, jul./set. 1988.

BRASIL, **Ato das Disposições Constitucionais Transitórias**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm#adct>. Acesso em: 26 de mai. 2019.

_____. **Constituição Federal (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 26 de mai. 2019.

_____. **Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em 26 de mai. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1296-7/PE**. Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Governador do Estado de Pernambuco e Assembleia Legislativa do Estado de Pernambuco. Relator Ministro Celso de Mello. Brasília, 14 de junho de 1995. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346960>. Acesso em: 26 de mai. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 546316/SP**. Agravante: Paulispell Indústria Paulista de Papéis e Papelão Ltda. Agravado: União. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, 18 de outubro de 2011. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=629424>. Acesso em: 26 de mai. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 250232-4/SP**. Recorrente: União Federal. Recorrido: Breda S/A Indústria e Comércio de Produtos Metalúrgicos. Relator Ministro Moreira Alves. Brasília, 23 de novembro de 1999. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=257954>. Acesso em: 26 de mai. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº140669-1/PE**. Recorrente: União Federal. Recorrido: Companhia Atlantic de Petróleo. Relator Ministro Ilmar Galvão. Brasília, 02 de dezembro de 1998. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208415>. Acesso em: 26 de mai. 2019.

_____. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **Arguição de Inconstitucionalidade nº 219/PE**. Relator Desembargador Federal Castro Meira. Recife, 15 de agosto de 1990. Disponível em: <http://www.trf5.jus.br/Jurisprudencia/JurisServlet?op=exibir&tipo=1>. Acesso em: 26 de mai. 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

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

DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria Geral dos Direitos Fundamentais**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MACHADO. Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 31ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo**. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.