

MANUAL CASEIRO

D. TRIBUTÁRIO I



MC

SUMÁRIO

Conteúdo 01: Sistema Tributário Nacional	3
Conteúdo 02: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar	12
Conteúdo 03: Princípios Constitucionais Tributários	21
Conteúdo 04: Imunidades Tributárias	32
Conteúdo 05: Imunidades Tributárias	42
Conteúdo 06: Espécies Tributárias	57
Conteúdo 07: Espécies Tributárias	68



Conteúdo 01: Sistema Tributário Nacional

1. Sistema Tributário Nacional Fundamento Constitucional

Fundamentação - Arts. 145 - 169 da Constituição Federal

2. Conceito de Sistema Constitucional Tributário

É o conjunto de princípios e regras que estabelecem a ação estatal de instituir tributos.

Obs.: as normas jurídicas compreendem um gênero da qual são espécies: os princípios e as regras.

Os princípios são mandamentos nuclear do Ordenamento Jurídico. Confere estruturação ao sistema. Gozam de subjetividade.

Sistema é uno, pleno, harmônico, coerente e rígido.

Sistema lógico, que sirva de apoio para a interpretação de forma única, no que há na Constituição Federal.

Além disso, o sistema é rígido porque estamos diante de normas constitucionais.

Nesse contexto, é cediço, que a Constituição de 1988 é classificada quanto a sua alterabilidade como uma Constituição Rígida, admite alteração de seu conteúdo, porém somente através de um processo mais dificultoso.

Pressupõe procedimento mais formal e solene.

Obs.: A Constituição Federal não criou nenhum tributo, mas tão somente estabeleceu normas que viabilizam a criação de tributos.

1) **Discriminou Competências Tributárias:** qual ente federado é competente para criar determinado tributo;

*Competência tributária é a aptidão para criar tributos. Quem tem competência tributária, tem atribuição para criar tributo. A criação de Tributo só ocorre por intermédio de lei (princípio da legalidade tributária).

→ **APTIDÃO PARA CRIAR TRIBUTOS.**

Cuidado: competência tributária não se confunde com capacidade tributária ativa.

Competência Tributário	Capacidade Tributária Ativa
É a aptidão para criar tributos. CT-Criar Tributos.	É a aptidão para cobrar tributos. -A capacidade é posterior ao exercício da competência tributária.

Competência Tributária: É o poder que um determinado ente público possui para **INSTITUIR, CRIAR** tributos.

Diferença entre competência e capacidade tributária

Ex.: Apenas a União poderá criar o imposto de renda, pois a CR/88 delegou a esta.

NÃO CONFUNDIR competência com capacidade tributária ativa.

Capacidade Tributária Ativa é o poder que um determinado ente tem de **ARRECADAR, FISCALIZAR, EXECUTAR** um determinado tributo.

Portanto a diferença é: quem tem **competência CRIA**; quem tem a **capacidade**, NUNCA CRIA.

2) Classificou os Tributos em Espécies

O Ordenamento Jurídico Brasileiro contempla cinco Espécies Tributárias.

2.1 Impostos;

2.2 Taxas;

2.3 Contribuição de Melhoria;

2.4 Empréstimos Compulsórios;

2.5 Contribuições Especiais.

2.5.1 Sociais (art. 149, *caput*, CF).

- gerais:
- sociais (saúde, assistência social e previdência social, art. 194 da CF).

Se relacionada com a saúde e assistência social, competência só da União. Por outro lado, se da previdência social (§1º, art. 149, CF) – quem cria são os próprios entes federado a qual o servidor está vinculado.

Art. 149. § 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

2.5.2 De intervenção do domínio público (art. 149, *caput*, CF).

2.5.3 De interesse de categorias profissionais e econômicas (art. 149, *caput*, CF).

2.5.4 CIP e COSIP (art. 149-A, *caput*, CF) Custeio do serviço de iluminação pública: competência tributária dos Municípios e do Distrito Federal – lei municipal ou lei do DF.

As três primeiras espécies estão previstas no art. 145, I, II, III, da Constituição Federal.

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

I.– **impostos**;

II.– **taxas**, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

- taxa de serviço público;
- taxa derivada do Poder de Polícia;

III – **contribuição de melhoria**, decorrente de obras.

Art. 148. A **União**, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios.

Apenas a União pode instituir empréstimos compulsórios.

Art. 149. *caput* e art. 149-A, CF.

O STF, interpretando o sistema constitucional tributário de 1988, adotou em relação as espécies tributárias a **TEORIA QUINQUIPARTIDA**.

“É a teoria mais aceita, tida como encartada na tipologia constitucional brasileira: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais”. (Código Tributário Nacional para Concursos).

3. **Traçou a regra matriz das espécies tributárias**
4. **Apontou as limitações ao poder de tributar**
5. **Delimitou a repartição das Receitas Tributárias**

Arts. 157 e SS. Constituição Federal. (Fazer leitura do texto constitucional).

Súmula 447 do STJ: Os Estados e o Distrito Federal são partes legítimas na ação de restituição de imposto de renda retido na fonte proposta por seus servidores.

3. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar

As limitações ao Poder de Tributar devem vim regulamentadas por meio de **LEI COMPLEMENTAR**.

Art. 146, II, CF. Cabe à LEI COMPLEMENTAR: II – **regular as limitações constitucionais ao poder de tributar**.

→Imprescindibilidade da Lei Complementar;

A limitação encontra-se na Constituição, a Lei Complementar ficará com a tarefa de regulamentar.

O rol do inc. III do art. 146, é meramente exemplificativo.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

- I.- dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II.- regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III.- estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

*as normas gerais de direito tributário pressupõe regulamentação em lei complementar;

*natureza jurídica: trata das normas gerais das normas de D. Tributário, embora nascida como L. Ordinária, à luz da CF de 88, o CTN tem natureza jurídica de Lei Complementar.

- a. definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b. obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c. adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
- d. definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

Desse modo, cabe à LEI COMPLEMENTAR:

Lei complementar é imprescindível para regulamentar:
1º conflito de competência entre entes Federados;
2º Limitação constitucional ao poder de tributar;
3º estabelecimento de normas gerais sobre D. Tributário;
4º Prevenir desequilíbrios da concorrência
Fundamento: art. 146 e 146-A da Constituição Federal.

4. Princípios Gerais de D. Tributário

4.1 Princípio da Segurança Jurídica;

Se objetiva garantir a certeza do Direito e evitar o arbítrio. É um subprincípio do princípio do Estado de Direito, que não pode atuar como bem lhe provier. E também configurado como sobreprincípio no âmbito do D. Tributário, pois aplica-se aos demais princípios também.

Subprincípio do princípio do Estado de Direito;

Sobreprincípio em matéria tributária (STF, RE 566.621);

Conteúdos: (concretização)

- o na certeza do Direito → advém a ideia de legalidade tributária, irretroatividade tributária e anterioridade tributária: todos esses princípios decorrem da segurança jurídica.
- o intangibilidade das posições jurídicas (ato jurídico perfeito e direito adquirido): nesses casos a tributação não poderá acontecer.

- estabilidade das situações jurídicas: determinadas situações precisam se concatenar ao longo do tempo. (Decadência, Prescrição Extintiva e Aquisitiva);
- confiança no tráfego jurídico: relacionado com a confiança do tráfego jurídico – nas situações do desenvolvimento da relação jurídica tributária (boa-fé; teoria da aparência; princípio da confiança). Art. 100, CTN.
- devido processo tributário (derivado do princípio do devido processo legal); por exemplo, o fisco não pode se utilizar de prova ilícita.

4.2 Princípio da Isonomia ou igualdade tributária;

- Fundamento Constitucional

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, **é vedado** à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Denota-se que não pode haver tratamento tributário diferenciado, para pessoas que estão na mesma situação fática ou jurídica – princípio geral, direito público. Igualdade material.

→ Quem se encontra na mesma situação, deve sofrer tributação equivalente.

É possível tratamento desigual, em razão da daqueles que encontra-se em situação desigual. Não aplica-se a igualdade formal, mas substancial.

Corroborando ao exposto, preleciona o Professor Roberval Rocha (Sinopses para Concursos, 2015):

Segundo o art. 150, II, da CF é vedado 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. Trata-se do princípio da isonomia, que deriva do princípio da igualdade (CF, art. 5º, caput) e visa impedir que sujeitos passivos, em situações semelhantes, tenham tratamento tributário desigual perante a lei, e que os desassemelhados sejam tratados igualmente. O que, em ambos os casos, ofenderia os valores da justiça tributária.

A discriminação, quando acontecer, tem que ser compatível com finalidade lícita, de modo a não constituir-se em abuso.

Exemplos:

Precedentes do STF

- **isenção de taxa de inscrição em concurso público para desempregado (ADI 2672): constitucionalidade**; encontra-se de acordo com um fim razoável, pois o desempregado não tem condições de arcar com a despesa, desse modo, o Supremo reconheceu a Constitucionalidade, garantindo assim a igualdade substancial.

- IR incidente sobre produtos financeiros resultantes de atividades criminosas (STF, HC nº 77.530-RS): possibilidade; pois, enquanto que aquele que atua conforme as leis devem pagar os tributos, não se pode admitir que o violador da norma incriminadora também não o seja obrigado.
- não é possível ao Judiciário estender isenção (alíquota do IPI diferenciada para os produtores de açúcar localizados nos Estados das regiões norte e nordeste) a contribuintes não contemplados pela lei, a título de isonomia, visto que a concessão de tal benesse é ato discricionário, no qual o Poder Executivo implementa suas políticas fiscais, sociais e econômicas (RE 344.331-PR);
- inconstitucional lei estadual que concedia isenção de IPVA aos proprietários de veículos destinados a transporte escolar, devidamente regularizados perante uma cooperativa municipal específica (ADIMC 1655/AP);
- Inconstitucional lei municipal que pretendeu conceder isenção de IPTU em razão da qualidade de servidor estadual do contribuinte (AGRAG 157.871-9);
- Inconstitucionalidade de lei estadual que concedeu, indevidamente, isenção aos membros do Ministério Público de custas e emolumentos (ADI 3260/RN); Simples Nacional: vedação e isonomia.

É constitucional a exigência contida no art. 17, V, da LC 123/2006 (“Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte: ... V - que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa”).

Sublinhou-se que a Corte já teria afirmado não haver ofensa ao princípio da isonomia tributária se a lei, por motivos extrafiscais, imprimisse tratamento desigual a microempresas e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta, ao afastar do Simples Nacional as pessoas jurídicas cujos sócios teriam condição de disputar o mercado de trabalho sem assistência do Estado. A Corte, ainda, teria reconhecido a possibilidade de se estabelecerem exclusões do regime simplificado com base em critérios subjetivos. Dessa forma, reputou-se não haver óbice a que o legislador infraconstitucional criasse restrições de ordem subjetiva a uma proteção constitucionalmente prevista. (...) Dessa perspectiva, a norma em discussão não violaria o princípio da isonomia, mas o confirmaria, pois o adimplente e o inadimplente não estariam na mesma situação jurídica. (STF, RE 627543/RS, rel. Min. Dias Toffoli, 30.10.2013) (Informativo 726, Plenário, Repercussão Geral).

→ Ter dívida fiscal ou não, é compatível com o sistema nacional, pois está estimulando o pagamento tributário.

4.3 Princípio da capacidade contributiva;

Preliminarmente, cumpre destacarmos que este princípio guarda relação próxima com o princípio da isonomia e da justiça fiscal, pois trata de que todos os contribuintes devem contribuir na medida de sua capacidade.

- Fundamento Constitucional

Art. 145. § 1, CF: Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos,

identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Esta relacionado com a capacidade econômica do contribuinte, como regra geral, é aplicada aos impostos.

Nos termos propostos pela lei, denota-se que a princípio referido princípio seria aplicado apenas em face dos impostos (espécie de tributo).

- *Será que seria possível aplicar as demais espécies de tributos?*

Possível aplicação a todas as espécies tributárias (STF, RE 176.382) e S. 667, STF (*); Este princípio é para todos os impostos, contudo, o STF entende que sempre que possível será aplicado a todos os TRIBUTOS.

→ O princípio da capacidade contributiva pode incidir sobre todas as espécies de tributos, e não apenas e unicamente sobre os impostos.

Súmula nº 667, STF: Viola a garantia constitucional de acesso à jurisdição a taxa judiciária calculada sem limite sobre o valor da causa.

→ Conteúdo: a tributação só inicia depois de assegurar o mínimo vital, em observância, inclusive a dignidade da pessoa humana. Após extrapolar o mínimo é que será possível a contribuição, e está deverá ser feita conforme a capacidade particular de cada indivíduo | **Preservação do mínimo vital e vedação do confisco.**

→ O princípio da capacidade contributiva pode ser vista sobre três aspectos: aspecto objetivo, aspecto subjetivo e aspecto proporcional.

Sob o aspecto objetivo equivale a capacidade econômica, analisado pelos signos de riqueza, por exemplo, aquele que possui um carro, presume que tem condições de pagar o IPVA.

Aspecto subjetivo corresponde a particularidades do contribuinte no caso em concreto. Por exemplo, casal de idosos que reside em mansão, porém que lhes fora dada de herança, no caso, sendo os referidos aposentados, recolhendo um valor ínfimo de salário, deverá ser analisado no caso concreto sua capacidade contributiva, e não restringir-se a análise do imóvel para incidência do IPTU.

Por fim, deve-se verificar se a tributação está sendo proporcional, necessária, adequada e proporcionalidade em sentido estrito.

Súmula nº 539, STF. É constitucional a lei do município que reduz o imposto sobre imóvel ocupado pela residência do proprietário que não possua outra.

Denota-se que a referida súmula, busca assegurar no caso concreto a capacidade contributiva do indivíduo.

Por outro lado, determinadas imunidades ou isenções tributárias, por exemplo, isenção de taxas pelos reconhecidamente pobres, trata-se, em verdade, de incidência do princípio da capacidade contributiva, posto que analisando a condição daquele, percebe-se a impossibilidade do mesmo de realizar a contribuição.

*Princípio da seletividade: quando mais essencial for o bem, menor deve ser a tributação.

Referido princípio constitui-se em incidência prática do princípio da capacidade contributiva.

Art. 153, §3º, CF. O imposto previsto no inciso IV: I – será seletivo, em função da essencialidade do produto.

Art. 155, §2º CF. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...) III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

Art. 156. § 6º O imposto previsto no inciso III: II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização.

***Princípio da progressividade fiscal:** quanto maior for a base de cálculo, maior será a alíquota.

Art. 156, § 1º, I, CF. Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o artigo 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: I - ser progressivo em razão do valor do imóvel;

Art. 153, § 4º, I, CF. O imposto previsto no inciso VI do *caput*: I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

- propriedade rural que esteja cumprindo a sua função social, terá uma alíquota menor.
- Progressividade para impostos pessoais e reais? Posição mais tradicional:

S. 668, STF - É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.

IPTU – progressividade só após a emenda 29 de 2000.

ITBI – persiste a proibição da progressividade das alíquotas.

S. 656, STF - É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis - ITBI, com base no valor venal do imóvel.

Posição mais moderna: ITCD e alíquotas progressivas - STF, RE 562045/RS:

(...) todos os impostos, independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal, poderiam e deveriam guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo. (...) Ademais, assina-lou-se inexistir incompatibilidade com o Enunciado 668 da Súmula do STF (“É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”). (...) diferentemente do que ocorreria com o IPTU, no âmbito do ITCD não haveria a necessidade de emenda constitucional para que o imposto fosse progressivo (STF, Informativo 694, fev/2013).

4.4 Princípio da capacidade de colaboração;

Estado democrático social e tributário – pois são coisas correlacionadas.

- dever fundamental do contribuinte – Estado Democrático de Direito, Social e Tributário – Estado Fiscal ou Estado Tributário;

O Estado social precisa ter mecanismos próprios e eficientes para a tributação. Necessita-se da arrecadação para prestar os direitos sociais previstos na Constituição.

As prestações sociais pressupõe recursos, e esses são arrecadados através da tributação.

- v.g. art. 128 *, 134, 135, CTN.

4.5 Princípio da praticabilidade da tributação

- i. Busca dar efetividade à lei tributária – vedação a deveres formais penosos ao sujeito passivo (mínimo de restrição);
- ii. Assegurar a arrecadação e a fiscalização do tributo (evitando inadimplência e sonegação);
- iii. Concretiza-se por presunções, ficções, padronizações - figura dos substitutos tributários, pautas fiscais, substituição tributária para frente (art. 150, § 7º, CF).

11

5. Limitações ao Poder de Tributar

- i. Gerais (art. 150, CF) e específicas (União – art. 151, CF – e Estados/DF/Municípios – art. 152, CF);
- ii. Cláusulas pétreas (art. 60, § 4º, IV, CF);
- iii. resguardo da segurança (art. 150, I e III, CF), da justiça tributária (art. 150, II e IV, CF), da liberdade (art. 150, VI, *b e d*, CF) e da federação (arts. 150, V, VI, *a*, 151 e 152, CF).

Conteúdo 02: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar

1. Limitações Constitucionais

As limitações constitucionais ao poder de tributar abrangem os princípios e as imunidades tributárias.

2. Princípios Constitucionais Tributários

2.1 Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade também pode ser denominado de “*legalidade absoluta, estrita legalidade, reserva absoluta de lei formal, tipicidade fechada*”.

O princípio da legalidade tem a sua raiz (origem) na Magna Carta de 1215 do Rei João sem Terra: não haveria tributação sem a prévia autorização do parlamento. Assim, qualquer tributação dependeria de prévia autorização do órgão que representava a população/povo.

O princípio da legalidade encontra respaldo na Constituição Federal ao teor do art. 150, I.

Art. 150, I: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – **exigir** ou **aumentar** tributo **sem lei que o estabeleça**.

De acordo com o ordenamento jurídico pátrio, apenas a lei pode criar direitos e obrigações com caráter originário, inovando a ordem jurídica de modo primário.

- O princípio se consolida apenas na exigência e aumento de tributo? Não. O conteúdo do princípio da legalidade não se resume a exigência e majoração do tributo mediante lei prévia.

O conteúdo do princípio da legalidade é melhor compreendido em seu objeto nos moldes previstos no art. 97 do CTN. Assim, para o que estiver contemplado no art. 97 haverá necessidade de lei.

Desse modo, contemplamos que no art. 97, do CTN, o legislador disciplinou os temas que devem ser regulados por meio de lei.

Obs.1: para a criação da obrigação acessória não há necessidade de lei. Nesse sentido, para melhor compreensão devemos entender o que é a obrigação principal e acessória.

Obrigação principal:

Obrigação acessória:

Obs.2: Causas de exclusão do crédito (art. 175, CTN); causas de suspensão (art. 151, CTN) e causa extinção do crédito tributário (art.156, CTN).

Diante disso, contemplamos que o princípio da legalidade não se resume aos dois verbos existentes no art. 150, I, da Constituição Federal. As hipóteses em direito tributário que pressupõe tratamento da matéria em lei se encontram em rol taxativo no art. 97 do CTN.

Obs.1: De acordo com o art. 183 do CTN além das garantias previstas no CTN outras poderão ser estabelecidas, desde que mediante lei. O referido dispositivo deixa questionamentos sobre o rol do art.

97 do CTN ser ou não taxativo (conforme entendimento do Supremo) no tocante as matérias a serem disciplinas somente por lei, já que nos parece haver possibilitar de outras garantias serem estabelecidas por LEI.

Cuidado! Lei é diferente de legislação tributária (art. 96, CTN).

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Conforme se pode extrair da análise do dispositivo legal acima transcrito, a definição de "legislação tributária" trazida pelo CTN é bastante ampla, alcançando não só atos formalmente considerados como leis, mas também atos infralegais, editados pelo próprio Poder Executivo, como os decretos e as normas complementares.

→Legislação tributária é um termo maior dentro do qual se engloba a lei.

Atenuações/ aparente exceções ao princípio da legalidade tributária/ mitigações/ legalidade flexível/ exceções ao princípio da legalidade tributária: essa hipótese se concentra no caso em que a alíquota do tributo não será necessariamente fixada em lei (estabelecimento de alíquotas).

Art. 153, §1º, CF → alteração das alíquotas dos impostos extrafiscais da união.

Art. 153, §1º. É facultado ao Poder Executivo, **atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei**, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II IV e V. (*ii, ie, ipi e iof*)*.

Nesse caso, as alterações da alíquota dentro dos limites serão feita por ato do Poder Executivo.

- Será que essa alteração seria feita apenas pelo Chefe do Executivo ou seria admitido por outro órgão? Pode haver a delegação dessa alteração das alíquotas pelo Chefe do Executivo para outros órgãos.

“A alteração de alíquota do imposto de importação não se encontra entre as competências indelegáveis do Presidente da República”.

Art. 155, §4º, IV, alínea c:

Art. 155, § 4º. Na hipótese do inciso XII, “h”, observar -se -á o seguinte: (...) **IV** – as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, “g”, observando -se o seguinte: (...) **c**) poderão ser reduzidas e restabelecidas, (...).

Art. 177, §4º, I, alínea *b* → CIDE Combustíveis – tem-se a fixação do limite mínimo e máximo. Dentro desse limite é possível a alteração da alíquota.

Art. 177, § 4º. A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:

I – a alíquota da contribuição poderá ser: (...)

b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, (...)

Desse modo, contemplamos que conforme o art. 177, § 4º, I, “b”, parte inicial, ambos da CF, o Poder Executivo Federal poderá reduzir e restabelecer as alíquotas do tributo por meio de ato próprio – no caso, o decreto presidencial. Não pode, portanto, ultrapassar este patamar originário de alíquota, sob pena de vício de legalidade.

– Orientação Jurisprudencial –

Obs.1: Possibilidade de existência de norma tributária em branco. A norma tributária prevista na lei ser complementada por um ato infralegal.

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO. SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO. SAT. LEI Nº 7.787/89, ARTS. 3º E 4. Lei nº 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei nº 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. (...) Desnecessidade de Lei Complementar para a instituição da contribuição para o SAT. (...) As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a Lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I. (STF; RE 343446; SC; Rel. Min. Carlos Velloso; Julg. 20/03/2003; DJU 04/04/2003; p. 00040).

In casu, o estabelecimento da atividade em grau leve, médio ou grave será feito por decreto. O decreto está complementado a lei, e isso não atenta contra o princípio da legalidade.

Obs.2: As matérias do art. 97 do CTN, pode ser veiculada por lei delegada. Somente não poderá ser veiculada por meio de delegada as matérias reservadas a lei complementar (art. 98, CTN).

Obs.3: Decreto ou regulamento delegado (impossibilidade).

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. LEI PARAENSE N. 6.489/2002. AUTORIZAÇÃO LEGISLATIVA PARA O PODER EXECUTIVO CONCEDER, POR REGULAMENTO, OS BENEFÍCIOS FISCAIS DA REMIS-SÃO E DA ANISTIA. PRINCÍPIOS DA SEPARA-ÇÃO DOS PODERES E DA RESERVA ABSOLUTA DE LEI FORMAL. ART. 150, § 6º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE. 1. A adoção do processo legislativo decorrente do art. 150, § 6º, da Constituição Federal, tende a coibir o uso desses institutos de desoneração tributária como moeda de barganha para a obtenção de vantagem pessoal pela autoridade pública, pois a fixação, pelo mesmo Poder instituidor do tributo, de requisitos objetivos para a concessão do benefício tende a mitigar arbítrio do Chefe do Poder Executivo, garantindo que qualquer pessoa física ou jurídica enquadrada nas hipóteses legalmente previstas usufrua da benesse tributária, homenageando-se aos princípios constitucionais da impessoalidade, da legalidade e da moralidade administrativas (art. 37, caput, da Constituição da República). 2. A autorização para a concessão de remissão e anistia, a ser feita —na forma prevista em regulamento (art. 25 da Lei n. 6. 489/2002), configura delegação ao Chefe do Poder Executivo em tema inafastável do Poder Legislativo.

3. Ação julgada procedente. (STF, ADI nº 3462-6).

A lei paraense foi declarada inconstitucional.

Obs.4: Medida provisória pode veicular matéria tributária.

Art. 62, § 2º, CF. Medida provisória que implique instituição ou majoração de **impostos**, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

Cuidado! Medida provisória não poderá veicular matéria reservada à lei complementar. Trata-se a mesma restrição feita a lei delegada.

O art. 62, § 2º, CF, ao permitir a utilização de medida provisória (MP) em matéria tributária, associou-a, com exclusividade, ao campo dos impostos, o que, em si, não contempla qualquer eiva de legalidade tributária.

Obs.5: A matéria tributária não é de competência privativa do Chefe do Executivo. *exceção: territórios.

A competência para apresentação de projetos sobre matéria tributária não é exclusiva dos respectivos chefes do Executivo, com exceção do âmbito dos territórios.

Art. 61, § 1º, CF. São de iniciativa privativa do Presidente da República as leis que:

(...) II - disponham sobre: (...) b) organização administrativa e judiciária, matéria tributária e orçamentária, serviços públicos e pessoal da administração dos Territórios;

Princípio da transparência fiscal / da carga fiscal: art. 150, §5º da Constituição Federal.

Art. 150, § 5º, CF. A **lei** determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

A ideia principal difundida no princípio é de que fique claro ao consumidor os valores que foram embutidos na mercadoria à título de impostos.

- Lei: a regulamentação do referido dispositivo constitucional por meio de lei ordinária não viola o art. 146, II da CF, pois não há no caso limitação constitucional ao poder de tributar.

Obs.6: Concessão de benefícios ou incentivos fiscais por meio de lei específica.

Os benefícios fiscais devem ser concedidos por meio de lei específica o que significa, leis que tratam justamente do tributo que está sendo dado determinada isenção.

Art. 150, § 6º, CF. Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido **mediante lei específica**, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.

- Benefício fiscal para o ICMS é concedido por meio dos convênios interestaduais.

Obs.7: Atualização do valor monetário da base de cálculo

Essa correção não é sinônimo de majoração, e assim não precisa de lei. Desse modo, concluídos que a aplicação de índice de correção monetária não necessita ser obrigatoriamente fixada lei.

- *Os entes federados podem estabelecer índices próprios?* Os Estados e os municípios podem ter índices próprios? No tocante aos Estados, por força do art. 24, I da CF, os Estados e o DF podem ter índices próprios. Os municípios, por sua vez, também podem por força de sua norma complementar e deverá respeitar o índice oficial.

Súmula 160, STJ. É defeso, ao município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária.

ADI 442, STF. (...) 2. A legislação paulista é compatível com a Constituição de 1988, desde que fator de correção adotado pelo Estado-membro seja igual ou inferior ao utilizado pela União. 4. Pedido julgado parcialmente procedente para conferir interpretação conforme ao artigo 113 da Lei n. 6.374/89 do Estado de São Paulo, de modo que o valor da UFESP não exceda o valor do índice de correção dos tributos federais.

Desse modo, contemplamos que deverá ser respeitado o limite oficial, sob pena de configurar efetiva majoração.

IPTU: majoração da base de cálculo e decreto. É inconstitucional a majoração, sem edição de lei em sentido formal, do valor venal de imóveis para efeito de cobrança do IPTU, acima dos índices oficiais de correção monetária. Com base nessa orientação, o Plenário negou provimento a recurso extraordinário em que se discutia a legitimidade da majoração, por decreto, da base de cálculo acima de índice inflacionário, em razão de a lei municipal prever critérios gerais que seriam aplicados quando da avaliação dos imóveis. Ressaltou-se que o aumento do valor venal dos imóveis não prescindiria da edição de lei, em sentido formal. Consignou-se que, salvo as exceções expressamente previstas no texto constitucional, a definição dos critérios que compõem a regra tributária e, especificamente, a base de cálculo, seria matéria restrita à atuação do legislador. Deste modo, não poderia o Poder Executivo imiscuir-se nessa seara, seja para definir, seja para modificar qualquer dos elementos da relação tributária. Aduziu-se que **os municípios não poderiam alterar ou majorar, por decreto, a base de cálculo do IPTU.** Afirmou-se que eles poderiam apenas atualizar, anualmente, o valor dos imóveis, com base nos índices anuais de inflação, haja vista não constituir aumento de tributo (CTN, art. 97, § 1º) e, portanto, não se submeter à reserva legal imposta pelo art. 150, I, da CF. (STF, RE 648245/MG, rel. Min. Gilmar Mendes, 1º.8.2013) (Informativo 713, Plenário, Repercussão Geral).

O tributo deverá ser criado por meio de lei, mas que espécie de lei? Em regra, lei ordinária. O sistema jurídico brasileiro, todavia contempla quatro exceções (pressupõem lei complementar – tributos federais):

- art. 148, CF: Empréstimos Compulsórios. A instituição é por meio de lei complementar.
- art. 153, VII: IGF – Impostos sobre grandes fortunas.
- art. 154, I, da CF: Impostos Residuais (ou inominados) da União, a instituição, de igual modo, será por meio de lei complementar.
- art. 195, §4º da CF: Novas contribuições para a seguridade social devem ser instituídas por meio de lei complementar. (Art. 195, §4º c/c art. 154, I, ambos da Constituição Federal).

A necessidade de distinção entre a instituição do tributo por meio de lei complementar ou lei ordinária decorre do fato de que as espécies legislativas possuem procedimentos distintos de sua aprovação (processo legislativo constitucional), bem como, as matérias. As matérias reservadas a lei complementar deve constar expressamente na

Constituição Federal.

Lei Complementar X Lei Ordinária – existe hierarquia? Não há hierarquia, há campos próprios de competência.

STF: RE-377457: **inexistência de hierarquia constitucional entre lei complementar e lei ordinária**: espécies normativas formalmente distintas exclusivamente tendo em vista a matéria eventualmente reservada à primeira pela própria CF. (...) Com base nisso, afirmou-se que o conflito aparente entre o art. 56 da Lei 9.430/96 e o art. 6º, II, da LC 70/91 não se resolve por critérios hierárquicos, mas, sim, constitucionais quanto à materialidade própria a cada uma dessas espécies normativas. No ponto, ressaltou-se que o art. 56 da Lei 9.430/96 é dispositivo legitimamente veiculado por

legislação ordinária (CF, art. 146, III, b, a contrario sensu, e art. 150, § 6º) que importou na revogação de dispositivo inserto em norma materialmente ordinária (LC 70/91, art. 6º, II).

- **Súmula nº 508 , STJ**: a isenção da Cofins concedida pelo art. 6º, II, da LC n. 70/1991 às sociedades civis de prestação de serviços profissionais foi revogada pelo art. 56 da Lei n. 9.430/1996.

2. Princípio da Irretroatividade

Art. 150, III, a, CF. 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.

A Constituição Federal não prevê nenhuma exceção ou atenuação ao princípio da irretroatividade tributária, contudo, o Código Tributário Nacional estabelece três exceções ao princípio, conforme se verifica do art. 106, I e II do CTN e art. 144, §1º.

Obs.1: Para que seja possível a retroatividade da lei, deve ser lei interpretativa efetiva, leia-se, não pode ter o nome de interpretativa prevendo, em verdade, punições.

Por lei interpretativa deve-se entender aquela que apenas esclarece o sentido de outra anterior, sem, contudo, inovar a ordem jurídica.

Assim, da leitura do art. 106, I, do CTN, constata-se que a lei expressamente interpretativa, desde que não comine penalidade, poderá retroceder.

Obs.2: No tocante as hipóteses do inciso II, destaque-se que será aplicada a lei, ou seja, admitida a retroatividade somente nos casos **não definitivamente julgado!!!** Uma vez julgados, não se admite a retroatividade.

IMPORTANTE! Na hipótese do art. 106, II, do CTN, a lei tributária somente poderá retroagir em se tratando de ato NÃO definitivamente julgado e quando a lei DEIXAR de tratar o ato como infração ou cominar penalidade menos severa.

Em direito tributário, considera-se penalidade como MULTA, qualquer que seja sua natureza: de mora ou de infração. Nesse sentido, o STJ.

STJ: Tributário. **Redução de Multa**. Lei Estadual 9.399/96. Art. 106, II, "c", do CTN. Retroatividade. 1.O artigo 106, II, "c", do CTN, admite que lei posterior por ser mais benéfica se aplique a fatos pretéritos, **desde que o ato não esteja definitivamente julgado**. 2 .Tem-se entendido, para fins de interpretação dessa condição, que só se considera como encerrada a Execução Fiscal após a arrematação, adjudicação e remição, sendo irrelevante a existência ou não de Embargos à Execução, procedentes ou não. (STJ, REsp nº 191.530).

Obs.3: Fato gerador complexivo ou de formação sucessiva ou periódico. O fato gerador complexivo é aquela que só se aperfeiçoa depois de um determinado período. Ex.: Imposto de renda. Leva em consideração o ano base, aquele determinado período.

Art. 105 e 116, II CTN.

Art. 105, CTN. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: (...) II - tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Retroatividade imprópria – imposto de renda.

Súmula nº 584, STF. Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração.

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 812, DE 31.12.94, CONVERTIDA NA LEI Nº 8.981/95. ARTIGOS 42 E 58, QUE REDUZIRAM A 30% A PARCELA DOS PREJUÍZOS SOCIAIS, DE EXERCÍCIOS ANTERIORES, SUSCETÍVEL DE SER DEDUZIDA NO LUCRO REAL, PARA APURAÇÃO DOS TRIBUTOS EM REFERÊNCIA. ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE E DA IRRETROATIVIDADE. Diploma normativo que foi editado em 31.12.94, a tempo, portanto, de incidir sobre o resultado do exercício financeiro encerrado. Descabimento da alegação de ofensa aos princípios da anterioridade e da irretroatividade, relativamente ao Imposto de Renda, o mesmo não se dando no tocante à contribuição social, sujeita que está à anterioridade nonagesimal prevista no art. 195, § 6º da CF, que não foi observado. Recurso conhecido, em parte, e nela provido.(STF, RE 232084, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 04/04/2000, DJ 16-06-2000 PP00039).

Obs.: não se aplica o entendimento da súmula 584 do STF ao imposto de renda com função extrafiscal.

STF:

- IR de pessoa jurídica: fato gerador - 5

Ante a peculiaridade do caso, consistente no uso do imposto de renda com função extrafiscal, o Plenário, em conclusão de julgamento e por maioria, negou provimento a recurso extraordinário e, em consequência, afastou a incidência retroativa do art. 1º, I, da Lei 7.988/1989. A mencionada norma, editada em 28.12.1989, elevou de 6% para 18% a alíquota do imposto de renda aplicável ao lucro decorrente de exportações incentivadas, apurado no ano-base de 1989 — v. Informativos 111, 419 e 485. Prevaleceu o voto do Ministro Nelson Jobim. Observou, de início, que o Enunciado 584 da Súmula do STF (—Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração) continuaria sendo adotado para fins de interpretação do fato gerador do imposto de renda, de modo a corroborar orientação no sentido de que, em razão de o fato gerador do imposto de renda

ocorrer somente em 31 de dezembro, se a lei fosse editada antes dessa data, sua aplicação a fatos ocorridos no mesmo ano da edição não violaria o princípio da irretroatividade. Ressaltou, entretanto, que na situação dos autos terse-ia utilizado o im-posto de renda em seu caráter extrafiscal. No ponto, esclareceu que a União, por meio do Decreto-lei 2.413/1988, reduzira a alíquota do imposto cobrada sobre a renda auferida sobre certos negócios e atividades, a fim de estimular as exportações, a determinar o comportamento do agente econômico. (...) Asseverou que, uma vez alcançado o objetivo extrafiscal, não seria possível modificar as regras de incentivo, sob pena de quebra do vínculo de confiança entre o Poder Público e a pessoa privada, e da própria eficácia de políticas de incentivo fiscal. Concluiu, destarte, que, no caso do imposto de renda ser utilizado em caráter extrafiscal, a configuração do fato gerador dar-se-ia no momento da realização da operação para, então, ser tributado com alíquota reduzida. Dessa forma, depois da realização do comportamento estimulado, a lei nova apenas poderia ter eficácia para novas possibilidades de comportamentos, sob pena de ofensa ao princípio da irretroatividade da lei em matéria de extrafiscalidade (RE 183130/PR, rel. orig. Min. Carlos Velloso, red. p/ o acórdão Min. Teori Zavascki, 25.9.2014).

3. Princípio da Anterioridade Tributária

O princípio da anterioridade tributária, encontra-se expresso no art. 150, III, alíneas “b” e “c”, da CF.

A anterioridade a qual faz menção a alínea “b” é denominada de anterioridade anual, de exercício financeiro, comum ou geral.

O exercício financeiro corresponde ao ano civil: 1 de Janeiro até 31 de Dezembro do mesmo ano.

A base do princípio da anterioridade é evitar surpresa para o contribuinte em face da segurança jurídica.

O tributo uma vez instituído só poderá ser cobrado no próximo exercício financeiro, ou seja, no próximo ano civil.

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.

O princípio da anterioridade tributária ganhou tamanha relevância que fora reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal seu caráter de cláusula pétrea.

ADI 939-7:

O princípio da anterioridade tributária é inequívoca garantia individual do contribuinte, implicando que sua violação produzirá irremissível vício de inconstitucionalidade. Assim se posicionou o STF quando, ao analisar o art. 2º, § 3º, da Emenda Constitucional n. 3, de 17-03-1993, que afastara o princípio da anterioridade tributária anual do antigo IPMF, entendeu que teria havido, com tal medida, uma violação à “garantia individual do contribuinte” (STF, ADI n. 939-7, rel.Min. Sydney Sanches, j. 15 -12 -1993).

Conteúdo 03: Princípios Constitucionais Tributários

Princípio da Anterioridade (Continuação)

Conforme já visto, a Constituição Federal de 1988 veda à União, Estados, Distrito Federal e Municípios cobrar tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou” (CF, art. 150, III, b).

Segundo Josiane Minardi (Manual de D. Tributário, 2016) “*o princípio da anterioridade, também resultado da segurança jurídica e da garantia de certeza do direito, evita a surpresa ao contribuinte em relação às imposições tributárias, em razão de permitir o conhecimento antecipado – por tempo suficiente – da instituição e majoração de um tributo*”.

O princípio é também denominado de princípio da não surpresa.

Por fim, e não menos importante, cumpre ressaltar que o princípio existe para proteger o contribuinte, não impedindo, portanto, a imediata aplicação das mudanças que diminuam a carga tributária a que o contribuinte está sujeito (casos de extinção ou redução de tributos) ou que não tenham qualquer impacto sobre essa carga tributária.

Classifica-se como cláusula pétrea.

→ Segundo esse princípio, em regra, o Fisco não pode cobrar tributos no mesmo exercício financeiro (ano) em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (art. 150, 111, "b" da CF/88).

Exceções ao Princípio da Anterioridade

Inobstante a regra da necessidade de observância da anterioridade anual, a Constituição Federal contempla algumas exceções.

Art. 150. §1º, 1ª Parte, CF. A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, art. 153, I,II,IV e V, e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não aplica aos arts. 148,I, art. 153,I, II, III e V; e art. 154, II, nem a fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e art. 156, I.

- Empréstimo compulsório decorrente de calamidade pública ou guerra externa.
- Impostos Federais Extrafiscais: II, IE, IPI e IOF.
- Impostos Extraordinários da União (lançados por motivo de Guerra.
- ICMS Combustível Monofásico;
- CIDE Combustível
- Contribuições sociais de seguridade social (*saúde/assistência social ou previdência social).

Art. 195, §6º, CF. As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído, ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b.

Jurisprudência

STF - art. 195, § 6º, CF só para as contribuições de seguridade social: (...) as duas contribuições em causa (contribuições criadas pela LC 110/2001, as quais tinham por objetivo custear os dispêndios da União decorrentes de decisão do Supremo Tribunal Federal que considerou devido o reajuste dos saldos do FGTS – RE 226.855, rel. min. Moreira Alves, Pleno, DJ de 13.10.2000) não são contribuições para a seguridade seguridade social, mas, sim, contribuições sociais gerais, a elas não se aplica o disposto no art. 195, § 6º, da Constituição, o que implica dizer que devem respeito ao princípio da anterioridade a que alude o art.150, III, b, da Carta Magna, a vedar a cobrança dessas contribuições no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que as instituiu. (STF, ADI 2.556MC).

Isenção – causa de exclusão do crédito tributário. Trata-se de dispensa do tributo mediante lei.

Nesse contexto, questiona-se, havendo revogação de lei que contemplava hipótese de isenção deverá ser respeitada a anterioridade? No caso, a lei só produzirá efeito no ano seguinte (encerrando com a isenção)?

Súmula 615, STF. O princípio constitucionalidade anuladidade (anterioridade*) não se aplica à revogação de isenção do ICMS.

ICMS: revogação de benefício fiscal e princípio da anterioridade tributária. Configura aumento indireto de tributo e, portanto, está sujeita ao princípio da anterioridade tributária, a norma que implica revogação de benefício fiscal anteriormente concedido. Com base nessa orientação, a 1ª Turma, por maioria, manteve decisão do Ministro Marco Aurélio (relator), que negara seguimento a recurso impugnado estaria em consonância com o precedente firmado na ADI 2.325 MC/DF (DJU de 6.10.2006). Na espécie, o tribunal “a quo” afastara a aplicação — para o ano em que publicados — de decretos estaduais que teriam reduzido benefício de diminuição de base de cálculo do ICMS, sob o fundamento de ofensa ao princípio da anterioridade tributária. A Turma afirmou que os mencionados atos normativos teriam reduzido benefício fiscal vigente e, em consequência, aumentado indiretamente o aludido imposto, o que atrairia a aplicação do princípio da anterioridade. Frisou que a concepção mais adequada de anterioridade seria aquela que afetasse o conteúdo teleológico da garantia. Ponderou que o mencionado princípio visaria garantir que o contribuinte não fosse surpreendido com aumentos súbitos do encargo fiscal, o que propiciaria um direito implícito e inafastável ao planejamento. Asseverou que o prévio conhecimento da carga tributária teria como base a segurança jurídica e, como conteúdo, a garantia da certeza do direito. Ressaltou, por fim, que toda alteração do critério quantitativo do consequente da regra matriz de incidência deveria ser entendida como majoração do tributo. Assim, tanto o aumento de alíquota, quanto a redução de benefício, apontariam para o mesmo resultado, qual seja, o agravamento do encargo. Vencidos os Ministros Dias Toffoli e Rosa Weber, que proviam o agravo regimental. Após aduzirem que benefícios fiscais de redução de base de cálculo se caracterizariam como isenção parcial, pontuavam que, de acordo com a jurisprudência do STF, não

haveria que se confundir instituição ou aumento de tributos com revogação de isenções fiscais, uma vez que, neste caso, a exação já existiria e persistiria, embora com a dispensa legal de pagamento. (STF, RE 564225 AgR/RS, rel. Min. Marco Aurélio, 2.9.2014).

Isenção de imposto de Renda: eventual isenção de imposto de renda não poderá entrar em vigor no mesmo ano. Nesse sentido, dispõe o art. 104 do CTN.

Ressalva quanto ao imposto de renda, o qual conforme dispõe o art. 104, III, CTN entrará em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele que ocorra a sua publicação.

publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

Art. 104, CTN. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua extraordinário, por entender que o acórdão

- I.- que instituem ou majoram tais impostos;
- II.- que definem novas hipóteses de incidência;
- III.- que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.

A Súmula 669 do STF foi convertida na súmula vinculante 59, STF.

Modificação do prazo de pagamento do tributo

Se uma lei (ou mesmo Decreto) antecipa a data de pagamento do tributo, essa lei terá que respeitar o princípio da anterioridade? Ex: o Decreto previa que o IPTU deveria ser pago em julho de cada ano; ocorre que em janeiro de 2015, o Prefeito edita um Decreto antecipando o pagamento para março; essa mudança só valerá em 2016? NÃO. Segundo o STF, o princípio da anterioridade só se aplica para os casos em que o Fisco institui ou aumenta o tributo. A modificação do prazo para pagamento não pode ser equiparada à instituição ou ao aumento de tributo, mesmo que o prazo seja menor do que o anterior, ou seja, mesmo que tenha havido uma antecipação do dia de pagamento.

Súmula Vinculante nº 59. Norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade.

Princípio da Anterioridade Nonagesimal

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

Diante disso, faz-se necessário a observância da anterioridade anual e a nonagesimal, reforçando a defesa do contribuinte (não surpresa).

O princípio da anterioridade nonagesimal pode aparecer também como princípio da anterioridade privilegiada, da anterioridade qualificada, da anterioridade mitigada, ou ainda, mais conhecida, noventena.

Pelo princípio da anterioridade nonagesimal, não é suficiente que o tributo instituído seja cobrado somente no exercício civil seguinte, faz-se imprescindível ainda o lapso de intervalo de tempo de noventa dias entre a data de sua instituição e o novo exercício.

Dessa forma, se um tributo vier a ser majorado ou instituído por lei publicada após o dia 3 de outubro (quando faltam 90 dias para o término do exercício financeiro), a cobrança não mais pode ser feita a partir de 1.º de janeiro seguinte, sob pena de infringir a noventena (publicada a lei “em meados de outubro”, a cobrança deve se verificar “em meados de janeiro”).

Obs.: Não se aplica para mera prorrogação de alíquota, nesse sentido, inclusive, já se manifestou o STF.

(STF, RE 584.100, RE 566.032, AI 392.574, ADI 2.666, ADI 2.031) (*); TRIBUTÁRIO. ICMS. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. PRORROGAÇÃO. INAPLICABILIDADE DO PRAZO NONAGESIMAL (ARTIGO 150, III, C, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL). RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO.

III – cobrar tributos: (...) c) **antes de decorridos noventa dias** da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea “b”.

1. A Lei paulista 11.813/04 apenas prorrogou a cobrança do ICMS com a alíquota majorada de 17 para 18%, criada pela Lei paulista 11.601/2003. 2. O prazo nonagesimal previsto no art. 150, III, c, da Constituição Federal somente deve ser utilizado nos casos de criação ou majoração de tributos, não na hipótese de simples prorrogação de alíquota já aplicada anteriormente. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido para possibilitar a prorrogação da cobrança do ICMS com a alíquota majorada. (STF, RE N. 584.100-SP).

Exceções ao princípio da anterioridade nonagesimal Art. 150, §1º, 2ª parte da Constituição Federal.

A Constituição Federal prevê, no § 1.º do art. 150, as seguintes exceções ao princípio da noventena.

Há uma semelhança em muitos dos tributos que são exceções a anterioridade de exercício com a anterioridade nonagesimal.

Atenção! IPI – (não é exceção da anterioridade nonagesimal). Apenas o IPI é sujeito a uma das regras (noventena) os demais (II, IE e IOF) são exceções a ambas. IR – é exceção a anterioridade mínima ou nonagesimal (não precisa respeitar os 90 dias).

Contagem derivada de medida provisória em matéria tributária

Art. 62, § 2º, CF: Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, **só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.**

Quando a matéria veiculada na medida provisória for referente aos impostos, a anterioridade anual só é contada a partir da data da conversão da Medida Provisória em Lei. Nesse caso, é preciso que haja a conversão a MP em LEI. A mínima (nonagesimal) pode ser contado da publicação da MP.

Princípio da Vedação do Tributo com efeito confiscatório

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

Art. 150, CF. 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.

E a multa?

Inobstante o texto constitucional tenha feito menção tão somente ao tributo, o STF entendeu que deve ser feita interpretação extensiva para abranger também as multas tributárias.

Tributo e multa fiscal (STF, AI 482.281) (*); “A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos.” (STF, RE 582.461).

Para fins de análise de com fins confiscatório será analisado a carga tributária total (múltiplas incidências tributárias).

No tocante a vedação do efeito confiscatório, as súmulas do STF já fixou:

Súmula 70, STF: É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.

Súmula 323, STF: É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.

Súmula 547, STF: Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

Informativo nº 748

Exigência de garantia para impressão de nota fiscal: inconstitucionalidade (*). A exigência, pela Fazenda Pública, de prestação de fiança, garantia real ou fidejussória para a impressão de notas fiscais de contribuintes em débito com o Fisco viola as garantias do livre exercício do trabalho, ofício ou profissão (CF, art. 5º, XIII), da atividade econômica (CF, art. 170, parágrafo único) e do devido processo legal (CF, art. 5º, LIV). (...) Discutia-se eventual configuração de sanção política em decorrência do condicionamento de expedição de notas fiscais mediante a oferta de garantias pelo contribuinte inadimplente com o fisco. (...) Sublinhou que esse tipo de medida, denominada pelo Direito Tributário, sanção política, desafiaria as liberdades fundamentais consagradas na Constituição, ao afastar a ação de execução fiscal, meio legítimo estabelecido pela ordem jurídica de cobrança de tributos pelo Estado. (...) O Tribunal, ademais, ressaltou o teor dos Enunciados 70, 323 e 547 (STF, RE 565048/RS, rel. Min. Marco Aurélio. 29.5.2014 – Informativo nº 748).

26

- Protesto de CDA possível (*): Art. 1º, Lei nº 9.492/97: Protesto é o ato formal e solene pelo qual se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida. Parágrafo único. Incluem-se entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 12.767, de 27.12.2012, DOU de 28.12.2012).

DIREITO TRIBUTÁRIO. PROTESTO DE CDA. É possível o protesto de Certidão de Dívida Ativa (CDA). No regime instituído pelo art. 1º da Lei 9.492/1997, o protesto foi ampliado, desvinculandose dos títulos estritamente cambiariformes para abranger todos e quaisquer "títulos ou documentos de dívida". (...) Dada a natureza bifronte do protesto – o qual representa, de um lado, instrumento para constituir o devedor em mora e provar a inadimplência e, de outro, modalidade alternativa para cobrança de dívida –, não é dado ao Poder Judiciário substituir-se à Administração para eleger, sob o enfoque da necessidade (utilidade ou conveniência), as políticas públicas para recuperação, no âmbito extrajudicial, da dívida ativa da Fazenda Pública. A manifestação sobre essa relevante matéria, com base na valoração da necessidade e pertinência desse instrumento extrajudicial de cobrança de dívida, carece de legitimação por romper com os princípios da independência dos poderes (art. 2º da CF) e da imparcialidade. Nesse sentido, o CNJ considerou que estão conformes com o princípio da legalidade normas expedidas pelas Corregedorias de Justiça dos Estados do Rio de Janeiro e de Goiás que, respectivamente, orientam seus órgãos a providenciar e admitir o protesto de CDA e de sentenças condenatórias transitadas em julgado, relacionadas às obrigações alimentares. A interpretação contextualizada da Lei 9.492/1997 representa medida que corrobora a tendência moderna de intersecção dos regimes jurídicos próprios do Direito Público e Privado. (STJ, REsp 1.126.515-PR, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 3/12/2013).

Princípio da Liberdade do Tráfego de Pessoas Ou Bens (ou da Livre Circulação)

O inciso V do art. 150 da CF proíbe os entes federados de “estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público”.

O objetivo do legislador constituinte foi evitar que os entes políticos criassem tributos (normalmente taxas) incidentes sobre a passagem de pessoas e bens em seus territórios. A situação era relativamente comum no passado; os tributos eram criados com finalidade arrecadatória, mas acabavam por constituir restrições ao direito que possuem as pessoas de se locomover livremente no território nacional de posse dos seus bens (hoje previsto no art. 5.º, XV, da CF/1988).

Art. 150, CF. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

A regra possui exceções. A primeira é a possibilidade de cobrança do ICM S interestadual.

Como um gravame incidente também sobre operações que destinam a outro Estado determinados bens e sobre a prestação de determinados serviços, o tributo interestadual acaba por constituir uma limitação ao tráfego de bens pelo território nacional. Como a cobrança tem fundamento constitucional, é plenamente válida, não havendo que se discutir sua legitimidade.

No que se refere ao pedágio, a questão é bastante controversa, principalmente com relação a sua natureza jurídica (tributária ou não).

Jurisprudência

TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. **PEDÁGIO**. NATUREZA JURÍDICA DE PREÇO PÚBLICO. DECRETO 34.417/92, DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL.

CONSTITUCIONALIDADE. 1. O pedágio cobrado pela efetiva utilização de rodovias conservadas pelo Poder Público, cuja cobrança está autorizada pelo inciso V, parte final, do art. 150 da Constituição de 1988, não tem natureza jurídica de taxa, mas sim de preço público, não estando a sua instituição, conseqüentemente, sujeita ao princípio da legalidade estrita. 2. Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente. (STF, ADI 800, Relator(a): Min. TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 11/06/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe125 DIVULG 27-06-2014 PUBLIC 01-07-2014).

Princípio da Uniformidade Geográfica da Tributação

O princípio da uniformidade geográfica da tributação está previsto no inciso I do art. 151 da CF e veda à União “*instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado,*

ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”.

O tributo deve ser uniforme em todo território nacional. Excepcionalmente poderá ter tratamentos diferentes, por exemplo, o que acontece na Zona Franca de Manaus. Nesse caso, a discriminação é legítima.

Desse modo, contemplamos que o mesmo dispositivo que prevê a regra traz também a exceção, ao permitir a diferenciação com a finalidade extrafiscal de diminuir as diferenças de desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

Corroborando, ensina Josiane Minardi, *o legislador permitiu a concessão de isenção, redução de alíquotas, remissão, anistia, diferimentos e fixação de prazos excepcionais de recolhimento de tributo, apenas como forma de incentivo fiscal, para determinadas regiões, quando reputar justo e adequado o tratamento.*

Dessa forma, não é possível a União, por exemplo, instituir IPI com alíquotas diferenciadas para certos Estados, salvo se for concessão de incentivo fiscal.

Princípio da isonomia dos títulos da dívida pública e isonomia na tributação dos rendimentos dos respectivos servidores.

Art. 151, CF. É vedado à União: II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes.

A restrição, aplicável exclusivamente ao imposto sobre a renda, visa evitar que a União utilize o tributo como um meio de concorrer deslealmente no “mercado” de títulos da dívida pública e na seleção de servidores públicos.

Nesse sentido, o STF declarou inconstitucional art. 4º da EC 41/2003, seno vejamos.

EC 41/03, art. 4º, p.ú.: inconstitucionalidade (STF, ADI nº 3128 e 3105)*. Art. 4º, parágrafo único, da EC 41/03: A contribuição previdenciária a que se refere o *caput* incidirá apenas sobre a parcela dos proventos e das pensões que supere: I - cinquenta por cento do limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201 da Constituição Federal, para os servidores inativos e os pensionistas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; II - sessenta por cento do limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201 da Constituição Federal, para os servidores inativos e os pensionistas da União.

EMENTA: (...) 3. Inconstitucionalidade. Ação direta. Emenda Constitucional (EC nº 41/2003, art. 4º, § único, I e II). Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Bases de cálculo diferenciadas. Arbitrariedade. Tratamento discriminatório entre servidores e pensionistas

da União, de um lado, e servidores e pensionistas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de outro. Ofensa ao princípio constitucional da isonomia tributária, que é particularização do princípio fundamental da igualdade. Ação julgada procedente para declarar inconstitucionais as expressões "cinquenta por cento do" e "sessenta por cento do", constante do art. 4º, § único, I e II, da EC nº 41/2003. Aplicação dos arts. 145, § 1º, e 150, II, cc. art. 5º, caput e § 1º, e 60, § 4º, IV, da CF, com restabelecimento do caráter geral da regra do art. 40, §18. São inconstitucionais as expressões "cinquenta por cento do" e "sessenta por cento do", constantes do § único, incisos I e II, do art. 4º da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, e tal pronúncia restabelece o caráter geral da regra do art. 40, § 18, da Constituição da República, com a redação dada por essa mesma Emenda. (STF, ADI 3128, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2004, DJ 18-02-2005 PP-00004 EMENT VOL-02180-03 PP-00450 RDDT n. 135,

2006, p. 216-218).

Princípio da Vedação de Isenções Heterônomas ou Heterotópicas

A isenção é forma de exclusão do crédito tributário consistente na dispensa legal do pagamento do tributo. É benefício fiscal concedido exclusivamente por lei, em regra elaborada pelo ente que tem competência para a criação do tributo.

A isenção precisa ser autônomas, o que significa dizer que quem cria o Tributo é quem tem competência para a sua isenção.

Assim, é lícito afirmar que o poder de isentar é natural decorrência do poder de tributar. Em outras palavras, **a regra é que as isenções sejam autônomas (ou autonômicas), porque concedidas pelo ente federado a quem a Constituição atribuiu a competência para a criação do tributo.**

A regra está prevista no art. 151, III, cuja redação veda à União “*instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios*”. Por simetria, é também possível afirmar que os Estados não podem conceder isenção de tributos municipais.

A vedação é importante garantia protetora do pacto federativo, pois impede que os entes maiores, por ato próprio, interfiram na arrecadação dos entes menores, pondo-lhes em risco a autonomia.

Trata-se de uma regra que visa resguardar o princípio federativo.

S. 178, STJ: O INSS não goza de isenção do pagamento de custas e emolumentos, nas ações acidentárias e de benefícios, propostas na Justiça Estadual.

Obs.: Tratados Internacionais - *pode um Tratado conceder isenções de tributos estaduais, distritais ou municipais?* O Supremo Tribunal Federal decidiu que os Tratados podem conceder isenções de tributos de quaisquer naturezas, porque o princípio em comento só se aplica na relação interna entre os entes federados, pensando na União como pessoa jurídica de direito público interno, mas não na relação internacional. Vejamos:

Tratados internacionais (STF, ADI 1600) cabível a isenção, tratando-se a União de pessoa jurídica na ordem internacional. Não se trata de exceção ao princípio da vedação das isenções heterônomas (STF).

OPERAÇÕES DE TRÁFEGO AÉREO INTERNACIONAL. TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL DE CARGAS. TRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS NACIONAIS. QUANTO ÀS EMPRESAS ESTRANGEIRAS, VALEM OS ACORDOS INTERNACIONAIS - RECIPROCIDADE. VIAGENS NACIONAL OU INTERNACIONAL - DIFERENÇA DE TRATAMENTO. (...) ÂMBITO DE APLICAÇÃO DO ART. 151, CF É O DAS RELAÇÕES DAS ENTIDADES FEDERADAS ENTRE SI. NÃO TEM POR OBJETO A UNIÃO QUANDO ESTA SE APRESENTA NA ORDEM EXTERNA. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE AÉREO, DE PASSAGEIROS-INTERMUNICIPAL, INTERESTADUAL E INTERNACIONAL. INCONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DO ICMS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL DE CARGAS PELAS EMPRESAS AÉREAS NACIONAIS, ENQUANTO PERSISTIREM OS CONVÊNIOS DE ISENÇÃO DE EMPRESAS ESTRANGEIRAS. (STF, ADI 1600).

*DIREITO TRIBUTÁRIO. RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 DO ACORDO GERAL DE TARIFAS E COMÉRCIO. ISENÇÃO DE TRIBUTO ESTADUAL PREVISTA EM TRATADO INTERNACIONAL FIRMADO PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. ARTIGO 151, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO.

1. A isenção de tributos estaduais prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio para as mercadorias importadas dos países signatários quando o similar nacional tiver o mesmo benefício foi recepcionada pela Constituição da República de 1988. 2. O artigo 98 do Código Tributário Nacional "possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios" (voto do eminente Ministro Ilmar Galvão). 3. No direito internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, § 2º, da Constituição da República), dela não dispendo a União, os Estados-membros ou os Municípios. O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, inc. III, da Constituição. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido. (STF, RE 229096).

Cumprir destacar ainda o teor do art. 98 do CTN. “*Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha*”.

Da forma como foi redigido, o art. 98 do CTN colocou os tratados internacionais sobre matéria tributária em patamar superior à legislação tributária interna, sendo capazes de revogá-la ou modificá-la. Embora a redação literal seja costumeiramente cobrada em concursos, é preciso ficar atento ao que entende a doutrina e o STF.

Tratados internacionais - art. 98, CTN (revogação) (*) x princípio da especialidade (art. 85-A, Lei nº 8.212/91):

Art. 85-A, Lei nº 8.212/91: Os tratados, convenções e outros acordos internacionais de que Estado estrangeiro ou organismo internacional e o Brasil sejam partes, e que versem sobre matéria previdenciária, serão interpretados como lei especial.

“A expressão ‘revogam’ não cuida, a rigor, de uma revogação, mas de uma suspensão da eficácia da norma tributária nacional, que readquirirá a sua aptidão para produzir efeitos se e quando o tratado for denunciado” (ESAF).

Princípio da Não-Discriminação Tributária

O princípio em comento encontra-se previsto no art. 152 da CF e é aplicável exclusivamente aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, vedando-os estabelecer diferenças tributárias entre bens e serviços de qualquer natureza em razão de sua procedência ou destino.

Nesse sentido, o texto constitucional:

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

A vedação constitucional proíbe discriminação com base em procedência, assim, não podem os Estados, por exemplo, estatuir alíquotas mais elevadas de IPVA para veículos importados. Nesse sentido, já se manifestou o STJ:

Alíquotas diferenciadas do IPVA para carros importados? Inconstitucionalidade. (*) “A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido da impossibilidade dos Estados-membros e do Distrito Federal estabelecerem alíquotas de IPVA diferenciadas entre veículos nacionais e importados” (STJ, RMS 13.502).

- idem: STF, AI 203845.

Conteúdo 04: Imunidades Tributárias

1. Imunidades Tributárias

1.1 Conceito de imunidade tributária

Norma constitucional* de exoneração tributária*, que, justificada no conjunto de caros valores proclamados na Carta Magna, inibe negativamente a atribuição de competência impositiva e credita ao beneficiário o direito público subjetivo de ‘não incomodação’ perante o ente tributante. (SABBAG, Eduardo de Moraes. *Manual de Direito Tributário*. 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2016, p. 298).

Nas lições de Ricardo Alexandre (*Direito Tributário Esquematizado*, 2016): “*As imunidades são limitações constitucionais ao poder de tributar consistentes na delimitação da competência tributária constitucionalmente conferida aos entes políticos*”.

Conceito complemento:

a) Norma com sede na Constituição Federal (A imunidade tributária, diferentemente de uma norma de isenção ou remissão etc., encontra-se prevista e com aparato constitucional).

A imunidade tem amparo no texto constitucional, a isenção é contemplada pela Lei.

*A imunidade tributária habita na Constituição Federal.

Imunidades – previsão na Constituição; Irrevogável.

Isenção – previsão em lei; Revogável salvo nas hipóteses do art. 178 CTN.

Obs.1: **Já caiu!** A prova do MPE/PR – 2011 cobrou em questão discursiva “Faça a distinção entre imunidade tributária e isenção tributária”.

b) Norma de exoneração tributária (não incidência tributária): Trata-se de uma norma de não incidência tributária, ou seja, “alguém é imune a algo”, *in casu*, é imune a tributo.

*Norma de não incidência tributária.

c) Justifica-se em relevantes valores: são exemplos de alguns desses valores – liberdade religiosa, liberdade política, liberdade social, liberdade de expressão, etc).

O estudo das imunidades tributárias, é acima de tudo, estudar os valores magnos propostos na Constituição Federal.

d) Norma de imunidade é a face negativa da norma de competência tributária. Há quem denomine de “norma de incompetência tributária”.

Exemplo

IPTU: imposto de competência dos municípios e DF - Norma de Competência.

NÃO incide IPTU sobre o templo religioso – Norma de Imunidade

Nesse sentido, ensina Josiane Minardi (Manual de D. Tributário, 2016, p. 192) “há vertente doutrinária, ainda, que entende **ser a imunidade uma exclusão ou supressão do poder de tributar**”. Desse modo, a imunidade consistiria em uma exclusão de competência dos entes políticos para instituir tributos em face de atos, fatos e pessoas determinadas.

A relação entre a norma de competência e a norma de imunidade tributária é que esta última constitui-se em verdadeira espécie de “norma de incompetência tributária”, trata de hipóteses cuja incidência da competência da tributária não poderá ocorrer.

→ É a face negativa da norma de competência.

e) Nada e ninguém poderão contrariar os limites impostos pela norma de imunidade tributária:

- **Poder Executivo**: auditores-fiscais, nas autuações (não poderá exigir um tributo de um sujeito que é imune). O Auditor “poderá” atuar, porém, não será legítima sua atuação.
- **Poder Legislativo**: representantes do povo, nas edições de leis /normas; (Os legisladores não poderão editar leis ordinárias que desafie a norma constitucional de imunidade). Nessa esteira, cumpre recordarmos que a legislação infraconstitucional não pode ir de encontro ao disposto na Constituição (Supremacia Constitucional), sob pena de patente inconstitucionalidade.
- **Poder Judiciário**: magistrados, nas sentenças. Ao sentenciar, deve o julgador buscar a observância da imunidade tributária previsto na Constituição Federal. Deve partir do pressuposto de que, caso trata-se de ente imune, deve resguardá-la.

Por quê? O beneficiário dispõe de um direito de não incomodação perante os entes tributantes (União, Estado, Municípios e Distrito Federal).

→ Imunidade – cláusula pétrea;

Ao tratar das limitações do Poder de Tributar, ensina

Josiane Minardi “as imunidades tributárias, por estarem na Constituição Federal e constituírem direitos fundamentais, são irrevogáveis – cláusulas pétreas, nos termos do art. 60, §4º, IV da Constituição Federal”.

Lembre-se:

→ A norma de imunidade é uma face negativa da norma de competência.

→ A norma de imunidade encontra-se na constituição.

1.2 Dispositivos na Constituição Federal que consagra “FALSAS” ISENÇÕES

- Art. 195. § 7º, CF - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. (Grifo nosso)
- Art. 184. § 5º, CF - São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária. (Grifo nosso)

ATENÇÃO!

Não obstante o texto constitucional tenha empregado a expressão “são isentas” trata-se de “**verdadeiras imunidades!!!**”

Sobre a expressão “são isentas”, descreve Josiane Minardi “*no texto constitucional em alguns dispositivos encontram-se os termos ‘isenções’ ou ‘não incidência’, contudo, faz-se necessário frisar que se está na Constituição, é regra imunizante*”. Obs.1: A norma imunizante não depende do emprego expreso “são imunes a...”. A imunidade tributária pode ser contemplada no texto constitucional independentemente disso.

1.3 Normas imunizantes “espalhadas no texto constitucional”.

Exemplo1: Art. 149. §2º. As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: (Contribuição social e CIDE).

I – **não incidirão** sobre as receitas decorrentes de exportação.

Exemplo2: Art. 156. Compete aos municípios instituir impostos sobre:

§2º - o imposto previsto no inciso II (**ITBI**):

I – **não incide** sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil (**Hipótese de incidência**).

1.4 Principal dispositivo de imunidade tributária

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

VI – instituir **IMPOSTOS** sobre:

Obs.1: a imunidade tributária, in casu, limita-se a não incidência de IMPOSTOS, de modo que: taxa, contribuição de melhoria, por exemplo, incidem normalmente.

O tributo é gênero do qual comporta cinco espécies. Com exceção dos impostos, todas as demais espécies de tributárias incidem normalmente nas hipóteses delineadas no art. 150, inc. VI da Constituição Federal.

→ AFASTA a incidência do IMPOSTO.

→ A imunidade prevista ao teor do art. 150, inc.

VI é apenas em relação aos IMPOSTOS.

- a. patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b. templos de qualquer culto;
- c. patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; (4 PJs protegidas de impostos).
- d. livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. (Trata-se de coisas protegidas).
- e. fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros, bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a *laser*.

(Trata-se de coisas protegidas).

1.5 Estudo pontual do art. 150, inciso VI, da Constituição Federal

Alínea “A”.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, **É VEDADO** a união, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI – instituir impostos sobre:

- a) Patrimônio, renda ou serviços, **uns dos outros** (U, E, M, DF: pessoas jurídicas de direito público interno).

Federalismo; Federação; Pacto Federativo; Federalismo de equilíbrio; Federalismo de Cooperação; Ausência de capacidade contributiva das pessoas políticas.

Ensina a professora e autora Josiane Minardi “a imunidade tributária recíproca prevista no art. 150,

VI, “a” da CF – **consequência do modelo Federal de Estado**, cujas bases repousam na necessária igualdade político-jurídica entre as unidades que compõem o Estado Federal -, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituírem impostos sobre o patrimônio, renda e serviços uns dos outros”... “Permitir tal tributação seria colocar em risco o sistema federativo, possibilitaria que os meios de atuação do governo federal ficassem à mercê de cada um dos Entes Federativos locais”. (Manual de D. Tributário, 2016, p. 199-200).

Imunidade Recíproca: art. 150, VI, “a” da

Constituição Federal

Vetor Axiológico: pacto federativo; isonomia entre as pessoas políticas; ausência de capacidade contributiva;

Veda, por exemplo, que Estados-membros cobrem IPVA de veículos pertencentes a Municípios; que Municípios cobrem IPTU relativamente à propriedade de prédio pertencente à União etc.

Os impostos afastados são aqueles que incidem sobre patrimônio (IPTU, IPVA, etc), renda (IR) e serviços (ISS).

O que o STF acha dessa limitação: a proteção deve ser ampla quanto aos tipos de impostos (Exemplos: II e IOF também podem ser afastados, ainda que não se enquadrem no rol classificatório).

Não incide IOF ainda que não faça parte do rol classificatório, pois a proteção deve ser ampla quanto aos tipos de impostos. Assim, também poderá ser afastado.

Imunidade recíproca: é vedada a cobrança mútua entre as pessoas políticas, com base no vetor axiológico que é o Pacto Federativo.

Paulo de Barros Carvalho sintetiza: a imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI “a” da Constituição é uma decorrência pronta e imediata do postulado da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado brasileiro e pela autonomia dos municípios. **Extensão das Imunidades Tributárias**

O manto protetor das imunidades é extensível as outras pessoas jurídicas de direito público, por exemplo, as Autarquias, as Fundações Públicas corriqueiramente denominadas de “autarquias fundacionais”.

Nesse sentido, dispõe o §2º, do art. 150 da Constituição Federal:

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

Assim, contemplamos que a imunidade tributária recíproca não abrange apenas a administração pública direta, mas também as autarquias e fundações públicas de direito público.

Porém, no tocante as autarquias e fundações, deverá cumprir alguns requisitos, a saber:

Cumpram suas finalidades essenciais ou qualquer uma delas decorrentes;

Sejam instituídas e mantidas pelo Poder Público;

Não cobram preços e nem tarifas;

Não entram na concorrência privada.

*Imunidade “condicionada”

Assim, contemplamos que as imunidades das autarquias e das fundações públicas são **CONDICIONADAS** – deverá o objeto da tributação estar vinculado ao propósito autárquico. Mesmo entendimento aplica-se a propósito fundacional.

Extensão lógica: para as autarquias e fundações públicas (personalidade jurídica de direito público).

Cuidado!

A proteção imunizante deve se situar no contexto de uma **vinculação** com propósito autárquico ou fundacional.

O STF vem assim se posicionando desde a década de 80:

- Incidência de IPTU sobre terreno baldio de propriedade de autarquia (RE 98.382/MG, de 1982);

E, no âmbito da alínea “c”, a ser estudada:

- Incidência de IPTU sobre terreno vago de entidade assistencial (AgR-RE 357.175, de 2007);
- Incidência de IPTU sobre terreno vago, sem edificação, de entidade educacional/FGV (AgR-AI 661.713, de 2013).

Nesse contexto, questiona-se: de quem é o ônus da prova da não afetação do bem imóvel com propósito autárquico?

Para o STJ, o ônus é da entidade impositora. (ver o AgRg no AREsp 304.126/RJ, de agosto de 2013).

***Imunidade Superveniente do Ente Público?**

União como responsável tributária.

Como fica a questão da imunidade recíproca (IPTU) se houver uma responsabilidade por sucessão imobiliária (art. 130, caput, CTN) da União? Deve haver a chamada “imunidade superveniente”?

A matéria, em repercussão geral desde 2009, foi julgada no STF em 2014 (RE 599.176/PR, junho de 2014), **entendendo-se que deveria prevalecer a incidência do gravame.**

Entende que deve pagar os impostos na condição de responsável tributário

*“Em 5 de junho de 2014, o STF, por unanimidade e nos termos do voto do então Relator, Min. Joaquim Barbosa, deu provimento ao recurso extraordinário, afastando-se a tese da imunidade tributária recíproca. **Ressaltou que a União não poderia se livrar da responsabilidade tributária** ao alegar simplesmente que o tributo seria devido por sociedade de economia mista, tampouco por sugerir a aplicação de regra constitucional que protegeria a autonomia política de entes federados. Explicou que o patrimônio – material ou imaterial – transferido deveria garantir o crédito, e que o sucessor, ainda que se tratasse de um ente federado, deveria arcar com a dívida. (RE 599.176/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, j. em 05-06-2014)”.*

Quem não recebeu a proteção da imunidade recíproca?

As empresas públicas e as sociedades de economia mista. Nesta hipótese, prevalecerá a incidência dos impostos, como regra.

Importante: o STF garantiu imunidade para certas empresas públicas e sociedades de economia mista que desempenham serviços típicos de Estado. (...).

JURISPRUDÊNCIA

O Supremo Tribunal Federal entende que a imunidade tributária recíproca, prevista no art. 150, VI, *a*, da CF abrange as **empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos de**

PRESTAÇÃO OBRIGATÓRIA E EXCLUSIVA DO ESTADO

(RE 407.099/RS e AC 1.550-2). Esse entendimento é interessantíssimo, pois a extensão da imunidade recíproca a entes da administração indireta só abrange, expressamente, as autarquias e fundações públicas.

Desse modo, o STF tem se posicionado no sentido de que algumas empresas públicas e algumas sociedades de economia mista são merecedoras das regras imunizantes, quando prestam serviço público de **caráter obrigatório e de forma exclusiva**.

→ Não Incidência:

1. INFRAERO (empresa pública): ISS (AgR-RE 363.412/BA, em 2007);

Obs.1: O STF considerou a INFRAERO imune, não obstante tratar-se de empresa pública.

2. CAERD (*Cia. Águas e Esgotos de Rondônia* – soc. ec. mista) (Ação Cautelar 1.550-2, em 2007).

3. CORREIOS-ECT (empresa pública): IPTU (STF: RE 773.992, de out. 2014); IPVA (STF: ACO 879, de nov. 2014); ICMS (STF: ACO 1.095, de out. 2015 e RE 627.051, de nov. 2014).

- Não incide IPTU sobre os prédios dos correios.

- Não incide IPVA sobre os veículos dos

Correios;

- Não incide ICMS sobre a circulação das encomendas.

O STF decidiu que a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT goza de imunidade tributária recíproca mesmo quando realiza o transporte de bens e mercadorias. Assim, não incide o ICMS sobre o serviço de transporte de bens e mercadorias realizado pelos Correios. Info. 767 (vide anexo).

Obs.1: A imunidade dos impostos dos correios fora estendida a serviços não tipicamente postais.

Questões finais quanto a imunidade da alínea “a”

1. *E quanto ao ICMS e outros gravames indiretos? Como fica a questão da imunidade tributária?*

STF: entende que deve prevalecer a incidência do imposto, na hipótese de a entidade imune se colocar como adquirente da mercadoria/bem. Desse modo, caso uma Prefeitura adquira um veículo, deverá suportar o ônus trasladado do tributo (ICMS/IPI).

Trata-se da “repercussão Tributária” (ou fenômeno da “traslação”).

Corroborando ao exposto, preleciona Josiane Minardi (Manual de D. Tributário, 2016, p. 209): “O STF tem entendido que o Ente Federativo somente terá direito a imunidade tributária se estiver na condição de contribuinte de direito. Por conseguinte, se for contribuinte de fato, não terá imunidade tributária”.

Segue julgado nesse sentido:

TRIBUTÁRIO. ICMS. AQUISIÇÕES DE BENS. MUNICÍPIO. CONTRIBUINTE DE FATO. IMUNIDADE RECÍPROCA. ART. 150, VI, A, DA CONSTITUIÇÃO. INAPLICABILIDADE.

AGRAVO IMPROVIDO. I - A imunidade do art. 150, VI, a, da Constituição somente se aplica ao imposto incidente sobre serviço, patrimônio ou renda do próprio ente beneficiado, na qualidade de contribuinte de direito. II - Como o Município não é contribuinte de direito do ICMS incidente sobre aquisições de bens, não tem o benefício da imunidade em questão, uma vez que esta não alcança o contribuinte de fato. Precedentes. III – Agravo regimental improvido. (ARE 690382 RS).

2. *E se o imóvel pertence a uma pessoa jurídica imune (INFRAERO, por exemplo) e é cedido a terceiro, o qual explora atividade econômica com fins lucrativos?*

O STF iniciou o julgamento (RE 601.720/RJ, de 04-02-2016), entendendo que deve permanecer o manto protetor da imunidade. Houve pedido de vista (Min. Marco Aurélio).

1.6 Estudo pontual do art. 150, inciso VI, da Constituição Federal

Alínea “B”.

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

VI - instituir **impostos** sobre:

b) **templos de qualquer culto;**

A imunidade em comento homenageia a liberdade de crença e culto, previsto na Constituição Federal como direito fundamental.

Valor: liberdade de culto.

A imunidade esculpida ao teor da alínea “b” corresponde a “imunidade religiosa”.

Os templos de qualquer culto são protegidos de IMPOSTOS. Desse modo, não incidem:

- IPTU, sobre o local destinado ao culto;
- IPVA, sobre o carro da igreja;
- IR, sobre os dízimos; etc.

**Quanto ao patrimônio /renda/serv. RELACIONADOS com o propósito religioso?*

RESPOSTA: nesse caso, poderá prevalecer a imunidade tributária ou não. Tudo dependerá da chamada correspondência fática, ou seja, do real atrelamento daquele bem/renda conexos com o propósito precípua da entidade imune. O raciocínio deve ser embasado no art. 150, § 4º, da CF. Vejamolo:

Art. 150, § 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, **relacionados** com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Desse modo, chegamos a conclusão de que *“a imunidade de templos de qualquer culto visa tutelar a liberdade religiosa, e, por isso, o que estiver em nome da instituição religiosa e cumprir sua finalidade essencial serão alcançados por essa imunidade”*.

A teoria que prevalece na atualidade é a do Tempo Entidade (Teoria Moderna): enxerga o tempo como entidade, que significa igreja em todas as suas manifestações – direta ou indiretamente- ligadas ao propósito eclesástico.

Assim, por exemplo, um apartamento de propriedade da igreja, o qual é alugado a terceiros, e a renda convertida em favor da entidade (igreja), gozará de imunidade à impostos.

→ Renda revertida para a finalidade eclesástica: não incidirá impostos.

**Cemitérios das igrejas estão contemplados pela regra imunizante?*

Recentemente o STF decidiu que não incide IPTU sobre os cemitérios que sejam extensão da entidade religiosa.

JURISPRUDÊNCIA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. ARTIGO 150, VI, B, CB/88. CEMITÉRIO. EXTENSÃO DE ENTIDADE DE CUNHO RELIGIOSO.1. Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no artigo 150 da Constituição do Brasil.

Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles. 2. A imunidade aos tributos de que gozam os templos de qualquer culto é projetada a partir da interpretação da totalidade que o texto da

Constituição é, sobretudo do disposto nos artigos 5º, VI, 19, I e 150, VI, b. RE 578562 BA.

Nessa mesma linha, o STF também se posiciona no sentido de que a referida imunidade alcança o IPTU incidente sobre os imóveis de propriedade da Entidade religiosa que sejam locados para terceiros, desde que os aluguéis sejam utilizados como fonte de custeio para cumprir as suas finalidades essenciais.

Casos concretos importantes (para reflexão):

- 01) Imunidade (IPTU) para a casa do chefe religioso;
- 02) Imunidade (IR) para a renda oriunda de gráfica da
- 03) Igreja;
- 04) Imunidade (IPTU) para o apartamento, de propriedade do templo, locado a terceiros;
- 05) Imunidade (IPTU) para o bem imóvel, de propriedade do templo, usado para estacionamento de fiéis;
- 06) Imunidade (IPTU) para o bem imóvel, de propriedade do templo, usado para cemitério (sepultamento de fiéis); etc.

Dicas Finais:

- Igreja na condição de inquilino (locatário) incide o IPTU? Lógico que sim. O imposto não incidirá sobre a igreja quando este for o proprietário.

O proprietário é o sujeito passivo legalmente determinado para pagar o imposto. E o contrato deslocando o ônus para o inquilino?

Ele não faz força perante o fisco. Art. 123 do CTN.

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, ***não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.***

- Igreja contrata pessoa jurídica para confeccionar jornal por encomenda (serviço de composição gráfica) incide o ISS? Para o STF, incide o ISS. (AgR –RE 434.826/MG, Nov. 2013).

Conteúdo 05: Imunidades Tributárias

1.1 Estudo pontual do art. 150, inciso VI, da Constituição Federal

Alínea “C”.

A imunidade prevista na alínea “c” trata-se de imunidades não autoaplicáveis, segundo Sabbag.

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

VI – instituir impostos sobre:

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

Valor: Liberdade política. Pluralismo político.

Segundo Sabbag é a necessidade de atenção aos requisitos da referida lei que justifica a sua nomenclatura de “imunidade não autoaplicável”.

Nas lições de Josiane Minardi *“a imunidade do art. 150, VI, “c” da CF visa tutelar a liberdade política, a liberdade sindical e estimular colaboradores do Estado na prestação de serviços de assistência social, desde que sem finalidade lucrativa e atendidos os requisitos legais. Tal imunidade refere-se a certas pessoas, razão por que é chamada de imunidade subjetiva. Há quatro pessoas, que, nos termos desse dispositivo constitucional, não irão pagar impostos sobre suas rendas, patrimônios e serviços”*.

Quais são as quatro pessoas que são imunes (não irão pagar impostos sobre suas rendas)?

1. Partidos Políticos e suas Fundações;
2. Sindicato de Trabalhadores;
3. Instituições de Educação;
4. Entidades de Assistência Social

É necessária a regulamentação de uma determinada lei “... **atendidos os requisitos da lei**”. Se apresenta como imunidade condicionada.

Resposta: é a lei complementar (imunidade = limitação constitucional ao poder de tributar; art.

146, II, CF).

Que lei complementar é essa? É o CTN.

Existe algum dispositivo no CTN que regula a fruição da norma imunizante ora comentada? Sim, é o **art. 14**.

Trata-se de Lei Complementar.

As limitações constitucionais ao poder de tributar deverão estar atreladas a uma Lei Complementar, conforme proclama o art. 146, II da Constituição Federal.

→ Nos termos do art. 146, II, da CF, cabe à **lei complementar** regular as limitações do poder de tributar.

O CTN é uma lei ordinária, porém com status de Lei Complementar.

CTN

Art. 14. O disposto na alínea *c* do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

1º Requisito:

I. não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (primeiro requisito).

Obs.1: não se proíbe o lucro, proíbe-se a distribuição desse lucro. O sem fins lucrativos que menciona a Constituição Federal deve ser interpretado nos moldes do art. 14 do CTN, de modo a extrair o sentido de que está vedada a distribuição do lucro, e não necessariamente a sua arrecadação.

- Em possuindo lucro, esse lucro NÃO PODE SER DISTRIBUÍDO entre os mantenedores.

→ Não se proíbe o lucro, mas a distribuição do lucro. 2º Requisito:

II. aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

Obs.1: tem que ser aplicada os recursos no Brasil.

3º Requisito:

III. manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

“Contabilidade em dia”.

O terceiro e último requisito contemplado ao teor do art. 14 do CTN, conforme ensina *Josiane Minardi* corresponde à escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão. O STF tem entendido que não basta apenas a escrituração de livros para o gozo da imunidade, todas as obrigações acessórias devem ser atendidas (Manual de D.

Tributário, 2016, p. 214).

Suspensão

Se a entidade deixar de cumprir qualquer dos requisitos, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício, conforme prevê o § 1.º do mesmo art. 14 do CTN.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

Obs.1: O art. 14, do CTN não limita a imunidade tributária, mas regulamenta a sua fruição.

-Requisitos para fruição da imunidade subjetiva. Observação: Pagamento de salário aos mantenedores Atenção!

O inciso I do art. 14 do CTN não impede que se paguem salários razoáveis e compatíveis com a prática de mercado aos mantenedores da instituição imune. (ver, no Pleno do STF, em 1998, a ADI-MC 1.802-3/DF, na qual se suspenderam por inconstitucionalidade o art. 12, §§2º e 3º e o art. 13, parágrafo único, da Lei 9.532/97).

E... (LER COM)

Art. 150, § 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Em observância ao vetor axiológico, desde que tenha relação com a finalidade essencial da entidade, também gozará de imunidade.

No que concerne ao aluguel de imóvel integrante do patrimônio de entidade imune, o entendimento do STF foi cristalizado na Súmula

724, cujo teor era o seguinte (grifou-se):

Súmula 724-STF: “Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades”.

Em 2015, o STF, por maioria, decidiu converter em vinculante enunciado anteriormente transcrito, realizando, contudo, uma sutil modificação de redação, como demonstra o texto aprovado, nos termos a seguir transcritos

SÚMULAS

Súmula vinculante 52-STF: Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da CF, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas

X

Súmula 724 STF: Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição, **desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.**

Obs.: Aplicação analógica do referido entendimento a alínea “c”.

Nesse sentido, já foi cobrado:

- ✓ **Já caiu!** Os frutos da atividade de locação de espaço para estacionamento dos fiéis pela entidade religiosa estão abrangidos pela imunidade tributária, desde que esses valores sejam revertidos para as atividades essenciais da entidade. (Magistratura/RO- 2011 - PUCPR).

*Entidade de Assistência Privada

Súmula 730-STF: “A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, c, da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários”.

Assim, só haverá imunidade tributária se a contribuição não for paga pelo beneficiário.

Em síntese:

As entidades fechadas de previdência privada que NÃO exigirem de seus associados contribuições para o custeio do benefício, também têm direito à imunidade que dispõe o art. 150,VI “c” da CF.

Ademais, destaca-se que as entidades de assistência social sem fins lucrativos, além de serem imunes ao pagamento de impostos, também gozam de imunidade de contribuição social, nos moldes previsto no art. 195, §7º da Constituição Federal.

Desse modo, a Entidade de assistência social, sem fins lucrativos, que atende aos requisitos da lei, é a única pessoa do art. 150, VI da CF que, além de possuir benefício de não pagar impostos, também não irá pagar contribuição social.

Comentários:

→ENTIDADES DO “SISTEMA S” (SERVIÇOS SOCIAIS AUTÔNOMOS): imunidade para o ITBI na aquisição de imóvel pelo SENAC (STF, RE 470.520, em set. 2013).

Entidades que compõem o “Sistema S” (SESI, SENAI, SENAC, SEBARE), que promovem a integração do mercado de trabalho goza de imunidade tributária, conforme já decidiu o STF (RE n 235.737).

1.2 Estudo pontual do art. 150, inciso VI, da Constituição Federal

Alínea “D”.

A imunidade prevista ao teor da alínea “d” corresponde a denominada “**imunidade de imprensa**”, segundo Sabbag.

O professor Ricardo Alexandre denomina de “**imunidade tributária cultural**”. Segundo o referido, “*A imunidade visa a baratear o acesso à cultura e, por facilitar a livre manifestação do pensamento, a liberdade de atividade intelectual, artística, científica e da comunicação e o acesso à informação, todos direitos e garantias individuais constitucionalmente protegidos (CF, art. 5.º, IV, IX e XIV), configura, também, cláusula pétrea*”.

Segundo Josiane Minardi (Manual de D. Tributário, 2016, p. 219) “*O art. 150, VI, d, da CF trata sobre a imunidade objetiva ou também denominada de real, que proíbe a União, aos Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituírem impostos sobre alguns objetos, tais como, livros, jornais, periódicos e o papel destinado a impressão*”.

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

VI – instituir impostos sobre:

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

Trata-se de imunidade sobre bens/coisas, e não sobre pessoas, diferentemente das alíneas anteriores.

A referida imunidade (imunidade de imprensa) afastará os impostos que incidem sobre bens, quais sejam:

- ICMS
- IPI
- II

Obs.: Imunidade subjetiva x Imunidade objetiva

A imunidade subjetiva encontra-se atrelado a imunidade que incide sobre pessoas, ao passo que, a imunidade objetiva incide sobre objetos/coisas.

Assim:

ALÍNEA “D”: Imunidade de Imprensa – trata-se de imunidade objetiva (protege bens/coisas), conseqüentemente não é subjetiva o que ocorre nas alíneas “a”, “b” e “c”)

Efeito prático: se ela é “objetiva”, afastam-se o **ICMS, o IPI, e o II**, basicamente. Por outro lado, a editora deverá arcar com o normal pagamento do IPTU, IPVA, IR, ITBI etc.

- A imunidade é objetiva e restrita aos impostos incidentes sobre os livros, jornais, periódicos e o papel para impressão.
- Abrange, portanto, Imposto de Importação, IPI e ICMS relativos à compra do papel, produção e comercialização desses bens.

- **Não há imunidade** em relação aos tributos que incidem direta ou indiretamente sobre a atividade ou outros bens (ISS, IR, IOF, IPTU etc.).
- Assim, a gráfica não paga II ou IPI, quando importa o papel, nem ICMS quando vende o livro, o jornal ou o periódico.
- Mas paga ISS sobre serviços prestados, IR sobre o lucro auferido, IOF sobre suas operações financeiras, IPTU em relação ao imóvel de sua propriedade etc.

Questões Polemicas

1º. **Livros Digitais:** a discussão ainda encontra-se pendente perante o STF. A doutrina porém já tem alguns posicionamentos.

IMUNIDADE DE IMPRENSA E O CD-ROM:

Em fevereiro de 2010, o Ministro Dias Toffoli, em decisão monocrática no RE 330.817/RJ, afastou a imunidade do livro eletrônico. O mencionado recurso extraordinário foi movido pelo governo do Rio de Janeiro contra acórdão da Justiça fluminense, que imunizara a Editora Elfez Edição Comércio e Serviços quanto ao pagamento de ICMS sobre a venda de CDs relativos à sua *Enciclopédia Jurídica Soibelman*. É oportuno registrar, ainda, que, antes de Toffoli, os ministros Joaquim Barbosa, Eros Grau e Cezar Peluso já haviam votado monocraticamente contra a extensão da imunidade a conteúdos eletrônicos (ver, respectivamente, RE 416.579/RJ, RE 282.387/RJ e AI 530.958/GO). Ocorre, porém, que o Ministro Toffoli reconsiderou a sua decisão e manifestou pela existência da repercussão geral da questão constitucional suscitada. (...) O Pleno do STF acatou a decisão em setembro de 2012. Até o presente momento, aguarda-se o julgamento desse emblemático caso.

Obs.: Registre-se, em prova da banca CESPE, já fora cobrado o tema e o entendimento foi no sentido de que “há imunidade aos livros eletrônicos” (Manual de D. Tributário, Josiane Minardi, 2016, p.

223).

2º. Álbum de Figurinhas e Listas Telefônicas

Para o STF o álbum de figurinhas é imune, bem como, as listas telefônicas.

JURISPRUDÊNCIA

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ART. 150, VI, “D” DA CF/88. “ÁLBUM DE FIGURINHAS”. ADMISSIBILIDADE. (...) 2. O Constituinte, ao instituir esta benesse, não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, à relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação. 3. Não cabe ao aplicador da norma constitucional em tela afastar este benefício fiscal instituído para proteger direito tão importante ao exercício da democracia, por força de um juízo subjetivo acerca da qualidade

cultural ou do valor pedagógico de uma publicação destinada ao público infanto-juvenil. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido. (RE 221.239/SP, 2ª T., rel. Min. Ellen Gracie, j. 25-05-2004)

Obs.1: *E as listas telefônicas?* Para o STF, são periódicos igualmente imunes (“utilidade social do bem”).

Na alínea “d” o vetor axiológico são diversos, por exemplo, difusão do conhecimento, cultura.

Comentários

**Insumos*

O insumo que deve ser protegido ao papel que é utilizado para impressão do livro; do jornal e do periódico.

Súmula 657-STF: “A imunidade prevista no art. 150, VI, d, da CF abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos”.

Obs.1: Há diversas decisões do STF afastando a imunidade tributária da tinta utilizada no processo de produção dos livros, jornais e periódicos, por aplicar interpretação restritiva.

1.3 Estudo pontual do art. 150, inciso VI, da Constituição Federal

Alínea “E”

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

VI – instituir impostos sobre:

- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, *salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura “a laser”*.

Introduzida pela Emenda Constitucional 75/2013 como decorrência da aprovação da denominada “PEC da Música”, a alínea “e” do art. 150, VI, da Carta Magna, proíbe a instituição de impostos sobre “fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser”.

Apontamentos 1:

A imunidade da alínea “e” foi incorporada ao texto constitucional com a Emenda 75 de 2013 e é corriqueiramente denominada de “Imunidade Musical”. O objetivo proposto pela referida imunidade é de desonerar de impostos as obras artísticas musicais brasileira, de modo a:

- atacar o “fantasma” da pirataria e contrafação;

- difundir a cultura (art. 23, V, da CF);

(Objetivos da Emenda).

Em sua obra, Ricardo Alexandre expõe (Direito Tributário Esquematizado, 2016): “*Na própria Exposição de Motivos da Proposta de Emenda à Constituição que resultou na EC 75 afirmou-se que a novidade atenuará sensivelmente a barreira econômica que pesa sobre o produto original, tornando-o mais acessível ao consumo, popularizando ainda mais seu acesso às classes menos privilegiadas do País. Assim, o objetivo expressamente declarado foi o combate à pirataria*”.

(...)”.

Apontamentos 2:

Etapa 1: Acontece no Estúdio, e lá acontece a gravação, ocasião em que antes tinha incidência de ISS.

Etapa 2: na etapa de industrialização, permanece a incidência do IPI.

Etapa 3: na fase de comercialização, por sua vez, não incidirá o ICMS.

IMPORTANTE!

- Não incide ISS;
- Incide IPI;
- Não incide ICMS.

Já caiu!

1. (FCC - 2014 - TJ/CE – JUIZ SUBSTITUTO) Ra-quel, violonista, Flávia, flautista e Beatriz, pia-nista, também são cantoras de música popular brasileira. Essas três artistas brasileiras decidiram, em novembro de 2013, gravar um DVD com canções, cujas letras e melodias são de autores brasileiros. Decidiram produzir o DVD no Estado do Ceará, porque, além de ser mais barato do que produzi-lo em outro Estado, ou até mesmo no ex-terior, foram informadas de que o DVD já estaria nas lojas a tempo para as vendas de Natal. A criação desse DVD (...)

a) está sujeita ao Imposto sobre Produtos Industrializados, na fase de multiplicação industrial de seus suportes materiais gravados.

b) está sujeita ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, relativamente à gravação das canções. (Obs.: Falso, pois não está sujeita ao ISS)

c) não está sujeita a imposto algum, desde a gravação do videofonograma até sua comercialização no varejo, porque Raquel, Flávia e Beatriz são brasileiras. (Obs.: Falso, na segunda fase, sujeita-se, por exemplo, ao IPI)

- d)** não está sujeita a imposto algum, desde a gravação do videofonograma até sua comercialização no varejo, porque os autores das canções são brasileiros. (Obs.: Falso, **na segunda fase, sujeita-se, por exemplo, ao IPI**) e
- e)** está sujeita ao ICMS, nas vendas dos DVDs pelos estabelecimentos varejistas aos consumidores finais. (Obs.: Falso, pois **não está sujeita ao ICMS**)

2. (TRF 2Rª, 2014, JUIZ FEDERAL SUBSTITUTO) Julgue o item a seguir:

~~É lícito exigir~~ impostos sobre a comercialização ao consumidor final de DVD que contenha videofonograma produzido por produtores brasileiros, em território nacional, contendo obras musicais de autores estrangeiros interpretadas por artistas brasileiros. Errado, pois não incide ICMS.

Sistema Tributário Nacional

O estudo sobre o Sistema Tributário

Nacional engloba o estudo dos tributos, seu conceito e a análise das cinco **espécies tributárias**.

1) Espécies Tributárias Tributo é a prestação:

- ✓Pecuniária;
- ✓Compulsória;
- ✓Diversa de Multa;
- ✓Instituída por lei;
- ✓Cobrada mediante lançamento.

Análise Pontual do Conceito de Tributo

1) É **prestação PECUNIÁRIA**: a pecúnia é o modo pelo qual o tributo deve ser carregado ao Fisco. Portanto, paga-se o tributo em dinheiro (real). Além disso, o tributo pode ser pago em cheque (art. 162,I, do CTN).

Questiona-se: *é possível pagar tributo com bem imóvel?*

Não se admite o tributo “in natura”, ou seja, não se pode pagar o tributo com produtos agrícolas, por exemplo, café, laranja etc.

Quanto aos bens **imóveis**, a LC n. 104/2001 trouxe para o CTN o inciso XI do art. 156, **prevendo a DAÇÃO EM PAGAMENTO, exclusivamente para tais bens**. Isso significa que o expediente não era legítimo antes de 2001 e, após essa data, passou a ter a chancela do CTN (Condições: só para bem imóvel e necessidade de lei ordinária autorizativa).

Assim, deve tratar-se de BEM IMÓVEL, e possuir ainda, LEI AUTORIZATIVA.

Atenção: o art. 146, III, “b”, CF condiciona o regramento do crédito tributário, avocando a necessidade de lei complementar.

Sabe-se que a dação em pagamento é causa extintiva do crédito tributário, e tal instituto se adstringe a normas gerais constantes de uma lei complementar. Por isso que se editou a LEI COMPLEMENTAR n.

104, a qual alterou o CTN.

Em **moeda** ou cujo valor possa se exprimir: o legislador infraconstitucional incorreu em redundância ao repetir o caráter pecuniário da prestação, não havia a necessidade de insistir com a locução em moeda ou cujo valor nela possa se exprimir, pois, ao tratar da obrigação pecuniária, já indica que será paga em dinheiro.

51

2) É **prestação COMPUSÓRIA**: significa que o contribuinte deverá pagar independente de sua vontade, uma vez ocorrendo a incidência do fato gerador (subsunção).

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, significa dizer que consiste no cumprimento obrigatório de uma prestação em dinheiro, que independe da vontade do sujeito passivo.

A compulsoriedade decorre assim da subsunção: hipótese de incidência do fato gerador. Havendo a subsunção nasce o dever de pagar o tributo.

Assim:

O tributo é prestação compulsória. Com efeito, a prestação NÃO é facultativa, contratual ou voluntária (uma constatação trivial). Além disso, o comando quer significar outra coisa (em uma constatação mais sofisticada): a compulsoriedade decorre do *fenômeno da incidência tributária*, ou seja, da subsunção tributária (a hipótese de incidência encontrando o fato gerador, e vice-versa). Exemplo:

HI (hipótese de incidência): circular mercadorias (pressuposto normativo)

FG (fato gerador): Maria circula mercadorias (consequente)

HI → FG → NASCIMENTO DA OBRIGAÇÃO

TRIBUTÁRIA (aqui está a compulsoriedade, a inafastabilidade, a inexorabilidade do dever de pagar o imposto).

3) É prestação **DIVERSA DA MULTA**

O tributo NÃO se confunde com multa. Paga-se o primeiro em razão do FG (subsunção tributária); paga-se a última, em virtude do inadimplemento obrigacional. Daí se falar no caráter pedagógico da multa. A doutrina costuma ofertar duas modalidades de multa, a saber, a multa de mora (moratória), com viés indenizatório, ressarcitório; e a multa punitiva, com viés sancionatório.

MACETE: recomenda-se conceituar a multa a partir do próprio conceito de tributo (art. 3º, CTN), valendo-se, didaticamente, de uma pequena adaptação:

MULTA É (...) prestação pecuniária, compulsória, diversa de tributo, instituída por lei (art. 97, V, CTN) e cobrada por lançamento (art. 142, *caput*, CTN).

4) É prestação **INSTITUÍDA POR MEIO DE LEI**

Princípio da legalidade tributária (art. 150, I, da CF e 97, do CTN).

O tributo é prestação dependente de lei. Isso resgata o *princípio da legalidade tributária* (art. 150, I, CF c/c art. 97, CTN) em sua inteireza. Todos os tributos estarão submetidos a essa exigência, ressalvadas as hipóteses de mitigação da legalidade: II, IE, IPI,

IOF, CIDE-COMBUSTÍVEL e ICMS-

COMBUSTÍVEL.

Instituída por lei: O tributo pode ser instituído por meio de lei, de acordo com os arts. 150, I, da Constituição Federal e 97 do CTN, e mediante instrumento normativo com força de lei (princípio da legalidade).

5) é prestação cobrada **MEDIANTE LANÇAMENTO**

O tributo depende de lançamento. No CTN, menciona-se “atividade administrativa plenamente vinculada”. Com efeito, o ato de cobrança – quer do tributo, quer da multa – é VINCULADO, ou seja, balizado pela lei, não havendo espaço para a discricionariedade. Por fim, se o lançamento tem feição documental, não se admite a exigibilidade do tributo oralmente. Exemplo: um fiscal “diz” que fulano deve e exige o pagamento, sem o documento de cobrança pertinente.

Cobrada mediante **atividade plenamente vinculada**: o tributo será cobrado pelo poder público que não terá margem de liberdade para escolhas discricionárias. O fiscal não poderá cobrar tributo consoante a sua conveniência e oportunidade; deverá exigir a obrigação tributária do contribuinte exatamente como está disposto na legislação.

E quais são as espécies tributárias contemplamos no Brasil?

O sistema tributário possui CINCO tipos de tributos. Todos são mencionados na CF e apresentam detalhamentos no CTN.

O art. 146, III, “a”, CF indica que FGs, bases de cálculo, entre outros elementos, devem estar em uma lei complementar (...) o CTN “faz as vezes de”.

O STF adotou a teoria quinaria, que classifica o tributo em cinco espécies tributárias.

Na **Constituição Federal**:

Art. 145. Indica três modalidades: impostos, taxas e contribuições de melhoria;

Art. 148. Contempla os empréstimos compulsórios;

Art. 149. Contribuições.

Assim:

✓Impostos;

✓Taxas;

✓Contribuição de melhoria;

✓Empréstimo compulsório;

✓Contribuições;

53

Trata-se da teoria PENTAPARTIDA, Pentapartite, quinquipartite (tida), segundo o qual as cinco exações supracitadas enquadram-se com fidelidade ao art. 3º do CTN, já estudado. Essa teoria é a prevalecente no STF e na doutrina majoritária.

Súmula vinculante 52-STF: Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da CF, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas.

Súmula 724-STF: “Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas **atividades essenciais de tais entidades**”. (Convertida na Súmula

Vinculante 52).

Súmula 730-STF: “A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, c, da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários”.

Súmula 657-STF: “A imunidade prevista no art. 150, VI, d, da CF abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos”.

INFORMATIVOS

INFORMATIVO 696, STF IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: Imunidade tributária recíproca e Correios

Os Correios possuem a natureza jurídica de empresa pública federal prestadora de serviços públicos. Os serviços prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT estão abrangidos pela imunidade recíproca (art. 150, VI, a, e §§ 2º e 3º da CF).

INFORMATIVO 714, STF IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: Imunidade tributária e imóvel vago

O art. 150, VI, “c”, da CF/88 prevê que as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, gozam de imunidade tributária quanto aos impostos, desde que atendidos os requisitos previstos na lei.

A imunidade somente incide sobre o patrimônio, a renda e os serviços da instituição de ensino que estejam relacionados com as suas finalidades essenciais (art. 150, § 4º da CF/88).

Neste julgado, a 1ª Turma do STF decidiu que o fato de o imóvel estar vago ou sem edificação não é suficiente, por si só, para retirar a garantia constitucional da imunidade tributária. Não é possível considerar que determinado imóvel está voltado a finalidade diversa da exigida pelo interesse público apenas pelo fato de, momentaneamente, estar sem edificação ou ocupação.

Vale ressaltar, no entanto, que há precedente recente em sentido contrário.

INFORMATIVO 749, STF IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: Imunidade tributária recíproca e dívidas tributárias decorrentes de sucessão.

A antiga RFFSA era uma sociedade de economia mista federal, que foi extinta, e a União tornou-se sua sucessora legal nos direitos e obrigações. A União goza de imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, “a”, da CF/88). A RFFSA não desfrutava do benefício pois se tratava de entidade exploradora de atividade econômica.

Os débitos tributários que a RFFSA possuía foram transferidos para a União e devem ser pagos, não podendo este ente invocar a imunidade tributária recíproca.

O STF concluiu que a imunidade tributária recíproca não afasta a responsabilidade tributária por sucessão, na hipótese em que o sujeito passivo era contribuinte regular do tributo devido. STF. 1ª Turma. RE 599.176/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgado em 5/6/2014 (Info 749).

INFORMATIVO 763, STF IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: Os Correios gozam de imunidade tributária recíproca.

Embora a CF/88 reconheça a imunidade recíproca apenas às pessoas políticas (Administração direta), autarquias e fundações, a jurisprudência estende o benefício também às empresas públicas e às sociedades de economia mista, desde que prestadoras de serviço público.

Assim, as empresas públicas e sociedades de economia mista que desempenham serviços públicos também desfrutam da referida imunidade.

Por outro lado, se a empresa pública ou sociedade de economia mista explorar atividade econômica, não irá gozar do benefício porque a ela deve ser aplicado o mesmo regime jurídico da iniciativa privada (art. 173, § 1º, II, da CF/88).

O exemplo mais comum de empresa pública que goza de imunidade recíproca é a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT. Isso porque os Correios são entendidos como uma empresa prestadora de serviço público obrigatório e exclusivo do Estado e não como exploradora de atividade econômica, embora também ofereçam serviços dessa natureza.

Se houver dúvida acerca de quais imóveis estariam afetados ao serviço público, cabe ao Fisco produzir prova em contrário, haja vista militar em favor do contribuinte a presunção de imunidade anteriormente conferida em benefício dele.

Assim, para que o Município possa cobrar IPTU sobre o imóvel ele deverá identificar e provar que aquele imóvel específico não se destina às finalidades essenciais dos Correios.

STF. Plenário. RE 773992/BA, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 15/10/2014 (repercussão geral) (Info 763).

INFORMATIVO 567, STJ

Materialidade do crime do art. 184, § 2º, do CP.

É suficiente, para a comprovação da materialidade do delito previsto no art. 184, § 2º, do CP, a perícia realizada, por amostragem, sobre os aspectos externos do material apreendido, sendo desnecessária a identificação dos titulares dos direitos autorais violados ou de quem os represente. STJ. 3ª Seção. REsp 1.456.239-MG e REsp 1.485.832-MG, Rel. Min. Rogerio Schietti Cruz, julgado em 12/8/2015 (recurso repetitivo) (Info 567).

INFORMATIVO 527, STJ IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: Imunidade tributária recíproca: existe uma presunção de que os bens das autarquias e fundações são utilizados em suas finalidades essenciais.

O art. 150, VI, “a”, da CF/88 prevê que a União, os Estados/DF e os Municípios não poderão cobrar impostos uns dos outros.

Essa imunidade também vale para as autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes (art. 150, § 2º da CF/88). Existe uma presunção de que os bens das autarquias e fundações são utilizados em suas finalidades essenciais.

Assim, o ônus de provar que determinado imóvel não está afetado à destinação compatível com os objetivos e finalidades institucionais de entidade autárquica recai sobre o ente tributante que pretenda, mediante afastamento da imunidade tributária prevista no § 2º do art. 150 da CF, cobrar o imposto sobre o referido imóvel.

56

INFORMATIVO 534, STJ

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: Para que o Município cobre ITBI de um imóvel de Igreja, é preciso que ele prove que esse bem está desvinculado de sua destinação institucional.

Em se tratando de entidade religiosa, há presunção relativa de que o imóvel da entidade está vinculado às suas finalidades essenciais, o que impede a cobrança de impostos sobre aquele imóvel de acordo com o art. 150, VI, “c”, da CF.

Nesse contexto, a descaracterização dessa presunção para que incida ITBI sobre imóvel de entidade religiosa é ônus da Fazenda Pública municipal, nos termos do art. 333, II, do CPC. STJ. 2ª Turma. AgRg no AREsp 444.193-RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 4/2/2014.

Conteúdo 06: Espécies Tributárias

Inicialmente vamos lembrar!

Conceito:

O Tributo é uma prestação: pecuniária; compulsória; diversa de multa; instituída por meio de lei; cobrada por lançamento.

Tributos no Brasil:

O sistema tributário brasileiro possui CINCO tipos de tributos. Todos são mencionados na CF e apresentam detalhamento no CTN.

Teoria pentapartida: adotada no OJ Brasileiro.

Segundo a referida teoria, são cinco exações que se enquadram no conceito de tributo, nos moldes do art. 3º do CTN.

Conceito de Tributo no CTN:

*Art. 3º. CTN: Tributo é toda prestação pecuniária, compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

- Tributos em Espécie

a) Empréstimo Compulsório:

Restituibilidade: trata-se de um tributo restituível.

No empréstimo compulsório, a cláusula de restituição já existe quando de sua incidência. Refere-se a uma característica inerente dessa espécie tributária.

Restituição

O parágrafo único do art. 15 do Código Tributário Nacional exige que a lei instituidora do empréstimo compulsório fixe o prazo e as **condições de resgate**. Assim, a tributação não será legítima sem a previsão de restituição.

Nas lições de Marcelo Novelino e Dirley da Cunha

Jr. (Constituição Federal para Concursos) “*os empréstimos compulsórios constituem tributo exclusivo da União, que somente poderá instituí-los mediante lei complementar e nas hipóteses do art. 148. São, contudo, **tributos restituíveis**, tendo em vista que, após o atendimento das situações que o ensejaram, devem ser restituídos ao contribuinte, no prazo e sob as condições previstos na lei instituidora*”.

✓ Já nasce com a cláusula de restituição.

O empréstimo compulsório é **tributo federal**, posto que é instituído pela União, mediante “lei complementar” (art. 148, *caput*, da Constituição Federal).

Nesse sentido, dispõe o texto constitucional “A UNIÃO mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios (...)”.

Obs.1: A competência para a criação de empréstimos compulsórios é **exclusiva da União**. Esta é uma regra sem exceções. Por mais urgente, grave, relevante que seja a situação concreta, não é possível a instituição da exação por parte dos Estados, dos Municípios ou do Distrito Federal.

O empréstimo compulsório é **tributo federal**, ou seja, de competência tributária da **União**. Nessa medida é vedado a um Município instituir o empréstimo compulsório. Da mesma forma, **é defeso ao Distrito Federal e a qualquer Estadomembro fazê-lo**, sob pena de usurpação da competência tributária, que privativamente foi conferida à União, no âmbito desse tributo. (Eduardo Sabbag, 2016).

Que tipo de lei será utilizada para criar o empréstimo compulsório?

- **Lei Complementar;**

Obs.1: Não é possível a criação de empréstimo compulsório por meio de medida provisória, inobstante seu caráter de relevância e urgência.

Nesse sentido, ensina o Professor Ricardo Alexandre (Direito Tributário Esquematizado, 2016) *A instituição de empréstimos compulsórios só é possível mediante lei complementar. Esse ponto tem gerado equívocos. Nas situações em que é possível a instituição de empréstimos compulsórios (guerra externa ou sua iminência, calamidade pública e investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional), a relevância e a urgência saltam aos olhos. Isto tem feito com que alguns, numa análise mais apressada, recordem-se das medidas provisórias, pois sua edição depende, exatamente, da presença desses requisitos (relevância e urgência). Todavia, como a*

*Constituição exige lei complementar para a criação dos empréstimos compulsórios e proíbe que as medidas provisórias regulamentem matérias sujeitas a reserva de lei complementar (art. 62, § 1.º, III), a conclusão é óbvia: leis ordinárias e medidas provisórias **não podem criar empréstimos compulsórios**.*

Lembre-se: O art. 148 da CF estabelece que Empréstimo Compulsório deve ser instituído por meio de lei complementar, assim, é vedada Medida Provisória tratar sobre matéria reservada à Lei Complementar.

Apontamentos:

O Empréstimo Compulsório:

É **tributo, sim**, sobretudo à luz da doutrina majoritária e da jurisprudência (no passado, muito se discutiu sobre sua natureza, se tributária ou não);

É **tributo autônomo, sim**, não se confundindo com as demais espécies tributárias (há posicionamento minoritário que vê no Empréstimo Compulsório a figura de “imposto restituível”).

Conforme já apontado, trata-se de **tributo restituível** (o STF defende a restituição em dinheiro e de modo corrigido). O seu traço característico é a RESTITUIBILIDADE;

Os dois incisos do art. 148 da CF não hospedam “fatos geradores”, mas simples pressupostos fáticos (situações deflagrantes):

59

Obs.1: O empréstimo compulsório não contempla fatos geradores, mas situações deflagrantes – **pressupostos fáticos**.

Art. 148. A **União**, mediante **lei complementar**, poderá instituir **empréstimos compulsórios**:

- i.- para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
- ii.- no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será

vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Pressupostos fáticos:

- a) Despesas extraordinárias (em virtude de **calamidade pública** ou de **guerra externa**);

Obs.1: a situação calamitosa deve ser limítrofe, por exemplo, hecatombes avassaladoras, cataclismos ou catástrofes. Além disso, quanto à guerra externa (imminente ou eclodida), veja que tal contexto pode ensejar DOIS tributos no Brasil: o ECOM (agora estudado) E o IMPOSTO EXTRAORDINÁRIO –

ART. 154, II, CF.

Obs.1: Não precisa haver a decretação do Estado de Calamidade para a cobrança do empréstimo compulsório (CESPE), é preciso tão somente que a calamidade tenha proporções catastróficas.

Obs.2: No tocante a guerra, essa pode ser imminente (prestes a acontecer) ou eclodida.

Despesa Extraordinária – é aquela que passa pelo completo esgotamento das forças orçamentárias do Estado.

Assim: a “extraordinariedade” indica uma situação em que se fará necessária a utilização dos recursos da exação em apreço, diante de uma anormalidade fática, não previsível, caracterizada pelo esgotamento dos fundos públicos ou inanição do Tesouro.

b) Investimento público de caráter urgente e relevante interesse social

Trata-se de investimento que se traduz em uma antecipação de receita de importe pecuniário, do patrimônio particular para os cofres estatais.

Diante do consignado, contemplamos que “a

*Constituição Federal apresenta os critérios formais e materiais para a instituição dos empréstimos compulsórios, adstringindo-se os critérios materiais a dois **pressupostos indeclináveis** que autorizam o uso da supracitada faculdade impositiva: despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência e investimento público de caráter urgente e relevante interesse social”.* (Eduardo Sabbag, 2016).

Lembre-se: o legislador constituinte não elegeu hipótese de incidência tributária “para o empréstimo compulsório”, mas tão somente as circunstâncias para sua instituição, nos termos do que se depreende do art. 148 da CF.

- Terceira hipótese de Empréstimo Compulsório?

É constitucional o empréstimo compulsório criado em face de conjuntura econômica que exija absorção temporária de poder aquisitivo de moeda?

A situação fática de incidência encontra-se prevista ao teor do art. 15, inciso III, do CTN, porém o referido não foi recepcionado pela Constituição Federal.

Assim, o citado art. 15, III, do CTN **não foi recepcionado pela nova Constituição Federal**, de forma que os empréstimos compulsórios só podem ser instituídos nas hipóteses constitucionalmente previstas.

Nesse sentido, discorre Josiane Minardi (Manual de D. Tributário, 2016, p. 574):

*Ao tratar sobre o art. 15 do CTN, importa salientar que o inciso III que enumera outra situação possível de instituição de empréstimo compulsório – conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo – **não** foi recepcionado pela*

Constituição Federal, de modo que as hipóteses para a instituição do Empréstimo Compulsório são apenas aquelas mencionadas pelo art. 148 da CF.

Obs.1: Tema de alta incidência em provas CESPE.

Lembre-se: Não há previsão constitucional para a instituição de empréstimo compulsório no caso de conjuntura que exija absorção temporária do poder aquisitivo.

CUIDADO: são dois pressupostos, apenas! Qualquer ECOM que venha com base em pressuposto distinto será inconstitucional! Exemplo (Questão Delegado PF/CESPE): “*É inconstitucional o ECOM criado em face de conjuntura econômica que exija a absorção temporária de poder aquisitivo da moeda*”. Por quê? Primeiro: porque não está na CF; Segundo: porque o art. 15, III, CTN não foi recepcionado pela CF/88.

Princípio da anterioridade na espécie tributária

“Empréstimo Compulsório”

O empréstimo compulsório na situação do art. 148, inc. I, da CF **não se submete ao princípio da anterioridade** (anual e nonagessimal).

61

“*O legislador foi sensível ao fato de que, nos casos de guerra externa e sua iminência e de calamidade pública, há uma necessidade bem maior de celeridade, de rapidez na instituição e cobrança do tributo. Justamente por isso, nesses casos a exação pode ser criada e cobrada de imediato, sem necessidade de obediência aos princípios da anterioridade e da noventena*” (Ricardo Alexandre, Direito Tributário Esquematizado, 2016).

Coborrando ainda preleciona Josiane Minardi “*com o propósito de atender às despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, o Empréstimo Compulsório, instituído para essa finalidade, poderá ser cobrado imediatamente, sem ter de observar os princípios da Anterioridade do Exercício e dos Noventa Dias, nos termos do art. 150, §1º, da CF, tendo em vista seu caráter de urgência*”.

- ✓ **Já caiu:** Em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009: “*Os Empréstimos Compulsórios poderão ser instituídos para atender às despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, não sendo necessária, nesses casos, a observância ao princípio da anterioridade*”.

(Correto)!

O **empréstimo compulsório previsto no inciso I do art. 148 da CF**, afeto às despesas extraordinárias decorrentes de guerra externa e calamidade pública, é considerado, conforme se depreende das duas ressalvas constantes do art. 150, § 1º, CF, verdadeira **exceção às duas anterioridades tributárias** – **anual e nonagesimal**.

Atenção: na hipótese de criação de empréstimo para investimento público de caráter urgente e relevante interesse social (inciso II, art.

148), **incide as duas anterioridades**.

Assim:

Dica1: O princípio da anterioridade tributária e o empréstimo compulsório

Inciso I: Exceção às duas anterioridades tributárias (exigência imediata) nos termos do art. 150, §1º da Constituição Federal.

Inciso II: regra às DUAS anterioridades (anual e nonagessimal). Respeita a anterioridade!

Dica2: Parágrafo único do art. 148 da CF: ali se mencionou que a receita do Empréstimo

Compulsório deve estar vinculada à sua despesa. Não pode haver tredestinação ou desvio de finalidade! O comando entrou no texto constitucional de 1988.

Nesse sentido, o texto constitucional “*a aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição*”.

Lembre-se: estabelece a CF que a aplicação dos recursos provenientes do empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentar a instituição desse empréstimo.

- ✓ **Já caiu**: Nos termos da Constituição Federal em caso de calamidade pública causadora de despesa extraordinária, poderá a União Federal instituir, autorizada por lei complementar, o seguinte tributo:

Empréstimo Compulsório.

b) Contribuição de Melhoria

Segundo Josiane Minardi “*a contribuição de melhoria alude ao tributo instituído em virtude da realização de obra pública que, de maneira geral, valoriza imóveis da região abrangida pela obra. Com essa valorização, o Ente Federativo que a realizou poderá exigir **Contribuição de Melhoria** dos proprietários desses imóveis*”.

O tributo pode ser federal, estadual, ou municipal (U, E, M e DF). Nas raras aparições, veio como tributo municipal, perante as **obras públicas de asfaltamento**.

O fato gerador do tributo será a valorização imobiliária decorrente de uma obra pública.

Um dos pressupostos para que a haja a cobrança da contribuição de melhoria é que esta decorra de OBRA PÚBLICA, além disso, deve a obra pública VALORIZAR.

Nesse sentido, preleciona Ricardo Alexandre (2016) “*o fato gerador da contribuição de melhoria não é a realização da obra, mas sim sua consequência, a **valorização imobiliária**. A melhoria exigida pela Constituição é, segundo o STF, o acréscimo de valor à propriedade imobiliária dos contribuintes, de forma que a base de cálculo do tributo será exatamente o valor acrescido, ou seja, a diferença entre os valores inicial e final do imóvel beneficiado*”.

Quais obras públicas estão englobadas?

Decreto-lei nº 195/67: O art. 2º contempla o rol de obras públicas que poderá ensejar o tributo “contribuição de melhoria”.

Art. 2º Será devida a Contribuição de Melhoria, no caso de valorização de imóveis de propriedade privada, em virtude de qualquer das seguintes obras públicas:

- I. abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas;
- II. construção e ampliação de parques, campos de desportos, pontes, túneis e viadutos;
- III. construção ou ampliação de sistemas de trânsito rápido, inclusive todas as obras e edificações necessárias ao funcionamento do sistema;
- IV. serviços e obras de abastecimento de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes e comunicações em geral ou de suprimento de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade pública;
- V. proteção contra secas, inundações, erosão, ressacas, e de saneamento de drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos d'água e irrigação;
- VI. construção de estradas de ferro e construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem;
- VII. construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos;
- VIII. aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriações em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico.

Obs.1: A contribuição de melhoria visa coibir o locupletamento do particular.

Evitando o enriquecimento ilícito do particular, a contribuição de melhoria respalda-se no fundamento moral de que se deve indenizar o Estado por essa vantagem econômica especial, ainda que não a tenha querido.

Sendo os proprietários do imóvel beneficiado com a obra, deve os referidos pagar o tributo da contribuição de melhoria.

Obs.2: A contribuição de melhoria é um tributo vinculado, bilateral, contraprestacional ou sinalagmático.

O tributo é considerado vinculado quando o Estado tem de realizar alguma atividade específica relativa ao sujeito passivo para legitimar a cobrança.

Bilateral – o Estado atuando, o proprietário, uma vez presente os pressupostos, pagará a indenização.

Contraprestacional – Estado se incumbe de prestar a obra, e vai o dinheiro por meio do pagamento da contribuição.

- Atenção: os dois **tributos vinculados** são **taxas** e **contribuição de melhoria**.

Obs.3: A contribuição de melhoria depende de **lei ordinária**, não estando reservada à competência da lei complementar.

- LEI ORDINÁRIA!

Obs.4: A base de cálculo será o “*quantum*” de valorização experimentada pelo imóvel. Desse modo, a BC do tributo nunca poderá ser:

O custo da obra (o “custo” é BC própria das taxas!);

O valor da obra (o “valor” é BC própria dos impostos!).

→ A base de cálculo da contribuição de melhoria é o quantum de valorização experimentada pelo imóvel, ou seja, o benefício real que a obra pública adicionou ao bem imóvel da zona valorizada.

De forma esquematizada:

BASE DE CÁLCULO = Valor do IMÓVEL (após a obra) – Valor do IMÓVEL (antes da obra).

64

JURISPRUDÊNCIA

EMENTA: TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. 1. A entidade tributante ao exigir o pagamento de contribuição de melhoria tem de demonstrar o amparo das seguintes circunstâncias: (...) c) **a base de cálculo é a diferença entre dois momentos**: o primeiro, o valor do imóvel antes da obra ser iniciada; o segundo, o valor do imóvel após a conclusão da obra. (...) 4. Adoção, também, da corrente doutrinária que, no trato da contribuição da melhoria, adota o critério de mais-valia para definir o seu fato gerador ou hipótese de incidência (no ensinamento de Geraldo Ataliba, de saudosa memória) (REsp 169.131/SP, 1ª T., rel. Min. José Delgado, j. em 02-06-1998).

E qual o limite da cobrança?

No âmbito da base de cálculo da contribuição de melhoria, há dois limites que influenciam com expressividade o processo de cobrança da exação. São eles: o **limite total** (ou global) e o **limite individual**.

O sistema brasileiro adota o “DUPLO LIMITE” ou limite misto.

Limite Geral (total/global): respeito ao teto do valor gasto com a obra.

Desse modo:

Existem dois limites de cobrança do tributo:

LIMITE INDIVIDUAL e **LIMITE GLOBAL** (ou

TOTAL). No Brasil, prevalece tal sistema, o **SISTEMA MISTO** ou DE **DUPLO LIMITE**.

Observemos os detalhes acerca de tais limites (o tema é bastante cobrado em provas!):

- LIMITE INDIVIDUAL: parte-se da cobrança individualizada dos beneficiários da valorização. Em síntese: o limite individual exterioriza que não se manifesta lícita a cobrança sobre cada um em montante superior ao da mais-valia imobiliária percebida.
- LIMITE GLOBAL: respeita-se o teto de valor gasto com a obra, sob pena de haver um enriquecimento sem causa por parte do Estado. Em síntese: é o parâmetro que se impõe como “teto” de cobrança, demarcando um ponto acima do qual não se pode arrecadar, sob pena de transformar a contribuição em verdadeiro imposto, servindo ao enriquecimento injusto do Estado.

Sujeito Passivo

Quem vai pagar a contribuição de melhoria? É o proprietário do bem imóvel que receber os efeitos positivos da valorização imobiliária (zona de influência).

Atenção! Nunca será, por força de lei, o inquilino (apenas for força de contrato, ocasião em que será válido tão somente para o Direito Civil, nos termos previsto no art. 123 do CTN).

Dessa forma, contemplamos que O sujeito passivo da contribuição de melhoria é o proprietário do imóvel, por estar diretamente ligado ao fato gerador da exação, à luz de uma relação pessoal e direta (art. 121, parágrafo único, I, CTN) que mantém com este fato jurídico-tributário.

Assim: a cobrança da Contribuição de Melhoria deverá ocorrer pelo Ente Federativo que tiver realizado a obra (Sujeito Ativo) E será exigida no proprietário do imóvel (Sujeito Passivo).

Art. 130, caput, CTN: indica que *o adquirente do bem imóvel, nos casos de responsabilidade por sucessão imobiliária, será o responsável tributário pela contribuição de melhoria devida pelo alienante.*

Dispositivo Legal

Art. 130, caput, CTN. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, (...) sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

Detalhe quanto à chamada zona de influência (ou área de benefício): obra feita na zona norte do Rio de Janeiro não pode gerar o tributo para o proprietário de bem imóvel da Zona Sul. Isso geraria vício quanto à sujeição passiva, o que, decorrencialmente, indica mácula à legalidade (art. 97, III, parte final, CTN).

Quando será pago o tributo (contribuição de melhoria)?

→ Após a finalização da obra (art. 9º do Decreto-Lei nº 195/67).

Paga-se o tributo **após a obra estar concluída**. Com efeito, conforme estudaremos (na linha do tempo), o dever de pagar o tributo surge com o fato gerador.

Retomando o estudo da Contribuição de Melhoria...

O tributo será adequadamente cobrado, respeitando-se uma fase inicial muito importante: **publicação prévia de um Edital**, revelando a todos os interessados características da obra (orçamento descritivo, zona de influência, etc.).

(...)

(...) **Após o procedimento, qualquer interessado poderá ofertar impugnação à obra desejada (art. 82, I, CTN).**

A contribuição de melhoria é considerada, pelas razões acima, um tributo muito democrático, transparente e participativo. Talvez por isso não vingue no Brasil...

Apontamentos Finais (uma visão interdisciplinar para questões capciosas em provas):

1. CONTR. MELHORIA x IPTU: será possível o pagamento dos dois tributos, com a seguinte ressalva – o IPTU será pago todo ano (FG continuado), enquanto a Cont. Melhoria deverá ser paga apenas uma vez (FG instantâneo).

Por fim, frise-se que os fatos geradores dos dois tributos são inconfundíveis (art. 4º, caput, CTN).

Assim, contemplamos que é possível a incidência de ambos os tributos, os quais terão fatos geradores diferentes e forma de pagamento também.

2. CONTR. MELHORIA x IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTO (art. 163, II, CTN): na hipótese de dívida tributária conjunta (o fulano deve, concomitantemente, imposto, taxa e cont. de melhoria para o mesmo Ente, por exemplo, o município), qual deverá ser a ordem de imputação?

Nos casos de imputação de pagamento em que exista simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, consoante o art. 163 do CTN, teremos a seguinte ordem de imputação de pagamento:

- **1º Contribuição de melhoria;**
- **2º Taxa;**
- **3º Imposto.**

Nesse sentido, o texto normativo:

Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade

pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas: (...)

II – primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos; (...).

3. CONTR. DE MELHORIA x ISENÇÃO (ART. 177, I, CTN): em regra, a isenção não deve servir para as taxas e cont. de melhoria, sendo adequada para os impostos. Com efeito, estes são tributos unilaterais, “abrindo-se” para a norma isentiva. Por outro lado, as taxas e cont. de melhoria, sendo tributos bilaterais, tendem a ser refratárias à ocorrência da norma isentante, salvo se houver disposição contrária na lei.

4. CONTR. DE MELHORIA x PAVIMENTAÇÃO ASFÁLTICA x RECAPEAMENTO ASFÁLTICO

A obra de asfaltamento (ou pavimentação asfáltica) deve, sim, ensejar a contribuição de melhoria (e não as taxas!!!), segundo o STF, em vereditos insertos em vários julgados desde a década de 80.

(...)

Além disso, o STF já entendeu que o recapeamento asfáltico é simples serviço de manutenção e conservação, NÃO acarretando a valorização do imóvel. Daí ser indevida a contribuição de melhoria (RE 116.148/SP, de 1993).

Conteúdo 07: Espécies Tributárias

Espécies Tributárias

- Taxas;
- Impostos; e
- Contribuições

Vale lembrar!

Conceito de Tributo: **tributo** é toda prestação pecuniária, compulsória, diversa da multa, instituída por meio de lei, cobrada mediante lançamento.

O sistema tributário possui CINCO tipos de tributos. Todos são mencionados na Constituição Federal e apresentam detalhamento no CTN.

Quantas e quais são as espécies de tributos?

A redação literal do CTN prevê apenas três espécies, mas o STF e a doutrina majoritária apontam cinco.

Veja:

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 145, e o Código Tributário Nacional em seu artigo 5º, dispõem que cabe aos entes federativos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) instituir: impostos, taxas e contribuições de melhoria (teoria tripartite).

Ocorre que a doutrina e a jurisprudência assumem a teoria pentapartida (também conhecida como quinquartite, quinquartite ou pentapartite) que incluem ao rol, elencado pelos artigos supracitados, o empréstimo compulsório e as contribuições especiais, respectivamente citadas nos artigos 148 e 149 e 149-A da Carta Magna.

Portanto, a teoria quintepartite adota como tributos: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e as contribuições especiais.

ATENÇÃO! Art. 145: impostos, taxas e contribuições de melhoria;

Art. 148: empréstimos compulsórios; Art. 149: contribuições.

a) Taxas

Arts. 145, II, CF e arts. 77; 78 e 79 do CTN.

Conforme ensina Eduardo Sabbag, a taxa é um **tributo vinculado** à ação do Estado. Portanto, o

Estado “age” e o contribuinte paga a taxa, como uma contraprestação.

O fato gerador liga-se a atuação do Estado, e não do particular. Diz respeito a um **fato do Estado, não a um fato do contribuinte**. O Estado exerce ou disponibiliza determinada atividade e, por isso, cobra a taxa de quem aproveita, efetiva ou potencialmente, aquela atividade.

O contexto é de bilateralidade ou de sinagma.

Nessa mesma linha de pensamento, ensina Josiane Minardi (Manual de D. Tributário. 2016, p. 535) “*as taxas são tributos intimamente ligados à atividade do Estado. Isso quer dizer que a hipótese de sua incidência está atrelada a uma contraprestação do Estado, paga pelo contribuinte que usufruiu dessa atividade estatal*”.

Segundo Roberval Rocha (Código Tributário para Concursos) “*as taxas são tributos cujo fato gerador é configurado por uma atuação estatal específica, referível ao contribuinte, podendo consistir no exercício regular do poder de polícia ou na prestação ao contribuinte, ou na colocação à sua disposição, de serviço público específico e divisível*”.

Obs.1: As taxas, assim como, as contribuições de melhoria são tributos vinculados. Assim, são espécies tributárias cujas hipóteses de incidência descrevem (demandam) uma atividade estatal.

→ Na taxa, o fato gerador do tributo está vinculado a uma atuação estatal: o Estado vai agir.

Essa é a razão pela qual as taxas são tachadas de tributos bilaterais, contraprestacionais ou sinalmáticos.

As taxas, sendo tributos, dependem de lei (lei ordinária, e não lei complementar). Da mesma forma, como tributos, devem respeitar os princípios constitucionais tributários (legalidade, anterioridade, irretroatividade etc).

Como depende de lei ordinária, a taxa pode ser instituída por meio de medida provisória, posto que a vedação não estende-se a referida espécie (matérias reservada a lei complementar não pode ser regulamentada por medida provisória). Art. 62, §1º, inc. III, da CF: é vedado a edição de medida provisória sobre matéria “reservada a lei complementar”.

Competência

No plano da competência tributária, costuma-se dizer que há, para as taxas (e contribuições de melhoria) uma competência tributária COMUM, embora rótulo possa despertar críticas na doutrina.

Ademais, temos taxas federais, estaduais e municipais, à segurança dos impostos.

→ A competência para instituição desse tributo com caráter sinalmático é **COMUM**, ou seja, todo e qualquer Ente Federativo que prestar serviço público poderá instituir taxas por meio de Lei Ordinária.

Sendo a taxa espécie de tributo vinculado à atuação estatal, sendo a atuação prestada pelo município, será o referido municipal, sendo do Estado, Estadual, respectivamente. Assim, contemplamos que a taxa é espécie tributária de competência comum.

A taxa pode ser:

Em razão do exercício regular do poder de polícia;

Em razão de utilização efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível.

Fato Gerador da Taxa

O fato gerador da taxa esta atrelado a atuação do Estado, e podem ser duas ações estatais: 1) exercício regular do poder de polícia e 2) utilização efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível.

Nessa linha, ensina Eduardo Sabbag, temos duas ações estatais que podem levar à cobrança de taxas tributárias no Brasil: - um certo tipo de serviço público;

- o chamado Poder de Polícia.

O poder de polícia encontra definição ao teor do art. 78 do CTN.

Art. 78. Considera-se **poder de polícia** atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Portanto, existem DOIS tipos de taxas brasileiras:

Taxa de Polícia ou de fiscalização, prevista ao teor do art. 78 do CTN;

Taxa de Serviço ou de utilização, prevista ao teor do art. 79 do CTN.

Taxa de Polícia

A taxa de polícia será cobrada em razão de um Poder de Polícia efetivamente praticado.

Poder de polícia (conceito): é uma atividade de fiscalização que limita o exercício de direitos e liberdades individuais em prol da coletividade. Não se confunde com a Polícia Civil, Polícia Militar ou Polícia Federal.

Nas lições de Josiane Minardi “*a atividade de polícia administrativa pode ser compreendida como aplicação, pela Administração Pública, das limitações constitucionais e legais impostas ao exercício de direitos individuais, em benefício do interesse público*”.

Nessa esteira, são exemplos de taxas:

- Taxa de alvará (de funcionamento ou de localização); taxa de transporte, etc.

Macete: toda taxa cujo nome vier com os termos “... de fiscalização de...” será uma taxa de polícia, por exemplo, taxa de fiscalização ambiental; taxa de fiscalização de títulos e valores mobiliários, etc.

Atenção: as denominadas taxas de turismo, criadas com o propósito de fomentar a preservação ambiental (não podem ferir o Princípio da Liberdade ao Tráfego de Pessoas e Bens, nos termos do art. 150, V, da Constituição Federal).

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, **é vedado** à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

Obs.1: a mera transposição do município ou de Estado não pode ser considerada fato gerador para a cobrança do tributo.

Exemplo:

Taxa de preservação ambiental (TPA), de bombinhas/SC (LC 185 de 2013: constitucional).

Taxa de Serviço

O Estado poderá cobrar um valor para cobrir os custos dos serviços públicos que preste às pessoas. A isso se dá o nome de taxa de serviço.

A taxa de serviço se exige em razão da utilização efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível.

Art. 79 do CTN: Os serviços públicos a que se refere o art. 77 consideram-se: (...)

- ii.– específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade públicas;
- iii.– divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

O tipo de serviço que pode ensejar essa taxa no Brasil é o:

→ Serviço Público: **ESPECÍFICO E DIVISIVEL**.

Mas, o que é serviço específico e divisível?

Por **serviço público específico** (também denominado de singular ou “ut singuli”), entende-se aquele serviço prestado em unidades autônomas de utilização, sendo possível identificar o beneficiário.

É aquele destacável em unidades autônomas de utilização, permitindo-se identificar o sujeito passivo ou discriminar o usuário. Direciona-se, assim, a um número determinado de pessoas.

Existem alguns serviços públicos que se adaptam a essa configuração, todavia acabam não sendo custeados por meio de taxas, mas por intemérdio das famosas “tarifas”. Qual seria a lógica desse exotismo?

Efetivamente, para se cobrar um tributo, deve haver o respeito a vários princípios tributários (legalidade, anterioridade, isonomia, não confisco, etc). Isso faz com que o Estado, muitas vezes, sinta-se instado a preferir a tarifação à taxação. É mais simples e como menos entraves oriundos da Constituição.

Por outro lado, **serviço público divisível** é aquele quantificável, permitindo a sua aferição.

Nessa linha, o art. 79, III do CTN afirma que serviço público divisível é aquele suscetível de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

Um importante serviço público na visão do STF e do STJ: (o serviço de) fornecimento de água e esgotamento sanitário.

A Jurisprudência oscila (ou **tarifa** ou **taxa**):

STF, em 2002: Tarifa (ou preço público). AgR-RE 201.630/DF, 2002).

STJ, em 2005: Taxa (REsp 782.270/MS, de 2005).

O ponto interessante é que o STJ alterou, com o tempo, o seu modo de ver, aproximando-se da visão do STF:

STJ, em 2008: Tarifa ou Preço Público (Resp 690.609/RS, de 2008).

Tal posicionamento, deu ensejo, em 2009, à edição da **Súmula 412 do STJ**, segundo a qual “a ação de repetição de indébito de *tarifas* de água e esgoto sujeita-se ao prazo prescricional estabelecido no Código Civil (prescrição vintenária), rechaçando-se as disposições previstas no CTN (art. 165 e 168) para a garantia do direito à restituição do indébito.

Mais recentemente, em Julho de 2013, o STJ reafirmou o posicionamento acerca da natureza jurídica de TARIFA para o serviço de esgotamento sanitário (REsp 1.339.313/RJ, 2013).

Por fim, em março de 2015, o STJ reiterou o termo “tarifa” para o serviço de coleta de água (REsp 1.513.218/RJ, 2015).

Obs.: **INFORMATIVO 557, STJ.**

Na falta de hidrômetro ou defeito no seu funcionamento, a cobrança pelo fornecimento de água deve ser realizada pela tarifa mínima, sendo vedada a cobrança por estimativa. Isso porque a tarifa deve ser calculada com base no consumo efetivamente medido no hidrômetro. STJ. 2 Turma. REsp 1.513-218-RJ, Rei. Min. Humberto Martins, julgado em 10/3/2015 (Info 557).

Continuando...

O mais importante para testes de concurso é saber que o “tipo contrário” do serviço público ensejador da taxa de serviço vale dizer, o serviço público geral, universal ou “*ut universi*” NÃO poderá ensejar taxas!

Procure memorizá-los, pois as Bancas costumam solicitar o tema com frequência.

São exemplos de serviços públicos gerais:

1. Segurança Pública: não pode haver taxa de segurança pública no Brasil, todavia, o Estado do Pará já criou...).

É curioso notar que alguns Estados brasileiros tenham conseguido exigir a conhecida taxa de bombeiro, que, a nosso ver, é igualmente inconstitucional.

→ **NÃO PODE** HAVER TAXA DE SEGURANÇA PÚBLICA.

2. Limpeza pública ou limpeza de logradouros públicos (variação, capinação, limpeza de bueiros): **não pode haver taxa de limpeza pública** no Brasil. Entretanto, isso não se confunde com o serviço de coleta de lixo ou coleta de resíduos sólidos – um serviço dotado de especificidade e divisibilidade. Portanto, uma pode (taxa de lixo) e a outra não pode (taxa de limpeza). Nesse sentido, ver a súmula vinculante 19, STF.

Súmula Vinculante 19. A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis, não viola o artigo 145, II, da Constituição Federal.

Assim, lembre-se! A taxa de limpeza pública não se confunde com a costumeira taxa municipal de “coleta domiciliar de lixo”, que tem sido considerada válida pelo STJ, uma vez tendente a beneficiar unidades imobiliárias autônomas, de propriedade de diferentes lindeiros das vias públicas servidas, além de serem suscetíveis de utilização, de modo separado, por parte de cada usuário.

Assim:

<u>Taxa de Limpeza Pública</u>	Não pode
<u>Taxa de coleta domiciliar de Lixo</u>	Pode

A cobrança de taxa de limpeza pública é inconstitucional, pois não é um serviço público específico e divisível, colocado a disposição do contribuinte.

- 3) Iluminação Pública: **não pode** haver taxa de iluminação pública no Brasil, uma vez sendo geral tal serviço. Inúmeras leis municipais criadoras de tais taxas, foram consideradas inconstitucionais. Nesse sentido, vejamos o teor da súmula 670 do STF, atualmente convertida na Súmula Vinculante n. 41 do STF.

Em outubro de 2003, publicou-se a **Súmula n. 670 do STF**, segundo a qual **“o serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa”**. Frise-se que, em **11 de março de 2015**, o Plenário do STF

acolheu proposta de edição de enunciado de súmula vinculante com o seguinte teor: “**O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa**”. Assim, tornou vinculante o conteúdo do Verbete 670 da Súmula do STF. Trata-se da **Súmula Vinculante n. 41 do STF**.

SÚMULAS

Súmula n. 670, STF: O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa.

Súmula Vinculante 41: O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa.

Com a derrota dos municípios no Judiciário, esses conseguiram politicamente alterar a Constituição Federal (EC 39/2002 – art. 149-A), (,,,) prevendo a “ressurreição” da derrotada taxa de iluminação pública, a qual voltou com outro nome –

Contribuição para o Serviço de Iluminação Pública (COSIP ou CIP). É uma contribuição individual municipal, de competências dos Municípios e do DF.

Tal tributo pode ter a cobrança feita na conta de luz.

É o que vem ocorrendo.

4) E outros tantos serviços públicos gerais Apontamentos finais:

Obs.1: Os serviços públicos gerais devem ser custeados difusamente pela receita dos impostos, e nunca por taxas.

Base de cálculo das taxas

Questiona-se: *pode ser criada uma taxa com a mesma base de cálculo do IPTU, ou seja, valor venal do bem imóvel?*

A base de cálculo de imposto é o valor do bem, enquanto a base de cálculo da taxa é o custo da ação estatal (serviço público ou poder de polícia). Desse modo, **NÃO PODEMOS TER UMA TAXA COM BASE DE CÁLCULO DE IMPOSTO** (art. 145, §2º da CF).

Nesse mesmo sentido, proclama o art. 77, parágrafo único do CTN: “a taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas”.

Segundo o art. 145, §2º da Constituição Federal de 1988, as taxas não podem ter base de cálculo própria de impostos.

Exemplo: é inconstitucional uma taxa de coleta de lixo que traga como base de cálculo o valor venal do bem imóvel (base de cálculo do IPTU).

Cuidado – Súmula Vinculante nº 29: “É CONSTITUCIONAL a adoção, no cálculo do valor da taxa, de um ou mais elementos de base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja identidade entre uma base e outra”.

A contaminação ocorre apenas quando há total identidade entre uma base de cálculo e outra.

Obs.1: As taxas tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou a utilização efetiva de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição, sendo vedada a sua cobrança em razão de mera potencialidade.

b) Impostos

- Noções Gerais

Nos ensinamentos de Ricardo Alexandre (Direito Tributário Esquematizado, 2016):

Os impostos são, por definição, tributos não vinculados que incidem sobre manifestações de riqueza do sujeito passivo (devedor). Justamente por isso, o imposto se sustenta sobre a ideia da solidariedade social. As pessoas que manifestam riqueza ficam obrigadas a contribuir com o Estado, fornecendo-lhe os recursos de que este precisa para buscar a consecução do bem comum. Assim, aqueles que obtêm rendimentos, vendem mercadorias, são proprietários de imóveis em área urbana, devem contribuir respectivamente com a União (IR), com os Estados (ICMS) e com os Municípios (IPTU). Estes entes devem usar tais recursos em benefício de toda a coletividade, de forma que os manifestantes de riqueza compulsoriamente se solidarizem com a sociedade. Em resumo, as taxas e contribuições de melhoria têm caráter retributivo (contraprestacional) e os impostos, caráter contributivo.

Os impostos encontra regulamentação a partir do art. 16 do CTN, o qual proclama:

Art. 16. Imposto é tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

- os impostos não se vinculam a qualquer contraprestação por parte da Administração Pública.

Art. 16, CTN: o imposto é um tributo não vinculado à atividade estatal. Isso significa que “nós agimos”, nós pagamos o imposto.

Exemplo: João se torna proprietário de um veículo automotor, ele paga o IPVA; Maria presta determinado serviço – ela paga ISS; Nós nos tornamos proprietários de uma fazenda; nós pagamos o ITR.

Assim, podemos conceituar os impostos:

Imposto é tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa à vida do contribuinte, à sua atividade ou a seu patrimônio – é o que se depreende da dicção do art. 16 do CTN. (Eduardo Sabbag, Manual de D. Tributário, 2016).

Tributo que não tem vinculação → IMPOSTOS. Diz-se que o imposto é tributo não vinculado porque seu fato gerador não se relaciona a nenhuma contraprestação específica por parte do Estado.

A receita de impostos serve para quê?

Serve para custear difusamente os serviços públicos gerais (ou universais), por exemplo, segurança pública, limpeza pública, iluminação pública, etc.

Exemplos de Impostos (e suas siglas):

Impostos Municipais:

IPTU – imposto predial e territorial urbano;

ISS – imposto sobre serviços;

ITBI – (ITIV) imposto sobre transmissão de bens imóveis.

Observação:

A descrição das siglas acima não corresponde exatamente ao nomen jûris dos impostos citados. Por isso, recomenda-se a leitura atenta dos arts. 153, 155 e 156 da Constituição Federal. Isso valerá também para os demais impostos, os quais serão citados.

Note que esses três impostos dependem de lei que serão editadas para uma um deles nos mais de 5.500 municípios brasileiros.

Impostos Estaduais:

IPVA (imposto sobre propriedade de veículo automotor);

ICMS (imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços)

ITCMD (imposto sobre transmissão “causa mortis” e de doação).

O Distrito Federal tem como competência SEIS impostos, os três municipais e os três estaduais (IPTU, ISS, ITBI, IPVA, ICMS e ITCMD).

Trata-se da chamada competência tributária cumulativa ou múltipla (ver art. 155, caput, c/c art. 147, ambos da CF).

Impostos Federais

Todos os demais, residuais, são impostos federais:

1. Imposto sobre Importação
2. Imposto sobre Exportação
3. Imposto sobre Renda
4. Imposto sobre Produtos Industrializados IPI
5. Imposto sobre Operações Financeiras – IOF
6. Imposto Territorial Rural – ITR
7. Imposto sobre Grandes Fortunas
8. Imposto Residual
9. Imposto Extraordinário de Guerra – IEG

- Note que a União possui o maior volume de arrecadação de impostos, concentrando em seus cofres a maior parte da receita tributária.
- Também é possível notar que quase todos os impostos acima (federais, estaduais e municipais) já foram instituídos pela entidade estatal competente, excetuados os casos de Imposto Extraordinário, Impostos sobre grandes fortunas e imposto residual.

- Repartição de Receita;

Conforme se pode observar da análise pontual listada dos impostos, a União possui um maior numero de impostos, assim, para equilibrar essa desigualdade, se tem a previsão da “repartição de receitas”. Assim, tem determinados impostos que a União fica apenas com parte dos valores arrecadados à título de impostos e faz o repasse aos demais entes.

Nesse sentido, vejamos como ocorre o repasse entre os entes:

A repartição ocorre da União em direção aos Estados, DF e Municípios, numa “descendente”.

Isso revela que os impostos municipais não serão compartilhados com ninguém. Por razões óbvias, o mesmo ocorrerá com o DF.

Alguns exemplos (memorizar os demais):

1. IPVA – Estado = 50% | Município = 50%

Quanto maior for o número de licenciamentos de veículo no Município tal, maior será a fatia que este terá do IPVA repartido.

2. ICMS – Estado = 75% | **Município = 25%**

3. ITRN – União = 50% | Município = 50%*

**Esse percentual pode chegar a 100% para os municípios, desde que eles façam a arrecadação e fiscalização do imposto federal (art. 153, §4º, III, CF c/c art. 158, II, parte final da CF): EC 42 de 2003.

c) Contribuições

A contribuição é um tributo federal, em regra. Contemplando, todavia, DUAS exceções:

1º) COSIP é municipal, nos moldes do art. 149-A da Constituição Federal, sendo da competência dos Municípios e do DF; e

2º) Contribuição previdenciária dos servidores públicos não federais: art. 149, §1º da Constituição Federal, sendo competência dos Estados, Municípios e do DF.

Nesse sentido, dispõe o art. 149 da Constituição Federal:

“Art. 149. **Compete exclusivamente à União** instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6.º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo”.

Percebe-se que o legislador constituinte previu a possibilidade de a União instituir **três** espécies de contribuições, quais sejam: a) as contribuições sociais; b) as contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE); e c) as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas (corporativas).

Neste ponto, registra-se um detalhe muito importante. A competência para a criação das contribuições do art. 149 é destinada **exclusivamente à União**. Entretanto, o § 1.º do mesmo artigo **traz uma exceção**, nos seguintes termos:

“§ 1.º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União”.

Nessa esteira, destaca-se, a contribuição trata-se do mais importante e potente tributo brasileiro, sobretudo do ponto de vista da arrecadação.

A receita tributária das contribuições é impactante, razão pela qual desponta a real necessidade da boa e adequada aplicação de seus recursos.

Exemplos de duvidosas iniciativas:

CPMF: veio para custear a solução dos problemas decorrentes da saúde pública bi Brasil (foi extinta);

PIS/COFINS: vieram para custear Seguridade Social – lidamos com o constante “rombo da Previdência”.

Os exemplos acima, entre tantos outros, revelam que as receitas das contribuições no Brasil vêm sendo recorrentemente desviadas ou, se não prevalecer tal conclusão, indiscutivelmente mal aplicadas.

O art. 149, caput, da CF apresenta três tipos de contribuições:

1. **Profissionais** (ou corporativas; ou de interesse das categorias profissionais ou econômicos);
2. **Interventivas** (ou “de intervenção no domínio econômico” ou CIDEs);
3. **Sociais.**

Contribuições Profissionais

Temos dois bons exemplos de contribuições profissionais, quais sejam, as anuidades e a contribuição sindical.

Anuidade: pagas pelos profissionais aos seus autárquicos Conselhos de fiscalização (CRE, CRM, CRO, CRC, etc).

Contribuição sindical (arts. 578 e seguintes CLT c/c art. 8º, IV, CF): Correspondem monetariamente a um dia de trabalho no ano.

Obs.: Quanto às contribuições sindicais, memorize que elas NÃO se confundem com a contribuição confederativa. Esta não é tributo, é fruto de deliberação em Assembleia Geral e será exigida tão somente dos filiados do Sindicato respectivo (Súmula Vinculante nº. 40, STF: trata-se da reprodução da súmula “comum” 666, STF).

Súmula vinculante 40-STF: A contribuição confederativa de que trata o art. 8º, IV, da Constituição, só é exigível dos filiados ao sindicato respectivo.

Contribuições Interventivas: elas são, exclusivamente, tributos federais e devem ser criadas como instrumentos de intervenção na economia.

De fato, esse tributo é um excelente mecanismo de intervenção, uma vez que pode fomentar atividades por meio de sua fisionomia extrafiscal.

A sigla recorrente para esse tributo é CIDE.

Por exemplo, temos a CIDE no caso de fomento da Matinha Mercante (AFRMM – Adicional de Frete e Renovação da Marinha Mercante), do desenvolvimento tecnológico brasileiro (CIDE Royalties) e das atividades com combustíveis (CIDE-Combustíveis),

(...) A propósito, a CIDE- Combustível é a mais importante CIDE brasileira. Conforme a CF, a sua receita deverá ser destinada a 3 finalidades, a sua receita deverá ser destinada a 3 finalidades:

1. Programas ambientais;

2. De infraestrutura das rodovias; e 3. De Subsídios a preços de combustíveis (art. 177, §4º, II, a,b, c, da CF.

É fácil notar que há muito o que fazer nesses segmentos, o que nos faz duvidar da eficiência da adequada aplicação constitucional desse tributo.

Contribuições Sociais

As contribuições sociais não se confundem com as contribuições profissionais ou com as CIDES.

Visam custear áreas bem relevantes de nossa sociedade, como a Seguridade Social, o ensino público fundamental, entre outras. Daí serem subdivididas em Contribuições Sociais da

Seguridade Social e Contribuições Sociais Gerais.

- a) Contribuições Sociais Gerais: um bom exemplo é a contribuição social geral chamada de salário-educação, prevista no art. 212, §5º da CF.

A contribuição ao salário-educação foi concebida para financiar, como adicional, o ensino fundamental público, como prestação subsidiária da empresa ao dever constitucional do Estado de manter o ensino primário gratuito de seus empregados e filhos destes.

- b) Contribuições Sociais de Seguridade Social: também denominadas de “contribuições social-previdenciárias”, elas representam o tipo de contribuição mais relevante para o Brasil. No passado, o INSS era o órgão responsável pela arrecadação dessas contribuições.

Com a fusão entre o INSS e a Receita Federal, criando-se a Receita Federal do Brasil (Super Receita), tais contribuições passaram a ser arrecadas e fiscalizadas por este órgão. Vamos conhecê-las na CF: Art 195, I ao IV). Quatro fontes nominadas de custeio de seguridade social.

Assim, tais fontes nominadas de custeio da Seguridade Social indicam quem são os colaboradores do Estado na gestão da Seguridade Social do Brasil. Você notará que há origens diversas para o custeio dessa área:

- I. Empregador e Empresa: o patrão, mantendo vínculos laborais com seus empregados, pagará o tributo como empregador. Da mesma forma, a empresa deverá ser alvo da exação, quando se identificam o seu faturamento e o seu lucro líquido. A propósito, sobre o faturamento incidem o COFINS e o PIS; sobre o líquido, A CSLL.
- II. Empregado: os empregados também custeiam a Seguridade Social como uma contribuição descontada de seu salário, bastando observar isso no próprio
- III. holerite (contracheque);

- IV. Receita de Concursos de Prognósticos: do volume de receita angariada com as loterias e sorteios no Brasil, uma parte será dedicada a custear a seguridade social. E, em tempos de “megassenas” com valores astronômicos, vê-se que a a fatia do bolo não é pequena.
- V. Importador: desde 2003, os importadores vem contribuindo com duas contribuições para o custeio da Seguridade Social no Brasil (PIS – Importação e COFINS – Importação). Não esqueça que os importadores já são sacrificados com vários outros tributos para manterem suas atividades aduaneiras: II, ICMS, IPI, AFRMM, etc.

SÚMULAS

Súmula Vinculante 19: A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis não viola o artigo 145, II, da Constituição Federal.

Súmula Vinculante 41: O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa.

Súmula Vinculante 29: É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra.

Súmula vinculante 40-STF: A contribuição confederativa de que trata o art. 8º, IV, da Constituição, só é exigível dos filiados ao sindicato respectivo.