VOL 12

Coleção
Carreiras Jurídicas
2025

DIREITO TRIBUTÁRIO

Renato Grilo

CP IURIS

ORGANIZADO POR CP IURIS
ISBN 978-65-5701-164-5

DIREITO TRIBUTÁRIO

6ª Edição
Brasília
CP Iuris
2025

SOBRE O AUTOR

RENATO GRILO. Doutorando e mestre em direito pelo Centro Universitário de Brasília. Mestre em direito e regulação econômica pela Universidade de Brasília – UnB. Procurador da Fazenda Nacional. Assessor de Ministro do Superior Tribunal de Justiça (STJ). Pós-graduado em Direito Constitucional e em Direito Tributário. Atuou como procurador da Fazenda nos Tribunais Superiores, entre 2013 e 2016. Autor e coautor de diversas obras jurídicas e professor de cursos preparatórios.

SUMÁRIO

CAPÍTULO 1 - INTRODUÇÃO AO DIREITO TRIBUTÁRIO 10

1. NOÇÕES GERAIS SOBRE O QUE É E PARA QUE SERVE O DIREITO TRIBUTÁRIO 10
2. TRIBUTO, TRIBUTAÇÃO E DIREITO TRIBUTÁRIO 11
3. DIREITO TRIBUTÁRIO 11
   3.1. Direito Tributário e a atividade financeira do Estado 13
   3.2. Fontes do Direito Tributário – arts. 2º e 96, CTN 14
   3.3. O conceito de "legislação tributária" 16
   3.4. Fontes do Direito Tributário em espécie 17
   3.5. Entendimentos jurisprudenciais 22
4. QUESTÕES 24

CAPÍTULO 2 - TRIBUTO 30

1. CONCEITO DE TRIBUTO 30
2. CONCEITO DOUTRINÁRIO DE TRIBUTO 32
3. A NATUREZA JURÍDICA DO TRIBUTO 32
4. CARACTERÍSTICAS DOS TRIBUTOS QUANTO À SUA FINALIDADE 33
5. CLASSIFICAÇÕES RELEVANTES DE TRIBUTOS 34
6. AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS 34
   6.1. Imposto 35
   6.2. Taxas – art. 145, II, da CF/88 38
   6.3. Contribuição de melhoria 42
   6.4. Empréstimos compulsórios – art. 148, CF/88 44
   6.5. Contribuições – arts. 149 e 149-A, da CF/88 45
   6.6. A Reforma da Previdência e o art. 149 da CF/88 (EC 103/2019): as novas possibilidades de instituição de contribuições sociais previdenciárias 47
7. ENTENDIMENTOS JURISPRUDENCIAIS 49
   7.1. Superior Tribunal de Justiça 49
   7.2. Supremo Tribunal Federal 50
8. QUESTÕES 52

CAPÍTULO 3 - SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO 57

1. TIPOLOGIA DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NA CF/88 59
2. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA X CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA 62
   2.1. Competência tributária X Capacidade tributária ativa 62
   2.2. Delegabilidade 63
   2.3. Capacidade tributária ativa e competência tributária 63
   2.4. Atribuição revogável 63
3. LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR 63
   3.1. Princípios constitucionais tributários – art. 150, da CF/88 63
   3.2. Imunidades tributárias – art. 150 e outros da CF/88 64
4. QUESTÕES 64

CAPÍTULO 4 PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO 70

1. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA 71
   1.1 Súmulas do STF 72
2. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE 73
3. PRINCÍPIO DA ISONOMIA (ART. 5º, *CAPUT*, DA CF/88) 75
4. PRINCÍPIO DA NÃO SURPRESA 76
   4.1. Princípio da irretroatividade (regra): aplicação, sem as exceções 77

4.2. Princípio da anterioridade do exercício financeiro (regras)....78
4.3. Princípio da anterioridade nonagesimal....81
5. PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO....83
6. PRINCÍPIO DA NÃO LIMITAÇÃO AO TRÁFEGO DE PESSOAS E BENS....86
7. PRINCÍPIO DA UNIFORMIDADE GEOGRÁFICA E ART. 151 DA CF/88....86
8. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE....88
9. OUTROS PRINCÍPIOS....89
9.1. Princípio da tipicidade tributária (cerrada)....89
9.2. Princípio do non olet....89
9.3. Princípio da responsabilidade fiscal....90
10. QUESTÕES....90

CAPÍTULO 5 - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA....98

1. IMUNIDADE, ISENÇÃO, ALÍQUOTA ZERO E NÃO INCIDÊNCIA....99
2. TIPOLOGIA DAS IMUNIDADES....103
2.1. Imunidades genéricas – art. 150, VI, "a", da CF/88....103
2.2. Imunidades subjetivas – art. 150, VI, "b" e "c" da CF/88....104
2.3. Imunidades objetivas – art. 150, VI, "d", da CF/88....104
2.4. Imunidades objetivas-subjetivas – art. 153, § 4º, I da CF/88....104
3. IMUNIDADES EM ESPÉCIE....104
3.1. Imunidade recíproca – art. 150, VI, "a", da CF/88....104
3.2. Imunidade recíproca e ICMS....107
3.3. Imunidade dos templos – COM A NOVA REDAÇÃO DA REFORMA TRIBUTÁRIA (EC 132/2023)....108
3.4. Imunidade 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....110
3.5. Imunidade cultural....114
3.6. Imunidade das músicas nacionais (Emenda Constitucional n. 75, de 15 de outubro de 2013)....116
3.7. Imunidades de taxas e contribuições....117
3.8. A imunidade introduzida pela emenda constitucional n. 116/2022....118
4. IMUNIDADES ESPECÍFICAS AOS IMPOSTOS....118
4.1. Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)....118
4.2. Imposto Territorial Rural (ITR)....118
4.3. ICMS....119
4.4. ISSQN....119
4.5. Imposto sobre transferência de bens imóveis (ITBI)....119
4.6. Tributação exclusiva pelo ICMS, imposto de importação e imposto de exportação – art. 155, § 3º, da CF/88....119
4.7. Quaisquer impostos....120
5. QUESTÕES....120

CAPÍTULO 6 - LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA....128

1. LEIS COMPLEMENTARES....129
1.1. Tributos criados por lei complementar....129
1.2. A ausência de hierarquia entre a lei ordinária e a lei complementar....130
1.3. Lei ordinária....132
1.4. Medidas provisórias....133
1.5. Tratados Internacionais (Art. 98 do CTN)....135
1.6. Normas complementares tributárias (Art. 100 do CTN)....136
2. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA....137
2.1. Principal – art. 114 do CTN: obrigação de pagar tributo....138
2.2. Acessória – art. 115 do CTN: fazer ou não fazer....139

3. QUESTÕES....140

CAPÍTULO 7 - INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA....148

1. INTERPRETAÇÃO LITERAL (ART. 111 DO CTN)....151
2. A INTERPRETAÇÃO DO ART. 144, § 1º, DO CTN....155
3. TEMA 225 - REPERCUSSÃO GERAL DO STF....157
4. QUESTÕES....158

CAPÍTULO 8 - OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA....165

1. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL E OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA....165
1.1. Obrigação principal e obrigação acessória: resumo....167
2. FATO GERADOR E HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA....168
2.1. Sujeitos da relação jurídico-tributária....168
3. SOLIDARIEDADE....170
3.1. Inciso I: exemplo – copropriedade....170
3.2. Efeitos da solidariedade....170
4. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO....171
5. QUESTÕES....171

CAPÍTULO 9 - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA....177

1. TIPOLOGIA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA....177
1.1. Substituição tributária....177
1.2. Responsabilidade tributária no CTN....178
2. QUESTÕES....186

CAPÍTULO 10 - LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO....192

1. CONCEITO....192
2. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL....193
3. REVISÃO DO LANÇAMENTO – ART. 145 DO CTN....194
4. MODALIDADES DE LANÇAMENTO....195
4.1. Lançamento direito ou de ofício....195
4.2. Lançamento por declaração....196
4.3. Lançamento por homologação....196
5. QUESTÕES....198

CAPÍTULO 11 - CRÉDITO TRIBUTÁRIO....204

1. NATUREZA JURÍDICA: AS TEORIAS MONISTA E DUALISTA....204
2. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA E PROVISÓRIA (LANÇAMENTO DEFINITIVO E PROVISÓRIO)....205
2.1. Possibilidade de defesa do contribuinte: inauguração do processo administrativo (a fase contenciosa do lançamento tributário)....205
2.2. A participação do contribuinte na constituição definitiva do crédito tributário....206
2.3. Constituição definitiva do crédito tributário. Notificação para pagamento....206
3. SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO....207
3.1. Moratória....209
3.2. Parcelamento....210
4. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO....210
4.1. Modalidades de extinção do crédito tributário diretas....211
4.2. Modalidades de extinção do crédito tributário indiretas....211
4.3. Modalidades de extinção do crédito tributário processuais....211
4.4. Pagamento....211
4.5. Decadência....212
4.6. Prescrição....215

4.7. Compensação Tributária *219*
4.8. Remissão *220*
4.9. Decisão administrativa irreformável *221*
4.10. Repetição do indébito *221*
4.11. Exclusão do crédito tributário *226*
4.12. Isenção *226*
4.13. Garantias e preferências do crédito tributário *229*

CAPÍTULO 12 - ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA 233

1. FISCALIZAÇÃO (ART. 194 A 200 DO CTN) 233
2. CONSTRIÇÃO OBLÍQUA PARA PAGAMENTO DE TRIBUTOS – SANÇÕES POLÍTICAS 234
3. TERMO INICIAL DA AÇÃO FISCAL (TIF) 234
4. SIGILO TRIBUTÁRIO 235
4.1. Responsabilização *235*
4.2. Não submissão ao sigilo tributário *236*
5. SIGILO BANCÁRIO 236
5.1. Requisição de força policial na fiscalização *236*
6. DÍVIDA ATIVA 237
6.1. Jurisprudência *237*
7. CERTIDÃO NEGATIVA 238
7.1. Certidão expedida com dolo ou fraude – art. 208, do CTN *239*
8. QUESTÕES 240

CAPÍTULO 13 - INFRAÇÕES E DELITOS TRIBUTÁRIOS 245

1. DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL E DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO 245
1.1. Conceitos *245*
2. INTERPRETAÇÃO BENIGNA DAS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS 245
3. DENÚNCIA ESPONTÂNEA 245

CAPÍTULO 14 - EXECUÇÃO FISCAL 247

1. LEI N.º 6.830/80 (LEF) 247
1.1. LEF x CPC/15 ..... *247*
1.2 Súmulas do STJ *247*

CAPÍTULO 15 - IMPOSTOS FEDERAIS 251

1. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO 251
1.1. Contribuinte e responsáveis pelo Imposto de Importação *251*
1.2. Base de cálculo *251*
1.3. Alíquotas *252*
1.4. Lançamento do Imposto de Importação *252*
1.5. Tributação exclusiva *252*
2. IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO 252
2.1. Fato gerador *252*
2.2. Contribuinte e responsáveis *253*
2.3. Base de cálculo *253*
2.4. Alíquotas *253*
2.5. Lançamento *253*
3. IMPOSTO DE RENDA 253
3.1. Disponibilidade jurídica *254*
3.2. Disponibilidade econômica *254*
3.3. Indenização *254*
3.4. Contribuinte e responsável do IR *255*

3.5. Base de cálculo *255*
3.6. Lançamento do IR *255*
4. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) 257
4.1. Fato gerador *257*
4.2. Contribuinte e responsáveis do IPI *258*
4.3. Base de cálculo *258*
4.4. Alíquotas *258*
4.5. Lançamento do IPI *258*
4.6. Não cumulatividade *259*
4.7. Imunidade *259*
5. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS (IOF) 260
5.1. Fato gerador *260*
6. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR) 261
6.1. Fato gerador *261*
6.2. Base de cálculo *262*
6.3. Alíquotas *262*
7. IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS (IGF) 262
8. IMPOSTOS RESIDUAIS 262
9. IMPOSTO SOBRE A PRODUÇÃO, EXTRAÇÃO, COMERCIALIZAÇÃO OU IMPORTAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS PREJUDICIAIS À SAÚDE OU AO MEIO AMBIENTE, NOS TERMOS DE LEI COMPLEMENTAR 262

CAPÍTULO 16 - IMPOSTOS ESTADUAIS 265

1. IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS* E DOAÇÃO (ITCMD) 265
1.1. Fato gerador *265*
1.2. Competência *265*
1.3. Base de cálculo *265*
1.4. Alíquota *265*
1.5. Impacto da Reforma Tributária (EC 132/2023) *266*
2. IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL, INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS) 267
2.1. Fato gerador *267*
2.2. Incidência de ICMS sobre a importação *268*
2.3. Mercadorias fornecidas com serviços não tributáveis pelo ISS *268*
2.4. Outros casos específicos *269*
2.5. Contribuintes do ICMS *269*
2.6. Não cumulatividade *270*
2.7. Alíquotas *270*
2.8. Imunidades *271*
2.9. Convênios de ICMS *272*
2.10. Substituição tributária progressiva *272*
2.11. Outros casos jurisprudenciais *274*
3. IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES (IPVA) 276
3.1. Fato gerador *276*
3.2. Base de cálculo *276*
3.3. Alíquotas *276*
3.4. Sujeito passivo *277*
3.5. Lançamento do IPVA *277*
3.6. Impacto da Reforma Tributária (EC 132/2023) *278*

CAPÍTULO 17 - IMPOSTOS MUNICIPAIS 280

1. A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA (IPTU) 280
1.1. Fato gerador *280*

1.2. Zona urbana *280*
1.3. Base de cálculo *281*
1.4. Alíquota *282*
1.5. Lançamento *282*
1.6. Extrafiscalidade *282*
1.7. Progressividade *283*
1.7.3. Impacto da Reforma Tributária (EC 132/2023) *284*
2. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO *INTER VIVOS* DE BENS IMÓVEIS (ITBI) 285
2.1. Fato gerador *285*
2.2. Contribuinte e responsáveis *285*
2.3. Base de cálculo *285*
2.4. Lançamento *285*
3. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN) 285
3.1. Competência *286*
3.2. Fato gerador *287*
3.3. Não incidência *288*
3.4. Contribuinte *288*
3.5. Base de cálculo *288*
3.6. Alíquotas *288*

CAPÍTULO 18 - CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS 290

1. CONTRIBUIÇÕES PARA CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL 290
2. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DO EMPREGADOR E EQUIPARADOS 291
3. CONTRIBUIÇÃO SOBRE O RESULTADO DA PRODUÇÃO 291
4. REGRAS CONSTITUCIONAIS DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS 291
4.1. Anterioridade nonagesimal *291*
4.2. Imunidades das entidades beneficentes de assistência social *292*
4.3. Vedação de remissão e anistia *292*
4.4. Não cumulatividade *292*
5. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DO SALÁRIO EDUCAÇÃO 293
6. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP 293
7. CONTRIBUIÇÕES AO "SISTEMA S" 293
8. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS RESIDUAIS 293
9. CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO 293
10. CONTRIBUIÇÕES DE INTERESSE DAS CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS 294
11. CONTRIBUIÇÕES PARA O CUSTEIO DO REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA DOS SERVIDORES PÚBLICOS 294
12. CONTRIBUIÇÃO PARA CUSTEIO DA ILUMINAÇÃO PÚBLICA 295
13. QUESTÕES 295

CAPÍTULO 19 - SIMPLES NACIONAL 299

1. DISPOSIÇÃO CONSTITUCIONAL 299
2. CONCEITO DE MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTE 299
3. INSTITUIÇÃO DO SIMPLES NACIONAL 300
4. VEDAÇÕES À OPÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL 301
5. ALÍQUOTAS, BASE DE CÁLCULO E RECOLHIMENTO 302
6. EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL 302
7. PROCESSO JUDICIAL 303
8. QUESTÕES 303

ÍNDEX 306

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS 311

1 INTRODUÇÃO AO DIREITO TRIBUTÁRIO

1. NOÇÕES GERAIS SOBRE O QUE É E PARA QUE SERVE O DIREITO TRIBUTÁRIO

Vamos imaginar, hipoteticamente, que um grupo de servidores públicos combine de dividir a festa de despedida de um colega de trabalho. O organizador cobra uma contribuição menor dos auxiliares de serviços gerais — que ganham menos —, exige um valor maior dos funcionários da atividade-fim — mais bem remunerados — e não cobra nada de quem trabalha com a limpeza.

No entanto, alguém que deveria pagar mais falha. Diante disso, surgem duas possibilidades: a festa diminui (terá menos refrigerantes ou salgadinhos) ou a quantia ausente é suprida por todos.

Como Procurador da Fazenda, eu optaria por uma terceira via: cobraria do faltoso a sua contribuição ou, ao menos, evitaria que ele comesse os salgadinhos.

Esse exemplo demonstra a relevância e serventia do Direito Tributário: a repartição do dever fundamental do cidadão de custear a "festa" do Estado. E que festa é essa? Basicamente, a própria existência do Estado e os serviços públicos que ele presta.

Alguns pagam mais, outros pagam menos e há quem não contribui. Tudo isso deve ser medido conforme um princípio basilar do Direito Tributário, a **capacidade contributiva** — em termos simplórios, esse princípio se traduz na máxima segundo a qual a quantidade de tributo paga é diretamente proporcional a quantidade de riqueza que o pagador tem.

Além da capacidade contributiva, a isonomia material tributária é o valor que deve ser garantido pelo Estado ao derivar uma parte dos recursos do particular.

O Direito Tributário regula como o Estado busca recursos para sua existência e serventia (prestação de serviços públicos). Se há órgãos públicos em funcionamento e os serviços públicos são prestados, é porque pagamos tributos.

Como esse pagamento é feita e os requisitos para a criação e cobrança do tributo (tributação) são os objetos de estudo desta disciplina.

Para estudar o Direito Tributário, vamos estabelecer o seguinte roteiro.

Primeiro, vamos responder às seguintes perguntas: o que é um tributo? Quais são os tributos? Qual a competência para se instituir um tributo? O que é e como se estrutura o "arquétipo constitucional tributário" (o sistema tributário nacional, previsto na Constituição Federal)? Quais os limites para o exercício da competência tributária?

Veremos também o estudo da nossa Constituição Tributária, a legislação tributária, sua vigência, aplicação, interpretação e integração.

Essa abordagem é um pouco mais abstrata e tem como estudo, basicamente, a Constituição Federal e alguns dispositivos iniciais do Livro Segundo do Código Tributário Nacional (art. 96 e seguintes). Ela parte do tributo e termina na análise das normas que o regulam. No percurso, estudaremos como está estruturada

a tributação no atual estágio constitucional. Analisaremos as determinações do arquétipo constitucional tributário, contidas na nossa "Constituição Tributária".

Posteriormente, em um segundo momento, serão estudados os seguintes institutos: relação jurídica tributária, hipótese de incidência, fato gerador, obrigação tributária, lançamento tributário, crédito tributário, suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário; responsabilidade tributária e infrações tributárias.

Assim, sairemos um pouco da análise da Constituição para enfrentar o tributo vivo e em movimento.

Por fim, em um terceiro momento, o Direito Tributário enfrentará os contornos específicos de uma das espécies tributárias: os impostos.

Sigamos neste estudo!

2. TRIBUTO, TRIBUTAÇÃO E DIREITO TRIBUTÁRIO

Os termos mais repetidos neste material, e fundamentais para o nosso estudo, são: **tributo**, **tributação** e **Direito Tributário.**

O tributo é o instituto fundamental ou unidade estrutural e funcional básica; ele está para o Direito Tributário assim como a célula está para o estudo do corpo humano.

A tributação é a própria criação e efetiva incidência do tributo sobre a sociedade; é a inflexão direta do poder tributário estatal sobre a capacidade contributiva. Em outras palavras, a tributação é o tributo se movimentando e cumprindo a sua função; representa a imposição tributária na sua concepção prática e ampla, incluindo os deveres fundamentais de pagar o tributo e contribuir com a tributação. É a tributação que, por meio do tributo, retira parte da riqueza dos cidadãos para permitir que o Estado exista e efetivamente aja, prestando serviços públicos. A tributação é uma dinâmica. A tributação cria o tributo, por meio da lei, e o cobra, por meio da atividade administrativa fiscal (plenamente vinculada).

O Direito Tributário é o sistema de regras e princípios que regula a efetiva incidência do tributo (tributação); portanto, o direito tributário regulamenta o modo pelo qual o tributo é criado e incidirá sobre a sociedade. E o que é "regulamentar"? A regulamentação dá-se a partir da normatização; por meio das normas jurídicas, princípios e regras, o Direito Tributário conduz a tributação, estabelecendo, passo a passo, o modo pelo qual a sociedade é tributada. Essa normatização parte da Constituição Federal, passa pelas leis complementares, é efetivada nas leis ordinárias e sistematizada por atos infralegais.

O Direito Tributário perpassa por todas as espécies legislativas, utilizando a regulamentação desde a Constituição Federal e até os atos mais concretos editados pelas autoridades fiscais.

Temos, então**,** a parte fundamental (**o tributo**), o movimento da parte fundamental no cumprimento dos seus objetivos (**a tributação**) e a regulamentação de como esse processo se desenvolve, por meio do estabelecimento de normas, princípios e regras (**o Direito Tributário**).

3. DIREITO TRIBUTÁRIO

Em 1215, na Inglaterra, os barões e os religiosos impuseram a Magna Carta para conter o arbítrio do rei. Especificamente quanto à imposição de tributos, foram consentidos três, para resgatar o rei e por força da investidura do filho primogênito como cavaleiro e do matrimônio da primeira filha. No entanto, foi estabelecido que a cobrança de qualquer outro tributo deveria ser previamente autorizada por um concílio.

A partir de então, passou-se a compatibilizar a tributação, enquanto prerrogativa do Estado de derivar para si recursos da capacidade produtiva da sociedade, com os direitos individuais. As constituições mais recentes enunciam a competência tributária detalhadamente e estabelecem limitações ao poder de tributar.

Se a tributação é inafastável, que se dê de modo equilibrado e normatizado, observando limites, princípios e critérios que preservem a segurança e promovam a justiça e a solidariedade social.

Esta é a função do Direito Tributário: regular o modo como a tributação ocorre em um Estado democrático, que, por ser custeado primordialmente pelos tributos, é chamado de "Estado Fiscal". O Direito Tributário normatiza não apenas a incidência do tributo, mas toda a tributação. Assim, disciplina a forma de criação do tributo, os deveres tributários acessórios, o estabelecimento de um direito sancionatório tributário, o procedimento para a constituição dos créditos tributários e a sua cobrança.

A Constituição brasileira está no ápice da regulamentação feita pelo Direito Tributário, constituindo o "arquétipo" tributário básico. É um modelo, um paradigma do qual nasce tanto o poder de tributar como o dever de pagar tributos e de contribuir com a tributação. A Constituição Federal diz quais tributos que podem ser instituídos, quem pode fazê-lo, qual o meio legislativo necessário. Dessa forma, outorga à lei complementar a tarefa de inteirar o sistema tributário nacional; cria garantias fundamentais para quem participa da tributação estatal; seleciona espaços imunes à tributação; e reparte as materialidades que podem ser tributadas, assim como o produto da tributação.

A primeira regulação da tributação encontra-se, portanto, no arquétipo constitucional, que se constitui no Sistema Tributário Nacional. A nossa Constituição Tributária, iniciada no art. 145, é de imprescindível leitura para as provas de direito tributário.

Depois, esse sistema constitucional é acrescido pelas leis complementares tributárias, especialmente a lei complementar nacional de normas gerais de Direito Tributário: o CTN.

Diz o art. 146 da CF/88:

> **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:
> **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, inclusive em relação aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)
> **d)** definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156-A, das contribuições sociais previstas no art. 195, I e V, e § 12 e da contribuição a que se refere o art. 239. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

A lei complementar, no Direito Tributário brasileiro, tem duas funções: uma típica, que é a de complementar o arquétipo constitucional, estabelecendo normas gerais e uniformes para a tributação; e outra atípica, que é a de criar alguns tributos (como o empréstimo compulsório do art. 148 da CF/88).

Percebam que não haveria segurança jurídica na tributação se a prescrição tributária tivesse conceitos gerais, técnicos e normativos, diferentes para os entes tributantes Município de João Pessoa – PB, Estado do Amazonas e a União.

Imagine um cidadão dono de um imóvel em João Pessoa, proprietário de um veículo em Manaus e devedor de imposto de renda à União. Ele teria que pagar Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e Imposto de Renda **para cada ente tributante, respectivamente, mas tais entes teriam a liberdade de dizer como se lança cada um desses tributos, quando prescrevem etc**. Ou seja, não fosse a existência de uma lei complementar de caráter nacional, o sistema seria uma Torre de Babel.

Para haver segurança jurídica na regulamentação da tributação, o arquétipo constitucional, muito sabiamente, utiliza-se da normatização nacional e uniforme dos institutos gerais da tributação, por meio de lei complementar ao sistema tributário nacional.

Depois da normatividade geral da lei complementar, as leis ordinárias cumprem primordialmente a atividade criativa no Direito Tributário (efetiva criação dos tributos). Um parêntese: excepcionalmente a lei complementar é utilizada para a criação de tributos; ou seja, esse veículo legislativo é utilizado, de modo típico, para complementar o sistema tributário nacional (desenhado na Constituição), e de modo atípico para criar tributos.

Prosseguindo, os atos infralegais, por sua vez, instrumentalizam a tributação. O todo orgânico normativo do Direito Tributário é conceituado, pelo CTN, como “legislação tributária”.

> **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.

Em suma, o Direito Tributário normatiza a tributação. Dessa forma, será estudado como se processa essa regulação normativa, a partir do estudo dos princípios e regras tributários.

Portanto, o Direito Tributário é:

- Ramo do direito público cuja finalidade é regular a relação travada entre o Estado (ente tributante — União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e o contribuinte/responsável pelo dever de recolher o tributo.
- O Direito Tributário é um ramo que se destaca do Direito Financeiro, da matéria receita pública. O Estado existe para promover o bem comum daqueles que estão em determinado espaço territorial e, para isso, presta serviços públicos que necessitam de dinheiro para funcionarem.

3.1. Direito Tributário e a atividade financeira do Estado

A atividade financeira do Estado consiste basicamente em auferir receita, geri-la por meio do orçamento, tendo em vista as determinações constitucionais e os serviços públicos que precisa realizar, e gastá-la nas suas despesas.

- Receita;
- Gestão;
- Despesa.

A receita do Estado pode ser:

- **Originária:** advém da exploração do **próprio patrimônio do Estado**. Não há ingerência estatal, por meio do seu poder de império. Aqui o Estado se equipara ao particular. Ex.: imóvel do Estado alugado a particulares; lucros das estatais (Caixa Econômica Federal, Banco do Brasil).
- **Derivada:** tem como característica básica o exercício do **poder de império** (imposição por meio da lei) pelo Estado. Ex.: as multas e tributos (institutos distintos). O Estado, na tributação, cria e cobra o tributo para derivar, em direção aos cofres públicos e com poder de império, parte da riqueza produzida na sociedade.

3.2. Fontes do Direito Tributário – arts. 2º e 96, CTN

> **Art. 2º** O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais.

Este artigo foi recepcionado pela CF/88.

> **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.

A fonte formal do direito é a sua origem, a maternidade das normas que regem as relações jurídicas. Ela é o local onde nos remetemos quando estamos diante de uma situação que possui uma consequência normativa.

Por exemplo, ao considerar que determinado Estado da Federação, após ter realizado vultosa obra pública, perceba que imóveis específicos, localizados na zona de influência da referida obra, valorizaram-se sobremaneira. Esse é um fato da vida, que pode ser “não jurídico”, quando não interessa para o direito, ou pode ser “jurídico”, quando o direito se interessar por ele.

O que se quer dizer com “interesse do direito”? Na verdade, o direito é aquilo que a sociedade cria para regular as relações que nela ocorrem, prescrevendo ou acoplando uma consequência aos fatos da vida.

Um imóvel se valoriza em decorrência da realização de uma obra pública por determinado Estado da Federação; a obra deve servir ao público, mas alguém saiu em vantagem: os donos de imóveis localizados ao seu redor.

Esse fato interessa ao direito? A sociedade, por meio dos seus representantes, quer que desse fato se imponha um fazer ou não fazer, de modo normativamente coercitivo?

Sim, nossa sociedade decidiu “dar uma consequência normativa” a esse fato, colocando sobre ele uma “incidência normativa”. O fato é jurídico e gera uma obrigação.

Onde buscamos a resposta do direito sobre o interesse ou desinteresse por uma determinada situação de fato? Ela encontra-se nas fontes normativas.

O Estado-membro da Federação, em nosso exemplo hipotético, realizou uma obra pública que resultou na valorização de determinados imóveis. Esse é o fato. Vamos, então, até as fontes normativas do Direito Tributário para saber o que a nossa sociedade pensa a respeito.

A Constituição Federal é o nosso ponto de partida; encontramos nela uma espécie de tributo, chamado “contribuição de melhoria” (art. 145, III).

> **Art. 145**. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
> [...]
> **III -** contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Há um tributo para a hipótese, em tese, mas essa previsão constitucional abstrata não é suficiente. A mesma Constituição determina que uma lei complementar especifique e conceitue as espécies tributárias:

> **Art. 146**. Cabe à lei complementar:
> [...]
> **III -** estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
> **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;

Desse modo, precisaremos ir até essa lei complementar para obtermos maiores informações sobre sua aplicabilidade ao nosso caso concreto.

A Constituição Federal dá alguns contornos para a imposição de consequências jurídicas tributárias aos fatos da vida. Conforme a Carta Magna, se for o caso de fazer surgir, a partir do fato, uma obrigação jurídica, é preciso seguir um percurso especial, no qual encontraremos determinadas prescrições: legalidade, anterioridade, irretroatividade, dentre outras. Essas normas, dispostas em princípios, também são fontes formais às quais recorreremos diante das consequências jurídicas que se podem dar a um fato. Só há o surgimento da tributação quando essas normas prescritivas constitucionais, que salvaguardam os direitos e garantias individuais dos cidadãos, são observadas rigorosamente.

Voltando à lei complementar, encontramos as seguintes disposições do Código Tributário Nacional, em obediência ao art. 146 da Constituição Federal:

> **Art. 81**. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

> **Art. 82**. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:
> **I -** publicação prévia dos seguintes elementos:
> **a)** memorial descritivo do projeto;
> **b)** orçamento do custo da obra;
> **c)** determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
> **d)** delimitação da zona beneficiada;
> **e)** determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;
> **II -** fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;
> **III** - regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.
> **§ 1º** A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea c, do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.
> **§ 2º** Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo.

Como podemos perceber, o *caput* do art. 81 fala em "contribuição de melhoria cobrada" e o *caput* do art. 82 em "lei relativa à contribuição de melhoria". Ou seja, não basta a Constituição Federal e a Lei Complementar Nacional (CTN) como fontes normativas formais para o nosso fato da vida. Com isso, é necessário ir mais "embaixo" na escala normativa do Direito Tributário.

A Constituição Federal e o CTN não criaram a contribuição de melhoria para que o nosso Estado-membro hipotético pudesse obrigar os donos de imóveis valorizados em razão da obra pública a pagá-la. Eles previram os contornos gerais e conceituais do tributo, mas uma lei ordinária é que irá efetivamente criá-lo, com base naquelas outras duas fontes (Constituição Federal e CTN).

A lei ordinária cria efetivamente o tributo, com base na Constituição e no CTN. Essa lei se aplicará perfeitamente ao nosso caso concreto, dando-lhe consequências jurídicas.

O exemplo mencionado traduz a capacidade de contribuir com o Estado-membro, ostentada pela sobrevalorização de um imóvel em virtude de uma obra pública. Essas fontes normativas — CF/88, CTN e lei ordinária — resolverão a questão sob o ponto de vista jurídico.

Além disso, há que se adentrar nos andares ainda mais inferiores do Direito Tributário: as normas infralegais, complementares, que permitem que a administração tributária realize efetivamente a cobrança do tributo.

É necessária ainda a estruturação de um sistema de obrigações acessórias (obrigações de fazer e de não fazer algo, no interesse da administração tributária), capazes de tornar efetiva a incidência do tributo.

Por esse rápido resumo nós conseguimos visualizar a tributação (criação e cobrança do tributo) perpassando por todo o espectro normativo do direito tributário. Podemos dizer que é o direito tributário que regula o modo de ser da tributação.

3.3. O conceito de "legislação tributária"

Prestemos bastante atenção ao conceito de "legislação tributária". Quando se fala em "legislação administrativa" ou "legislação ambiental" a referência é feita ao conjunto de leis formais que regem os ramos do Direito Administrativo e do Direito Ambiental. Assim, quando alguém se refere à "legislação administrativa", a imagem que vem à mente é a referência às Leis n.º 8.112, n.º 8.666, n.º 9.784 etc.

A "legislação tributária" é um conceito especial para o Direito Tributário, porque ele recebe uma qualificação legislativa diferenciada em relação aos demais ramos do Direito.

No Direito Tributário, o Código Tributário Nacional diz o que é "legislação tributária" e não conceitua essa expressão técnica como sendo, tão somente, o conjunto de leis formais, mas sim todo e qualquer ato normativo que regule como a tributação (criação e cobrança de tributos) se dará.

Observe o teor do artigo 96 do 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.

Essa é uma disposição explicativa, que inicia o Livro Segundo do Código Tributário Nacional (cuja leitura é mais importante).

Trata-se de uma disposição normativa explicativa, pois se repete outras 29 vezes no Código!

Isso mesmo. O Código Tributário Nacional repete essa expressão outras 29 vezes. Por isso, ele diz, antecipadamente, o que é "legislação tributária".

Como se depreende da leitura do artigo 96 do Código Tributário Nacional, a expressão abrange leis formais, tratados e convenções internacionais (que, quando incorporados, no mais das vezes correspondem às leis formais), atos infralegais e normas complementares.

Portanto, tudo que for normativo (em sentido amplo) e disser respeito à regulação da tributação, ou seja, ao Direito Tributário, estará dentro do conceito de "legislação tributária".

Desse modo, será estudado, resumidamente, dentro da nossa proposta, cada uma dessas fontes formais, descritas no art. 96 do Código Tributário Nacional.

3.4. Fontes do Direito Tributário em espécie

3.4.1. Constituição – Sistema Tributário Nacional

- Tributação é a derivação para o Estado de um valor pertencente ao contribuinte e, por essa razão, é imprescindível que a Constituição discipline tais relações.
- O Sistema Tributário Nacional é o coração do pacto federativo. Só há autonomia financeira entre os entre políticos se eles puderem tributar.
- O papel primordial da Constituição para a tributação é resguardar os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, submetendo a criação dos tributos aos limites que ela firma.
- É a Constituição Federal que disciplina o modo de expressão do Direito Tributário: a regulação do processo produtivo de normas jurídico tributárias, o espaço de atuação de cada uma delas, a distribuição das competências e o estabelecimento das incompetências (imunidades).

3.4.2. Lei Complementar

Código Tributário Nacional – CTN e, excepcionalmente, a criação de tributos. Ou seja, a Lei Complementar tem duas funções no Direito Tributário: criar tributos e disciplinar, de modo geral e literalmente complementar, institutos gerais do Direito Tributário.

ATENÇÃO

CTN é lei ordinária com "*status*" de Lei Complementar – CF/1967. Assim, não foi a CF/88 que conferiu ao CTN *status* de lei complementar. O CTN é, originalmente, uma lei ordinária (Lei n.º 5.072/66), publicada sob a égide da Constituição Federal de 1946, que, no entanto, previu que a norma geral (nacional) de Direito Tributário deve ser tratada por lei complementar, que possui quórum qualificado para a sua aprovação. Dessa forma, recepcionou o CTN com o *status* de lei complementar. A CF/88 apenas manteve o *status* de lei complementar já recepcionado pela constituição pretérita.

O art. 146 da CF/88 leciona:

> **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:

> **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;

As alíneas "a" e "b" tratam, basicamente, de toda a matéria que está contida no CTN.

A função da Lei Complementar, como norma geral, é a de conferir segurança jurídica aos contribuintes. Imagine um contribuinte que possua um veículo licenciado no Distrito Federal (que lhe cobrará anualmente o IPVA), uma casa de praia em Cabedelo-PB (município que lhe cobrará IPTU), um escritório em São Paulo (município que lhe cobrará IPTU) e aufira rendimentos tributáveis por imposto de renda (imposto de renda que será cobrado pela União. Nesse exemplo hipotético temos um único cidadão sendo constante e simultaneamente tributado por quatro entes federativos tributantes. Imagine se cada um deles fosse estabelecer um conceito próprio de "obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários"? Seria um caos completo! São milhares de entes tributantes no Brasil: municípios, estados, DF e União. Para dar a segurança jurídica de que todos os entes tributantes partirão de um tronco comum de conceitos gerais, a Constituição Federal inseriu a Lei Complementar como um "meio de campo" para a tributação. Essa é a sua função primordial.

Excepcionalmente, a Constituição atribui à Lei Complementar a tarefa de criar tributos – embora não seja essa a sua vocação principal.

ATENÇÃO

São tributos que devem ser instituídos por lei complementar:

- **Empréstimo compulsório (EC) – art. 148, CF/88:** A exigência de lei complementar nos empréstimos compulsórios está no *caput*, isto é, aplica-se às duas situações previstas.
- **Imposto sobre grandes fortunas (IGF) – art. 153, VII, CF/88**: Única espécie de tributo da União que exige lei complementar.
- **Impostos residuais – art. 154, I, CF/88**: A lei complementar só é exigida na hipótese do inciso I, visto que o caso de guerra (inciso II) requer medidas urgentes: o imposto extraordinário de guerra não é instituído por lei complementar.
- **Contribuições previdenciárias residuais – art. 195, § 4º, CF/88**.

Segue a redação da CF/88:

> **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.
> **Art. 153**. Compete à União instituir impostos sobre:
> [...]
> **VII -** grandes fortunas, nos termos de lei complementar.
> **Art. 154**. A União poderá instituir:
> **I -** mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

> **Art. 195.** A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
> [...]
> **§ 4º** A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

3.4.3. Lei ordinária

A CF/88 não cria (institui) tributos, apenas define as competências de cada ente político; tampouco o CTN cria tributos. Em regra, com as exceções acima, é a lei ordinária que cria o tributo. As matérias submetidas à lei tributária estrita estão resumidamente explanadas nos artigos 150 da CF/88 e 97 do CTN.

> **Art. 150, CF/88**. 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;
> [...]
> **§ 6º** 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, § 2.º, XII, g.

> **Art. 97, CTN.** Somente a lei pode estabelecer:
> **I -** a instituição de tributos, ou a sua extinção;
> **II -** a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
> **III -** a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;
> **IV -** a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
> **V -** a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
> **VI -** as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

3.3.4. Lei delegada

A CF/88 proíbe que seja utilizada **lei delegada** em matéria tributária no tocante às matérias reguladas por lei complementar (art. 68, §1º, parte final). Embora de rara ocorrência, para temas tributários que a CF/88 não reserva à lei complementar, é possível a utilização da lei delegada.

3.4.5. Medida provisória

"[...] já se acha assentado no STF o entendimento de ser legítima a disciplina de matéria de natureza tributária por meio de medida provisória, instrumento a que a Constituição confere força de lei (cf. ADI 1.417 MC)."[1]

Matéria que deve ser regulada por lei complementar não pode ser tratada por **medida provisória**, conforme o art. 62, III, CF/88.

[1] ADI 1.667 MC, rel. min. Ilmar Galvão, j. 25-9-1997, P, DJ de 21-11-1997.

Atente-se para a seguinte limitação constitucional à utilização de medidas provisórias no Direito Tributário:

> **Art. 62**. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.
> [...]
> **§ 2º** 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.

As exceções dos arts.153, I, II, IV e V, e 154, II, são, respectivamente: Imposto de Importação (II), Exportação (IE), sobre Produtos Industrializados (IPI) e sobre Operações Financeiras (IOF), além do Imposto Extraordinário de Guerra (IEG).

Trata-se de uma norma de proteção ao contribuinte, aplicável exclusivamente aos casos de incremento de carga tributária em relação aos impostos.

3.4.6. Atos do Poder Executivo – Decretos/Decretos-leis

Decretos não possuem a mesma hierarquia que a lei. Desse modo, visam esclarecer e especificar algumas leis com o intuito de dar-lhes aplicabilidade, principalmente no âmbito de matéria tributária.

> **Art. 99, CTN**: O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.

O decreto, por ser um ato infralegal, não pode inovar, frente ao princípio da legalidade tributária. Visa, apesar disso, aclarar a lei. É importante destacar, entretanto, há alguns espaços de preenchimento normativo deixados pelo CTN que podem ser objeto de atos infralegais; o mais relevante é a criação de obrigações tributárias acessórias, nos termos do art. 113, §2º, do CTN (criadas "nos termos da legislação tributária"). De igual modo, o prazo para o pagamento do tributo também pode ser estabelecido "nos termos da legislação tributária", ou seja, comportando o uso regulatório de ato infralegal (Art. 160 do CTN).

3.4.7. Resoluções do Senado Federal — alíquotas máximas e mínimas

A posição do Senado é de moderador, atuando para prevenir a guerra fiscal ou o excesso de exação. Vejamos as hipóteses constitucionais de utilização da resolução senatorial:

Cabe ao Senado fixar as alíquotas máximas do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação: "**§ 1º** O imposto previsto no inciso I: **IV -** terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal;"

Em matéria de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o Senado estabelece as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação:

> **§ 2º** O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
> **IV -** resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

É facultado ao Senado, também, estabelecer alíquotas mínimas e máximas de ICMS nas operações internas:

> **V -** é facultado ao Senado Federal:
> **a)** estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;
> **b)** fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

Também cabe ao Senado, mediante resolução, fixar as alíquotas mínimas do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores: "**§ 6º** O imposto previsto no inciso III: **I -** terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal;"

3.4.8. Tratado internacional

> **Art. 98 do CTN:** os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e são observados pela legislação que lhe sobrevenha.

Tratados internacionais são acordos firmados pela República Federativa do Brasil na ordem internacional; podem ter por objeto questões tributárias.

> **Art. 5º, § 3º, CF/88**: os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais.

Dificilmente um tratado sobre questão tributária será incorporado ao ordenamento jurídico nos moldes de uma emenda e, por essa razão, aqueles que não atenderem ao quórum supracitado terão **status** de lei ordinária. Incidirá, portanto, o princípio da especialidade ou cronologia das leis no tempo — entre uma lei ordinária nacional e um tratado internacional, este prevalecerá.

Sobre o tema, Regina Helena Costa afirma que:

> os tratados e convenções internacionais não 'revogam' a legislação interna. [...] o que de fato ocorre é que as normas contidas em tais atos, por serem especiais, prevalecem sobre a legislação interna, afastando sua eficácia no que com esta forem conflitantes (critério da especialidade para a solução de conflitos normativos). Tal eficácia, portanto, resta preservada, para todas as demais situações não contempladas nos atos internacionais[2]

Uma lei superveniente pode revogar as disposições que existirem em um tratado.

3.4.9. Convênio

Ato normativo executivo infralegal que expressa, em matéria tributária, um ajuste de vontades entre os entes federativos.

A CF/88 excepciona o princípio da legalidade quando trata dos convênios, pois permite que eles tenham força de lei. Ex.: ICMS.

ATENÇÃO

[2] Curso de direito tributário: Constituição e Código tributário nacional / Regina Helena Costa. Imprenta: São Paulo, Saraiva jur, 2020.

Os convênios celebrados entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios são s convênios de cooperação, pois há mútua assistência para a fiscalização (permuta das informações). Possuem *status* de normas infralegais e, portanto, não podem ser objeto de controle de constitucionalidade.

Exceção: convênios previstos constitucionalmente (norma primária). Foram criados com o intuito de evitar a guerra fiscal, especialmente no que diz respeito ao ICMS. Possuem *status* de lei, advêm da própria CF/88. Sendo assim, podem ser objeto de controle constitucionalidade. Ex.: art. 155, § 2º, XII, g, da CF/88.

a) Norma complementar – art. 100 do CTN

> **Art. 100**. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:
> **I -** os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
> **II -** as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
> **III -** as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
> **IV -** os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.
> **Parágrafo único**. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas:

- Portarias, instruções normativas, circulares;
- Poder regulamentar, não podem inovar na ordem jurídica.

Decisões administrativas que tenham caráter normativo:

- São decisões singulares ou colegiadas de órgãos de jurisdição administrativa;
- "Jurisprudência administrativa" em matéria tributária;
- Conferem segurança jurídica sobre o que o contribuinte pode ou não fazer, uma vez que vincula o órgão decisório.

Práticas reiteradas da atividade administrativa (costume administrativo): A prática reiterada de determinada conduta pela Administração, até que não se afaste a adoção do ato normativo, vincula o órgão.

3.5. Entendimentos jurisprudenciais

3.5.1. Superior Tribunal de Justiça

> **CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. JUÍZO DE RETRATAÇÃO (ART. 1.040, II, DO CPC/2015). COFINS. ISENÇÃO. SOCIEDADES CIVIS PRESTADORAS DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS. LC N.º 70/1991. REVOGAÇÃO PELA LEI N.º 9.430/1996. TEMA JULGADO PELO STF SOB O REGIME DA REPERCUSSÃO GERAL**.
> **1.** Trata-se de inconformismo da recorrente com a decisão do Tribunal de origem que manteve a sua obrigação de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS. O acórdão objurgado decidiu que a COFINS é exigível das sociedades civis de prestação de serviços profissionais, em virtude da revogação, pela Lei n.º 9.430/1996, da isenção constante na Lei Complementar 70/1991.
> **2**. Volvendo ao cerne meritório, de fato, o STJ seguia o posicionamento firmado no Agravo Regimental no Recurso Especial 382.736/SC de que lei ordinária não pode revogar determinação de lei complementar, pelo que ilegítima seria a revogação pela Lei n.º 9.430/1996 da isenção instituída pela LC N.º 70/1991, referente ao recolhimento da COFINS, às sociedades prestadoras de serviços.

3. Ocorre que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 377.457/PR, em repercussão geral (Tema 71/STF), firmou tese de que "é legítima a revogação da isenção estabelecida no art. 6º, II, da Lei Complementar 70/1991 pelo art. 56 da Lei n.º 9.430/1996, dado que a LC N.º 70/1991 é apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída".
4. Assim, consoante o art. 1.040 do CPC/15, de rigor a reforma do acórdão recorrido para realinhá-lo ao entendimento do STF acerca da incidência dos juros moratórios, razão pela qual não merece prosperar a irresignação trazida à apreciação do STJ.
5. O STJ redigiu a Súmula n.º 508/STJ, com orientação de que a isenção da COFINS concedida pelo art. 6º, inc. II, da LC N.º 70/1991 às sociedades civis de prestação de serviços profissionais foi validamente revogada pelo art. 56 da Lei n.º 9.430/1996.
6. Recurso Especial não provido.
(REsp 413469/MG, Rel. Min. Herman Benjamin. Segunda Turma. DJe 19/11/2018)

Súmula n.º 508/STJ: "A isenção da COFINS concedida pelo art. 6, II, da LC n. 70/91 às sociedades civis de prestação de serviços profissionais foi revogada pelo art. 56 da Lei n.º 9.430/96".

3.5.2. Supremo Tribunal Federal

TEMA 2 - REPERCUSSÃO GERAL - Reserva de lei complementar para a suspensão da contagem do prazo prescricional para causas de pequeno valor.
TESE: I - Normas relativas à prescrição e decadência em matéria tributária são reservadas à lei complementar; II - São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991.

TEMA 32 - REPERCUSSÃO GERAL - Reserva de lei complementar para instituir requisitos à concessão de imunidade tributária às entidades beneficentes de assistência social.
TESE: A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.

TEMA 53 - REPERCUSSÃO GERAL - Competência para alterar alíquotas do Imposto de Exportação.
TESE: É compatível com a Constituição Federal a norma infraconstitucional que atribui a órgão integrante do Poder Executivo da União a faculdade de alterar as alíquotas do Imposto de Exportação.

TEMA 211 - REPERCUSSÃO GERAL - Necessidade de lei em sentido formal para a atualização do valor venal de imóveis.
TESE: A majoração do valor venal dos imóveis para efeito da cobrança de IPTU não prescinde da edição de lei em sentido formal, exigência que somente se pode afastar quando a atualização não excede os índices inflacionários anuais de correção monetária.

Imunidade. Art. 150, VI, c, da CF. [...] Com o advento da Constituição de 1988, o constituinte dedicou uma seção específica às "limitações do poder de tributar" (art. 146, II, CF) e nela fez constar a imunidade das instituições de assistência social. Mesmo com a referência expressa ao termo "lei", não há mais como sustentar que inexiste reserva de lei complementar. No que se refere aos impostos, o maior rigor do quórum qualificado para a aprovação dessa importante regulamentação se justifica para se dar maior estabilidade à disciplina do tema e dificultar sua modificação, estabelecendo regras nacionalmente uniformes e rígidas. A necessidade de lei complementar para disciplinar as limitações ao poder de tributar não impede que o constituinte selecione matérias passíveis de alteração de forma menos rígida, permitindo uma adaptação mais fácil do sistema às modificações fáticas e contextuais, com o propósito de velar melhor pelas finalidades constitucionais. Nos precedentes da Corte, prevalece a preocupação em respaldar normas de lei ordinária direcionadas a evitar que falsas instituições de assistência e educação sejam favorecidas pela imunidade. É necessário reconhecer um espaço de atuação para o legislador ordinário

> no trato da matéria. A orientação prevalecente no recente julgamento das ADI 2.028/DF, ADI 2.036/DF, ADI 2.228/DF e ADI 2.621/DF é no sentido de que os artigos de lei ordinária que dispõem sobre o modo beneficente (no caso de assistência e educação) de atuação das entidades acobertadas pela imunidade, especialmente aqueles que criaram contrapartidas a serem observadas pelas entidades, padecem de vício formal, por invadir competência reservada a lei complementar. Os aspectos procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade, tais como as referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo, continuam passíveis de definição por lei ordinária. [ADI 1.802, rel. min. Dias Toffoli, j. 12-4-2018, P, DJE de 3-5-2018.]

4. QUESTÕES

QUESTÕES DE CONCURSO

1. (CESPE - 2019 - TJ-PA - Juiz de Direito Substituto) — Assinale a opção que indica matéria de ordem tributária que pode ser instrumentalizada por lei ordinária, conforme a CF:

a) Instituição de impostos expressamente previstos na CF

b) Regulamentação das limitações constitucionais ao poder de tributar

c) Estabelecimento de normas gerais sobre decadência tributária

d) Instituição de impostos não previstos na CF

e) Estabelecimento de normas gerais sobre o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo

2. (CESPE - 2014 - PGE-BA - Procurador do Estado) — A respeito da concessão, pelos entes da Federação, de benefício fiscal em relação ao ICMS, julgue os itens subsecutivos.

Não há obrigatoriedade de a concessão de benefícios fiscais ser feita por lei complementar estadual.

3. (CESPE/CEBRASPE - 2004 - AGU - Advogado da União) — Acerca das normas de direito tributário e das atribuições do Poder Legislativo em matéria tributária, julgue os itens a seguir:

É matéria de lei complementar o estabelecimento, em relação a cada imposto previsto na Constituição Federal, dos respectivos fatos geradores, das bases de cálculo e alíquotas.

4. (CESPE - 2012 - AGU - Advogado da União) — Julgue os itens seguintes, a respeito do Sistema Tributário Nacional.

Lei genérica municipal, estadual ou federal pode determinar a concessão de subsídio ou isenção fiscal.

5. (PGE-GO - 2010 - Procurador do Estado) — O Supremo Tribunal Federal recentemente editou a Súmula Vinculante n. 8, segundo a qual são inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/91, que fixam em dez anos os prazos decadencial e prescricional das contribuições para a seguridade social. Nos julgamentos que precederam e embasaram sua edição, restou assentado por aquela Corte que:

a) A Constituição Federal de 1988 reservou expressamente à lei complementar a enumeração dos meios de extinção e suspensão do crédito tributário, entre os quais, inclusive, a prescrição e decadência tributários.

b) À norma geral em matéria de legislação tributária, sujeita à lei complementar, compete dispor sobre o método de contagem dos prazos de prescrição e decadência, sendo permitida a lei ordinária própria da entidade tributante a fixação dos prazos decadenciais e prescricionais.

c) Embora as contribuições sejam espécies tributárias, as contribuições para a seguridade social encontram tratamento específico no artigo 195 da Constituição e, por conseguinte, são excluídas do regime da obrigatoriedade de uso da lei complementar para dispor sobre prescrição e decadência.

d) A vedação ao tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente não configura óbice à regulação de aspectos específicos dos temas de prescrição e decadência do crédito tributário, por parte dos diversos entes da Federação.

e) São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/91 e não impugnados até 11 de junho de 2008, data em que o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade incidental desses dispositivos, com modulação de efeitos.

6. (PGE-GO - 2010 - Procurador do Estado) — Sobre a competência tributária, é CORRETO afirmar:

a) Em nenhuma hipótese poderá a União instituir tributos idênticos aos de competência dos Estados.

b) Excepcionalmente, em caso de guerra externa, desde que se utilizando de lei complementar, poderá a União instituir para si imposto sobre a circulação de mercadorias.

c) A lei complementar é o instrumento legislativo apto a dispor sobre conflito de competência tributária.

d) O titular da competência tributária tem o prazo de cinco anos para exercê-la.

e) O Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS), de cuja repartição do produto da arrecadação participam os Municípios, poderá, na ausência de lei estadual, ser instituído pelo Município de Goiânia, desde que autorizado, mediante lei, pelo Estado de Goiás.

7. (CESPE - 2008 - PGE-PI - Procurador do Estado) — A CF, ao disciplinar as competências tributárias das unidades da Federação, criou a competência residual. A respeito da competência tributária residual, assinale a opção correta:

a) A competência tributária residual é aquela que possibilita aos estados instituírem tributos já criados na esfera federal.

b) Esse tipo de competência rege a criação de tributos pela União na iminência de guerra externa.

c) A competência tributária residual tem origem no fato de ser possível a todas as unidades da Federação criar taxas.

d) A criação de novos tributos não previstos na CF depende de aprovação de lei complementar federal.

e) A competência tributária residual é exclusiva da União, que pode criar tributos cumulativos.

8. (PGE-GO - 2013 - Procurador do Estado) — Sobre as funções da lei complementar no sistema tributário nacional, está CORRETA a seguinte proposição:

a) As imunidades tributárias são veiculadas no texto constitucional, razão por que não poderão ser reguladas mediante lei complementar.

b) O exercício de competência tributária residual será desempenhado mediante lei complementar, com exceção daquelas situações de urgência, quando o tributo poderá ser instituído mediante medida provisória.

c) Eventuais conflitos de competência em matéria tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não poderão ser regulados mediante lei complementar, por tratar-se de matéria eminentemente constitucional.

d) Em matéria de ICMS, a lei complementar desempenha papéis fundamentais, entre os quais a fixação de alíquotas nas operações interestaduais com vistas a evitar a guerra fiscal entre os estados.

e) Prazo prescricional em matéria tributária deve ser estabelecido em lei complementar.

9. (VUNESP - 2014 - Prefeitura de São José do Rio Preto - SP - Procurador do Município) — Caso determinado município pretenda instituir contribuição, na forma da lei respectiva, para o custeio do serviço de iluminação pública:

a) Poderá fazê-lo a qualquer tempo, visto que tem competência para tanto, bastando que observe o princípio da universalidade jurídica da tributação.

b) Poderá fazê-lo, visto que tal qual o Distrito Federal, tem competência para tanto, bastando que observe os princípios da legalidade e da anterioridade.

c) Não poderá fazê-lo, visto que a competência para tal é exclusiva do Distrito Federal.

d) Não poderá fazê-lo, visto que a competência para tal é privativa dos Estados e do Distrito Federal.

e) Não poderá fazê-lo, visto que o tributo adequado para esse fim é a taxa, a ser paga pelos contribuintes, em razão da utilização de serviço público específico e divisível.

10. (FGV - 2023 - SMF-RJ - Fiscal de Rendas – tarde) — s obrigações tributárias acessórias ou instrumentais têm por objeto as prestações, positivas ou negativas, nelas previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Acerca dessa modalidade especial de obrigações tributárias, é correto afirmar que:

a) a fixação do prazo para seu cumprimento independe de previsão em lei.

b) aplica-se o princípio de que a obrigação acessória segue a obrigação principal.

c) interpreta-se extensivamente a legislação tributária que disponha sobre dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

d) a concessão de isenção dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

e) a criação da obrigação acessória depende de previsão em lei.

GABARITO COMENTADO

1. Gabarito: A

Comentários:

a) A lei ordinária é veículo legislativo que, em regra, cria o tributo e, portanto, implementa o princípio da legalidade tributária.

b) Conforme o art. 146, II, da CF a regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar é atribuição de lei complementar.

c) Conforme o art. 146, III, da CF a obrigação, o lançamento, o crédito, a prescrição e a decadência tributárias devem ser disciplinadas por lei complementar.

d) O art. 154 da CF determina que a competência residual seja exercida mediante lei complementar.

e) Conforme o art. 146, III, da CF, o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas deve ser versado por lei complementar.

2. Gabarito: CERTO

Comentários: CF/88, art. 150:

> Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> **§6º** 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, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

CF/88, art. 155:

> [...] **§2º.** O imposto previsto no inciso II (ICMS) atenderá ao seguinte: [...]
> **XII -** cabe à lei complementar: [...]
> **g)** regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

3. Gabarito: ERRADO

Comentários: CF/88, art. 146:

> **Art. 146.** Cabe à lei complementar:
> **III -** estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
> **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

Desse modo, as alíquotas não são definidas por Lei Complementar.

4. Gabarito: ERRADO

Comentários: CF/88, art. 150:

> **Art. 150.** Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> [...]
> **§6.º** 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, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

5. Gabarito: E

Comentários: Segundo a Súmula Vinculante n. 8 do Supremo Tribunal Federal:

> **SV n.º 8:** São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

6. Gabarito: C

Comentários: A competência tributária, pela sua peculiar condição de prerrogativa federativa, não é delegável. Tampouco pode ser exercida concomitantemente por dois entes federativos, já que isso resultaria na vedada "bitributação" jurídica, quando entes tributantes diversos exigem do mesmo sujeito passivo tributos decorrentes da mesma materialidade econômica aberta à tributação pela CF, por exemplo, se União e Estados tributassem, concomitantemente, a propriedade de veículos automotores.

7. Gabarito: D

Comentários: Conforme disposição constitucional, "Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

8. Gabarito: E

Comentários: CF/88, art. 146: "Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários."

9. Gabarito: B

Comentários: A Súmula Vinculante n. 41 do STF afirma que

> SV n.º 41: o serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa. [...]".

Ademais, a Emenda Constitucional n. 39 em seu art. 149-A apresenta:

> **Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio, a expansão e a melhoria do serviço de iluminação pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos, observado o disposto no art. 150, I e III.** [...] Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; 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.

10. Gabarito: A

Comentários: a criação normativa de uma obrigação acessória, nos termos do art. 113 do CTN, se dá por meio da "legislação tributária", de modo que não há a necessidade imperiosa de reserva legal estrita (art. 96 do CTN). Um decreto pode criar e alterar uma obrigação acessória.


Introdução ao Direito Tributário
Noções gerais sobre o que é e para que serve o Direito tributário
Tributo, tributação e direito tributário
Direito Tributário
Direito Tributário e a atividade financeira do Estado
Fontes do Direito Tributário (arts. 2º e 96 do CTN)
Arts. 81 e 82 do CTN
O conceito de "legislação tributária"
Fontes do Direito Tributário em espécie
Arts. 146, 148, 153 e 195 da CF/88
Arts. 150, do CF/88, e 87 do CTN
Art. 62 da CF/88
Art. 98, 99 e 100 do CTN
Entendimentos jurisprudenciais

2 TRIBUTO

1. CONCEITO DE TRIBUTO

De acordo com o CTN, em seu art. 3º: "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".

O tributo é o objeto da tributação e esta, por sua vez, representa uma atividade do Estado de derivar parte da riqueza que é produzida pela sociedade para a sua viabilização. Desse modo, o tributo existe para que o Estado exista e preste serviços públicos.

A Lei. n.º 4.320, de 17 de março de 1964, em seu art. 9º, assim define: "Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou especificas exercidas por essas entidades".

Diante desse contexto, precisamos melhor explanar o conceito de tributo, a partir das seguintes premissas:

1. Prestação pecuniária compulsória: dinheiro e obrigatória

- A entrega da prestação é objeto da obrigação, que pode decorrer de lei ou negócio jurídico. No âmbito do Direito Tributário, decorre apenas de lei. Uma vez instituído o tributo, mediante a constatação do fato gerador, o contribuinte deverá arcar com a prestação tributária;
- A relação jurídico-tributária entre o ente tributante e o contribuinte/responsável não é relação contratual, mas obrigacional compulsória, tendo como fundamento e fonte direta a Lei;
- O tributo impõe-se ao sujeito passivo como obrigação jurídica *ex lege*. Isso significa que o tributo nasce da lei e não da manifestação de vontade dos que se obrigam ao seu pagamento. Não há manifestação de vontade dos sujeitos passivo e ativo; como veremos, o sujeito ativo também está vinculado, por inflexão legal direta, a cobrar o tributo (a atividade de cobrança do tributo é indisponível por parte das autoridades tributárias fiscais).
- Afirmar, como faz o CTN, que o tributo é uma "prestação pecuniária compulsória" não esclarece muito — todas as prestações jurídicas são compulsórias, sejam elas de origem contratual ou legal. Quem toma dinheiro emprestado está compulsoriamente obrigado a devolvê-lo, ao tempo e modo. Salvo nas obrigações naturais, a obrigação jurídica tem a prestação respectiva marcada pela compulsoriedade;
- A grande diferença, no caso do tributo, é a origem da obrigação: há uma inflexão direta da lei, que independe de qualquer manifestação de vontade daqueles que ocupam os polos obrigacionais;
- A lei que cria o tributo é suficiente para fazer nascer e impor o tributo. Assim, como toda e qualquer prestação (que é o objeto de uma obrigação jurídica), o pagamento do tributo também é compulsório; a especificidade do tributo é a sua finalidade, seus pressupostos e principalmente

o fato de o obrigado (contribuinte ou responsável — sujeito passivo tributário) estar obrigado independentemente de sua esfera de vontade (o tributo se impõe por força direta da lei).

2. Em moeda corrente do ente tributante — não pode ser *in natura* ou *in labore*

- O tributo é o objeto de uma prestação jurídica. Como em qualquer outra prestação jurídica obrigacional, será exercida a pretensão por alguém que possui capacidade ativa para exigi-la coercitivamente do sujeito passivo;
- O tributo é expresso em dinheiro, nunca por meio da oferta de outros bens fungíveis ou infungíveis; a obrigação tributária principal de pagar tributo é manifesta mediante a entrega de moeda ao Fisco;
- Quando o CTN se refere a "moeda ou cujo valor nela se possa exprimir" não tem a intenção de instituir uma obrigação tributária de dar outra coisa que não seja moeda, mas tão somente de permitir que o legislador que institua o tributo venha a estabelecer um "valor" que possa revelar a quantidade de moeda que deve ser paga a título de tributo;
- Em outras palavras, o "valor que possa exprimir a moeda" é aquele que possa manifestar, revelar ou fazer conhecida a moeda. Digamos que o tributo seja "50 valores de referência X" e a lei preveja que "1 valor de referência X" corresponde a Y reais (moeda); esse é um exemplo de como a lei pode estabelecer o pagamento de um tributo em um "valor" (ou referência) que possa ser convertido, manifestado ou expresso em dinheiro;
- O que interessa, em todo o caso, é que o tributo, ao fim e ao cabo, é moeda (dinheiro).

3. Não é sanção a ato ilícito, multa não é tributo:

- Quando a lei institui o tributo e o contribuinte pratica o fato gerador, tendo que recolhê-lo, o que o Estado faz é adentrar no patrimônio particular e derivar parte dele para os cofres públicos fiscais. Em outras palavras, o direito fundamental que o Estado está mitigando é a propriedade;
- Quando o Estado institui multa pela prática de alguma conduta ilícita, por exemplo, usar o celular enquanto dirige, não há que se falar em invasão de propriedade, mas de liberdade. Portanto, essa multa não é tributo;
- A multa tributária ocorre quando há o descumprimento de uma obrigação acessória. Ex.: não emitir nota fiscal é um ilícito administrativo tributário;
- O tributo, para surgir como obrigação, pode até desconsiderar se o ato que o originou é lícito ou ilícito. Assim, "auferir renda" é uma previsão abstrata normativa que, quando ocorre na realidade, faz nascer uma obrigação tributária. É dizer, "auferir renda" é um fato que gera uma obrigação tributária, pois subsome-se a uma previsão hipotética normativa. Se essa renda advém de um agir ilícito (como a venda de drogas) ou lícito (como o exercício de um emprego formal), não importa: o fato que gera uma obrigação tributária é interpretado objetivamente;
- A "renda" deve ser interpretada objetivamente. Renda será renda, não importa o que lhe deu causa. Não seria justo que a renda decorrente da lavagem de dinheiro não fosse tributada, e a renda decorrente da ministração de aulas de direito tributário fosse tributada. O que deu causa à renda não é levado em consideração para a tributação da renda; o que importa é que surja a renda, ou seja, que a renda seja auferida ou recebida pelo sujeito passivo tributário.
- Ter uma propriedade é somente um fato que autoriza, nos termos do modelo constitucional, a instituição de uma espécie tributária (imposto); ser proprietário de imóvel rural, veículo automotor ou imóvel urbano não é, de nenhum modo, um ato ilícito;
- O ato ilícito é punido, sancionado; o tributo é devido como expressão de um dever fundamental de quem ostenta a capacidade contributiva para recolhê-lo.

MULTA	TRIBUTO
Sancionamento pelo comportamento ilícito do indivíduo.	Derivação de riqueza em face do dever fundamental de pagar tributos.

4. Instituído por lei:

- **Princípio da Legalidade:** Se o Estado vai adentrar na propriedade de alguém, só o fará mediante previsão legal.

5. Cobrado mediante atividade plenamente vinculada da Administração — dever funcional verificado o fato gerador — lançamento:

- É dever legal do fiscal lançar o tributo;
- Em termos normativos, quando uma obrigação nasce diretamente por imposição legal, não há bom ou mal: o fiscal cobra o tributo previsto em lei, sendo um mero instrumento dessa norma impositiva.

2. CONCEITO DOUTRINÁRIO DE TRIBUTO

De acordo com Paulsen:

> Cuida-se de prestação em dinheiro exigida compulsoriamente, pelos entes políticos ou por outras pessoas jurídicas de direito público, de pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem promessa de devolução, forte na ocorrência de situação estabelecida por lei que revele sua capacidade contributiva ou que consubstancie atividade estatal a elas diretamente relacionada, com vista à obtenção de recursos para o financiamento geral do Estado, para o financiamento de fins específicos realizados e promovidos pelo próprio Estado ou por terceiros em prol do interesse público.[3]

O conceito apresentado por Paulsen é mais específico, na medida em que já dá sinais identificadores das espécies tributárias encontradas no nosso sistema de direito.

Dessa forma, ao outorgar competência para a instituição das diversas espécies tributárias, a Constituição Federal de 1988 revela suas características intrínsecas e aponta o regime jurídico específico que lhes é aplicável. Embora todos os tributos se submetam às regras gerais comuns, há normas específicas que disciplinam cada uma das espécies tributárias.

3. A NATUREZA JURÍDICA DO TRIBUTO

De acordo com o CTN, a natureza jurídica de um tributo (imposto, taxa, contribuição de melhoria etc.) é determinada pelo fato gerador (art. 4º). Ex.: "Taxa" de Iluminação Pública — serviço geral — declarado inconstitucional.

> **Art. 4º** A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
> **I** - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
> **II** - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

[3] PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

A respeito do inciso II do art. 4º do CTN, tem-se que sua aplicação foi mitigada na atual ordem constitucional tributária. A destinação legal do tributo começou a se apresentar como um fator de verificação de sua natureza jurídica, como é o caso da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Não existe nenhuma contraprestação estatal para o pagamento da contribuição sobre o lucro líquido.

A CF/88 não realizou, propriamente, uma classificação, tampouco elencou critérios de identificação das espécies tributárias, mas fez uma tipologia dos tributos, definindo-os por suas características estruturais (impostos, taxas), funcionais (contribuições), pelas feições referentes concomitante a um ou outro dos aspectos citados (contribuição de melhoria), e, ainda, por circunstâncias de regime jurídico alheias a ambos, como é o caso dos empréstimos compulsórios.

Embora o CTN afirme que a natureza jurídica do tributo é determinada pelo fato gerador, diante da regulação do tema pela CF/88, podemos afirmar que isso não é suficiente para determiná-la.

De acordo com Paulsen, não apenas o fato gerador da obrigação é importante para identificar sua natureza jurídica específica, como também sua base de cálculo. Essa é reveladora e merece muita atenção para que o legislador não institua um imposto (tributo sobre a riqueza) sob o pretexto de instituir uma taxa (necessariamente dimensionada com base na atividade estatal)[4].

Por sua vez, quando o CTN diz que a "destinação legal do produto" da arrecadação do tributo é irrelevante para identificar a sua natureza (art. 4º, II), trata do aspecto derrogado diante da CF/88. Embora sirva de referência para a distinção entre impostos, taxas e contribuições de melhoria, não se presta à identificação das contribuições especiais e dos empréstimos compulsórios, pois esses são identificados a partir da finalidade do tributo.

Importante esclarecer que à época em que o CTN foi editado não havia uma compreensão delimitada do que viria a ser a espécie tributária das chamadas "contribuições" — hoje com matriz constitucional no art. 149 da CF/88. Portanto o CTN foi elaborado quando existiam apenas três espécies tributárias: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Essa compreensão do CTN é chamada por parte da doutrina de "teoria tripartite" de espécies tributárias (art. 5º): "os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria."

4. CARACTERÍSTICAS DOS TRIBUTOS QUANTO À SUA FINALIDADE

São características do tributo quanto à sua finalidade:

- **Fiscalidade:** a finalidade é arrecadatória. É a contribuição dos indivíduos para a prestação do serviço público. É a regra. Ex.: IPTU.
- **Extrafiscalidade:** o Estado intervém em determinada situação social/econômica, por meio da tributação. Assim, além de regular o comércio interno, a ordem econômica, consegue fiscalizar as fronteiras. Ex.: Imposto de Importação (II) e Imposto de Exportação (IE).
- **Parafiscalidade:** é a delegação da capacidade tributária (art. 7º do CTN) e do produto da arrecadação. Ao Estado não interessa fiscalizar porque a verba não permanece com o ente político, mas é destinada aos órgãos paralelos àquele que também exercem a capacidade tributária. Ex.: Anuidade dos Conselhos (SESC, SENAI, CRM, CRO etc.).

[4] PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

A competência para instituir contribuições especiais é da União. No entanto, na mesma lei em que institui, ela também delega a atividade de arrecadar e fiscalizar, em razão do permissivo disposto no art. 7º do CTN.

5. CLASSIFICAÇÕES RELEVANTES DE TRIBUTOS

- **Tributo vinculado**: há contraprestação direta do Estado, que consegue identificar o indivíduo para quem está sendo prestado o serviço público. Ex.: taxa e contribuição de melhoria.
- **Tributo não vinculado**: não há contraprestação específica, o Estado presta o serviço de forma genérica e pluralizada, a exemplo da segurança pública. Ex.: Imposto, Contribuições.
- **Tributos de arrecadação/receita vinculada**: tributos que possuem em sua receita a destinação específica. Ex.: Empréstimos compulsórios e Contribuições especiais.
- **Tributos de arrecadação/receita não vinculada**: visam custear despesas gerais. Ex.: impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Conforme o art. 167, IV, da CF/88, a receita de imposto não pode, em regra, ser vinculada às atividades específicas do Estado. Ressalte-se que não necessariamente a receita da taxa vai custear o serviço público prestado, não existe essa obrigatoriedade. No que tange à contribuição de melhoria, ela só poderá ser cobrada após a implementação da valorização do imóvel do contribuinte.

- **Tributo real**: graduado unicamente em função da coisa**,** em função do aspecto econômico da operação. Ex.: o IPVA.
- **Tributo pessoal:** graduado em função das condições de cada contribuinte. Tem a ver com o princípio da capacidade contributiva, nos termos do art. 145 da CF. Ex.: Imposto de Renda – IR.

6. AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Acerca das espécies tributárias, podemos identificar as seguintes perspectivas de previsão de espécies tributárias:

- **Bipartite:** Impostos e Taxas;
- **Tripartite:** Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria (art. 5º, do CTN);
- **Tetrapartite:** impostos, Taxas, Contribuições e Empréstimos Compulsórios;
- **Pentapartite:** Impostos, Taxas, Contribuições de Melhoria, Contribuições (arts. 149 e 149-A – EC 39/2002) e Empréstimos Compulsórios (CF/88 e STF);
- **Hexapartite:** Impostos, Taxas, Contribuições de Melhoria, Contribuições, Empréstimos Compulsórios e Contribuição Serviço de Iluminação Pública (art. 149-A).

O CTN elegeu uma perspectiva tripartite, em norma originária da época em que foi editado (art. 5º): "Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria." Ou seja, o codificador do CTN concebeu apenas três espécies tributárias

A Constituição Federal de 1988 e o Supremo Tribunal Federal identificam, no atual sistema jurídico tributário, uma perspectiva **pentapartite** de tributos; vale dizer, portanto, que atualmente existem cinco espécies tributárias no sistema tributário nacional.

OBSERVAÇÃO

Quando o parâmetro for o CTN e o examinador deixar claro que almeja saber qual teoria foi adotada, a resposta correta é a tripartite, uma vez que não houve alteração no Código.

De acordo com a Constituição Federal, podemos dizer que os tributos são:

- Impostos;
- Taxas;
- Contribuição de melhoria;
- Empréstimos compulsórios;
- Contribuições.

6.1. Imposto

De acordo com o art. 16 do CTN, imposto é o tributo cujo fato gerador independe de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte.

Se o contribuinte pratica o fato gerador, ele deverá arcar com a tributação. O Estado não tem a obrigação de prestar ao contribuinte, especificamente, em termos de serviços públicos, ou de poder de polícia.

Relevante destacar que os impostos, por estarem dissociados de qualquer atuação específica do Estado, servem ao custeio dos serviços públicos universais, como a varrição de ruas e calçadas (espaço públicos, utilizados por todos), e o seu produto, por essa razão, estará necessariamente dissociado de qualquer órgão, fundo ou despesa, nos exatos termos do artigo 167, IV, da CF/88, e com as exceções nele descritas:

> **Art. 167.** São vedados:
> **IV –** a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

Trata-se do princípio da não afetação dos impostos, cuja lógica é relacionada às materialidades do tributo e à desnecessidade de contraprestação pelo Estado (tributo não vinculado). Os recursos arrecadados com os impostos devem se "dissipar" no orçamento, vale dizer, não podem ter uma destinação específica, mas um destino genérico.

a) Características:

- Contributivo: visa contribuir para o custo do Estado;
- Serviços gerais e "indivisíveis" (serviços *uti universi*);

b) Competência tributária para a instituição de impostos:

- União (artigos 153, 154, I e II);
- Estados e Distrito Federal (artigos 155;
- Municípios e DF (artigos 156; 147, parte final, CF/88).

O art. 154 da Constituição Federal de 1988 trata da **competência residual** da União para instituir os impostos residuais.

> **Art. 154**. A União poderá instituir:
> **I -** mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;
> **II -** na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Em resumo, o imposto residual depende de:

- Ser não cumulativo: a ideia é evitar, por meio da tributação, que se onere a cadeia de consumo, tornando o acesso a bens de consumo mais caro e mais difícil;
- Lei complementar;
- Não ter fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos já discriminados na CF/88;
- O art. 154, II, da CF/88 trata do imposto extraordinário de guerra. A União pode, na iminência ou no caso de guerra externa, instituir impostos extraordinários (IEG), estando ou não compreendidos dentro de sua competência tributária.

ATENÇÃO

Na hipótese do inciso II, dispensa-se lei complementar devido à urgência da situação de guerra externa. Além disso, em razão da gravidade circunstancial, a União pode invadir as demais competências (dos Estados, DF e Municípios).

Por exemplo, o ICMS e o ITCMD são tributos estaduais. No caso de guerra, pode a União instituir ICMS ou ITCMD extraordinário de guerra, invadindo, assim, a competência tributária dos estados.

Trata-se de um *bis in idem* autorizado pela CF/88, porque o fato gerador de um determinado imposto estadual ou municipal ensejará o pagamento do imposto ordinário e do imposto de guerra, instituído pela União. Eis um caso de bitributação autorizada, uma vez que se tem pessoas jurídicas diversas cobrando o mesmo tributo por fato gerador idêntico, porém, com destinações diferentes.

Divisão constitucional de competência:

Impostos

a) Competência da União – art. 153, CF/88:

- Imposto de importação (II);
- Imposto de exportação (IE);
- Imposto de renda (IR);
- Imposto sobre produtos industrializados (IPI);
- Imposto sobre operações financeiras (IOF);
- Imposto territorial rural (ITR);
- Imposto sobre grandes fortunas (IGF) – precisa de lei complementar para ser instituído, assim como os impostos residuais.

- Imposto sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar (Reforma Tributária – EC 132/2023).

A capacidade da União de suportar os encargos financeiros da atividade administrativa é maior do que a dos demais entes federativos. Desse modo, isso se dá pela quantidade de impostos que arrecada. Assim, o que financia a máquina administrativa são os impostos, que não podem ter sua receita vinculada, conforme art. 167, inciso IV, da CF/88.

b) Competência dos Estados e do DF – art. 155:

- Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD);
- Imposto sobre operações relativas à circulação de **mercadorias** e sobre prestações de serviços de **transporte** interestadual, intermunicipal e de **comunicação** (ICMS);
- Imposto Sobre Veículos Automotores (IPVA).

c) Competência dos Municípios e DF – art. 156 c/c art. 147, parte final:

- Imposto Sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU);
- Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI);
- Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

OBSERVAÇÕES

1. ITBI e ITCMD – atentar para as diferenças. Por exemplo, em contrato de compra e venda entre vivos recolhe-se ITBI, no caso de transmissão não onerosa *causa mortis*, o imposto devido é o ITCMD. A transmissão pós-morte e a doação encontram-se na mesma espécie de imposto porque ambas são não onerosas.

2. A ideia do ISS é recompor a capacidade de sustentação da municipalidade. No direito comparado tem-se o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), que incide nas fases das cadeias de consumo. Toda vez que alguém circula um bem, ocorre a agregação daquilo que está circulando, incidindo o IVA.

No Brasil, o "IVA" desmembra-se no IPI (União), ICMS (Estados e DF) e ISS (Municípios) — todos eles impostos que incidem sobre a cadeia de consumo. Contudo, é importante saber que, a rigor, não há no Brasil a tributação sobre o valor agregado. Técnica e estruturalmente, a incidência do imposto somente sobre o valor agregado é diferente da tributação feita pelo IPI, ICMS e ISSQN.

Com a reforma tributária (EC 132/2023) será criado, via exercício de competência tributária compartilhada, dois novos tributos: o IBS – Imposto sobre Bens e Serviços e a CBS – Contribuição Social sobre bens e serviços. Os dispositivos normativos que tratam de referidos novos tributos são os seguintes:

> **Art. 156-A**. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)
> **§ 1º** O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:
> **I** - incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços;
> **II** - incidirá também sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

III - não incidirá sobre as exportações, assegurados ao exportador a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direitos, ou serviço, observado o disposto no § 5º, III;
IV - terá legislação única e uniforme em todo o território nacional, ressalvado o disposto no inciso V;
V - cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica;
VI - a alíquota fixada pelo ente federativo na forma do inciso V será a mesma para todas as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Constituição;
VII - será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação;
VIII - será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição;
IX - não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, e 195, I, "b", IV e V, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239;
X - não será objeto de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, excetuadas as hipóteses previstas nesta Constituição;
XI - não incidirá nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;
XII - resolução do Senado Federal fixará alíquota de referência do imposto para cada esfera federativa, nos termos de lei complementar, que será aplicada se outra não houver sido estabelecida pelo próprio ente federativo;
XIII - sempre que possível, terá seu valor informado, de forma específica, no respectivo documento fiscal.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
(...)
V - sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar.
(...)
§ 15. A contribuição prevista no inciso V do caput poderá ter sua alíquota fixada em lei ordinária.
§ 16. Aplica-se à contribuição prevista no inciso V do caput o disposto no art. 156-A, § 1º, I a VI, VIII, X a XIII, § 3º, § 5º, II a VI e IX, e §§ 6º a 11 e 13.
§ 17. A contribuição prevista no inciso V do caput não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, 156-A e 195, I, "b", e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239.
§ 18. Lei estabelecerá as hipóteses de devolução da contribuição prevista no inciso V do caput a pessoas físicas, inclusive em relação a limites e beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda.
§ 19. A devolução de que trata o § 18 não será computada na receita corrente líquida da União para os fins do disposto nos arts. 100, § 15, 166, §§ 9º, 12 e 17, e 198, § 2º.

Entretanto, a substituição dos antigos impostos para o novo regime será gradual, até 2033 (nos termos do art. 129 do ADCT - Art. 129. Ficam extintos, a partir de 2033, os impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal).

6.2. Taxas – art. 145, II, da CF/88

A taxa é um tributo contraprestacional. Ao pagar a taxa, o Estado devolve um serviço específico, direcionando-o a um determinado contribuinte, ou exerce o poder de polícia.

A taxa pode ser instituída em razão do (a):

- Efetivo exercício do poder de polícia (fiscalização) — art. 78, do CTN;
- Utilização efetiva ou potencial de um serviço público específico e divisível.

6.2.1. Efetivo exercício do poder de polícia (fiscalização) – 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.
> **Parágrafo único.** Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

O poder de polícia é o que confere à Administração a autoridade para fiscalizar todos os serviços contidos no art. 78 do CTN. Ressalte-se que o interesse particular não se sobrepõe ao interesse público. Não há opção de não ser fiscalizado, isso sempre ocorrerá, ou seja, uma vez fiscalizado, o recolhimento da taxa torna-se obrigatório.

A taxa não só é paga com o efetivo exercício do poder de polícia, ou seja, com a efetiva fiscalização do Estado. A "fiscalização porta a porta" não foi aceita pelo STF; ou seja, ele rejeitou a tese dos contribuintes pela necessidade da fiscalização CONCRETA para a cobrança da taxa de polícia.

Nesse sentido, vejamos a repercussão geral resolvida pelo STF sobre o tema:

> O texto constitucional diferencia as taxas decorrentes do exercício do poder de polícia daquelas de utilização de serviços específicos e divisíveis, facultando apenas a estas a prestação potencial do serviço público. A regularidade do exercício do poder de polícia é imprescindível para a cobrança da taxa de localização e fiscalização. À luz da jurisprudência deste STF, a existência do órgão administrativo não é condição para o reconhecimento da constitucionalidade da cobrança da taxa de localização e fiscalização, mas constitui um dos elementos admitidos para se inferir o efetivo exercício do poder de polícia, exigido constitucionalmente. [...] É constitucional taxa de renovação de funcionamento e localização municipal, desde que efetivo o exercício do poder de polícia, demonstrado pela existência de órgão e estrutura competentes para o respectivo exercício, tal como verificado na espécie quanto ao Município de Porto Velho/RO [...] (RE 588.322, rel. min. Gilmar Mendes, j. 16-6-2010, P, DJE de 3-9-2010, Tema 217).

No mesmo sentido, decidiu o STF que:

> Não há invocar o argumento no sentido de que a taxa decorrente do poder de polícia fica 'restrita aos contribuintes cujos estabelecimentos tivessem sido efetivamente visitados pela fiscalização', por isso que, registra Sacha Calmon – parecer, fl. 377 –, essa questão 'já foi resolvida, pela negativa, pelo STF, que deixou assentada em diversos julgados a suficiência da manutenção, pelo sujeito ativo, de órgão de controle em funcionamento (cf., *inter plures*, RE 116.518 e RE 230.973). Andou bem a Suprema Corte brasileira em não aferrar-se ao método antiquado da vistoria porta a porta, abrindo as portas do Direito às inovações tecnológicas que caracterizam a nossa era'. Destarte, os que exercem atividades de impacto ambiental tipificadas na lei sujeitam-se à fiscalização do Ibama, pelo que são contribuintes da taxa decorrente dessa fiscalização, fiscalização que consubstancia, vale repetir, o poder de polícia estatal (RE 416.601, voto do rel. min. Carlos Velloso, j. 10-8-2005, P, DJ de 30-9-2005).

6.2.2. Utilização efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível

Serviço específico é aquele que pode ser destacado, visto ser possível individualizar a pessoa que provoca o Estado para que preste o serviço. Desse modo, a taxa pode ser efetiva (ex.: certidão) ou potencial (ex.: coleta de lixo).

A taxa é um tributo contraprestacional. O contribuinte, ao pagá-la, recebe do Estado um serviço específico, direcionado a um determinado contribuinte.

Nos termos do art. 145, § 2º, da CF/88, as taxas não podem ter base de cálculo própria de impostos. Contudo, foi editada a Súmula Vinculante n.º 29 sobre o tema, cujo teor é o seguinte: "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."

Um exemplo de taxa que adota um dos elementos da base de cálculo de imposto é a taxa de coleta de lixo municipal, com relação ao IPTU. Em determinado momento foi arguida a inconstitucionalidade dessa taxa por usar um dos elementos da base de cálculo do IPTU. Provocado, o STF manifestou-se no sentido de que a base de cálculo do imposto não pode ser idêntica à da taxa, o que não significa que uma taxa não pode se valer de um dos elementos da base de cálculo do imposto.

Sobre o tema, este é o teor da Súmula n.º 595 do STF: "É inconstitucional a taxa municipal de conservação de estradas de rodagem cuja base de cálculo seja idêntica à do imposto territorial rural."

A Súmula Vinculante n.º 29 e a Súmula n.º 595 do STF se complementam.

De acordo com o Supremo Tribunal Federal,

> deve haver correspondência entre o valor exigido e o custo da atividade estatal. A taxa, enquanto contraprestação a uma atividade do Poder Público, não pode superar a relação de razoável equivalência que deve existir entre o custo real da atuação estatal referida ao contribuinte e o valor que o Estado pode exigir de cada contribuinte, considerados, para esse efeito, os elementos pertinentes às alíquotas e à base de cálculo fixadas em lei. Se o valor da taxa, no entanto, ultrapassar o custo do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, dando causa, assim, a uma situação de onerosidade excessiva, que descaracterize essa relação de equivalência entre os fatores referidos (o custo real do serviço, de um lado, e o valor exigido do contribuinte, de outro), configurar-se-á, então, quanto a essa modalidade de tributo, hipótese de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 150, IV, da CF (ADI 2.551-MC-QO, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 2-4-2003, Plenário, DJ de 20-4-2006).

6.2.3. Aspectos relevantes sobre as taxas

a) Estados estrangeiros

STJ: Município não pode cobrar IPTU de Estado estrangeiro, embora possa cobrar taxa de coleta domiciliar de lixo. Fundamento: os Estados estrangeiros possuem imunidade tributária de jurisdição e aos impostos.

b) Súmula Vinculante n.º 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, ainda que a pessoa não resida no imóvel, poderá ser cobrada essa taxa, pois o serviço é posto à disposição do contribuinte. Do mesmo modo, ainda que se trate de terreno baldio, a taxa poderá ser cobrada.

c) Distinção entre taxa e preço público

Vinculado à prestação de serviço, e não à taxa de polícia:

- **Taxa:** é espécie de tributo e não depende da utilização do serviço. A taxa pode ser cobrada pela potencial utilização, não pela potencial oferta. O Estado deve prestar o serviço efetivamente. Ex.: serviço público de coleta de lixo.
- **Preço público ou tarifa:** não é tributo e exige a utilização do serviço para ser cobrado. Não se trata da potencial utilização, mas da efetiva. Ex.: cobrança do serviço de água e esgoto (STF e STJ).

Somente pode instituir a taxa aquele quem detém competência, isto é, os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Já o preço público é instituído por concessionárias, permissionárias e autorizatárias de serviço público delegado pelo Poder Público.

Entes federados não podem delegar competência tributária. As concessionárias, permissionárias e autorizatárias nunca poderão instituir tributo. A cobrança é de preço público ou tarifa e é contratual, ou seja, é necessário que o serviço seja prestado para, somente após, apresentar a contraprestação.

> **Súmula n.º 545 do STF:** "Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu."

Esclarecemos que a parte final da Súmula n.º 545 do STF faz referência ao antigo princípio da anualidade orçamentária, não mais vigente na ordem jurídica brasileira; quando vigorou, esse princípio impunha aos tributos a anterior previsão na lei do orçamento, para somente depois poderem ser cobrados.

- **Preço público**: sujeição alternativa, relação contratual, concessionário, permissionário ou autorizatário de serviço público.

Dessa forma, a fim de diferenciar a natureza da cobrança de determinado valor, necessário observar o que está se cobrando. Se for um ente público, será taxa. Em contrapartida, se for concessionária, permissionária ou autorizatária, será preço público ou tarifa.

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 Federal de 1988, não tem natureza jurídica de taxa, mas de preço público, não estando a sua instituição, consequentemente, sujeita ao princípio da legalidade estrita.

- **Custas e emolumentos:** Trata-se das taxas judiciárias; as custas judiciais têm natureza jurídica de taxa.
- **Base de cálculo:** valor da atividade estatal que foi prestada ao contribuinte, geralmente é o valor da causa.

> **Súmula n.º 667 do STF:** "Viola a Constituição e a garantia de acesso à jurisdição taxa judiciária que é calculada sem limite sobre o valor da causa."

É necessário, portanto, estabelecer um teto, a fim de permitir que as pessoas acessem o Judiciário.

Art. 98, § 2º, da CF/88 incluído pela Emenda Constitucional n.º 45, de 30 de dezembro de 2004: custas e emolumentos serão destinados exclusivamente aos serviços afetos à Justiça. Trata-se, portanto, de taxa com arrecadação constitucionalmente vinculada.

d) Taxa de polícia (exemplos e entendimentos relevantes)

É constitucional a taxa de renovação do funcionamento e localização municipal, desde que haja o efetivo exercício do poder de polícia, que é demonstrado pela mera existência de órgão administrativo que possua estrutura e competência para a realização da atividade de fiscalização.

Repisando, não é necessária a ida do agente de polícia ao local objeto da fiscalização, já que existem outros órgãos estatais que possuem essa tarefa, já se justifica a cobrança da taxa de polícia.

Exemplos de atividades de polícia que ensejam a cobrança de taxa:

- Taxa de fiscalização de anúncio;
- Taxa de fiscalização dos mercados e títulos de valores mobiliários;
- Taxa de localização e funcionamento de estabelecimentos em geral.

A área ocupada pelo estabelecimento comercial revela-se apta a refletir o custo aproximado da atividade estatal de fiscalização para fins de cobrança de taxa.

e) Inviabilidade de taxa em virtude da emissão de carnês pelo poder público

É inconstitucional a instituição e a cobrança de taxas por (ou pela) **emissão** de carnês/guias de recolhimento de tributos (RE 789.218/MG).

É uma conveniência da Administração; é dela o interesse em viabilizar o pagamento das taxas. Por essa razão é que não se admite a cobrança dos carnês/guias de recolhimento, tendo em vista que não há prestação de serviço público específico indivisível e provocado pelo contribuinte.

6.3. Contribuição de melhoria

Em 1605, na Inglaterra, a coroa inglesa realizou uma obra de grande porte e com enorme dispêndio de dinheiro para retificar e sanear as margens do Rio Tâmisa, tornando-o mais navegável e estimulando o incremento da atividade econômica nas áreas ribeirinhas.

Os proprietários dos imóveis localizados nessas áreas foram muito beneficiados, pois passaram a ter suas terras, antes sujeitas a frequentes alagamentos, bastante valorizadas. Visando sanar o enriquecimento sem causa, foi criado, por lei, um tributo (*betterment tax*) a ser pago pelos beneficiários, limitado ao montante da valorização individual. Nascia a contribuição de melhoria, responsável pelo financiamento de obras de grande vulto[5].

Dentro da ideia de justiça comutativa, não é razoável que uma obra pública causadora de considerável e específica valorização de imóveis privados seja custeada por todos os contribuintes.

Nesse sentido, realizada a obra pública da qual decorra particular enriquecimento de determinados contribuintes, estes podem ser chamados ao seu custeio, de modo que os recursos daí derivados sejam reaplicados em prestações estatais que favoreçam a todos, atendendo assim ao ideal de justiça fiscal.

[5] ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 11. ed. São Paulo: Método, 2017.

Desse modo, prevista no artigo 145, III, da Constituição Federal de 1988, e artigo 81 do CTN, como tributo de competência comum — a ser cobrado pelo ente político executor da obra — a contribuição de melhoria revela-se como um tributo vinculado a um agir específico do Poder Público: a obra pública da qual decorra valorização imobiliária específica.

> **Art. 81.** A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

A competência para a instituição da contribuição de melhoria comum — todos os entes, nos termos do art. 145, inciso III, da CF/88. Reputam-se feitas pela União as obras executadas pelos Territórios.

O fato gerador da contribuição de melhoria é o acréscimo no valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas. Nesse sentido: "Esta Corte consolidou o entendimento no sentido de que a contribuição de melhoria incide sobre o *quantum* da valorização imobiliária."[6].

A base de cálculo da contribuição de melhoria será o *quantum* de valorização experimentada pelo imóvel. Exemplo: imóvel antes da obra: R$1.000,00. Imóvel depois da obra (valorização): R$ 1.500,00. Base de cálculo: R$ 500,00.

Há duas limitações à contribuição de melhoria (sistema de duplo limite):

- Limite geral (total): não pode exceder o custo da obra. Se isso ocorrer, o Estado é que se enriquecerá ilicitamente;
- Limite individual: valor correspondente à valorização do imóvel.

Somente pode ser cobrada após o término da obra, não necessariamente integral, basta a conclusão de parte da obra que seja capaz de causar a valorização dos imóveis limítrofes.

O **recapeamento** de via pública já asfaltada não pode gerar cobrança de contribuição de melhoria, visto que os contribuintes já experimentaram a valorização quando da realização da obra (STF – RE 116.148/SP).

Por outro lado, a **pavimentação asfáltica** de via pública pode gerar a cobrança de contribuição de melhoria, pois o fato gerador é o benefício resultante de obra pública.

Art. 2º do Decreto-lei n.º 195, de 24 de fevereiro de 1967 (que dispõe sobre a cobrança de contribuição de melhoria): será devida a contribuição de melhoria, no caso de valorização de imóveis de propriedade privada, em virtude de qualquer das seguintes obras públicas:

- Abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas;
- Construção e ampliação de parques, campos de desportos, pontes, túneis e viadutos;
- Construção ou ampliação de sistemas de trânsito rápido;
- 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;

[6] AI 694.836-AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 24-11-2009, Segunda Turma, DJE de 18-12-2009.

- Proteção contra secas, inundações, erosão, ressacas, e de saneamento de drenagem em geral;
- Construção de estradas de ferro e construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem;
- Construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos;
- Aterros e realizações de embelezamento em geral.

6.4. Empréstimos compulsórios – art. 148, CF/88

São tributos temporários e restituíveis. A validação constitucional dos empréstimos compulsórios está na sua finalidade: gerar recursos para situações de calamidade pública ou guerra externa; ou para investimento nacional relevante e urgente, nos exatos termos do artigo 148 da CF/88, o qual determina ainda que o tributo é de arrecadação vinculada.

Por muito tempo discutiu-se se o empréstimo compulsório não possui natureza de tributo, haja vista este ser de receita efetiva — o valor arrecadado entra no cofre público para custear despesas da Administração. No entanto, o entendimento adotado é de que o fato de ser temporário e restituível, por si só, não o desnatura como espécie tributária.

STF: a União deve devolver em dinheiro e corrigido monetariamente (RE 175.385/CE).

> **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

O fato gerador dos empréstimos compulsórios não são as hipóteses contidas no art. 148, I e II, da CF/88. Essas situações previstas são as deflagradoras do tributo.

A União só poderá instituir o empréstimo compulsório e definir o seu fato gerador de pagamento quando acontecer uma das hipóteses do art. 148, I e II, da CF/88.

Art. 15, III, do CTN:

> **Art. 15.** Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:
> **I -** guerra externa, ou sua iminência;
> **II -** calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;
> **III -** conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.
> **Parágrafo único.** A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei.

O confisco das poupanças realizado pelo ex-presidente Fernando Collor amoldou-se, segundo defende parcela da doutrina, a um empréstimo compulsório, enquadrado no inciso III do art. 15 do CTN. É de se observar que esse dispositivo não foi recepcionado pela CF/88.

Com relação à guerra externa (iminente ou eclodida), tal contexto pode ensejar dois tributos no Brasil:

- Imposto extraordinário de guerra (art. 154, II, da CF/88);

- Empréstimo compulsório (art. 148, I, da CF/88).

Diferenças entre empréstimo compulsório e imposto extraordinário de guerra:

- Empréstimo compulsório: temporário; restituível; **lei complementar;** receita vinculada.
- Imposto extraordinário de guerra: não restituível; **lei ordinária**; receita não vinculada. A ideia desse imposto é implementar a receita do Estado que está gastando muito com o esforço de guerra, para que outros serviços públicos não sejam afetados pela falta de recursos.

6.5. Contribuições – arts. 149 e 149-A, da CF/88

> **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, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

O art. 149 da CF/88 contempla: Contribuições Sociais, Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) e Contribuições Profissionais ou Coorporativas. Todas essas são de competência da União.

O art. 149, § 1º, traz a possibilidade de instituição de contribuição para o custeio dos regimes próprios de previdência dos servidores dos Estados, DF e Municípios, mediante exercício de competência comum:

> **§ 1º** A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, por meio de lei, contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas, que poderão ter alíquotas progressivas de acordo com o valor da base de contribuição ou dos proventos de aposentadoria e de pensões.

É, portanto, a única contribuição que é de competência da União, Estados, DF e Municípios, que custeará o regime próprio de aposentadoria dos servidores.

Vejam a disposição do Art. 8º, IV, CF/88:

> **Art. 8º** É livre a associação profissional ou sindical, observado o seguinte:
> **IV -** a assembleia geral fixará a contribuição que, em se tratando de categoria profissional, será descontada em folha, para custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva, independentemente da contribuição prevista em lei;

Essa "contribuição prevista em lei" mencionada no artigo é a contribuição tributária, que se distingue da contribuição fixada em assembleia sindical. Vejamos a Súmula Vinculante n.º 40: "A contribuição confederativa de que trata o art. 8º, IV, da Constituição Federal, só é exigível dos filiados ao sindicato respectivo."

Contribuições Residuais (Art. 195, § 4º, da CF/88):

> **Art. 195.** A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
> **§ 4º** A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

Art. 149-A – Contribuição de Iluminação Pública (COSIP) – características GERAIS:

- Inserida pela Emenda Constitucional n.º 39, de 19 de dezembro de 2002;

> **Súmula vinculante n. 41:** "O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa".

- Inicialmente, a COSIP quis ingressar no ordenamento jurídico por meio de uma taxa. É sabido, no entanto, que a taxa serve para custear um serviço público específico e divisível. Ocorre que a iluminação não atende a esses dois requisitos;
- O serviço de iluminação pública é indivisível e geral:
- Não poderia ser destinado imposto para o custeio do serviço em comento devido às limitações expressas e específicas da Constituição Federal;
- Os municípios é que necessitavam dessa receita;
- A COSIP surgiu como uma alternativa viável pois, assim como o imposto, não demanda um fato específico e divisível ou uma contraprestação;
- Questiona-se se a COSIP é uma espécie de contribuição própria ou se faz parte das contribuições especiais. O STF manifestou-se no sentido de que a COSIP se insere no âmbito das contribuições especiais, mantendo-se, assim, as 5 (cinco) espécies tributárias.

Com a Reforma Tributária (EC 132/2023) há uma **nova Contribuição de custeio, a expansão e a melhoria do serviço de iluminação pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos.** No ponto, portanto, a Reforma Tributária (EC n. 132/2023) alterou sensivelmente o tributo previsto no Art. 149-A da Constituição Federal.

> **Art. 149-A.** Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio, a expansão e a melhoria do serviço de iluminação pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos, observado o disposto no art. 150, I e III.
> Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o *caput*, na fatura de consumo de energia elétrica.

Precisamos rememorar que a antiga "Contribuição de Iluminação Pública" (COSIP) foi criada como uma alternativa às taxas de iluminação pública (criadas por diversos entes federativos e que foi considerada inconstitucional pelo STF, diante da ausência dos requisitos de divisibilidade e especificidade das taxas). Em seguida, a Constituição foi alterada para permitir a mesma cobrança, mas albergada em espécie tributária peculiar: a contribuição (e não a taxa).

Agora a materialidade de incidência do tributo foi alargada: antes da Reforma Tributária ela incidia tão somente sobre a "iluminação pública".

MATERIALIDADES ANTIGAS DO ART. 149-A	NOVAS MATERIALIDADES DO ART. 149-A
Custeio do serviço de iluminação pública	Custeio, a expansão e a melhoria do serviço de iluminação pública Custeio, a expansão e a melhoria de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos

Sobre a expansão e melhoria do SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA, a STF já havia permitido sua cobrança em sede de repercussão geral: Tema 696 - Validade da destinação de recursos advindos da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública também ao melhoramento e à expansão da rede. Tese: É constitucional a aplicação dos recursos arrecadados por meio de contribuição para o custeio da iluminação pública na expansão e aprimoramento da rede.

A EC n. 132/2023 constitucionalizou o TEMA 696, no ponto. Mas não apenas isso.

Houve um grande incremento de incidência: custeio, a expansão e a melhoria de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos.

Agora, a contribuição que veio substituir uma inconstitucional taxa de serviço (antiga taxa de iluminação pública), poderá custear também a expansão e a melhoria de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos.

6.6. A Reforma da Previdência e o art. 149 da CF/88 (EC 103/2019): as novas possibilidades de instituição de contribuições sociais previdenciárias

A reforma da previdência alterou a "norma matriz da competência tributária" das contribuições, contida no art. 149 da CF/88. As disposições desse dispositivo atribuem competência tributária para a instituição de tributos da espécie "contribuições", que podem ser: contribuições sociais, contribuições interventivas (ou de intervenção no domínio econômico) e contribuições coorporativas (ou de interesse das categorias profissionais).

As contribuições sociais representam a ação positiva do Estado no sentido de trazer segurança social. Assim, por exemplo, eventos como o acidente de trabalho não deixarão os familiares do acidentado desamparados ou dependentes de assistencialismo. O Estado cria um sistema de segurança ou de seguridade social, cujo "tripé" é a assistência, a saúde e a previdência. As contribuições sociais fazem frente aos gastos nessas áreas (dentre outras, que também podem ser custeadas pelas contribuições sociais).

Para que haja um sistema de previdência social, haverá custeio mediante o pagamento de tributo da espécie contribuição social previdenciária. No ponto, a reforma da previdência abriu algumas possibilidades. Vejamos como ficou a redação do § 1º do art. 149 e dos parágrafos que foram acrescentados:

> **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, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.
> **§ 1º** A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, por meio de lei, contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas, que poderão ter alíquotas progressivas de acordo com o valor da base de contribuição ou dos proventos de aposentadoria e de pensões.
> **§ 1º-**A. Quando houver *deficit* atuarial, a contribuição ordinária dos aposentados e pensionistas poderá incidir sobre o valor dos proventos de aposentadoria e de pensões que supere o salário-mínimo.
> **§ 1º-B.** Demonstrada a insuficiência da medida prevista no § 1º-A para equacionar o deficit atuarial, é facultada a instituição de contribuição extraordinária, no âmbito da União, dos servidores públicos ativos, dos aposentados e dos pensionistas.
> **§ 1º-C**. A contribuição extraordinária de que trata o § 1º-B deverá ser instituída simultaneamente com outras medidas para equacionamento do deficit e vigorará por período determinado, contado da data de sua instituição.

Para uma melhor compreensão, é necessário comparar as duas redações do § 1º do art. 149, primeiro a antiga e depois a nova (as partes grifadas são as novidades):

> **§ 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.
>
> **§ 1º A União**, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, **por meio de lei**, **contribuições** ["contribuições", no plural] para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores **ativos, dos aposentados e dos pensionistas**, que **poderão ter alíquotas progressivas de acordo com o valor da base de contribuição ou dos proventos de aposentadoria e de pensões**. (grifos nossos).

A razão de ser desse dispositivo reside no fato de que antes da Reforma da Previdência, ele representava uma "exceção". Isso, porque, ao olharmos o *caput* do art. 149, acima transcrito, percebemos a atribuição de competência para a União para instituir contribuições. Então, tínhamos o esclarecimento constante do § 1º: os demais entes federativos — Estados, Municípios e o DF — também têm a competência tributária para instituir contribuições sociais previdenciárias.

Desse modo, a União pode instituir contribuições sociais, interventivas e coorporativas; já os Estados, os Municípios e o DF somente podem instituir contribuições sociais previdenciárias, com a finalidade específica: custear os seus respectivos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS).

Sabe-se que existem basicamente três sistemas de previdência. A previdência dos militares, o regime próprio dos servidores públicos e o regime geral de previdência (este, dos celetistas e de empregados públicos celetistas). Pois bem, se um Estado ou um Município não institui o seu regime próprio, seus servidores se submetem ao regime geral (dos celetistas). Caso o Estado e o Município resolvam instituir seu regime próprio, ele pode instituir, por conseguinte, a respectiva contribuição social previdenciária.

Esta era a função do § 1º do art. 149 da CF/88: atribuir aos Estados, aos Municípios e ao DF a competência tributária para uma contribuição social previdenciária.

Em relação às inovações:

- O § 1º acrescenta a "União"; ou seja, as novidades da reforma da previdência para o dispositivo passam a alcançar todos os entes federativos;
- O dispositivo agora fala em "contribuições"; porque os §§ 1º-A, 1º-B e 1º-C, passam a dividir a contribuição social previdenciária que custeia o regime de previdência dos servidores em dois tipos:
    - Contribuição social previdenciária ordinária, que poderá ser progressiva;
    - Contribuição social previdenciária **extraordinária**.

A **contribuição ordinária** é aquela que será paga pelos servidores que estejam filiados ao respectivo regime próprio.

Duas novidades para a contribuição ordinária:

A primeira é que **ela pode ser progressiva**. A progressividade é uma técnica de aplicação do princípio da capacidade contributiva aos tributos, fazendo com que a alíquota varie (aumente) conforme vá aumentando a base de cálculo. Com isso, passamos a ter "faixas" de incidência: até o valor 100X a alíquota é

de 1%; na faixa de valor 101X até 200X, a alíquota é de 5%; na faixa de valor 201X até 500X, a alíquota é de 15%. Enfim, podem ser estabelecidas faixas de incidência, fazendo com que quem ganha mais pague mais.

Essa técnica de progressividade já é aplicada ao Imposto de Renda; há uma ação direta no STF questionando a aplicação da progressividade para as contribuições sociais previdenciárias; é preciso ficar atento e acompanhar o julgamento. Contudo, a controvérsia em torno dessa questão é um tema lateral, no qual não pretendemos enveredar para não perder o fio do raciocínio e do nosso objetivo.

Segundo: essa alíquota ordinária, para pensões e proventos da inatividade, pode passar a ter incidência a partir de um salário-mínimo. Essa é a disposição do art. 149, § 1º-A.

> **§ 1º-A.** Quando houver deficit atuarial, a contribuição ordinária dos aposentados e pensionistas poderá incidir sobre o valor dos proventos de aposentadoria e de pensões que supere o salário-mínimo.

Para a melhor compreensão dessa novidade, precisamos transcrever o art. 40, § 18, da CF/88:

> **§ 18**. Incidirá contribuição sobre os proventos de aposentadorias e pensões concedidas pelo regime de que trata este artigo que superem o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201, com percentual igual ao estabelecido para os servidores titulares de cargos efetivos.

Observa-se que a Constituição Federal permite que haja a incidência de contribuição previdenciária sobre os proventos da inatividade e pensões, mas somente **acima** do "limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social" (RGPS).

Excepcionalmente, portanto, em casos de déficit, a Reforma da Previdência permite aumentar a cobrança, em termos de valor de base de cálculo, fazendo com que a contribuição incida a partir dos valores que superem **um salário-mínimo**.

A **contribuição extraordinária** poderá ser instituída nos casos em que a medida do § 1º-A se revelar insuficiente para cobrir o déficit previdenciário, e será necessariamente temporária bem como terá que se fazer acompanhar de outras medidas capazes de equacionar financeiramente o sistema de previdência. Essa contribuição extraordinária vem prevista nos §§ 1º-B e 1º-C do art. 149.

> **§ 1º-B**. Demonstrada a insuficiência da medida prevista no § 1º-A para equacionar o déficit atuarial, é facultada a instituição de contribuição extraordinária, no âmbito da União, dos servidores públicos ativos, dos aposentados e dos pensionistas.
> **§ 1º-C.** A contribuição extraordinária de que trata o § 1º-B deverá ser instituída simultaneamente com outras medidas para equacionamento do déficit e vigorará por período determinado, contado da data de sua instituição.

Portanto, essas são as novidades inseridas no art. 149 da CF/88 pela reforma da previdência. Certamente serão objeto de atenção daqui para frente, pois os sistemas de previdência estão em conhecido déficit orçamentário.

7. ENTENDIMENTOS JURISPRUDENCIAIS

7.1. Superior Tribunal de Justiça

> **DIREITO TRIBUTÁRIO E INTERNACIONAL PÚBLICO. COBRANÇA DE TRIBUTO DE ESTADO ESTRANGEIRO**. O Município não pode cobrar IPTU de Estado estrangeiro, embora possa cobrar taxa de coleta domiciliar de lixo. Encontra-se pacificado na jurisprudência do STJ o

entendimento de que os Estados estrangeiros possuem imunidade tributária e de jurisdição, segundo os preceitos das Convenções de Viena de 1961 (art. 23) e de 1963 (art. 32), que concedem isenção sobre impostos e taxas, ressalvadas aquelas decorrentes da prestação de serviços individualizados e específicos que lhes sejam prestados. Assim, em tese, a Taxa de Coleta Domiciliar de Lixo que decorra da prestação de serviço específico pode ser cobrada do Estado estrangeiro. Ademais, a Súmula Vinculante 19 do STF preconiza que "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". RO 138-RJ, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 25/2/2014.

7.2. Supremo Tribunal Federal

TEMA 16 - REPERCUSSÃO GERAL - Cobrança de taxa pela utilização potencial do serviço de extinção de incêndio.
TESE: A segurança pública, presentes a prevenção e o combate a incêndios, faz-se, no campo da atividade precípua, pela unidade da Federação, e, porque serviço essencial, tem como a viabilizá-la a arrecadação de impostos, não cabendo ao Município a criação de taxa para tal fim.

TEMA 21 - REPERCUSSÃO GERAL - Fixação de alíquota progressiva para o imposto sobre transmissão causa mortis e doação.
TESE: É constitucional a fixação de alíquota progressiva para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação — ITCD.

TEMA 44 - REPERCUSSÃO GERAL - Constitucionalidade da instituição de contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.
TESE: O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa.

TEMA 146 - REPERCUSSÃO GERAL - a) Cobrança de taxa em razão de serviços públicos de limpeza; b) Adoção de um ou mais elementos que compõem a base de cálculo própria de imposto para apuração do valor de taxa.
TESE: I - 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; II - A taxa cobrada em razão dos serviços de conservação e limpeza de logradouros e bens públicos ofende o art. 145, II, da Constituição Federal; III - 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.

TEMA 217 - REPERCUSSÃO GERAL - Comprovação do poder de polícia para cobrança de taxa de localização e funcionamento.
TESE: É constitucional taxa de renovação de funcionamento e localização municipal, desde que efetivo o exercício do poder de polícia, demonstrado pela existência de órgão e estrutura competentes para o respectivo exercício.

TEMA 261 - REPERCUSSÃO GERAL - Cobrança de taxa de ocupação do solo e do espaço aéreo por poste de transmissão de energia elétrica.
TESE: É inconstitucional a cobrança de taxa, espécie tributária, pelo uso de espaços públicos dos municípios por concessionárias prestadoras do serviço público de fornecimento de energia elétrica.

Os tributos, nas suas diversas espécies, compõem o Sistema Constitucional Tributário brasileiro, que a Constituição inscreve nos seus arts. 145 a 162. Tributo, sabemos todos, encontra definição no art. 3º do CTN, definição que se resume, em termos jurídicos, no constituir ele uma obrigação que a lei impõe às pessoas, de entrega de uma certa importância em dinheiro ao Estado. As obrigações são voluntárias ou legais. As primeiras decorrem da vontade das partes, assim, do contrato; as legais resultam da lei, por isso são denominadas obrigações *ex lege* e podem ser encontradas tanto no direito público quanto

no direito privado. A obrigação tributária, obrigação *ex lege*, a mais importante do direito público, "nasce de um fato qualquer da vida concreta, que antes havia sido qualificado pela lei como apto a determinar o seu nascimento" (ATALIBA, Geraldo. Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário. Diritto e pratica tributaria, Padova, Cedam, v. L, 1979). As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são a) os impostos (CF, art. 145, I; arts. 153, 154, 155 e 156), b) as taxas (CF, art. 145, II), c) as contribuições, que são c.1) de melhoria (CF, art. 145, III), c.2) sociais (CF, art. 149), que, por sua vez, podem ser c.2.1) de seguridade social (CF, art. 195; CF, 195, § 4º) e c.2.2) salário educação (CF, art. 212, § 5º) e c.3) especiais: c.3.1) de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2) de interesse de categorias profissionais ou econômicas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária, d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148).
(ADI 447, rel. min. Octavio Gallotti, voto do min. Carlos Velloso, j. 5-6-1991, P, DJ de 5-3-1993)

O texto constitucional diferencia as taxas decorrentes do exercício do poder de polícia daquelas de utilização de serviços específicos e divisíveis, facultando apenas a estas a prestação potencial do serviço público. A regularidade do exercício do poder de polícia é imprescindível para a cobrança da taxa de localização e fiscalização. À luz da jurisprudência deste STF, a existência do órgão administrativo não é condição para o reconhecimento da constitucionalidade da cobrança da taxa de localização e fiscalização, mas constitui um dos elementos admitidos para se inferir o efetivo exercício do poder de polícia, exigido constitucionalmente. [...] É constitucional taxa de renovação de funcionamento e localização municipal, desde que efetivo o exercício do poder de polícia, demonstrado pela existência de órgão e estrutura competentes para o respectivo exercício, tal como verificado na espécie quanto ao Município de Porto Velho/RO [...].
(RE 588.322, rel. min. Gilmar Mendes, j. 16-6-2010, P, DJE de 3-9-2010, Tema 217)

Não há invocar o argumento no sentido de que a taxa decorrente do poder de polícia fica "restrita aos contribuintes cujos estabelecimentos tivessem sido efetivamente visitados pela fiscalização", por isso que, registra Sacha Calmon – parecer, fl. 377 –, essa questão "já foi resolvida, pela negativa, pelo STF, que deixou assentada em diversos julgados a suficiência da manutenção, pelo sujeito ativo, de órgão de controle em funcionamento (cf., *inter plures*, RE 116.518 e RE 230.973). Andou bem a Suprema Corte brasileira em não aferrar-se ao método antiquado da vistoria porta a porta, abrindo as portas do Direito às inovações tecnológicas que caracterizam a nossa era". Destarte, os que exercem atividades de impacto ambiental tipificadas na lei sujeitam-se à fiscalização do Ibama, pelo que são contribuintes da taxa decorrente dessa fiscalização, fiscalização que consubstancia, vale repetir, o poder de polícia estatal.
(RE 416.601, voto do rel. min. Carlos Velloso, j. 10-8-2005, P, DJ de 30-9-2005)

O critério adotado pelo legislador para a cobrança dessa taxa de polícia busca realizar o princípio constitucional da capacidade contributiva, também aplicável a essa modalidade de tributo, notadamente quando a taxa tem, como fato gerador, o exercício do poder de polícia. (RE 216.259-AgR, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 9-5-2000, Segunda Turma, DJ de 19-5-2000.) No mesmo sentido: RE 177.835, Rel. Min. Carlos Velloso, julgamento em 22-4-1999, Plenário, DJ de 25-5-2001.

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, consequentemente, sujeita ao princípio da legalidade estrita. 2. Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente.
(ADI 800, Relator(a): Min. TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 11/06/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-125 DIVULG 27-06-2014 PUBLIC 01-07-2014)

8. QUESTÕES

QUESTÕES DE CONCURSO

1) (VUNESP - 2019 - TJ-AC - Juiz de Direito Substituto) — Os empréstimos compulsórios e os impostos residuais poderão ser instituídos:

a) pela União, por meio de medida provisória, devendo o seu produto ser compartilhado com estados e municípios.

b) pela União, mediante lei complementar, nas hipóteses autorizadas pela Constituição Federal.

c) pela União, mediante lei ordinária, nas hipóteses autorizadas pelo Código Tributário Nacional.

d) por todos os entes da federação, por meio de lei ordinária, desde que respeitem a não cumulatividade.

2) (VUNESP - 2019 - TJ-AC - Juiz de Direito Substituto) — Segundo o CTN, a natureza jurídica do tributo

a) é determinada pela denominação do tributo, sendo relevante para qualificá-la a destinação da obrigação tributária.

b) é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo ainda relevante para qualificá-la a destinação legal do produto da sua arrecadação.

c) é determinada pela destinação do recurso arrecadado, sendo irrelevante para qualificá-la o fato gerador da obrigação tributária.

d) é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la a denominação e demais características formais adotadas pela lei.

3) (MPE-PR - 2019 - MPE-PR - Promotor Substituto) — Assinale a alternativa correta:

a) É inconstitucional a norma que disciplina juros moratórios aplicáveis a condenações da Fazenda Pública, ao fazer incidir sobre débitos oriundos de relação jurídico-tributária o índice de remuneração da caderneta de poupança, pois se devem observar os mesmos juros de mora pelos quais a Fazenda Pública remunera seu crédito.

b) Por se referir a utilização efetiva de serviço público divisível, é constitucional a instituição e a cobrança de taxas por emissão ou remessa de carnês/guias de recolhimento de tributos.

c) É constitucional norma municipal que estabelece hipótese de decadência, extinguindo o crédito tributário por transcurso de prazo para apreciação de recurso administrativo fiscal.

d) Na hipótese de cumulação lícita de cargos públicos, a contribuição compulsória para o custeio dos serviços de saúde deve incidir sobre a remuneração de ambos os cargos exercidos pelo servidor.

e) A atualização anual do valor venal dos imóveis para efeito da cobrança de IPTU não prescinde da edição de lei, em sentido formal, ainda que não exceda os índices inflacionários anuais de correção monetária.

4) (VUNESP - 2018 - TJ-SP - Juiz Substituto) Com relação às contribuições sociais, pode-se afirmar:

a) constituem espécie de tributo e diferem dos impostos pela destinação do produto da arrecadação.

b) de acordo com o entendimento do STF, a lei pode instituir contribuição social com a vinculação apenas de parte do produto da arrecadação.

c) têm natureza parafiscal e a elas não se aplicam as normas gerais de direito tributário.

d) em decorrência da mitigação do princípio da legalidade pela própria Constituição, a elas não se aplica a reserva da lei.

5) (IBFC - 2018 - TRF - 2ª REGIÃO - Juiz Federal Substituto) — Acerca das contribuições sociais de interesse de categorias profissionais e econômicas, à luz da jurisprudência atual dos Tribunais Superiores, assinale a alternativa correta:

a) Nos termos da Lei n° 12.514/2011, os Conselhos Regionais de Fiscalização Profissional não executarão judicialmente dívidas referentes a anuidades inferiores a 4 (quatro) vezes o valor cobrado anualmente da pessoa física ou jurídica inadimplente, devendo tal vedação ser aplicada às execuções já em curso no momento de entrada em vigor da referida lei.

b) Os Conselhos Regionais de Fiscalização Profissional podem livremente fixar o valor de suas anuidades, independentemente de parâmetro legal, em razão das peculiaridades da natureza jurídica de tais Conselhos.

c) As anuidades da OAB possuem natureza tributária, devendo ser cobradas mediante processo de execução fiscal.

d) A contribuição ao SEBRAE é qualificada, pelo Supremo Tribunal Federal, como tendo natureza de contribuição de intervenção no domínio econômico — CIDE, e não como contribuição social de interesse de categorias profissionais e econômicas.

e) A contribuição sindical, prevista na atual redação dos arts. 578 e 579 da CLT, apresenta natureza tributária, em razão de seu caráter compulsório, devendo ser cobrada por execução fiscal.

6) (CONSULPLAN - 2018 - TJ-MG - Juiz de Direito Substituto) Assinale a alternativa que retrata a jurisprudência consolidada nos Tribunais Superiores.

a) O serviço de iluminação pública pode ser remunerado mediante taxa.

b) Norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade.

c) É constitucional a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre operações de locação de bens móveis.

d) No tocante à base de cálculo, o ISSQN incide apenas sobre a taxa de agenciamento quando o serviço prestado por sociedade empresária de trabalho temporário for de intermediação, não podendo englobar os valores dos salários e encargos sociais dos trabalhadores por ela contratados, independentemente do fornecimento de mão de obra.

GABARITO COMENTADO

1) Gabarito: B

Comentários:

> **Art. 148.** A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios [...].
>
> **Art. 154**. A União poderá instituir:
> **I -** mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; [...]

2) Gabarito: D

Comentários:

> **CTN, art. 4º**: A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

3) Gabarito: A

Comentários:

a) CORRETA. O art. 1º-F da Lei nº 9.494/97, com a redação dada pela Lei nº 11.960/2009, na parte em que disciplina os juros moratórios aplicáveis a condenações da Fazenda Pública, é inconstitucional ao incidir sobre débitos oriundos de relação jurídico-tributária, aos quais devem ser aplicados os mesmos juros de mora pelos quais a Fazenda Pública remunera seu crédito tributário, em respeito ao princípio constitucional da isonomia (art. 5º, da CF/88). (STF. Plenário. RE 870947/SE, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 20/9/2017 [repercussão geral] [Info 878])

b) INCORRETA, uma vez que a taxa de serviço pressupõe o atendimento a uma necessidade do contribuinte.

c) INCORRETA, pois fere o art. 146, III, b, da Constituição Federal, norma que estabelece hipótese de decadência do crédito tributário não prevista em lei complementar federal (STF. ADI 124).

d) INCORRETA, a contribuição para o custeio dos serviços de saúde, de caráter facultativo, deve incidir sobre a remuneração de apenas um dos cargos acumulados pelo servidor público (ARE 1091727 AgR, Relator(a): Min. ALEXANDRE DE MORAES, Primeira Turma, julgado em 22/06/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-153 DIVULG 31-07-2018 PUBLIC 01-08-2018).

e) INCORRETA.

> **Súmula n.º 160 do STJ**: "É defeso, ao município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária".

4) Gabarito: A

Comentários:

a) CORRETA. A marca conceitual das contribuições é a sua destinação finalística. O professor Leandro Paulsen ensina que há situações em que o Estado atua relativamente a determinado grupo de contribuintes. Não se trata de ações gerais, a serem custeadas por impostos, tampouco específicas e divisíveis, a serem custeadas por taxa, mas de ações voltadas a finalidades específicas que se referem a determinados grupos de contribuintes, de modo que se busca, destes, o seu custeio por meio de tributo que se denomina de contribuições.

b) INCORRETA: Não é inconstitucional a desvinculação de parte da arrecadação de contribuição social, levada a efeito por emenda constitucional (RE 537.610, Relator o Ministro Cezar Peluso, DJe 17.12.2009).

c) INCORRETA. As contribuições são tributos e se lhes aplicam as normas gerais de Direito Tributário.

d) INCORRETA. As contribuições são tributos e se lhes aplicam as normas gerais de Direito Tributário.

5) Gabarito: D

Comentários:

a) ERRADA.

> **Art. 8º, da Lei n.º 12.514/11**: Os Conselhos não executarão judicialmente dívidas referentes a anuidades inferiores a 4 (quatro) vezes o valor cobrado anualmente da pessoa física ou jurídica inadimplente.

b) ERRADA. Tese fixada em Repercussão Geral pelo STF no RE 704.292/PR, rel. Min. Dias Toffoli, j. 30.06.2016 - Info 844: É inconstitucional, por ofensa ao princípio da legalidade tributária, lei que delega aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas a competência de fixar ou majorar, sem parâmetro legal, o valor das contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas, usualmente cobradas sob o título de anuidades, vedada, ademais, a atualização desse valor pelos conselhos em percentual superior aos índices legalmente previstos.

c) ERRADA. Os conselhos profissionais possuem natureza jurídica de autarquias, sendo s de "autarquias coorporativas federais". Contudo, a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) possui natureza jurídica *sui generis*, não se constituindo em entidade autárquica como o Conselho Regional de Medicina (CRM), Conselho Regional de Engenharia e Agronomia (CREA) etc. Nesse sentido: Os créditos decorrentes da relação jurídica travada entre a OAB e os advogados não compõem o erário e, consequentemente, não têm natureza tributária. (STJ. 1ª Turma. REsp 1574642/SC, Rel. Min. Sérgio Kukina, j. 16/2/16).

d) CORRETA. Contribuição em favor do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE): constitucionalidade reconhecida pelo plenário do STF, ao julgar o RE 396.266 , Velloso, DJ de 27-2-2004, quando se afastou a necessidade de lei complementar para a sua instituição e, ainda — tendo em vista tratar-se de contribuição social de intervenção no domínio econômico —, entendeu-se ser inexigível a vinculação direta do contribuinte ou a possibilidade de que ele se beneficie com a aplicação dos recursos por ela arrecadados, mas sim a observância dos princípios gerais da atividade econômica. (RE 389.016-AgR, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 30-6-2004, Primeira Turma, DJ de 13-8-2004.).

e) INCORRETA. Antes da Lei nº 13.467/2017, as 'contribuições sindicais' eram compulsórias e possuíam natureza tributária. Por conta disso, o STF entendia que o TCU poderia fiscalizar a arrecadação e gestão desses recursos, nos termos do art. 70, parágrafo único e art. 71, I, da CF/88. Contudo, a contribuição sindical passou a ser facultativa com a Reforma Trabalhista (Lei nº 13.467/2017), que alterou os arts. 578 e 579 da CLT." [STF. Plenário. MS 28465/DF, rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 18/3/2014 (Info 739)].

6) Gabarito: B

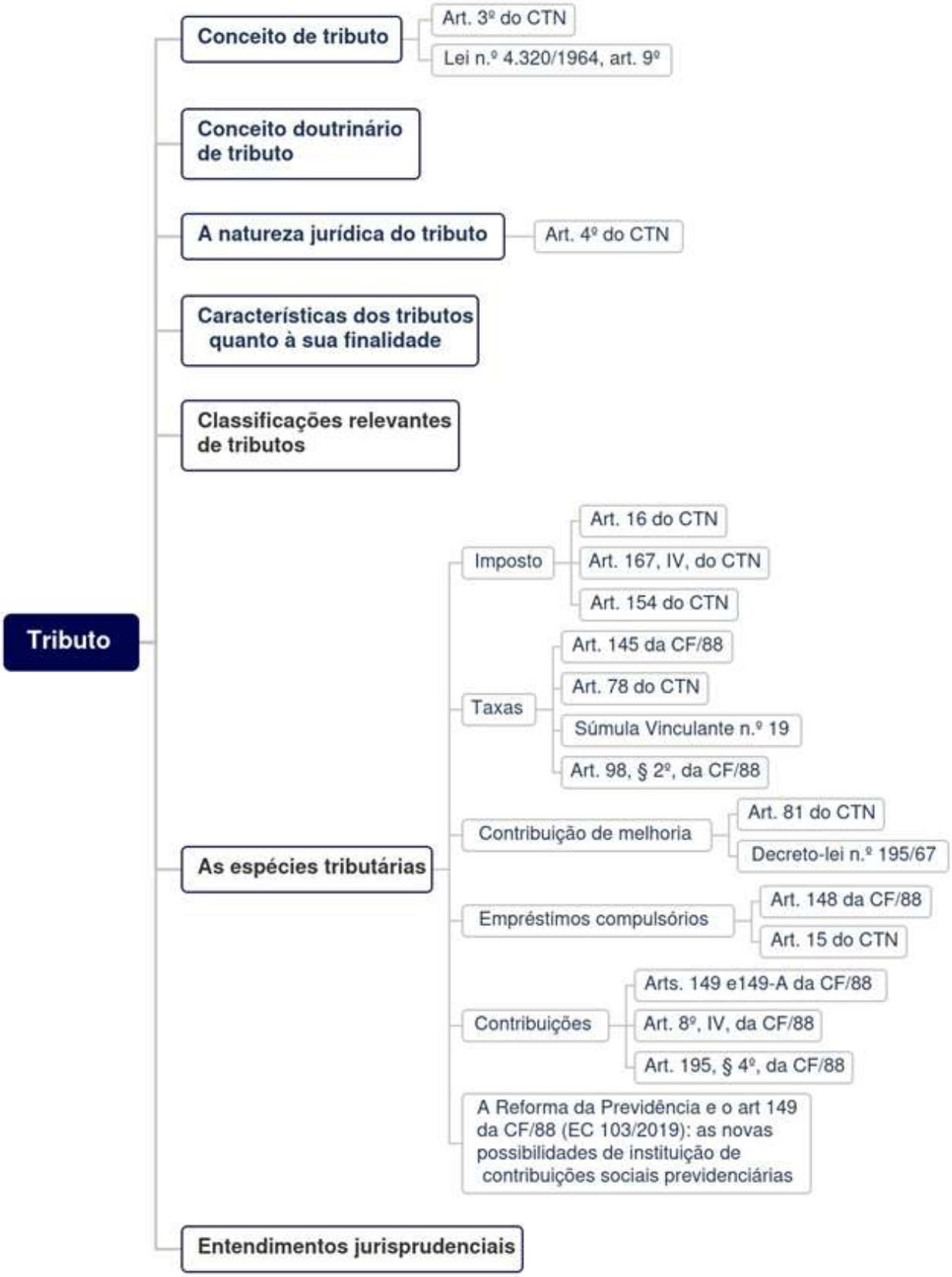
Comentários:

a) ERRADA, por força do Enunciado 41 da Súmula Vinculante do STF: "O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa."

b) CORRETA, de acordo com a Súmula Vinculante 50 do STF: "Norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade."

c) ERRADA, conforme o Enunciado 31 da Súmula Vinculante do STF: "É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis."

d)ERRADA, segundo o Enunciado 524 da Súmula do STJ: No tocante à base de cálculo, o ISSQN incide apenas sobre a taxa de agenciamento quando o serviço prestado por sociedade empresária de trabalho temporário for de intermediação, devendo, entretanto, englobar também os valores dos salários e encargos sociais dos trabalhadores por ela contratados nas hipóteses de fornecimento de mão de obra.


Tributo
Conceito de tributo
Art. 3º do CTN
Lei n.º 4.320/1964, art. 9º
Conceito doutrinário de tributo
A natureza jurídica do tributo
Art. 4º do CTN
Características dos tributos quanto à sua finalidade
Classificações relevantes de tributos
As espécies tributárias
Imposto
Art. 16 do CTN
Art. 167, IV, do CTN
Art. 154 do CTN
Taxas
Art. 145 da CF/88
Art. 78 do CTN
Súmula Vinculante n.º 19
Art. 98, § 2º, da CF/88
Contribuição de melhoria
Art. 81 do CTN
Decreto-lei n.º 195/67
Empréstimos compulsórios
Art. 148 da CF/88
Art. 15 do CTN
Contribuições
Arts. 149 e149-A da CF/88
Art. 8º, IV, da CF/88
Art. 195, § 4º, da CF/88
A Reforma da Previdência e o art 149 da CF/88 (EC 103/2019): as novas possibilidades de instituição de contribuições sociais previdenciárias
Entendimentos jurisprudenciais

3 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

O tributo tem por finalidade, como unidade fundamental, viabilizar a existência e a ação do Estado; para isso, ele movimenta-se durante o processo de "tributação", cuja regulamentação se dá pelo Direito Tributário.

Mediante duas técnicas tributárias promove-se a destinação de recursos para o existir e o agir estatal:

- A atribuição de competência tributária sobre determinadas materialidades abertas à tributação pela Constituição Federal;
- A participação no produto da arrecadação tributária.

Nesse sentido, o STF afirma:

> a repartição de receitas correntes tributárias no Sistema Tributário Nacional conjuga duas espécies de financiamento dos governos locais: uma pelo critério da fonte (cobrança de tributos de competência própria) e outra pelo produto, o qual se traduz em participação no bolo tributário de competência do governo central (Voto do Min. Fachin no RE 705.423).

Na primeira hipótese, a Constituição Federal promove uma repartição tributária da competência para a instituição futura de um tributo; franqueia-se a um ente federativo determinado a possibilidade concreta de, mediante o exercício da competência tributária, criar o tributo, exercer a tributação e derivar, por conseguinte, recursos que façam frente ao seu existir e agir.

Essa técnica prestigia a autonomia federativa; pode-se dizer que faz parte dessa autonomia a possibilidade de exercer a tributação. Assim, o exercício da tributação é um fato característico da autonomia federativa.

Contudo, o caminho pode ser encurtado. Em algumas situações, a Constituição Federal dá o trabalho pronto e acabado ao ente federativo: entrega a ele o recurso já derivado pelo exercício da tributação. Nesse caso, há a participação no produto da arrecadação tributária — o tributo é de competência de outro ente, que exerce a tributação, mas os recursos são compartilhados.

Ou seja, todo o trabalho de instituir o tributo, por meio do exercício da competência tributária, e de cobrá-lo (tributação) é feito por um determinado ente federativo, a União, por exemplo, mas o resultado é compartilhado com os demais entes federativos (DF, Estados e Municípios).

Pode-se imaginar que, chegando os recursos suficientes para a consecução das finalidades e serviços perseguidos pelo respectivo ente federativo, pouco importa a técnica utilizada — se por exercício de uma competência tributária própria, ou por participação no produto da arrecadação proveniente do exercício da competência tributária por outro ente federativo.

Contudo, a supressão ou o desprestígio normogenético tributário precisa ser analisado sob o ponto de vista da autonomia federativa. É que, quando um ente perde a prerrogativa única e indelegável de instituir um tributo, mediante o exercício de competência própria, para vir a receber parte do produto da arrecadação de tributo instituído por outro ente, há redução do poder criativo capaz de desestabilizar a harmonia

da Federação. Em outras palavras, a divisão de competências representa o espaço federativo ocupado pelos entes e o resultado disso pode, sim, levar a instabilidades e desequilíbrios na Federação.

A CF/88 não cria o tributo, mas ela prevê a espécie tributária, atrelando-a ao exercício da competência tributária para a sua instituição.



ATENÇÃO

A Constituição Federal e o Código Tributário Nacional não criam tributo.

A competência tributária é uma prerrogativa federativa, dada ao ente tributante diretamente pela Constituição Federal e cujo exercício pressupõe o atendimento aos limites do poder de tributar.

Por meio da competência tributária se exerce o poder de tributar, por meio do qual o ente federativo se viabiliza mediante a tributação. Não haveria se falar em autonomia federativa se não fosse a competência tributária. É que a autonomia federativa pressupõe a capacidade de se organizar para cumprir as finalidades que a Constituição outorgou ao ente federativo, contudo, sem recursos financeiros, não há como fazê-lo.

Portanto, muito embora conviva no nosso sistema de Direito Tributário a repartição constitucional das receitas de tributação, é a efetiva competência para tributar que permite um ente ser verdadeiramente autônomo.

A competência tributária não se confunde com a competência legislativa — pode-se até dizer que a primeira é exercida por meio da segunda, mas não são exatamente a mesma coisa. A competência tributária faz parte do próprio núcleo da autonomia federativa, que faz um ente ser detentor de meios constitucionais para se financiar, mediante a tributação.

Também não se confunde competência tributária com competência para legislar sobre Direito Tributário, esta é espécie de competência legislativa concorrente. Um Município pode ter seu próprio Código Tributário Municipal, estabelecer a regulação da tributação, dentro dos parâmetros constitucionais e daqueles previstos em leis nacionais (que vinculam a todos os entes federativos, como é o caso do CTN).

Contudo, a competência tributária é uma prerrogativa peculiar, específica, prevista por meio de cuidadosa repartição de espécies tributárias e materialidades abertas à tributação. É um tipo de prerrogativa federativa essencial exercida por meio da competência legislativa, mas que com ela não se confunde.

Por fim, não se confundem competência tributária e capacidade tributária ativa. Esta é tão somente a capacidade para figurar no polo ativo de uma relação obrigacional tributária. Quando o ente tributante cria o tributo e este passa a incidir, há o surgimento da obrigação tributária de pagá-lo, o ente com capacidade tributária ativa irá figurar no polo ativo da referida relação obrigacional.

Recordo do que foi dito no início desse material. A tributação é a criação e a cobrança do tributo. A tributação enquanto criação do tributo é manifestada por meio da prerrogativa federativa da **competência tributária**. A tributação enquanto cobrança do tributo é manifestada por meio da **capacidade tributária ativa.**

No mais das vezes, o mesmo ente com competência tributária criativa de tributo é aquele que ocupa o polo ativo da relação obrigacional tributária. Entretanto, nem sempre isso ocorre. É que o CTN permite a delegação da capacidade tributária ativa. O art. 7º do CTN, abaixo transcrito, refere-se à "capacidade tributária ativa" como a "atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões".

> **Art. 7º** A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria

> tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.
> **§ 1º** A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.
> **§ 2º** A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.
> **§ 3º** Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

É importante destacar: a competência tributária, pela sua peculiar condição de prerrogativa federativa, não é delegável. Tampouco pode ser exercida concomitantemente por dois entes federativos — isso resultaria na vedada "bitributação" jurídica, quando entes tributantes diversos exigem do mesmo sujeito passivo tributos decorrentes da mesma materialidade econômica aberta à tributação pela CF/88, por exemplo, se União e Estados tributassem, concomitantemente, a propriedade de veículos automotores.

1. TIPOLOGIA DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NA CF/88

A outorga de competência tributária está prevista na Constituição federal, em seus artigos 145, 148 a 149-A, e 153 a 156:

> **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;
> **III -** contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.
> [...]
> **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.
> [...]
> **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, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.
> [...]
> **Art. 149-A.** Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio, a expansão e a melhoria do serviço de iluminação pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos, observado o disposto no art. 150, I e III.
> **Parágrafo único**. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica.
> [...]
> **Art. 153**. Compete à União instituir impostos sobre:
> **I -** importação de produtos estrangeiros;
> **II -** exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
> **III -** renda e proventos de qualquer natureza;
> **IV -** produtos industrializados;
> **V -** operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
> **VI -** propriedade territorial rural;

> **VII** - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.
> **VIII -** produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar.
> [...]
> **Art. 154**. A União poderá instituir:
> **I -** mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;
> **II -** na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.
> [...]
> **Art. 155.** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
> **I -** transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;
> **II -** operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
> **III -** propriedade de veículos automotores.
> [...]
> **Art. 156**. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
> **I -** propriedade predial e territorial urbana;
> **II -** transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
> **III -** serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.
> **Art. 156-A.** Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

A competência tributária pode ser classificada em:

- **Privativa;**
- **Comum;**
- **Residual;**
- **Cumulativa;**
- **Compartilhada.**

A competência privativa é atribuída a um ente político em específico, como a relativa aos impostos sobre a renda, produtos industrializados (União), circulação de mercadorias (Estado) e prestação de serviços (Município).

A competência comum, atribuída aos entes políticos em geral (União, Estados e Municípios), refere-se aos “tributos comutativos ou contraprestativos” (ou, ainda, sinalagmáticos): taxas e contribuições de melhoria.

Cobrará a taxa o ente federativo com competência para executar o serviço ou realizar o poder de polícia que autoriza a instituição e cobrança do tributo.

> **CTN, art. 80**. Para efeito de instituição e cobrança de taxas, consideram-se compreendidas no âmbito das atribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, aquelas que, segundo a Constituição Federal, as Constituições dos Estados, as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios e a legislação com elas compatível, competem a cada uma dessas pessoas de direito público.

Do mesmo modo, quem cobrará a contribuição de melhoria é o ente federativo que realizar a obra pública da qual decorra a valorização dos imóveis situados na respectiva zona de influência.

A competência residual é aquela atribuída à União, nos termos dos seguintes dispositivos constitucionais:

- **Art. 154, I, da CF/88**: "A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos [comentário: sem sobreposição de incidência] e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição [comentário: inovação estrutural no tributo, com nova materialidade];"
- **Art. 195, § 4º, da CF/88:** "A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I."
- A competência cumulativa é exercida pela União nos Territórios e DF:

> **CF/88, art. 147.** Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

- A competência compartilhada será exercida nos seguintes termos:

> **Art. 156-A.** Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

Em resumo, temos que:

- **Competência comum**: art. 145, da CF/88; todos os entes (União, Estados, DF e Municípios). Obs.: Quanto aos impostos, a competência é privativa quanto às espécies — incisos dos artigos 153, 155 e 156.
- **Competência privativa**: artigos 148, 149, 149-A, 154 (União) e art. 149-A — DF e Municípios.
- **Competência cumulativa**: art. 147, da CF/88 — União e DF.
- **Competência compartilhada**: art. 156-A, da CF/88 — Estados, DF e Municípios.

Se a União vier a instituir Território, a ela competirá os impostos estaduais. Se o Território não for dividido em municipalidades, também pertencerá à União a competência dos impostos municipais.

A Emenda Constitucional n.º 39, de 19 de dezembro de 2002 instituiu a COSIP, época em que não havia mais Territórios no Estado brasileiro. Em que pese a CF/88 trazer a limitação aos impostos, deve-se compreender que se estende também à COSIP, dentro de uma interpretação sistemática.

Na hipótese do art. 149-A da CF/88 (território não dividido em município), compete à União instituir também a COSIP.

- Competência residual: art. 154, I, da CF/88; é sempre da União;
- Competência extraordinária: art. 154, II, da CF/88.

Quanto à competência para legislar sobre matéria tributária (art. 24 da CF/88), temos o seguinte cenário:

- Cabe à União estabelecer normas gerais;
- Existe para instituir, majorar e extinguir a espécie tributária, que só pode ocorrer por meio de lei;

- Somente ente político tem competência tributária;
- Outros entes desenvolvem outra atividade tributária por meio do exercício da capacidade tributária, que não se confunde com a competência tributária.

2. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA X CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA

De acordo com o art. 7º do CTN:

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

Conforme adiantamos acima, não se confundem a competência tributária e a capacidade tributária ativa:

- **Competência tributária:** para instituir o tributo por meio de **lei**;
- **Capacidade tributária ativa:** possibilidade de estar no polo ativo da relação obrigacional. Poder de **cobrar, exigir e fiscalizar**, e todas as outras atividades acessórias. Pode decorrer da lei, bem como da legislação tributária, que são todas as outras espécies normativas diferentes da lei, a exemplo das instruções normativas da Receita Federal, Portarias, Circulares etc.

Exemplo de delegação de capacidade tributária ativa: SESC, SENAI, CRM etc. — contribuições vertidas para essas instituições por meio da competência tributária da União (art. 240 da CF/88). **Art. 8º, CTN**: "O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído."

A partir do momento que a CF/88 distribuiu as competências tributárias, não há que se falar em exercício por outro ente federativo diferente daquele previsto na Constituição, e que é detentor da competência, por um outro ente que não a detenha, baseado no fato de o ente detentor da competência não a ter exercido.

Ex.: Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF. Em que pese a CF/88 ter atribuído à União a competência para instituir o imposto sobre grandes fortunas, o ente federativo nunca se desincumbiu de, por meio de lei, instituí-lo. Nesse caso, os demais entes federativos (Estados, DF e Municípios) não poderão instituir o IGF.

Essa regra é extraída da própria sistemática traçada pela CF/88 no que diz respeito à deferência de competências tributárias.

ATENÇÃO

Não existe delegação de competência tributária. A competência tributária é indelegável.

Portanto, temos que:

2.1. Competência tributária X Capacidade tributária ativa

- **Característica comum:** ambas podem ser exercidas e, em regra, estão instituídas e concentradas nos entes federativos que possuem a competência tributária;
- Quem possui competência, possui capacidade. O inverso não se aplica, ou seja, nem todo ente que possui capacidade será detentor da competência tributária.

- Ex.: Conselho Regional de Medicina – CRM. A União detinha a competência e a capacidade, mas delegou-a para o Conselho, que fiscalizará, recolherá o tributo e desempenhará as atividades acessórias.
- **Características distintivas:** a capacidade é delegável, a competência não, visto que só pode ser exercida por meio de lei, e apenas os entes políticos possuem competência para promulgar lei.

2.2. Delegabilidade

- A capacidade tributária ativa é delegável;
- A competência tributária é indelegável.

2.3. Capacidade tributária ativa e competência tributária

- A capacidade tributária ativa é a prerrogativa de cobrar os tributos que previamente foram criados.
- A competência é legislativa para a criação do tributo.
- Portanto, se a tributação é a atividade de criação e de cobrança dos tributos, a criação se exerce mediante a competência tributária e a cobrança pelo exercício da capacidade tributária ativa.

2.4. Atribuição revogável

Art. 7º, § 2º, CTN: "A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido."

Essa atribuição é a capacidade tributária. Caso se trate de revogação, é porque previamente ocorreu delegação, e somente pode ser delegada a capacidade tributária.

> **§ 1º** A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.
> [...]
> **§ 3º** Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

ATENÇÃO

Existe delegação de capacidade tributária na CF/88? Sim, prevista no art. 153, § 4º, inciso III. O que a CF/88 está ofertando às municipalidades é a capacidade tributária da União de fiscalizar e arrecadar o imposto sobre a propriedade territorial rural (de competência da União).

> **Art. 153, § 4º, III, CF/88** - Será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

3. LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

Trata-se do coração do sistema tributário nacional e do pacto federativo. As limitações constitucionais ao poder de tributar podem ocorrer de duas formas:

3.1. Princípios constitucionais tributários – art. 150, da CF/88

Operam como limitações ao poder, no exercício de sua tributação. O Estado pode tributar, devido à previsão constitucional, mas atendendo à sistemática adotada. Ressalte-se que a tributação se relaciona ao direito de propriedade e, portanto, ocorrerá de forma a assegurar a garantia prevista no art. 5º da CF/88.

Existem outros interesses constitucionalmente importantes que devem ser preservados e equilibrados pelo Estado no momento de tributar.

3.2. Imunidades tributárias – art. 150 e outros da CF/88

Ex.: art. 195, § 7º, da CF/88. O Poder Constituinte Originário redigiu o § 7º com certa impropriedade, o termo correto é **imunes**, ao invés de isentas.

> **Art. 195. [...] § 7º:** "São **isentas** de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei." (grifo nosso).

Qualquer previsão constitucional que dispensa o pagamento de tributo é considerada imunidade, e não isenção.

O afã do Estado em tributar não será exercido de qualquer maneira, a princípio, serão observadas as limitações impostas pelo sistema traçado pela CF/88, no que diz respeito ao poder de tributar.

4. QUESTÕES

QUESTÕES DE CONCURSO

1) (VUNESP - 2018 - PGE-SP - Procurador do Estado) — Estado AB cria imposto sobre o valor das operações internas de circulação de mercadorias que ultrapassar o preço nacional médio do mesmo produto, conforme divulgado pela Administração Tributária local. Considerada a situação hipotética apresentada, e com base na Constituição Federal, assinale a alternativa correta.

a) O imposto é inconstitucional porque o Estado AB não tem competência residual para instituir tributos.

b) O imposto é constitucional por ser de competência tributária especial dos Estados para criar tributos com a finalidade de corrigir distorções concorrenciais, tendo como fato gerador e base de cálculo o desequilíbrio e o respectivo valor.

c) O imposto é constitucional, pois decorre da competência tributária residual do Estado para prevenir distorções concorrenciais, tendo por base de cálculo o valor do desequilíbrio concorrencial.

d) O imposto é inconstitucional porque, embora o Estado AB possa instituir tributo para corrigir distorções concorrenciais, a base de cálculo do novo tributo é própria do ICMS.

e) O imposto é inconstitucional porque, embora o Estado AB possa instituir tributo para corrigir distorções concorrenciais, está baseado em pauta fiscal, vedada pela Constituição Federal.

2) (FMP Concursos - 2017 - PGE-AC - Procurador do Estado) — Em referência à delegação de competência tributária assinale a alternativa CORRETA.

a) É possível delegar a competência tributária uma vez ao ano, por ocasião da produção da lei orçamentária.

b) As funções de fiscalização e arrecadação dos tributos podem ser delegadas, e também a produção de normas para definição dos tributos a serem arrecadados.

c) Somente a função de produção de normas tributárias pode ser delegada de um ente para outro.

d) Somente a prerrogativa de fiscalizar os tributos pode ser delegada.

e) Nenhuma das alternativas acima está correta.

3) (FCC - 2016 - SEGEP-MA - Procurador do Estado) — Sobre a competência tributária, considere os itens a seguir.

I. Muito embora a competência tributária seja privativa, a União pode instituir impostos de competência dos Estados e do Distrito Federal no âmbito dos Territórios Federais.

II. A competência tributária pode ser exercida por outro ente na hipótese específica do ente constitucionalmente competente não instituir o tributo que tem previsão de repartição constitucional de receitas.

III. A imunidade tributária expressa a incompetência do ente para instituição do tributo na situação ali prevista, podendo ser fixada na Constituição Federal ou em lei complementar.

IV. A competência para instituição de tributos é privativa, ou seja, quando atribuída a um ente político os demais estão automaticamente proibidos de instituí-lo, visto não ser admitido ser tributado duas vezes por um mesmo fato imponível.

É correto o que se afirma APENAS em

a) I, III e IV.

b) I e IV.

c) II e III.

d) II e IV.

e) I, II e III.

4) (FUNDEP (Gestão de Concursos) - 2015 - CORECON - MG – Advogado) — São tributos de competência tributária ativa dos Estados, EXCETO:

a) A contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário especial, contributivo e solidário, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

b) As 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 à sua disposição.

c) A contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

d) Imposto sobre a transmissão "*inter vivos*", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição.

5) (VUNESP - 2014 - Prefeitura de Poá - SP - Procurador Jurídico) — A competência para a instituição de contribuição, na forma das respectivas leis, para custeio do serviço de iluminação pública, observadas as exigências constitucionais e facultada sua cobrança na fatura de consumo de energia elétrica, pertence

a) exclusivamente aos Estados.

b) exclusivamente à União

c) aos Municípios e ao Distrito Federal.

d) aos Estados e ao Distrito Federal.

e) à União e aos Estados.

6) (VUNESP - 2014 - Prefeitura de São José do Rio Preto - SP - Procurador do Município) — Caso determinado município pretenda instituir contribuição, na forma da lei respectiva, para o custeio do serviço de iluminação pública

a) poderá fazê-lo a qualquer tempo, visto que têm competência para tanto, bastando que observe o princípio da universalidade jurídica da tributação.

b) poderá fazê-lo, visto que tal qual o Distrito Federal, tem competência para tal, bastando que observe os princípios da legalidade e da anterioridade.

c) não poderá fazê-lo, visto que a competência para tal é exclusiva do Distrito Federal.

d) não poderá fazê-lo, visto que a competência para tal é privativa dos Estados e do Distrito Federal.

e) não poderá fazê-lo, visto que o tributo adequado para esse fim é a taxa, a ser paga pelos contribuintes, em razão da utilização de serviço público específico e divisível.

7) (VUNESP - 2014 - Prefeitura de São José do Rio Preto - SP - Procurador do Município) — Sobre a competência tributária, conforme disciplinada pelo Sistema Tributário Nacional, é correto afirmar que o imposto sobre

a) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incide sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços compreendidos na competência tributária dos municípios.

b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação não incide nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

c) a propriedade predial e territorial urbana não poderá ser progressivo em razão do valor do imóvel.

d) a propriedade predial e territorial urbana não poderá ter alíquotas diferentes de acordo com o uso do imóvel.

e) a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis incide sobre a transmissão de bens decorrentes de incorporação, salvo se a atividade do adquirente for a compra e venda desses bens.

GABARITO COMENTADO

1) Gabarito: A

Comentários: Nos termos do art. 154 da CF/88, a competência tributária residual é exercida pela UNIÃO. Não há competência residual tributária a ser exercida pelos Estados.

2) Gabarito: E

Comentários:

> **CTN, art. 7º**: "A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra."

3) Gabarito: B

Comentários:

I. CORRETA:

> **Art. 147, da CF/88**: "Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais."

II. INCORRETA:

> **Art. 7º, do CTN**: "A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição."

III. INCORRETA: imunidade sempre será tema exclusivamente constitucional, a lei complementar pode, eventualmente, criar uma isenção, mas jamais uma imunidade.

IV. CORRETA: a competência tributária, pela sua peculiar condição de prerrogativa federativa, não é delegável. Tampouco pode ser exercida concomitantemente por dois entes federativos, isso resultaria na vedada "bitributação" jurídica, quando entes tributantes diversos exigem do mesmo sujeito passivo tributos decorrentes da mesma materialidade econômica aberta à tributação pela CF/88, por exemplo, se União e Estados tributassem, concomitantemente, a propriedade de veículos automotores.

4) Gabarito: D

Comentários:

> **CF/88, art. 156**: "Compete aos Municípios instituir impostos sobre: II - transmissão 'inter vivos', a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; "

5) Gabarito: C

Comentários:

> **CF/88, art. 149-A**: "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, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo."

6) Gabarito: B

Comentários: Súmula n.º 670 do STF: "O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa. [...]. CF/88, 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, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. [...].” “Art. 150. 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; III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; 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”.

7) Gabarito: B

Comentários:

a) INCORRETA: CF/88, art. 155, § 2º, IX, b: “§ 2º O imposto previsto no inciso II (ICMS) atenderá ao seguinte: IX - incidirá também: b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços **não compreendidos** na competência tributária dos Municípios”.

b) CORRETA: CF/88, art. 155, § 2º, X, d: “X - não incidirá: d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita”.

c) INCORRETA: CF/88, art. 156, § 1º, I: “§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I (IPTU) poderá: I – ser progressivo em razão do valor do imóvel”.

d) INCORRETA: CF/88, art. 156, § 1º, II: “§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I (IPTU) poderá: II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.”

e) INCORRETA: CF/88, art. 156, § 2º, I: “§ 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.


Sistema Constitucional Tributário
Tipologia da competência tributária na CF/88
145, 148 a 149-A, e 153 a 156
Competência tributária X Capacidade tributária
Competência tributária X Capacidade tributária ativa
Art. 7º do CTN
Delegabilidade
Capacidade não é atribuição não legislativa
A atribuição revogável
Limitações constitucionais ao poder de tributar
Princípios constitucionais tributários
Art. 150 da CF/88
Imunidades tributárias
Art. 150 da CF/88
Art. 195, § 7º, CF/88

4 PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Para tributar — criar e cobrar os tributos que a CF/88 lhe atribuiu — o ente federativo precisa fugir do exagero e trilhar o caminho dos princípios constitucionais tributários, não adentrando nas "estradas" que a Constituição proibiu (imunidades) e respeitando, mutuamente, os demais entes federativos que trilham o mesmo percurso da tributação (princípios constitucionais tributários de proteção federativa, arts. 151 e 152 da CF/88).

Os princípios constitucionais tributários de proteção federativa e ao contribuinte servem de balizas para a tributação, ditando-lhe as diretrizes que devem ser seguidas e respeitadas. São como sinalizações em uma estrada: placas que determinam a velocidade, traçados que impedem a ultrapassagem, linhas contínuas que delimitam a faixa de rodagem etc.

A Reforma Tributária (EC 132/2023), na parte que entrou em vigor em dezembro de 2023, trouxe a enunciação expressa de alguns princípios tributários.

Alguns dos princípios veiculados de modo expresso no texto da Emenda Constitucional n. 132/2023 já faziam parte implícita da disciplina tributária e da tributação. Entretanto, é importante que a Reforma diga, de modo expresso, quais são as diretrizes principiológica que a caracterizam.

Assim, foram inseridos no art. 145 da Constituição Federal os seguintes dispositivos: Art. 145. (...) § 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente. § 4º As alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos.

A simplicidade e a transparência são princípios que devem nortear a tributação em toda sua amplitude: desde a criação e formatação dos tributos, até a constituição e cobrança dos créditos tributários pela Administração tributária. Os tributos devem ser criados com as respectivas materialidades bem expressas e expostas de modo claro aos contribuintes, evitando discussões judiciais acerca da futura cobrança (como ocorreu em relação aos conceitos de receita e faturamento, por exemplo). A cobrança do tributo, o processo administrativo tributário e judicial deve transcorrer de modo simples, evitando-se constituições e discussões administrativas complexas. A Administração tributária deve se pautar pelo princípio da transparência, especialmente em relação aos entendimentos que seguirá, dando previsibilidade aos contribuintes.

A justiça tributária é uma diretriz principiológica matriz, da qual derivam todos os princípios constitucionais tributários. Trata-se de meta princípio que deve guiar desde o constituinte derivado reformador, até o auditor fiscal que lavra um auto de infração. A legalidade, a irretroatividade, as anterioridades, enfim, todos os princípios tributários convergem para a obtenção de uma justiça tributária.

A cooperação também é um princípio bastante presente na pragmática tributária. Diferentemente da justiça tributária, a cooperação está presente na atividade de tributação efetiva, ou seja, na atividade de lançamento e cobrança dos tributos. Essa cooperação terá duas vertentes: a do Fisco e do contribuinte, esperando-se que haja um espírito cooperativo e não beligerante; e a cooperação esperada entre os Fiscos, ou seja, entre as esferas federativas tributantes (União, Estados e Municípios).

A defesa do meio ambiente é uma diretriz principiológica bastante presente na Reforma Tributária. Por meio dela se busca atingir um efeito extrafiscal na tributação, de modo que o tributo seja utilizado como mecanismo protetivo ambiental. Nesse sentido, a Reforma trouxe um novo tributo, da espécie imposto e de competência da União: Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) VIII - produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar.

Ao criar o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, a Reforma Tributária (EC 132/2023) também determina a utilização de recursos com prioridade a projetos que prevejam ações de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono. Art. 159-A. Fica instituído o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, com o objetivo de reduzir as desigualdades regionais e sociais, nos termos do art. 3º, III, mediante a entrega de recursos da União aos Estados e ao Distrito Federal para: (...) § 2º Na aplicação dos recursos de que trata o caput, os Estados e o Distrito Federal priorizarão projetos que prevejam ações de sustentabilidade.

Com a mesma intenção de proteção ambiental, a Reforma altera o art. 43 da Constituição Federal para prever o seguinte (art. 43, §4º): Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais. (...) § 2º Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei: (...) III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas; (...) § 4º Sempre que possível, a concessão dos incentivos regionais a que se refere o § 2º, III, considerará critérios de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono.

Em arremate, ao alterar o regime jurídico do IPVA (imposto estadual incidente sobre a propriedade de veículos automotores – Art. 155, III, da CF/1988), a Reforma Tributária também passa a permitir a utilização de alíquotas diferenciadas em função da utilização e do impacto ambiental. Nesse sentido: Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) III - propriedade de veículos automotores. (...) § 6º O imposto previsto no inciso III: (...) II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo, do valor, da utilização e do impacto ambiental; (...).

1. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Quem detém maior capacidade econômica terá melhor condições de derivar parte dessa riqueza para que o Estado exista e preste os serviços públicos. A tributação tem o desafio de identificar, com justiça, a capacidade contributiva.

Art. 145, § 1º da CF/88:

> **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;
> **III -** contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.
> **§ 1º** Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.
> **§ 2º** As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

O princípio da capacidade contributiva é um corolário do princípio da isonomia. Nesse sentido, o art. 118 do CTN traz como regra o princípio da interpretação objetiva do fato gerador tributário, não se verificam as condições acerca do fato gerador, mas apenas se ele aconteceu ou não:

> **Art. 118**. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:
> **I -** da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;
> **II -** dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

O princípio da capacidade contributiva é um corolário do princípio da isonomia. Vejamos algumas questões relevantes sobre o princípio:

- Subprincípios da capacidade contributiva: proporcionalidade, progressividade, seletividade (serão mais bem estudados na parte dedicada ao princípio da isonomia);
- Piso (patrimônio mínimo) e um teto (vedação do confisco) — cada um contribui na medida de suas possibilidades, sem que a atividade estatal se configure em confisco. A tributação (criação e cobrança de tributos) começa a partir do mínimo existencial (piso da tributação) e somente pode ir até o efetivo efeito confiscatório (teto da tributação)
- O STF entende que o princípio da capacidade contributiva ultrapassa os impostos, podendo ser aplicado a outras espécies tributárias, nos termos do art. 145, § 1º, da CF/88.

1.1 Súmulas do STF

> **Súmula n.º 656:** 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.

> **Súmula n.º 668**: 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.

- ITCMD (real) — STF: Pode ser progressivo, conforme Resolução do Senado, ADIs 4697 e 4762 e o art. 155, § 1º, IV, da CF/88. Se o Senado Federal pode fixar alíquotas máximas, é porque existem outras alíquotas baseadas na progressividade e capacidade contributiva do contribuinte.
- Art. 6º da Lei Complementar n.º 105, de 10 de janeiro de 2001: o STF declarou a constitucionalidade (ADIs 3906/2386/2397/2859).

> **TEMA 225 - REPERCUSSÃO GERAL -** a) Fornecimento de informações sobre movimentações financeiras ao Fisco sem autorização judicial, nos termos do art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001; b) Aplicação retroativa da Lei nº 10.174/2001 para apuração de créditos tributários referentes a exercícios anteriores ao de sua vigência.
> **TESE:** I - O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o translado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal; II - A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, § 1º, do CTN.

Existia uma grande discussão acerca da possibilidade ou não de as autoridades fazendárias solicitarem diretamente informações sigilosas do contribuinte ou se era necessário aval do Poder Judiciário.

A partir do julgamento das ADIs supracitadas, o STF consolidou a possibilidade de as autoridades competentes solicitarem informações diretamente às instituições financeiras acerca de determinados contribuintes sujeitos à fiscalização.

Um dos fundamentos está previsto no art. 145, § 1º, parte final, da CF/88. A verificação da capacidade econômica do contribuinte se dá por meio da fiscalização.

É medida extrema, deve ser utilizada com cautela, observando-se os princípios da proporcionalidade e razoabilidade, especialmente no que diz respeito à sua necessidade, para efetivar a fiscalização.

2. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

A legalidade tributária é específica com relação à garantia geral da legalidade (art. 5, II, da CF/88), qualificando-a em matéria de instituição, desoneração e de majoração de tributos.

Os tributos que são pagos passaram necessariamente pelo crivo da representatividade popular. Mas não só isso, a desoneração tributária também precisa passar pela específica análise do parlamento, na medida em que, ao desonerar alguns, o Estado opta por onerar mais outros. Vejamos os dispositivos constitucionais:

> **Art. 150**. 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;
> [...]
> **§ 6º** 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, § 2.º, XII, g.

Do CTN, vale fazer a menção ao art. 97:

> **Art. 97.** Somente a lei pode estabelecer:
> **I -** a instituição de tributos, ou a sua extinção;
> **II -** a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
> **III -** a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;
> **IV -** a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
> **V -** a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
> **VI -** as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.
> **§ 1º** Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.
> **§ 2º** Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Não obstante a necessidade imperiosa de a lei autorizar a oneração e a desoneração tributária, a Constituição Federal permite algumas "faixas de ultrapassagem" desses limites, no percurso que o ente tributante trilha para instituir e cobrar os tributos.

Desse modo, em alguns casos, a Constituição Federal admite que o Poder Executivo (que não legisla) incremente ou reduza a carga tributária sem a necessidade de passagem pelo crivo do Legislativo.

Assim, é necessário falar sobre as mitigações ao princípio da legalidade tributária; as hipóteses abertas ao Poder Executivo para agir mediante ato infralegal no campo da tributação (instituição e cobrança de tributos).



ATENÇÃO

Exceções ao princípio da legalidade: Art. 153, § 1º + Art. 155, § 4º, IV + Art. 177, § 4º, I, "b", da CF/88. Exceção relativa à alíquota do tributo.

- Imposto de importação (II);
- Imposto de exportação (IE);
- Imposto sobre produtos industrializados (IPI);
- Imposto sobre operações financeiras (IOF);
- CIDE-Combustível (majoração ou reestabelecimento de alíquotas);
- ICMS-Combustível (alíquotas fixadas por Resolução do CONFAZ, de operação unifásica, isto é, que só incide uma vez).

O Estado (União, Estados, DF e Municípios) precisa de maior liberdade para manipular as espécies tributárias em face da natureza extrafiscal desses tributos, que possuem o poder de influenciar diretamente o meio econômico, e essa é uma das formas do Estado intervir na ordem econômica, conforme a autorização do art. 173, CF/88.

O Estado precisa de liberdade para manipular os tributos que tratam de combustível, porque estes possuem o condão de influenciar não apenas a economia, mas a própria vida de todo cidadão.

Os tributos acima dispostos são extrafiscais, com exceção do IPI, que embora tido como um tributo extrafiscal, é o segundo em arrecadação, o que desnatura um pouco a sua finalidade.

II, IE, IPI, IOF e CIDE-Combustível são delegáveis por meio de decreto, enquanto o ICMS-Combustível por meio de resolução.

A extinção do tributo também se submete à lei, assim como os eventuais benefícios fiscais a serem deferidos.

Princípio do paralelismo das formas: se para instituir o tributo é preciso lei, para a sua revogação ela também é imprescindível.

> **Art. 150, § 6º, da CF/88:** "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, § 2.º, XII, g."

Atualização da base de cálculo do tributo: art. 97, § 2º, do CTN + Súmula n.º 160, do STJ: "**§ 2º** Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo."

O tributo possui aspecto quantitativo. Quando a lei o institui, traça alguns elementos, tais como o fato gerador, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota.

Aspecto quantitativo = base de cálculo + alíquota.

A inflação percorre o Brasil há décadas. A atualização da base de cálculo nada mais é do que a recomposição do valor monetário da base de cálculo corroído pelo fenômeno inflacionário.

Não ocorre, portanto, majoração do tributo. O que está se vedando é que o contribuinte enriqueça ilicitamente em prejuízo do Estado porque a base de cálculo demandaria uma lei que a atualizasse por meio de correção monetária.

> **Súmula n.º 160, do STJ:** "É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária."

A Súmula confirma a regra do art. 97, § 2º, do CTN, mas impõe ao município que não se beneficie ilicitamente dela, uma vez que compete à União tratar do índice oficial de correção monetária (Direito Econômico).

- Fixação do prazo para recolhimento: STF, RE 172.394/SP e RE 195.218/MG.

Segundo o STF, não é necessário observar o princípio da legalidade. O art. 160 do CTN trata de regra geral.

> **Art. 160**. Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.
> **Parágrafo único.** A legislação tributária pode conceder desconto pela antecipação do pagamento, nas condições que estabeleça.

3. PRINCÍPIO DA ISONOMIA (ART. 5°, *CAPUT*, DA CF/88)

> **Art. 150, CF/88:** 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, 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.

Não basta que a igualdade seja formal, ela precisa ser material. As pessoas, para serem tratadas de forma igual, precisam estar em situação de equivalência. Ex.: abatimento do Imposto de Renda. O jovem "A" aufere R$ 10.000,00 e mora com os pais, enquanto o pai de família "B" que recebe R$ 10.000,00. Embora formalmente semelhantes, a capacidade contributiva de "A" é maior do que a de "B".

O princípio da capacidade contributiva é um corolário do princípio da isonomia. É ele que ajudará a implementar a isonomia traçada pelo constituinte nos arts. 5º e 150, inciso II, da CF/88.

Art. 118, CTN – Princípio da Interpretação Objetiva do Fato Gerador – "*Pecunia non olet*"

> **Art. 118**. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:
> **I -** da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;
> **II -** dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

A definição do fato gerador abstrai qualquer outro evento que não esteja previsto na hipótese de incidência. Ex.: renda em razão do tráfico de drogas — incidência do fato gerador RENDA.

Se o Direito Tributário for verificar situação por situação, isso pode gerar uma desnaturação da isonomia que deve ser buscada.

Vejamos três técnicas para concretização:

- **Progressividade:** alíquotas variadas. Se a base de cálculo aumenta, a alíquota também aumenta.
- **Proporcionalidade:** bases de cálculos variáveis. Trata-se de tributação ordinária.
- **Seletividade:** progressão de alíquota inversamente proporcional à base de cálculo e seletividade do tributo. Quanto mais essencial o bem de consumo, menor será a alíquota. A ideia da seletividade é permitir que o Estado verifique quais bens de consumo merecem uma tributação maior ou menor para então permitir o acesso ao cidadão.

Assim, conforme a CF/88:

- ICMS (art. 155, § 2º, III) – facultativo
- IPI (art. 153, § 3º, I) – obrigatório
- STF: viola o princípio da isonomia a isenção de IPTU exclusivamente em decorrência da qualidade de servidor público do contribuinte (parte final do art. 150, inciso II, CF/88).

4. PRINCÍPIO DA NÃO SURPRESA

De acordo com o art. 150, III, da CF/88:

> **Art. 150**. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> **III -** cobrar tributos:
> **a)** em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
> **b)** no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
> **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;

Art. 105 do CTN (confirma a regra de irretroatividade prevista na CF/88):

> **Art. 105.** 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. 144 do CTN (lançamento):

> **Art. 144**. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.
> **§ 1º** Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.
> **§ 2º** O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Desse modo, a ideia do constituinte é dar segurança jurídica e previsibilidade ao Direito Tributário, a fim de que o contribuinte possa se organizar e não seja pego de surpresa pelo afã tributário do Estado.

Previsibilidade no Direito Tributário: **irretroatividade** e **anterioridade**.

No que diz respeito ao fato gerador (dever de pagar), a lei precisa estar vigente. Assim, o § 1º apresenta uma regra que não é destinada ao fato gerador, mas à obrigação acessória (poderes de fiscalização).

4.1. Princípio da irretroatividade (regra): aplicação, sem as exceções

- Art. 150, III, "a", da CF/88 — irretroatividade tributária — **vigência** do tributo condicionada à lei;
- Art. 150, III, "b", da CF/88 — anterioridade do exercício financeiro ou anualidade;
- Art. 150, III, "c", da CF/88 — noventena.

> **Art. 150.** Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> **III -** cobrar tributos:
> **a)** em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

O ente político não pode cobrar tributos relativos a fatos passados, esse princípio não comporta nenhuma exceção. A lei posterior não alcança fato ocorrido no passado para gerar uma obrigação de pagar tributo. **Jamais!**

ATENÇÃO

O princípio em comento se aplica quando se tratar de fato gerador de obrigação tributária principal, e não de infração. Para o direito sancionador tributário, ou seja, para os fatos que desencadeiam uma resposta punitiva do Direito Tributário, aplica-se o art. 106 do CTN (lei interpretativa e infração):

> **Art. 106**. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:
> **I -** em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;
> **II -** tratando-se de ato não definitivamente julgado:
> **a)** quando deixe de defini-lo como infração;
> **b)** quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
> **c)** quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nessas hipóteses do art. 106 do CTN, a lei poderá retroagir, uma vez que será possível alcançar situações ocorridas no passado, exceto aquelas que impliquem agravamento da aplicação da lei ao fato gerador.

O fato gerador de uma obrigação tributária principal de pagar tributo sempre se regula pela lei contemporânea. Ainda que essa lei seja revogada, a obrigação tributária (de pagar tributo) persiste. No entanto, se for caso de infração tributária, a multa poderá não ser recolhida, porque a lei nova pode trazer benefícios.

Exemplo de lei interpretativa do art. 106, I, do CTN: existe uma lei e, posteriormente, nasce outra com o fito de especificar, interpretar e dizer o que é bem móvel e imóvel. Trata-se de interpretação autêntica. Se o fato gerador é a propriedade de veículo automotor e esta nova lei esclarece o que é veículo automotor, ela

poderá retroagir, visto que não está modificando a hipótese de incidência nem majorando o tributo, há apenas a explicação do conteúdo do núcleo da lei.

Todas as alíneas do inciso II do art. 106 do CTN dispõem acerca de infrações que surgem quando o sujeito deixa de cumprir uma obrigação tributária acessória (de fazer ou não fazer) ou incide em um fato gerador de obrigação tributária principal, mas de pagar multa — e não tributo.

Exemplo: obrigação de fazer — circular mercadoria e emitir nota fiscal. Se o contribuinte deixa de emitir nota fiscal, ele será autuado e certamente receberá uma multa.

Obrigação de não fazer — não impedir a fiscalização tributária. A penalidade é aplicada quando houver descumprimento de obrigação acessória e não de pagamento de tributo.

Voltando ao tributo em si, é relevante a dicção do art. 144, § 1º, do CTN (lei processual/instrumental):

> **Art. 144.** O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.
> **§ 1º** Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.
> **§ 2º** O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Segundo o art. 173, I, do CTN, a Fazenda tem 5 anos para lançar o tributo, a contar do primeiro ano do exercício financeiro daquele em que deveria ter sido lançado o tributo. Se a Fazenda lançar tardiamente, mas dentro do prazo decadencial, ela terá que se valer da lei vigente à época do fato gerador. Se posteriormente, a lei é revogada e só depois a Fazenda lança o tributo, terá que utilizar a lei contemporânea ao fato gerador. O lançamento do tributo deverá ocorrer porque à época da ocorrência do fato gerador era exigível o seu pagamento.

Já o § 1º do art. 144 tem outra lógica: se à época da ocorrência do fato gerador existia uma lei tributária dispondo que para lançar o tributo a Fazenda poderia fiscalizar somente os livros obrigatórios do contribuinte, a apresentação dos demais livros ficaria a critério dele. Posteriormente, entra em vigor novo ato infralegal que exige a fiscalização dos livros obrigatórios e não obrigatórios. Nesse caso, em que pese ocorrer maior poder fiscalizatório à Fazenda, esta poderá assim proceder, por se tratar de atos normativos processuais com o fim de apurar o crédito tributário.

ATENÇÃO

Para a aplicação da lei ao Fato gerador da obrigação tributária principal de pagar tributo: a lei nunca retroage.

Para as normas processuais — a lei pode retroagir.

Para as obrigações principais de pagar multa tributária – a lei pode retroagir em benefício do infrator.

4.2. Princípio da anterioridade do exercício financeiro (regras)

Art. 150, III, "b", da CF/88 (publicação):

> **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 marco temporal para a aplicação do princípio da irretroatividade é a **vigência**, uma vez que está relacionado à produção de efeitos no tempo. A lei, ainda que para retroagir, precisa estar vigente, ou seja, produzindo efeitos.

Já o marco temporal para a aplicação do princípio da anterioridade é a publicação. Ainda que esteja apta para produzir efeitos, a lei deve ser publicada dentro de um exercício financeiro para que possa surtir efeitos no próximo exercício.

Não se sujeitam ao princípio em análise:

> **Súmula Vinculante n.º 50:** "Norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade";

- Atualização monetária: não está sujeita à anterioridade (art. 97, § 2º, do CTN);
- Desconto para o pagamento antecipado do tributo: a sua extinção não implica aumento. Trata-se de liberalidade da Fazenda Pública (STF);
- Redução/extinção de tributos: "renúncia de receita", portanto, não se submete ao princípio da não surpresa.
- **Exceções ao princípio da anterioridade do exercício financeiro:** Art. 150, § 1º: II, IE, IPI, IOF – o fundamento para esses tributos é a extrafiscalidade. Empréstimo Compulsório CALAMIDADE e GUERRA, IEG – o fundamento é a urgência.



ATENÇÃO

A receita do IEG não é, necessariamente, vinculada; serve para implementar a receita do Estado em situações de esforços de guerra, enquanto o empréstimo compulsório instituído em razão de calamidade ou guerra possui receita vinculada às despesas que lhe deram causa (art. 148, parágrafo único, CF/88).

- Art. 195, § 6º: contribuições sociais não se sujeitam ao princípio da anterioridade do exercício financeiro, mas ao da anterioridade nonagesimal – 90 DIAS;
- Art. 155, § 4º, IV, "c": ICMS unifásico (ou monofásico) sobre combustíveis;
- Art. 177, § 4º, I, "b": CIDE Combustível;
- Isenção onerosa: art. 178, do CTN:

> **Art. 178 -** A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.

A isenção, em regra, é uma escolha estatal que não faz com que aquele que se enquadre na situação de isenção tenha que cumprir qualquer obrigação para o Estado. Ou seja, em regra as isenções não são onerosas. Um exemplo: atualmente, os proventos da aposentadoria de quem possui uma doença grave, serão isentos (Lei 7.713/1988, art. 6º, XIV). Basta que um contribuinte esteja inserido, de modo concreto, nos termos abstratos da isenção legal. Se o contribuinte possui cardiopatia grave, bastará que ele comprove essa condição e, então, gozará da isenção.

É importante anotar que o fato de o contribuinte ter que se encaixar nos pressupostos da isenção (portar doença grave, no exemplo acima) não torna essa isenção onerosa. Uma condição imposta pela isenção faz parte dos próprios contornos da isenção. Condição não é um ônus. Ônus seria a previsão de um

determinado dispêndio pelo contribuinte. Exemplo: “para gozar de determinada isenção, o contribuinte terá que expandir o seu parque de fábricas, contratar um número maior de funcionários e investir em tecnologia na proteção do meio ambiente”. Veja que o ônus é completamente diferente de uma condição.

As isenções que, além de exigirem do contribuinte o enquadramento em determinada situação, demandam o preenchimento de alguns requisitos, são chamadas de isenções onerosas. Sua principal característica é essa demanda de esforço, de gasto ou preparação, que são exigidas do contribuinte. Há uma demanda de gasto pela Lei, de modo que o contribuinte que atende a esses requisitos, ainda que a Lei seja revogada, gozará da isenção.

Trata-se de algo lógico. A Lei, enquanto vigente, convocou os contribuintes a um determinado esforço, por um determinado prêmio. Atendido o esforço, durante a vigência da Lei, o prêmio será devido (a isenção será gozada).

A Lei que concede a isenção onerosa poderá ser revogada? Pode, naturalmente, como qualquer medida geral pode ser desfeita. Mas os efeitos concretos para os contribuintes que atenderam aos requisitos, durante sua vigência, permanecerão. Ou seja, a isenção, de modo concreto, para aqueles que conquistaram o prêmio, é um direito subjetivo.

Para o STF e o STJ, no que tange à isenção onerosa, o contribuinte detém direito subjetivo, uma vez cumpridos os requisitos, de gozá-la nos termos estabelecidos pela lei. O cumprimento pelo contribuinte de todos os requisitos estabelecidos para o gozo dessa isenção gera o direito subjetivo.

Em todo o caso, para a atual jurisprudência do STF, a revogação de isenções constitui uma instituição indireta de tributos e, portanto, demanda a aplicação do princípio da não surpresa (anterioridade clássica e nonagésima): “Precedentes recentes de ambas as Turmas desta CORTE estabelecem que se aplica o princípio da anterioridade tributária, geral e nonagesimal, nas hipóteses de redução ou de supressão de benefícios ou de incentivos fiscais, haja vista que tais situações configuram majoração indireta de tributos” (RE 564225 AgR-EDv-AgR, Relator(a): Min. ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 20/11/2019, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-264 DIVULG 03-12-2019 PUBLIC 04-12-2019).

4.2.1 Isenção não onerosa: isenção comum

A isenção é considerada uma dispensa legal de um tributo devido; o legislador favorece determinada situação, dispensando-a do pagamento do tributo. Por exemplo, os proventos da inatividade recebidos por quem tem neoplasia maligna (doença grave, listata na Lei 7.713/1988, art. 6º, XIV) são isentos. De outro modo, o imposto de renda seria pago sobre referidos proventos, mas o legislador entendeu por bem instituir a isenção.

Mas o que aconteceria se o legislador resolvesse revogar a isenção, reestabelecendo a incidência tributária? Essa revogação tem o mesmo efeito da instituição do tributo?

Classicamente, o entendimento do STF era no sentido de a revogação de uma isenção não significar a instituição de tributo, por isso, permitia a cobrança tributária de imediato:

> Revogada a isenção, o tributo torna-se imediatamente exigível. Em caso assim, não há que se observar o princípio da anterioridade, dado que o tributo já é existente. (RE 204.062, rel. min. Carlos Velloso, j. 27-9-1996, 2ª T, DJ de 19-12-1996)

Contudo, os precedentes mais recentes alteraram essa jurisprudência:

IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – DECRETOS Nº 39.596 E Nº 39.697, DE 1999, DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL – REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL – PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE – DEVER DE OBSERVÂNCIA – PRECEDENTES. Promovido aumento indireto do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS por meio da revogação de benefício fiscal, surge o dever de observância ao princípio da anterioridade, geral e nonagesimal, constante das alíneas "b" e "c" do inciso III do artigo 150, da Carta. [...] (RE 564225 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 02/09/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-226 DIVULG 17-11-2014 PUBLIC 18-11-2014)

EMENTA Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. REINTEGRA. Decreto nº 8.415/15. Princípio da anterioridade nonagesimal. 1. O entendimento da Corte vem se firmando no sentido de que não só a majoração direta de tributos atrai a aplicação da anterioridade nonagesimal, mas também a majoração indireta decorrente de revogação de benefícios fiscais. 2. Negativa de provimento ao agravo regimental. Não se aplica ao caso dos autos a majoração dos honorários prevista no art. 85, § 11, do novo Código de Processo Civil, uma vez que não houve o arbitramento de honorários sucumbenciais pela Corte de origem (Súmula n.º 512/STF). (RE 1081041 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 09/04/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-082 DIVULG 26-04-2018 PUBLIC 27-04-2018).

EMENTA: AGRAVO INTERNO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REDUÇÃO OU SUPRESSÃO DE INCENTIVO FISCAL. **APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL**. 1. A redução ou a supressão de benefício fiscal deve observar a anterioridade nonagesimal, prevista na alínea "c" do inciso III do artigo 150 da CF/1988; 2. Agravo interno a que se nega provimento. Na forma do art. 1.021, §§ 4º e 5º, do Código de Processo Civil de 2015, em caso de votação unânime, fica condenado o agravante a pagar ao agravado multa de um por cento do valor atualizado da causa, cujo depósito prévio passa a ser condição para a interposição de qualquer outro recurso (à exceção da Fazenda Pública e do beneficiário de gratuidade da justiça, que farão o pagamento ao final).
(RE 1259379 AgR, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Primeira Turma, julgado em 11-05-2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-125 DIVULG 20-05-2020 PUBLIC 21-05-2020)

EMENTA AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL POR DECRETO ESTADUAL. **MAJORAÇÃO INDIRETA DE CARGA TRIBUTÁRIA. OBEDIÊNCIA AOS PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE GERAL E NONAGESIMAL**. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONFORMIDADE COM ENTENDIMENTO FIRMADO PELO PLENÁRIO DO SUPREMO NO JULGAMENTO DA ADI 2.325 MC. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO À CLÁUSULA DE RESERVA DE PLENÁRIO. ÓTICA CONSOLIDADA NO TEMA N. 856 DA REPERCUSSÃO GERAL. 1. O acórdão recorrido está em conformidade com o julgamento da ADI 2.325 MC, ministro Marco Aurélio, oportunidade em que o Plenário do Supremo assentou o dever de obediência aos princípios da anterioridade geral e da noventena nas hipóteses em que a revogação de benefício fiscal acarrete aumento indireto de tributo. 2. Não há falar em ofensa à cláusula de reserva de Plenário, uma vez que o Tribunal local apenas decidiu – com arrimo na jurisprudência desta Corte – pela observância do decreto estadual impugnado aos princípios da anterioridade geral e nonagesimal (entendimento consolidado no ARE 914.045, ministro Edson Fachin, Tema n. 856/RG). 3. Agravo interno desprovido.
(ARE 1339119 AgR, Relator(a): NUNES MARQUES, Segunda Turma, julgado em 14-09-2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-189 DIVULG 21-09-2022 PUBLIC 22-09-2022)

Portanto, a revogação da isenção (ou de outro benefício fiscal), que é capaz de reestabelecer a cobrança do tributo ou a cobrança majorada do tributo, deve se submeter ao princípio da não surpresa (princípio da anterioridade ou da eficácia tributária diferida).

O STF tem chamado isso de "majoração indireta" de tributo (revogação de isenção).

4.3. Princípio da anterioridade nonagesimal

Segundo o art. 150, III, "c", da CF/88:

> **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:
> **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.

O dispositivo acima tem a redação dada pela Emenda Constitucional n.º 42, de 19 de dezembro de 2003, inspirada na noventena das contribuições sociais. Trata-se de um reforço à anterioridade do exercício financeiro para evitar que o contribuinte seja surpreendido.

Desse modo, as exceções ao princípio da anterioridade nonagesimal as hipóteses do art. 150, § 1°, segunda parte, da CF/88: II, IE, IOF, EC Calamidade e Guerra, IEG; II, IE, IPI, IOF – o fundamento é a extrafiscalidade;

- **Empréstimo Compulsório:** CALAMIDADE e GUERRA, IEG – o fundamento é a urgência;
- **IPI:** em que pese não se sujeitar ao princípio da anterioridade do exercício financeiro, sujeita-se à anterioridade nonagesimal;
- **Imposto de renda:** sujeita-se à legalidade e à anterioridade do exercício financeiro, porém, não se sujeita à anterioridade nonagesimal.

OBSERVAÇÃO

O imposto de renda é um tributo cujo fato gerador é classificado pela doutrina como periódico (todo mês, quem trabalha e aufere renda, pratica o fato gerador). A lei estabeleceu como data do fato gerador do Imposto de Renda o dia 31 de dezembro do ano corrente. A lei que, porventura, modifique as regras do IR produzirá efeitos no momento da declaração. Para evitar que a lei não produza efeitos, uma vez que a declaração deve ocorrer até o dia 30 de abril, o IR não obedece a regra dos noventas dias.

> **Súmula n. 584 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."

4.3.1. Bases de cálculo de IPTU e IPVA

Para serem majoradas, não precisam respeitar o princípio da anterioridade nonagesimal porque o fato gerador ocorre em 1º de janeiro.

Uma lei que aumenta/majora a base de cálculo do IPTU e IPVA, que normalmente ocorre no final do ano e trata de valorização ou desvalorização de um bem (e não correção monetária), não se sujeita ao princípio da anterioridade nonagesimal.

4.3.2. Medida provisória – art. 62, § 2°, da CF/88

Segundo o art. 62, §§ 3º e 7º, da CF/88:

> **Art. 62.** Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.
> [...]
> **§ 2º** 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.

> **§ 3º** As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes.
> [...]
> **§ 7º** Prorrogar-se-á uma única vez por igual período a vigência de medida provisória que, no prazo de sessenta dias, contado de sua publicação, não tiver a sua votação encerrada nas duas Casas do Congresso Nacional.

Art. 150, III, "b" e "c", da CF/88:

> **Art. 150**. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> **III -** cobrar tributos:
> **a)** em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
> **b)** no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
> **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.

Necessário interpretar conjuntamente os art. 62, §§ 3º e 7º, da CF/88 e art. 150, III, "b" e "c", também da Constituição.

- **Termo *a quo:*** a data da publicação da medida provisória.
- **Exceção:** alteração substancial do texto. Segundo o STF, editada a medida provisória e convertida em lei sem qualquer alteração, a data será a da sua publicação. No entanto, se ocorrer alteração substancial no texto, será necessário recontar o prazo de 90 dias, a partir da promulgação da lei.

5. PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

É também conhecido como princípio da razoabilidade da carga tributária. Deve-se evitar tributar abaixo dos valores essenciais à garantia do mínimo existencial e respeitar o limite do efeito confiscatório.

> **Art. 150**. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> [...]
> **IV -** utilizar tributo com efeito de confisco;

Efeito de confisco é o que a Constituição Federal veda. É evidente que o confisco em si é terminantemente vedado, mas em termos tributários, o que se deve preservar é a atividade produtiva da sociedade e a sua capacidade de produzir mais riqueza.

O tributo não pode impedir que a atividade produtiva da sociedade gere mais e mais riquezas, sufocando-a e implicando, em um espaço de tempo ou de imediato, a completa deterioração do patrimônio e da capacidade de produzir.

Em outras palavras, o Estado não pode tributar além de determinado limite, sob pena de sufocar a atividade econômica e inviabilizar a continuidade no pagamento de tributos.

Assim, a tributação exigida além dos limites suportáveis imporá a redução da arrecadação, pois haverá perda da capacidade de contribuir, na medida em que os contribuintes sucumbem, não produzindo mais riqueza pelo sufocamento tributário.

Essa ideia pode ser ilustrada na "lei do morcego inteligente", segundo a qual o mamífero prudente sabe a exata quantidade de sangue que pode extrair do boi a cada dia. A retirada seria o suficiente para suprir suas necessidades e a mínima possível para que o boi possa se recompor até a sugada do dia vindouro. Se o morcego exceder tal limite, o boi não irá se restabelecer do sangue que lhe foi retirado e terminará morto; sucessivamente, faltará alimento também ao morcego, tendo o mesmo destino do boi.

O Estado deve pautar sua arrecadação pela moderação na imposição tributária, mediante mecanismos responsáveis que permitam a sobrevivência do particular e do desenvolvimento econômico.

Isto significa que a cláusula constitucional de vedação ao confisco (art. 150, IV, da CF/88) tem o duplo efeito de proteger o contribuinte e informar um limite ao Estado, além do qual há inviabilização da atividade produtiva.

A respeito do tema, indispensável a leitura dos precedentes do STF a seguir colacionados:

> **TEMA 31 - REPERCUSSÃO GERAL - Exigência de garantia real ou fidejussória para impressão de documentos fiscais de contribuintes inadimplentes.**
> **TESE:** É inconstitucional o uso de meio indireto coercitivo para pagamento de tributo – "sanção política" –, tal qual ocorre com a exigência, pela Administração Tributária, de fiança, garantia real ou fidejussória como condição para impressão de notas fiscais de contribuintes com débitos tributários.
>
> Imposto de Importação (II). Aumento de alíquota de 4% para 14%. Deficiência do quadro probatório. [...] A caracterização do efeito confiscatório pressupõe a análise de dados concretos e de peculiaridades de cada operação ou situação, tomando-se em conta custos, carga tributária global, margens de lucro e condições pontuais do mercado e de conjuntura social e econômica [...]. O isolado aumento da alíquota do tributo é insuficiente para comprovar a absorção total ou demasiada do produto econômico da atividade privada, de modo a torná-la inviável ou excessivamente onerosa.
> (RE 448.432 AgR, rel. min. Joaquim Barbosa, j. 20-4-2010, 2ª T, DJE de 28-5-2010)
>
> É cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de o STF examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da CF. Hipótese que versa o exame de diploma legislativo (Lei n.º 8.846/1994, art. 3º e seu parágrafo único) que instituiu multa fiscal de 300%. A proibição constitucional do confisco em matéria tributária – ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias – nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas. O poder público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do quantum pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais.
> (ADI 1.075 MC, rel. min. Celso de Mello, j. 17-6-1998, P, DJ de 24-11-2006)
>
> 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. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20%.
> (RE 582.461, rel. min. Gilmar Mendes, j. 18-5-2011, P, DJE de 18-8-2011, Tema 214)

> O entendimento desta Corte é no sentido de que a abusividade da multa punitiva apenas se revela naquelas arbitradas acima do montante de 100% do valor do tributo.
> (AI 851.038 AgR, rel. min. Roberto Barroso, j. 10-2-2015, 1ª T, DJE de 12-3-2015)

> A multa punitiva é aplicada em situações nas quais se verifica o descumprimento voluntário da obrigação tributária prevista na legislação pertinente. Trata-se da sanção prevista para coibir a prática de ilícitos tributários. Nessas circunstâncias, conferindo especial relevo ao caráter pedagógico da sanção, que visa desestimular a burla à atuação da administração tributária, deve ser reconhecida a possibilidade de aplicação da multa em percentuais mais rigorosos. Nesses casos, a Corte vem adotando como limite o valor devido pela obrigação principal.
> (RE 602.686 AgR-segundo, rel. min. Roberto Barroso, j. 9-12-2014, 1ª T, DJE de 5-2-2015)

É importante destacar que o tributo não é penalidade. No Brasil existe a possibilidade de confisco, tais como a pena de perdimento de bens e a expropriação de terras onde haja o cultivo de psicotrópicos (art. 243, da CF/88).

Não é dado ao Estado se utilizar do tributo como uma sanção, no intuito da tributação ser tão escorchante ao ponto de esvaziar o patrimônio do cidadão. Assim, a carga tributária deve ser razoável e proporcional.

A verificação do efeito confiscatório não incide apenas em uma espécie tributária, mas em toda a carga tributária frente a total capacidade contributiva de determinado período.

ATENÇÃO

Peculiaridades para os impostos seletivos – IPI e ICMS + Tributos Extrafiscais/ITR e IPTU.

Esses impostos possuem natureza predominantemente extrafiscal e progressividade em razão da necessidade do atendimento da função social. Nesses casos, o STF permite que esses tributos se exacerbem, tendo uma alíquota com viés confiscatório, exatamente pela natureza extrafiscal de sua função:

> **TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTAS. LIMITES. ART. 153, PARÁGRAFO 1.º, DA CF/88. LEI COMPLR. DESNECESSIDADE. RECEPÇÃO DA LEGISLAÇÃO ANTERIOR À CF/88. DECRETO. EXPLICITAÇÃO DAS RAZÕES DA MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA NO PRÓPRIO TEXTO. NÃO NECESSIDADE. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. FATO GERADOR. ENTRADA DO PRODUTO NO TERRITÓRIO NACIONAL. DECRETO N.º 1.343/94. CONSTITUCIONALIDADE. APLICAÇÃO NÃO RESTRITA AO MERCOSUL. VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO SURPRESA. NÃO OCORRÊNCIA. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. NATUREZA EXTRAFISCAL. PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DE CONFISCO. NÃO APLICAÇÃO**.
> **1**. A jurisprudência do STF [...]
> **2**. A jurisprudência do TRF da 5.ª Região, por sua vez, na mesma linha do STF, já se posicionou pela constitucionalidade da majoração de alíquotas do imposto de importação realizada pelo Decreto n.º 1.343/94: ...
> **5.** Por fim, em face da natureza extrafiscal do imposto de importação, não se lhe aplica a vedação de confisco, não sendo, ademais, de qualquer modo, alíquotas de 3% ou 4% passíveis de caracterização como confiscatórias.
> **6**. Provimento da apelação e da remessa oficial para julgar improcedente o pedido inicial, com inversão do ônus sucumbencial.
> TRF-5 - AC: 230354 PE 0047842-97.2000.4.05.0000, Relator: Desembargador Federal Emiliano Zapata Leitão (Substituto), Data de Julgamento: 27/08/2009, Terceira Turma, Data de Publicação: Fonte: Diário Eletrônico Judicial - Data: 10/09/2009 - Página: 690 - Ano: 2009

Os tributos que possuem natureza predominantemente extrafiscal podem ser manejados sem que se observe a regra do art. 150, IV, da CF/88, porque o efeito de confisco é voltado iminentemente para os tributos de natureza fiscal. Se o Estado não puder manejar com maior força as alíquotas dos tributos de natureza extrafiscal, como evitará, por exemplo, que o cidadão compre cigarro ou obrigará que seja cumprida a função social da propriedade territorial rural e urbana desocupadas?

Assim, não se podem confundir a utilização de um tributo para efeitos extrafiscais, com o efeito confiscatório. Muito embora, ainda que sob o argumento da extrafiscalidade, o tributo não possa ser confiscatório, é comum que haja uma carga tributária alta para desestimular o consumo de determinados produtos (por exemplo, o cigarro).

O consumo do cigarro não está inviabilizado por causa da incidência de carga tributária com pesado efeito extrafiscal. Por sua vez, o confisco inviabiliza ou suprime a propriedade ou o consumo.

6. PRINCÍPIO DA NÃO LIMITAÇÃO AO TRÁFEGO DE PESSOAS E BENS

A proibição do estabelecimento de limitações ao tráfego, por meio de tributos interestaduais e intermunicipais está prevista no art. 150, inciso V, da CF/88:

> **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;

Observação: O ICMS interestadual – art. 155, II da CF/88:

> **Art. 155.** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]
> **II -** operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

O princípio constitucional impede a instituição de tributos de passagem, de importação ou de exportação interestaduais ou intermunicipais, ressalvada expressamente a cobrança de pedágio pelo uso de rodovia conservada pelo poder público.

O pedágio cobrado pela efetiva utilização de rodovias conservadas pelo poder público, autorizado pelo inciso V, parte final, do art. 150 da Constituição Federal de 1988, não tem natureza jurídica de taxa, mas sim de preço público, não estando a sua instituição, consequentemente, sujeita ao princípio da legalidade estrita (STF, ADI 800, Ministro Teori Zavascki).

7. PRINCÍPIO DA UNIFORMIDADE GEOGRÁFICA E ART. 151 DA CF/88

Segundo art. 151, I, da CF/88:

> **Art. 151.** É vedado à União:
> **I -** 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;

Por simetria, esse princípio é estendido aos Estados e DF. Nesse sentido, admite-se a concessão de incentivos fiscais que sejam destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diversas regiões do país. Ex.: Zona Franca de Manaus.

Nos termos do art. 151, II, da CF/88:

> **Art. 151**. 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 União não pode cobrar IR com uma alíquota maior dos servidores municipais, estaduais e distritais do que aquela utilizada para tributar os seus servidores públicos.

A renda do título público é tributada pelo IR e os Municípios e Estados também podem lançar seus próprios títulos. O que não é permitido é a União cobrar IR menor para os títulos que lança do que aqueles lançados pelos Estados, DF e Municípios.

Nos termos do art. 151, III, da CF/88 (vedação de isenção heterônoma): "Art. 151. É vedado à União: III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios."

No que diz respeito à vedação às isenções heterônomas, a lei federal não pode conceder isenções de tributos estaduais e municipais. Não pode, também, isentar a própria União e suas autarquias de taxas estaduais, como as custas judiciais.

> **Súmula n.º 178 do STJ**: "O INSS não goza de isenção do pagamento de custas e emolumentos, nas ações acidentárias e de benefícios propostas na Justiça Estadual".

Não obstante, deve-se diferenciar a posição da União, enquanto ente federativo tributante, da que ela assume como representante da República Federativa do Brasil.

> A cláusula de vedação inscrita no art. 151, III, da Constituição – que proíbe a concessão de isenções tributárias heterônomas – é inoponível ao Estado Federal brasileiro (vale dizer, à República Federativa do Brasil), incidindo, unicamente, no plano das relações institucionais domésticas que se estabelecem entre as pessoas políticas de direito público interno [...]. Nada impede, portanto, que o Estado Federal brasileiro celebre tratados internacionais que veiculem cláusulas de exoneração tributária em matéria de tributos locais (como o ISS, p. ex.), pois a República Federativa do Brasil, ao exercer o seu *treaty-making power*, estará praticando ato legítimo que se inclui na esfera de suas prerrogativas como pessoa jurídica de direito internacional público, que detém – em face das unidades meramente federadas – o monopólio da soberania e da personalidade internacional.
> (RE 543.943 AgR, rel. min. Celso de Mello, j. 30-11-2010, 2ª T, DJE de 15-2-2011)

> 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. O art. 98 do CTN "possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios" (voto do eminente ministro Ilmar Galvão). No direito internacional, apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, § 2º, da CF), dela não dispondo 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, III, da Constituição.
> (RE 229.096, rel. p/ o ac. min. Cármen Lúcia, j. 16-8-2007, P, DJE de 11-4-2008)

Por fim, há a seguinte vedação direcionada aos Estados, DF e Municípios:

> **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.
>
> Ofende a vedação à discriminação tributária de natureza espacial a fixação de reserva de mercado a prestadores domiciliados em determinado Estado-membro como requisito para a fruição de regime tributário favorecido e de acesso a investimentos públicos. Não é justificável a discriminação em razão da origem ou do destino com base na redução das desigualdades regionais, porquanto arrosta o mercado único e indiferenciado do ponto de vista tributário, reflexo da própria soberania nacional e da unidade política e econômica da República.
> (ADI 5.472, rel. min. Edson Fachin, j. 1º-8-2018, P, DJE de 14-8-2018).

Observação: Não é admissível que os Estados e o DF estabeleçam alíquotas de IPVA diferenciadas entre veículos nacionais e importados.

> **IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES – ALÍQUOTA DIFERENCIADA – VEÍCULO IMPORTADO – IMPOSSIBILIDADE – PRECEDENTE DO PLENÁRIO**. O Supremo, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.655/AP, concluiu pela impossibilidade de diferenciação na cobrança do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, a teor do artigo 150, inciso II, do Diploma Maior" (AI n° 483.726/DF, Primeira Turma, Relator o Ministro Marco Aurélio, DJe de 22/8/11).
>
> **AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IPVA. VEÍCULO IMPORTADO. ALÍQUOTA DIFERENCIADA**.
> **1**. Não se admite a alíquota diferenciada de IPVA para veículos importados e os de procedência nacional.
> **2**. O tratamento desigual significaria uma nova tributação pelo fato gerador da importação. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento" (RE n° 367.785/RJ-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Eros Grau, DJ de 2/6/06)

8. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE

Dispõe a Constituição Federal de 1988, a respeito do princípio da não cumulatividade, que:

> **Art. 153.** Compete à União instituir impostos sobre:
> **§ 3º** O imposto previsto no inciso IV:
> **II -** será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.
> [...]
> **Art. 154.** A União poderá instituir:
> **I -** mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.
> [...]
> **Art. 155.** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
> **§ 2º** O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
> **I -** será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Os impostos supracitados possuem a "repercussão econômica ou financeira". Há a seguinte divisão:

- Contribuinte de direito: aquele que tem relação jurídica direta com o ente político tributante;
- Contribuinte de fato: aquele que sofre a repercussão jurídica ou financeira do tributo.

Quando o **contribuinte de direito** circula a mercadoria ou sofre processo de industrialização, ele repassa para o consumidor o custo da tributação. Esse, por sua vez, tornar-se-á contribuinte de fato, porque é o consumidor que efetivamente paga a carga tributária, e não o contribuinte de direito.

Para o STF, o valor a título de ICMS não pode compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, porque aquilo que está no livro financeiro do contribuinte é, na realidade, um registro obrigatório, como determinam as regras de contabilidade.

9. OUTROS PRINCÍPIOS

9.1. Princípio da tipicidade tributária (cerrada)

Lei tributária define de forma taxativa e completa:

- **A hipótese de incidência:** fato da vida que dará origem à obrigação tributária;
- Os critérios de quantificação da obrigação tributária: base de cálculo e alíquota.

ATENÇÃO

O contribuinte precisa conhecer com clareza e de forma definitiva qual é o fato da vida que dá origem à obrigação tributária, bem como quanto que ele deverá **pagar** se praticar **as hipóteses de incidência.** Assim como no Direito Penal, é necessário atentar-se ao **núcleo do tipo**, que no Direito Tributário traduz-se na hipótese de incidência.

A tipicidade tributária veda a interpretação extensiva e a analogia para incidência de tributos — art. 108, § 1º, do CTN:

> **Art. 108**. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:
> **I -** a analogia;
> **II -** os princípios gerais de direito tributário;
> **III -** os princípios gerais de direito público;
> **IV –** a equidade.
> **§ 1º** O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.
> **§ 2º** O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

9.2. Princípio do *non olet*

"O tributo não CHEIRA": art. 118 do CTN:

> **Art. 118.** A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:
> **I -** da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;
> **II -** dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Não importa a natureza lícita ou ilícita do fato gerador; perante a sua ocorrência, o tributo é devido. Ex.: sujeito que auferiu renda traficando drogas, explorando jogos ilícitos de azar ou lavando dinheiro pagará IR.

Obs.: o art. 118 do CTN decorre do princípio *pecunia non olet,* em face do princípio da interpretação objetiva do fato gerador.

Exemplo: o Direito Tributário não se importa com a validade do ato praticado. No caso do ITCMD, suponha-se que o sujeitou doou todo o seu patrimônio, sem fazer reserva de legítima para nenhum dos herdeiros. Essa conduta não é válida juridicamente; é provável que essa doação seja anulada e o sujeito considerado pródigo. No entanto, para o Direito Tributário houve o fato gerador decorrente da doação e, a princípio, o ITCMD é devido. Ocorrido o fato gerador, interpreta-se abstruindo a sua validade e efeitos para os outros ramos do direito. Para o Direito Tributário, importa se determinada situação da vida se amolda perfeitamente à hipótese de incidência taxativamente prevista em lei para a ocorrência da obrigação tributária.

Se aquele que aufere renda licitamente deve pagar imposto, assim também ocorre com aquele que aufere ilicitamente. Não fosse assim, estar-se-ia diante de uma grande injustiça, sendo o caso de se entender que o crime compensa.

ATENÇÃO

A hipótese de incidência traz em si comportamentos ordinários, como auferir renda, ser proprietário de um determinado bem, importar, exportar. Para o direito tributário não há relevância naquilo que gera esses fatos: renda será sempre renda, seja a causa da geração da renda uma atividade lícita ou uma atividade ilícita. A aquisição e a propriedade de um bem é a propriedade de um bem, um fato objetivo; não importa se esse bem foi incorporado ilicitamente ao patrimônio de alguém, mediante a doação por um tráfico de droga ou outro fato ilícito. A intepretação do fato que gera o tributo (fato gerador) é objetiva, abstraindo-se dela a licitude ou ilicitude dos comportamentos que lhe deram causa.

Não importa se a "renda" (que é o fato gerador do imposto sobre a renda) decorre da atividade de ministrar aulas, de lavagem de dinheiro ou da exploração do jogo do bicho. Renda é renda.

9.3. Princípio da responsabilidade fiscal

A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000) trouxe o conceito de "*accountability*" — **gerência eficiente dos recursos públicos**.

O art. 11 desse dispositivo cria a responsabilidade e chama os entes políticos a instituírem todos os tributos que estão inseridos dentro de sua competência tributária, sob pena de não receberem transferências voluntárias de recursos públicos do ente maior para o menor. "Art. 11 - São vedadas transferências voluntárias para entes que não instituam ou cobrem todos os impostos de sua competência (art. 11, LRF)."

10. QUESTÕES

QUESTÕES DE CONCURSO

1) (VUNESP - 2019 - Prefeitura de Valinhos - SP – Procurador) — Assinale a assertiva que se encontra em consonância com Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária.

a) É inconstitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, ainda que não haja integral identidade entre uma base e outra.

b) É constitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.

c) O ICMS incide sobre alienação de salvados de sinistro pelas seguradoras.

d) O serviço de iluminação pública pode ser remunerado mediante taxa.

e) Norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade.

2) (VUNESP - 2019 - Prefeitura de Cerquilho - SP - Procurador Jurídico) — O Prefeito municipal de "C" resolve atualizar por decreto a planta genérica de valores do Município, de maneira a ajustar os valores utilizados como base para o cálculo do IPTU à realidade de mercado do Município. Devido ao fato de a última atualização ter se dado há muitos anos, a defasagem entre o valor venal dos imóveis e o valor destes atualizado pelo índice oficial de inflação foi de cerca de 100% no período, o que gerou forte reação negativa da imprensa local.

De acordo com o Código Tributário Nacional e a jurisprudência do STF, assinale a alternativa correta.

a) Por se tratar de mera atualização da base de cálculo e não de sua majoração, prescinde de lei formal a modificação realizada pelo Prefeito por meio de decreto.

b) A base de cálculo manteve-se inalterada após a publicação do decreto, considerando que o próprio CTN fixa que a base do cálculo desse imposto é o valor de mercado do imóvel.

c) Caso fosse estabelecida por meio de lei, a modificação não estaria sujeita a qualquer limitação de índice, podendo inclusive superar ou ser inferior ao valor venal efetivo dos imóveis indicado em estudo técnico do Poder Executivo.

d) É inconstitucional a majoração do IPTU sem edição de lei em sentido formal, vedada a atualização, por ato do Executivo, em percentual superior aos índices oficiais.

e) Embora não seja possível a majoração do IPTU sem edição de lei em sentido formal, o Prefeito poderia ter alcançado o mesmo objetivo por meio da majoração por decreto das alíquotas aplicáveis, conforme as características de cada imóvel.

3) (MPC-PA Prova: CESPE - 2019 - MPC-PA - Procurador de Contas) — O presidente da República editou medida provisória que previa que o recolhimento de contribuição previdenciária passaria de trimestral para mensal, sem aumento dos valores globalmente devidos. A medida provisória foi publicada no Diário Oficial da União em 10/2/2019, com vigência imediata. Posteriormente, o Congresso Nacional modificou a medida provisória, prevendo o aumento da alíquota da contribuição de 7% para 8%. A lei de conversão foi sancionada e publicada em 10/4/2019.

Considerando-se essa situação hipotética, é correto afirmar que o pagamento mensal e o aumento de alíquota somente são exigíveis a partir de

a) maio de 2019 e julho de 2019, respectivamente.

b) fevereiro de 2019 e julho de 2019, respectivamente.

c) fevereiro de 2019 e janeiro de 2020, respectivamente.

d) julho de 2019.

e) fevereiro de 2019 e maio de 2019, respectivamente.

4) (CESPE/ CEBRASPE - 2019 - TCE-RO - Procurador do Ministério Público de Contas) — A respeito dos princípios tributários, assinale a opção correta.

a) De acordo com o princípio da legalidade tributária, em sua vertente reserva legal, o imposto sobre grandes fortunas (IGF), os empréstimos compulsórios e os impostos e contribuições residuais devem ser instituídos por lei complementar.

b) A instituição de imposto que incidirá sobre o transporte interestadual viola o princípio da liberdade de tráfego.

c) Conforme o princípio da retroatividade *in bonam partem*, por meio de ato infralegal é possível reduzir tributo ou penalidade.

d) Em atenção ao princípio da progressividade tributária, é constitucional lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto sobre transmissão de bens imóveis (ITBI) com base no valor venal do imóvel.

e) O princípio da anterioridade tributária aplica-se à revogação de tributos ou diminuição de alíquotas.

5) (CESPE/ CEBRASPE - 2019 - TCE-RO - Procurador do Ministério Público de Contas) — Com referência às disposições constitucionais relativas às limitações ao direito de tributar e à ordem econômica e financeira, assinale a opção correta.

a) A imunidade tributária recíproca dos entes políticos não alcança as entidades da administração indireta.

b) Em regra, a União possui a prerrogativa de instituir isenções de tributos que não sejam de sua competência.

c) No que se refere aos privilégios fiscais, as empresas públicas equiparam-se ao setor privado, ainda que prestem serviço público.

d) O favorecimento a empresas de pequeno porte, nas condições estabelecidas pelo texto constitucional, não ofende a isonomia tributária.

e) A exploração direta da atividade econômica pelo Estado é um princípio da ordem econômica e financeira que visa resguardar a soberania nacional.

6) (DPE-SP - 2019 - FCC - Defensor Público) — Acerca do regime dos princípios tributários, considere as assertivas abaixo:

I. o princípio da capacidade contributiva autoriza a graduação dos impostos de caráter pessoal, segundo a capacidade econômica do contribuinte.

II. o princípio da igualdade tributária, que se encontra expressamente previsto na Constituição Federal de 1988, permite ao legislador ordinário estabelecer critérios de diferenciação entre contribuintes, com a finalidade de promover a igualdade material.

III. o princípio da anterioridade da lei tributária, implícito na Constituição Federal de 1988, veda a cobrança de tributos cujos fatos geradores ocorreram antes do início da vigência da lei que os criou ou aumentou.

IV. o princípio do não-confisco, implícito no texto constitucional, veda o emprego da tributação com finalidade extrafiscal.

Está correto o que se afirma APENAS em:

a) I e II.

b) I e III.

c) I e IV.

d) III e IV.

e) II e III.

7) (FCC - 2018 - Prefeitura de Caruaru - PE - Procurador do Município) — Conforme dispõe a Constituição Federal, é correto afirmar que, de acordo com a:

a) irretroatividade, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios aplicar anistia a multas tributárias definitivamente constituídas.

b) imunidade recíproca, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar taxas e contribuições uns dos outros e impostos federais dos entes subnacionais.

c) capacidade contributiva, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos não progressivos.

d) legalidade tributária, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos com base em lei que contenha conceitos indeterminados.

e) anterioridade nonagesimal, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou majorou.

8) (VUNESP - 2018 - TJ-SP - Juiz Substituto) — Com relação à competência tributária e aos princípios e limitações constitucionais ao poder de tributar, é correto afirmar:

a) a Constituição prevê a progressividade não só para o Imposto de Renda mas também para o Imposto Territorial Rural e para o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana, e, com relação a estes, acrescentou previsão de confisco na hipótese de não cumprimento da função social da propriedade.

b) o Supremo Tribunal Federal tem adotado entendimento no sentido de que, embora o confisco seja conceito jurídico indeterminado, o princípio da vedação do confisco deve ser utilizado para limitar o percentual de multa imposta ao contribuinte.

c) a competência tributária, nela compreendidas a competência legislativa para instituir e majorar tributos e a competência para fiscalizá-los e arrecadá-los, é indelegável, não recebidas pela atual Constituição as normas que dispunham em sentido contrário.

d) o princípio da anterioridade, tal como previsto no texto constitucional vigente, impede que qualquer imposto seja cobrado no mesmo exercício em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou e antes de decorridos noventa dias da data daquela publicação.

GABARITO COMENTADO

1) Gabarito: E

Comentários: Súmula Vinculante n. 50, do STF: “Norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade.”

2) Gabarito: D

Comentários: Súmula n.º 160 do STJ: “É defeso, ao município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária.”

3) Gabarito: B

Comentários: Súmula Vinculante nº 50: “Norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade. “

Art. 195, § 6º, da CF/88: "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'."

4) Gabarito: A

Comentários:

a) Conforme a CF/88:

> **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'.
> [...]
> **Art. 153.** Compete à União instituir impostos sobre: [...]
> **VII -** grandes fortunas, nos termos de lei complementar.
>
> **Art. 154.** A União poderá instituir:
> **I -** mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;
>
> **Art. 195.** A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: [...]
> **§ 4º** A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

b) Art. 150. [...] 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;

c) Conforme a CF/88, art. 150, § 6º:

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, § 2.º, XII, g.

d) Súmula n.º 656 do 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.

e) A anterioridade tributária aplica-se à criação ou incremento de tributos, e não em situações onde o contribuinte é favorecido.

5) Gabarito: D

Comentários:

a) CF/88, 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".

b) CF/88, art. 151: "É vedado à União: [...] III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios."

c) "[...]. 1. A imunidade tributária recíproca pode ser estendida a empresas públicas ou sociedades de economia mista prestadoras de serviço público de cunho essencial e exclusivo. Precedente: RE 253.472, Rel. Min. Marco Aurélio, Redator para o acórdão Min. Joaquim Babosa, Pleno, DJe 1º.02.2011. [...]. 4. A cobrança de tarifa, isoladamente considerada, não possui aptidão para descaracterizar a regra imunizante prevista no art. 150, VI, 'a', da Constituição da República. Precedente: RE-AgR 482.814, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, DJe 14.12.2011 (ACO 2.730 AgR, rel. min. Edson Fachin, P, j. 24-3-2017, DJE 66 de 3-4-2017).

d) Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

e) Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

6) Gabarito: A

Comentários:

I. CORRETO. Art. 145, § 1º da CF/88:

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.

II. CORRETO. O princípio da isonomia tributária encontra-se expressamente previsto no art. 150, II, da CF/88. Para atingir a igualdade material, o ente tributante pode adotar medidas positivas discriminatórias.

III. ERRADO. O princípio da anterioridade da lei tributária é explícito na CF/88 (art. 150, III, "a"). Além disso, a assertiva trata do princípio da irretroatividade.

IV. ERRADO. O princípio do não confisco é explícito no texto constitucional e não há qualquer impeditivo de utilizar a tributação com fins extrafiscais.

7) Gabarito: E

Comentários:

a) Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

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: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

c) Não há essa vedação constitucional.

d) Art. 150. 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.

e) [...] 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.

8) Gabarito: B

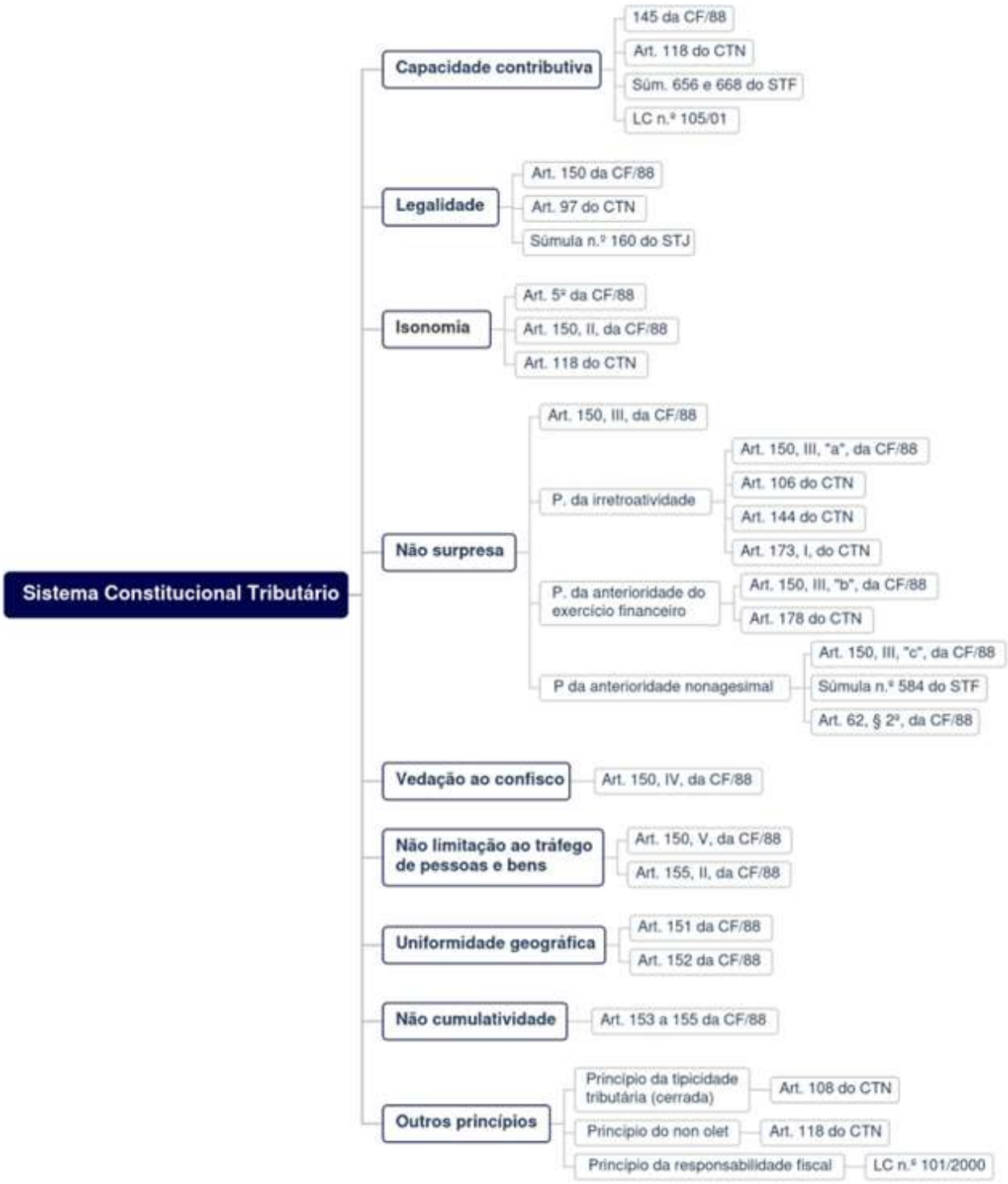
Comentários:

a) ERRADA. O descumprimento da função social do imóvel urbano é sancionado pela Constituição, mas não por meio de confisco, tratando-se de uma desapropriação (art. 182, § 4º, III, da CF/88).

b) CORRETA. O STF entende ser inconstitucional a multa que supere 100% o valor do tributo devido, por violação ao princípio do não confisco (STF. 1ª Turma. RE 833.106/GO, rel. Min. Marco Aurélio, j. 25.11.2014).

c) ERRADA. A competência para a fiscalização e arrecadação de tributos é chamada de capacidade tributária, e ela, diferentemente da competência tributária, é delegável (art. 7º, do CTN).

d) ERRADA. O princípio aplica-se aos tributos em geral, e não apenas aos impostos (art. 150, III, “b” e “c”), havendo diversas exceções.


Sistema Constitucional Tributário
Capacidade contributiva
145 da CF/88
Art. 118 do CTN
Súm. 656 e 668 do STF
LC n.º 105/01
Legalidade
Art. 150 da CF/88
Art. 97 do CTN
Súmula n.º 160 do STJ
Isonomia
Art. 5º da CF/88
Art. 150, II, da CF/88
Art. 118 do CTN
Não surpresa
Art. 150, III, da CF/88
P. da irretroatividade
Art. 150, III, "a", da CF/88
Art. 106 do CTN
Art. 144 do CTN
Art. 173, I, do CTN
P. da anterioridade do exercício financeiro
Art. 150, III, "b", da CF/88
Art. 178 do CTN
P da anterioridade nonagesimal
Art. 150, III, "c", da CF/88
Súmula n.º 584 do STF
Art. 62, § 2º, da CF/88
Vedação ao confisco
Art. 150, IV, da CF/88
Não limitação ao tráfego de pessoas e bens
Art. 150, V, da CF/88
Art. 155, II, da CF/88
Uniformidade geográfica
Art. 151 da CF/88
Art. 152 da CF/88
Não cumulatividade
Art. 153 a 155 da CF/88
Outros princípios
Princípio da tipicidade tributária (cerrada)
Art. 108 do CTN
Princípio do non olet
Art. 118 do CTN
Princípio da responsabilidade fiscal
LC n.º 101/2000

5 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

A imunidade, antes de tudo, é um apreço constitucional. O que se quer dizer com isso? Uma imunidade representa um valor constitucional, expressado por meio da proteção ao exercício da competência tributária.

Quando a Constituição Federal, em qualquer hipótese e independentemente da terminologia que utilize, estabelece um mandado de não tributação, há imunidade tributária constitucional. Essas determinações constitucionais representam valores que a Constituição protege, mediante a imunidade tributária. Por isso, chamamos de "apreço constitucional tributário".

De acordo com Paulsen, imunidades são regras constitucionais que proíbem a tributação de determinadas pessoas, operações, objetos ou de outras demonstrações de riqueza, negando, portanto, a competência tributária. São chamadas de imunidades tributárias porque tornam imunes à tributação as pessoas ou a base econômica nelas referida no tocante aos tributos que a própria regra constitucional negativa de competência específica.

Temos na Constituição Federal as clássicas imunidades para os impostos:

> **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:
> **a)** patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
> **b)** entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e beneficentes;
> **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;
> **d)** livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
> **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.

ATENÇÃO

Existem outras imunidades no bojo do texto da CF/88, e não apenas no art. 150, inciso VI. Ex.: não pagamento de taxas para a assistência de custas judiciais (art. 5º, inciso LXXIV, da CF/88); e art. 195, VII, da CF/88 (está escrito isenção, mas é imunidade — **isenção não está no plano constitucional, mas no plano legal).**

Vejamos:

> **Art. 5º: [...]**
> **XXXIV** - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:
> **a)** o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;
> **b)** a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal;

> **Art. 184**. Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de até vinte anos, a partir do segundo ano de sua emissão, e cuja utilização será definida em lei. **[...]**
> **§ 5º** São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.
>
> **Art. 195. [...]**
> **§ 7º** São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

1. IMUNIDADE, ISENÇÃO, ALÍQUOTA ZERO E NÃO INCIDÊNCIA

Um ponto importante para a compreensão de todo o Direito Tributário é a distinção entre os seguintes institutos: imunidade, isenção, alíquota zero e não incidência. Isso porque a distinção passa pela compreensão de todo o processo de tributação. Dessa forma, é importante salientar: tributar é criar e cobrar tributo.

A tributação tem sua raiz permissiva na Constituição Federal, onde nasce o poder de tributar, que é exercido por meio da competência tributária. Portanto, o "*start*" tributário nasce na Constituição Federal, que outorga o poder de tributar aos entes federativos, por meio do exercício da competência tributária.

Entretanto, a Carta Constitucional não só diz o que pode, mas também o que não pode ser tributado. Ou seja, na via da outorga do poder de tributar, a Constituição dá a competência; na mão contrária, a Constituição retira qualquer possibilidade de se exercer a tributação, por meio da imunidade.

Quando dá a competência, a Constituição Federal outorga poder para tributar; quando retira a competência, a Constituição estabelece uma imunidade.

A imunidade é uma norma que estabelece uma determinação de não fazer, ou uma norma de incompetência; é uma ordem de não tributação, estabelecida pelo mesmo texto constitucional que dá a ordem de tributação.

A fonte é a mesma, seja para tributar, seja para não tributar: o pressuposto para o exercício da competência tributária nasce na Constituição Federal; as imunidades nascem também na Constituição Federal.

Assim, a imunidade é a expressão do arquétipo constitucional, representação da fonte normativa do poder de tributar e de não tributar: a Constituição Federal.

A medida da tributação, tal como outorgada pela CF/88, é o resultado da competência tributária aberta aos entes tributantes, subtraídas as imunidades (ou incompetências tributárias). O resultado dessa equação é a exata medida da competência para se exercer a tributação.

Desse modo, a outorga da competência para tributar não é um mandamento "cego": aquele que recebe o poder de instituir determinado tributo tem o dever de aferir a capacidade contributiva antes de criá-lo. Depois de criado o tributo, essa aferição deve ser constante, de modo que a dose da capacidade de contribuir seja medida a todo o tempo.

Por exemplo: A União, os Estados, DF e Municípios recebem competência tributária para instituir impostos, pelo art. 145, I, da CF/88. A União, especificamente, recebe competência para instituir o imposto sobre "renda e proventos de qualquer natureza" (art. 153, III, da CF/88).

Ao outorgar essa competência, a própria Constituição Federal também estabelece uma incompetência: não se pode tributar a renda dos demais entes federativos, por força da imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, "a").

Recebida a competência em sua exata medida, a União não está autorizada a tributar toda e qualquer renda e proventos, mas apenas a renda e proventos que representem capacidade contributiva. Ou seja, a instituição tributária passa por uma dosagem por ocasião da efetiva criação do tributo. É por esse motivo que, até determinado valor mensal (hoje, quase 2 mil reais), não se tributa a renda.

Assim, embora a renda surja, conceitualmente e de fato, quando se ganha qualquer centavo por mês, a renda tributável será aquela que representa a capacidade efetiva de contribuir, de participar da tributação.

Renda, como fato da vida, é uma coisa; renda tributável, é outra coisa. Assim, quando se toma a renda (fato) e a adjetiva de "tributável", deve se ter em mente que essa qualificação passa por um exame da capacidade contributiva.

Desse modo, na dosagem da tributação da renda, a União entendeu que a medida da capacidade de contribuir surge a partir de quase 2 mil reais mensais; abaixo disso, a renda simplesmente não é tributada.

Ademais, há casos em que o ente tributante, mediante a lei, isenta determinada renda da tributação. Portador de neoplasia maligna não paga imposto sobre a renda (art. 6º, XIV, Lei n.º 7.713/1988), por exemplo. Ou seja, ao dosar a tributação efetiva, o ente tributante pode optar por isentar determinada faixa de valores ou determinado grupo de contribuintes.

Veja o estágio em que isso ocorre. A Constituição deu a medida da tributação, ao outorgar a competência e firmar a incompetência (imunidades). Em nível infralegal, já quando do exercício da competência recebida, o ente tributante pode isentar determinada parte daquilo que foi autorizado ser tributado (no exemplo mencionado, foi autorizada a tributação sobre a "renda").

Portanto, a imunidade é norma (determinação) do Constituinte, contida no desenho tributário da CF/88; a isenção é norma do legislador, veiculada em lei complementar ou ordinária, contida na avaliação da capacidade contributiva, conveniência e justiça tributária em concreto.

A isenção é veiculada, por paralelismo, no mesmo veículo legislativo que é utilizado para criar o tributo, então, se o tributo somente é instituído mediante lei complementar, como é o caso do IGF, eventual isenção também deve observar a mesma ritualística.

Em verdade, a isenção é o reverso da instituição do tributo e, por isso, é chamada de dispensa legal de um tributo devido: o fato ou pessoa por ela abarcados seriam objeto de tributação, não fosse a dispensa legal. Tecnicamente, a isenção é causa de exclusão do crédito tributário pelo CTN:

> **Art. 175.** Excluem o crédito tributário:
> **I -** a isenção;
> **II -** a anistia.
> **Parágrafo único.** A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

Por isso, como causa de exclusão do crédito tributário, vemos claramente como isenção e imunidade são distintas.

Importante destacar que a isenção exige lei específica para sua instituição, diferentemente da determinação genérica para a instituição do tributo (que pode vir em uma lei que trate de temas diversos):

> **Art. 150.** 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;
> [...]
> **§ 6º** 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, § 2.º, XII, g.

Sobre isenção, devemos destacar o entendimento do STF a respeito da Lei da Copa:

> É constitucional a isenção fiscal relativa a pagamento de custas judiciais, concedida por Estado soberano que, mediante política pública formulada pelo respectivo governo, buscou garantir a realização, em seu território, de eventos da maior expressão, quer nacional, quer internacional. Legitimidade dos estímulos destinados a atrair o principal e indispensável parceiro envolvido, qual seja, a Fifa [Federação Internacional de Futebol], de modo a alcançar os benefícios econômicos e sociais pretendidos.
> (ADI 4.976, rel. min. Ricardo Lewandowski, j. 7-5-2014, P, DJE de 30-10-2014)

Esse julgamento do STF é bastante relevante pela interpretação que foi feita do termo constitucional "lei específica", utilizado como exigência para a instituição de uma isenção tributária.

Entendeu o STF que a lei específica, para efeitos de isenção fiscal, estará atendida mesmo quando a legislação tratar de outras temáticas, desde que conexas com o benefício fiscal.

No caso da Lei Geral da Copa, é evidente não foi tratada apenas a isenção, mas todos os demais temas da lei disseram respeito a uma mesma temática: a regulação de um evento esportivo específico. Assim, considerou o STF que se tratava de uma "lei específica".

Até aqui é importante ter o entendimento claro em relação à diferença entre imunidade e isenção.

Por fim, destaco o seguinte trecho retirado do informativo do STF, no qual é assentada relevante diferença entre os institutos da isenção e da imunidade:

> Ao decidir acerca da aplicação da imunidade em favor da ECT - Correios (Repercussão Geral, RE 773992/BA, julgado em 15/10/2014), o Supremo Tribunal Federal fez a seguinte diferenciação: "Distinguiu os institutos da isenção — que seria uma benesse decorrente da lei — e da imunidade — que decorreria diretamente do texto constitucional. Deduziu que, no primeiro caso, incumbiria ao contribuinte que pretendesse a fruição da benesse o ônus de demonstrar seu enquadramento na situação contemplada, enquanto, no segundo, as presunções sobre o enquadramento originalmente conferido deveriam militar a favor do contribuinte. Constatou, a partir desse cenário, que se a imunidade já houvesse sido deferida o seu afastamento só poderia ocorrer mediante a constituição de prova em contrário produzida pelo Fisco. Sublinhou que o oposto ocorreria com a isenção, que constituiria mero benefício fiscal concedido pelo legislador ordinário, presunção que militaria em favor da Fazenda Pública." (trecho do Informativo de Jurisprudência nº 763, de outubro de 2014)

Passemos a diferenciar a imunidade e a isenção da "não incidência", também conhecida como "não incidência pura e simples".

A não incidência é simplesmente a constatação de que um fato da vida não se amolda ao tipo tributário. Por exemplo, a Constituição Federal autoriza que os Estados instituam o IPVA, imposto sobre a propriedade de veículos automotores (art. 156, III, da CF/88). Desse modo, se alguém possui uma bicicleta

importada de 30 mil reais, há a constatação de que essa realidade (“ser proprietário de uma bicicleta”) não se amolda ao conceito de “veículo automotor”.

Voltando ao imposto de renda, que é um tributo com muita jurisprudência que envolve o exame da incidência e da não incidência, veja o seguinte julgado:

> A incidência do imposto de renda tem como fato gerador o acréscimo patrimonial, sendo, por isso, imperioso perscrutar a natureza jurídica da verba paga pela empresa sob o designativo de auxílio condução, a fim de verificar se há efetivamente a criação de riqueza nova: a) se indenizatória, que, via de regra, não retrata hipótese de incidência da exação; ou b) se remuneratória, ensejando a tributação. Isto porque a tributação ocorre sobre signos presuntivos de capacidade econômica, sendo a obtenção de renda e proventos de qualquer natureza um deles. O auxílio condução consubstancia compensação pelo desgaste do patrimônio dos servidor". (REsp 1096288/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2009, DJe 08/02/2010).

Perceba que o precedente acima examinou o conceito de “renda” e, por conseguinte, os contornos da hipótese de incidência do tributo.

Nesse repetitivo, o STJ fez um cotejo entre a norma (hipótese de incidência do imposto de renda) e o fato (recebimento de auxílio condução) para examinar a subsunção normativa.

Não há, aqui, exame de imunidade, tampouco de norma de isenção, mas tão somente da incidência do próprio tributo sobre a realidade posta.

A não incidência confronta norma e fato. A imunidade decota as possibilidades instituídas de um tributo. A isenção dispensa legalmente o pagamento de um tributo, nesse caso, não fosse ela, o tributo seria plenamente devido.

No que diz respeito a não incidência, o tributo nunca será devido, independentemente de imunidade ou isenção, pois é um fato estranho à incidência tributária.

Tomemos outro exemplo, a partir do seguinte recurso repetitivo do STJ:

> A verba percebida a título de dano moral tem a natureza jurídica de indenização, cujo objetivo precípuo é a reparação do sofrimento e da dor da vítima ou de seus parentes, causados pela lesão de direito, razão pela qual torna-se infensa à incidência do imposto de renda, porquanto inexistente qualquer acréscimo patrimonial. (REsp 1152764/CE, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/06/2010, DJe 01/07/2010).

Em outras palavras, o Judiciário não dispensou o pagamento de um tributo devido, a Constituição Federal não prevê nenhuma imunidade para o caso, tampouco há lei que isenta o recebimento de dano moral do imposto de renda.

Simplesmente, cumprindo seu papel de interpretar (dar o sentido e alcance) a lei tributária (hipótese de incidência normativa), o Poder Judiciário confrontou a norma e o fato e concluiu pela ausência de subsunção normativa.

Com as devidas adaptações, é como afastar a tipicidade penal de um fato; o crime existe, como norma hipotética e abstrata, mas o fato da vida não se amolda a ele. Portanto, a não incidência é o confronto negativo entre fato e norma, quando aquele não se amolda a esta.

Por fim, temos o fenômeno da alíquota zero.

Há professores que chamam a alíquota zero de "isenção numérica ou matemática". De nossa parte, concordamos que isenção, tecnicamente, tem uma classificação no CTN: é causa de exclusão do crédito tributário. A semelhança da isenção com a alíquota zero reside no fato de que ambas são benefícios fiscais.

Imunidade e "não incidência pura e simples" não são benefícios fiscais, mas a isenção e a alíquota zero são favores fiscais.

Na isenção e na alíquota zero a tributação pode incidir normalmente, porque há prévia autorização constitucional para isso (ou seja, não há imunidade constitucional que impeça o exercício da competência tributária e o tributo pode ser normalmente criado) e, também, há a potencial subsunção normativa de fato à norma, mas um ato normativo de favorecimento fiscal vem e altera o panorama.

A isenção suprime uma parte da incidência normativa, dispensado o tributo nos seus limites de isenção. A alíquota zero é um benefício fiscal que causa um resultado de valor "zero reais" a ser pago de tributo; chamamos de "aspecto dimensível" ou "aspecto quantitativo" a expressão de valor do tributo que, no mais das vezes, é dual: há uma base de cálculo e uma alíquota.

Quando o benefício fiscal é de alíquota zero, há toda a incidência tributária ocorrida tecnicamente: o fato se amolda à norma, surge a obrigação tributária, mas na apuração da matéria tributável o resultado será de "zero tributo a ser pago", pois a alíquota será de 0% e, ao incidir sobre a base de cálculo, resultará no não pagamento do tributo.

É interessante perceber que a Constituição Federal passou a prever, direta e normativamente, uma situação de alíquota zero, a partir da Reforma Tributária de dezembro de 2023 (EC 132/2023):

> **Art. 149-C**. O produto da arrecadação do imposto previsto no art. 156-A e da contribuição prevista no art. 195, V, incidentes sobre operações contratadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, inclusive suas importações, será integralmente destinado ao ente federativo contratante, mediante redução a zero das alíquotas do imposto e da contribuição devidos aos demais entes e equivalente elevação da alíquota do tributo devido ao ente contratante.
> **§ 1º** As operações de que trata o caput poderão ter alíquotas reduzidas de modo uniforme, nos termos de lei complementar.
> **§ 2º** Lei complementar poderá prever hipóteses em que não se aplicará o disposto no caput e no § 1º.
> **§ 3º** Nas importações efetuadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, o disposto no art. 150, VI, "a", será implementado na forma do disposto no caput e no § 1º, assegurada a igualdade de tratamento em relação às aquisições internas.

Trata-se de contexto no qual o ente adquirente é a própria Administração Pública, zerando a Constituição a alíquota para a respectiva aquisição do valor que seria destinado aos demais entes tributantes, e compensando com a elevação da alíquota relacionada ao tributo que seria destinado ao ente contratante.

Portanto, esses temas são radicalmente diferentes, muito embora, aos olhos de quem está começando o estudo do Direito Tributário, pareçam semelhantes.

2. TIPOLOGIA DAS IMUNIDADES

As imunidades podem ser:

2.1. Imunidades genéricas – art. 150, VI, "a", da CF/88

É genérica porque leva em consideração todos os aspectos dos entes imunes.

> **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:
> **a)** patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

2.2. Imunidades subjetivas – art. 150, VI, "b" e "c" da CF/88

Levam em consideração as pessoas que serão imunizadas, visto que todos possuem patrimônio, renda ou serviços.

> **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)** entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e beneficentes;
> **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;

2.3. Imunidades objetivas – art. 150, VI, "d", da CF/88

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

2.4. Imunidades objetivas-subjetivas – art. 153, § 4°, I da CF/88

> **Art. 153.** Compete à União instituir impostos sobre: [...]
> **§ 4º** O imposto previsto no inciso VI do *caput:* (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
> **I -** será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

3. IMUNIDADES EM ESPÉCIE

3.1. Imunidade recíproca – art. 150, VI, "a", da CF/88

> **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:
> **a)** patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

O fundamento se encontra na autonomia política do ente federativo. A ideia é evitar que um ente político subjugue o outro por meio da tributação, fomentando uma guerra fiscal. A autonomia política não se garante apenas com previsão constitucional, mas com dinheiro. É absoluta. É o coração do pacto federativo.

3.1.1. Extensão da imunidade recíproca (ou imunidade recíproca extensiva) às autarquias e às fundações públicas

Art. 150, § 2º, da CF/88:

> **Art. 150.** Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> **§ 2º** A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público e à empresa pública prestadora de serviço postal, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

É relativa. Assim, o patrimônio, a renda e os serviços das autarquias e fundações devem estar afetados às suas finalidades ou às decorrentes delas. Conforme o STF, o ônus da prova da não afetação do bem imóvel com o propósito autárquico é da entidade tributante.

3.1.2. Restrições ao alcance da imunidade recíproca

Art. 150, § 3º, da CF/88:

> **Art. 150.** Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]
> **§ 3º** As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

Se a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vão se inserir, para tanto, conforme os autorizantes constitucionais no meio econômico, terão que seguir as normas gerais preestabelecidas.

Empresas públicas e sociedades de economia mista exploradoras de atividade econômica não se beneficiam da imunidade tributária.

A outra limitação extraída da CF/88 é a seguinte: o ente público promitente comprador do imóvel não se exonera do dever de pagar imposto relativamente àquele bem.

IMPORTANTE
Não existe imunidade superveniente, ela sempre será contemporânea ao fato gerador. Se um ente político adquirir um bem que anteriormente era tributado, esse bem passará a ser imune a partir da aquisição. Quanto ao tributo devido pelo antigo proprietário, o ente político passará a ser responsável tributário, salvo se tomados os cuidados do art. 130 do CTN.

Ex.: há responsabilidade por sucessão imobiliária da União. Não ocorre a “imunidade superveniente”. STF previu que deve prevalecer a incidência do tributo.

3.1.3. Imunidade recíproca, empresas públicas e sociedades de economia mista

O STF estende essa imunidade às empresas públicas e às sociedades de economia mista quando forem prestadoras de serviço público. Ex.: INFRAERO, Companhia de Águas e Esgotos de Rondônia, Correios.

Com relação aos Correios, a imunidade permanecerá quanto aos serviços não essencialmente postais. Para o STF, todas as atividades prestadas pelos Correios são imunes.

Os Correios, que são uma empresa pública, prestam serviço público por determinação constitucional. Em alguns lugares do país, os Correios se mantêm por meio de subsídio trocado/cruzado, isto é, aquelas

unidades dos Correios que são superavitárias (possuem lucros) ajudam a manter unidades que não possuem lucro algum e que só dão prejuízo. Por essa razão, o STF se posicionou no sentido de considerar todas as atividades exercidas no âmbito dos Correios como imunes.

O CEBRASPE/CESPE considerou correta a seguinte questão: "A imunidade tributária recíproca beneficia sociedades de economia mista que prestem serviços públicos estatais essenciais e exclusivos, como, por exemplo, o serviço de saneamento básico, ainda que tais serviços sejam remunerados por tarifas."[7]

Dessa forma, a jurisprudência do STF entende que a sociedade de economia mista prestadora de serviço público de água e esgoto é abrangida pela imunidade tributária recíproca, nos termos da alínea a do inciso VI do art. 150 da CF. (RE 631.309 AgR, rel. min. Ayres Britto, j. 27-3-2012, 2ª T, DJE de 26-4-2012). Ademais, também pode-se observar em outras jurisprudências:

> **TEMA 235 - REPERCUSSÃO GERAL - Imunidade tributária das atividades exercidas pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT.**
> **TESE:** Os serviços prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT, inclusive aqueles em que a empresa não age em regime de monopólio, estão abrangidos pela imunidade tributária recíproca (CF, art. 150, VI,a e §§ 2º e 3º).
>
> As sociedades de economia mista prestadoras de ações e serviços de saúde, cujo capital social seja majoritariamente estatal, gozam da imunidade tributária prevista na alínea a do inciso VI do art. 150 da CF. (RE 580.264, rel. p/ o ac. min. Ayres Britto, j. 16-12-2010, P, DJE de 6-10-2011, Tema 115)
>
> **Informativo 914-STF (13/09/2018)**
> As Caixas de Assistência de Advogados encontram-se tuteladas pela imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, "a", da Constituição Federal. A Caixa de Assistência dos Advogados é um "órgão" integrante da estrutura da OAB, mas que possui personalidade jurídica própria. Sua finalidade principal é prestar assistência aos inscritos no respectivo no Conselho Seccional (art. 62 da Lei nº 8.906/94). As Caixas de Assistências prestam serviço público delegado e possuem status jurídico de ente público. Vale ressaltar ainda que elas não exploram atividades econômicas em sentido estrito com intuito lucrativo. Diante disso, devem gozar da imunidade recíproca, tendo em vista a impossibilidade de se conceder tratamento tributário diferenciado a órgãos integrantes da estrutura da OAB. STF. Plenário. (RE 405267/MG, Rel. Min. Edson Fachin, julgado em 6/9/2018)
>
> IPTU. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT). Imunidade recíproca (art. 150, VI, a, da CF). Perfilhando a cisão estabelecida entre prestadoras de serviço público e exploradoras de atividade econômica, a Corte sempre concebeu a ECT como uma empresa prestadora de serviços públicos de prestação obrigatória e exclusiva do Estado. A imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, a, da Constituição alcança o IPTU que incidiria sobre os imóveis de propriedade da ECT e por ela utilizados. Não se pode estabelecer, *a priori*, nenhuma distinção entre os imóveis afetados ao serviço postal e aqueles afetados à atividade econômica. Na dúvida suscitada pela apreciação de um caso concreto, acerca, por exemplo, de quais imóveis estariam afetados ao serviço público e quais não, não se pode sacrificar a imunidade tributária do patrimônio da empresa pública, sob pena de se frustrar a integração nacional. As presunções sobre o enquadramento originariamente conferido devem militar a favor do contribuinte. Caso já lhe tenha sido deferido o status de imune, o afastamento dessa imunidade só pode ocorrer mediante a constituição de prova em contrário produzida pela administração tributária.
> (RE 773.992, rel. min. Dias Toffoli, j. 15-10-2014, P, DJE de 19-2-2015, Tema 644)
>
> Imunidade recíproca. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. Peculiaridades do serviço postal. Exercício de atividades em regime de exclusividade e em concorrência com particulares. Irrelevância. ICMS. Transporte de encomendas. Indissociabilidade do serviço

[7] Prova para Procurador do Estado do Amazonas – PGE-AM. Cebraspe/CESPE, 2016.

> postal. Incidência da Imunidade do art. 150, VI, a, da Constituição. Condição de sujeito passivo de obrigação acessória. Legalidade. [...] O transporte de encomendas está inserido no rol das atividades desempenhadas pela ECT, que deve cumprir o encargo de alcançar todos os lugares do Brasil, não importa o quão pequenos ou subdesenvolvidos. Não há comprometimento do status de empresa pública prestadora de serviços essenciais por conta do exercício da atividade de transporte de encomendas, de modo que essa atividade constitui *conditio sine qua non* para a viabilidade de um serviço postal contínuo, universal e de preços módicos.
> (RE 627.051, rel. min. Dias Toffoli, j. 12-11-2014, P, DJE de 11-2-2015, Tema 402)
>
> Imunidade recíproca. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. [...] Exercício simultâneo de atividades em regime de exclusividade e em concorrência com a iniciativa privada. Irrelevância. Existência de peculiaridades no serviço postal. Incidência da imunidade prevista no art. 150, VI, a, da CF.
> (RE 601.392, rel. p/ o ac. min. Gilmar Mendes, j. 28-2-2013, P, DJE de 5-6-2013, Tema 235)
>
> A questão suscitada neste recurso versa sobre a possibilidade de extensão da imunidade tributária recíproca, nos termos do art. 150, VI, a, da CF, à Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária (INFRAERO), na qualidade de empresa pública prestadora de serviço público. Esta Corte possui jurisprudência firmada no sentido de que a Infraero faz jus à imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, a, da CF. (ARE 638.315 RG, voto do rel. min. Cezar Peluso, j. 9-6-2011, P, DJE de 31-8-2011, Tema 412)
>
> Casa da Moeda do Brasil (CMB). Empresa governamental delegatária de serviços públicos. Emissão de papel moeda, cunhagem de moeda metálica, fabricação de fichas telefônicas e impressão de selos postais. Regime constitucional de monopólio (CF, art. 21, VII). Outorga de delegação à CMB, mediante lei, que não descaracteriza a estatalidade do serviço público, notadamente quando constitucionalmente monopolizado pela pessoa política (a União Federal, no caso) que é dele titular. A delegação da execução de serviço público, mediante outorga legal, não implica alteração do regime jurídico de direito público, inclusive o de direito tributário, que incide sobre referida atividade. Consequente extensão, a essa empresa pública, em matéria de impostos, da proteção constitucional fundada na garantia da imunidade tributária recíproca (CF, art. 150, VI, a).
> (RE 610.517 AgR, rel. min. Celso de Mello, j. 3-6-2014, 2ª T, DJE de 23-6-2014)

Relvante destacar, novamente, a redação do Art. 150, § 2º, da CF/88, dada pela Reforma Tributária (EC n. 132/2023):

> **Art. 150.** Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> **§ 2º** A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público e à empresa pública prestadora de serviço postal, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

3.2. Imunidade recíproca e ICMS

A relação jurídica tributária é travada entre o Estado e o contribuinte de direito, pois é este quem circula a mercadoria, fazendo nascer o fato gerador e incorrendo na hipótese de incidência. Quando o contribuinte circula a mercadoria, circulará também o ônus tributário para o consumidor (contribuinte de fato), conforme explanado com maior rigor de detalhes anteriormente.

Entre o contribuinte de direito (vendedor) e o contribuinte de fato (consumidor) existe uma relação cível e consumerista, a qual não importa para o Direito Tributário. Assim, é o contribuinte de direito que goza da imunidade tributária.

Segundo o RE 202.287/SP, do STF, em que pese a imunidade tributária transferir para o contribuinte de fato o ônus financeiro da obrigação tributária, quem goza de imunidade é o contribuinte de direito. Ainda que o contribuinte de fato seja imune, haverá a obrigatoriedade de arcar com os encargos tributários.

3.2.1. Imunidade recíproca e cessão a terceiro de um imóvel pertencente a pessoa jurídica imune

"A imunidade recíproca não se estende a empresa privada arrendatária de imóvel público, quando seja ela exploradora de atividade econômica com fins lucrativos. Nessa hipótese, é constitucional a cobrança de IPTU pelo município".[8]

3.2.2. Imunidade recíproca e imóveis vinculados ao Programa de Arrendamento Residencial

Informativo 920-STF (25/10/2018): "Os bens e direitos que integram o patrimônio do fundo vinculado ao Programa de Arrendamento Residencial (PAR), criado pela Lei nº 10.188/2001, beneficiam-se da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, "a", da Constituição Federal."[9]

3.3. Imunidade dos templos – COM A NOVA REDAÇÃO DA REFORMA TRIBUTÁRIA (EC 132/2023)

Art. 150, VI, "b", da CF/88:

> **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)** entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e beneficentes;
> (...)
> **§ 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.

O objetivo é permitir e proteger a liberdade de culto. Não basta apenar poder acreditar, é necessário poder expressar a fé.

O legislador falou menos do que deveria quando se reportou aos "templos". Deveria ter se referido às atividades religiosas, pois a imunidade não engloba apenas o templo como propriedade territorial urbana ou rural, mas todas as demais atividades voltadas para esse fim.

> **Súmula Vinculante n.º 52:** "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.**" (Grifo nosso).

A Súmula aplica-se perfeitamente à alínea "b". Os templos e os entes previstos na alínea "c" do artigo em comento podem ter outro imóvel para alugar e, assim, lucrar. O que é vedado é utilizar o lucro para repartir entre os gestores dos entes. Ele deverá ser destinado às finalidades precípuas da atividade.

[8] STF, REs 594015 e 601720, com repercussão geral.
[9] STF. Plenário. RE 928902/SP, Rel. Min. Alexandre de Moraes, julgado em 17/10/2018 (repercussão geral).

ATENÇÃO

Antes da Emenda Constitucional (EC) n. 116/2022, a compreensão era a de que, havendo igreja ou entidade religiosa como locatária de um imóvel, paga-se IPTU. O fundamento para essa conclusão é simples: o sujeito passivo da relação tributária é o proprietário (locador), e não a igreja locatária.

Entretanto, a Emenda Constitucional (EC) n. 116/2022 alterou essa compreensão.

Um aspecto atual e muito relevante sobre a imunidade religiosa é o advento da Emenda Constitucional n. 116/2022. Essa emenda alterou o art. 156 da Constituição Federal, incluindo o seguinte dispositivo:

> **Art. 156.**
> **(...)**
> **§ 1º-**A O imposto previsto no inciso I do caput deste artigo não incide sobre templos de qualquer culto, ainda que as entidades abrangidas pela imunidade de que trata a alínea "b" do inciso VI do caput do art. 150 desta Constituição sejam apenas locatárias do bem imóvel.

O imposto ao qual se refere o dispositivo é o IPTU, incidente sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana.

A Constituição Federal passa a imunizar do IPTU o imóvel que está sendo ocupado por um templo religioso, ainda que o templo seja o locatário do imóvel – e não o seu proprietário.

É importante se atentar ao fato de que essa é uma situação diferente da narrada acima. Uma coisa é o templo religioso ser o dono do imóvel e o locar para um escritório de advocacia, por exemplo. Nessa situação, desde que o valor do aluguel reverta em favor do tempo religioso, o imóvel de sua propriedade segue imune. Vimos a jurisprudência acima, sobre esse contexto.

Outra coisa é o fato normatizado pela EC n. 116/22. Na hipótese, o imóvel pertence a um terceiro, que o aluga ao templo religioso. Ou seja, o templo não é o proprietário do imóvel, detendo a sua posse na condição de locatário. Por força da Constituição Federal, essa situação será imune ao IPTU: aquele que locar o seu imóvel a um templo religioso deixará de pagar o imposto.

É importante ficar atento ao novo texto do art. 156 da CF/88, com a redação dada pela Emenda 116/2022.

Por fim, cumpre destacar que, com a Reforma Tributária (EC 132/2023), houve um notável alargamento das possibilidades de aplicação da imunidade constitucional. Primeiro, embora já se compreendesse que se trata de uma imunidade subjetiva, se acresceu ao termo “templos de qualquer culto” a expressão “entidades religiosas”. Ou seja, a imunidade é do templo e da própria entidade. Ademais, passa a alcançar as organizações assistenciais e beneficentes vinculadas à entidade religiosa.

Vale dizer, se a entidade religiosa mantém um espaço de acolhimento de idosos, população vulnerável, órfãos, essa organização (subjetiva e objetivamente) será igualmente alcançada pela imunidade constitucional.

> Recurso extraordinário. Constitucional. Imunidade tributária. IPTU. Art. 150, VI, b, CF/88. Cemitério. Extensão de entidade de cunho religioso. Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no art. 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles. 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 arts. 5º, VI; 19, I; e 150, VI, b. As áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas. (RE 578.562, rel. min. Eros Grau, j. 21-5-2008, P, DJE de 12-9-2008)
>
> Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. A imunidade prevista no art. 150, VI, b, da CF deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas". O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas b e c do inciso VI do art. 150 da CF. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas.
> (RE 325.822, rel. p/ o ac. min. Gilmar Mendes, j. 18-12-2002, P, DJ de 14-5-2004)
>
> O fato de os imóveis estarem sendo utilizados como escritório e residência de membros da entidade não afasta a imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea c, §4º, da Constituição Federal (STJ, Segunda Turma, Min. MARCO AURÉLIO, RE221.395-8/SP, 2000).

3.4. Imunidade 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

Art. 150, VI, “c”, da CF/88:

> **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.
> (...)
> **§ 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.

O fundamento dessa imunidade é o incentivo à agremiação de partidos políticos, uma vez que a CF/88 consagra o pluripartidarismo. No que diz respeito às entidades sindicais dos trabalhadores, o objetivo é fomentar a sindicalização, a possibilidade de os trabalhadores se associarem na defesa de seus interesses, uma vez que o direito ao trabalho deve ser protegido tanto pela CF/88 quanto pelos próprios trabalhadores.

Desse modo, a imunidade tem o intuito de baratear esse ajuntamento dos trabalhadores. Quanto às instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, a ideia é fomentar a solidariedade social, presta-se um serviço público de educação ou assistência. Já que o Estado não consegue bancar essas atividades sozinho, nada mais justo que ele fomente, de alguma forma, essa iniciativa privada por meio da imunização à incidência tributária, isto é, não incidirão os tributos que porventura seriam devidos.

É o Código Tributário que cuida de efetivar a parte final do art. 150, VI, “c”, da CF/88 (art. 14 do CTN):

> **Art. 14**. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 150 da CF/88, parte final, é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:
> **I –** não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
> **II -** aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
> **III -** manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

> **§ 1º** Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.
> **§ 2º** Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.
> [leitura atualizada aos dispositivos da CF/88]

São três os requisitos que devem ser atendidos pelas instituições educacionais ou assistenciais, sem finalidade lucrativa, para gozarem da imunidade em análise:

3.4.1. Não distribuir parcelas do seu patrimônio, rendas ou serviços a qualquer título (pode haver lucro sem distribuição)

Distribuir o lucro é diferente de ter lucro. Assim, o que o art. 14 do CTN proíbe é a distribuição do lucro, porque trata-se de uma característica de uma sociedade empresarial (sócios dividem entre si uma parcela do lucro obtido com a atividade).

As instituições educacionais ou assistenciais não só podem, como devem ser superavitárias para terem condições de prestarem os seus serviços assistenciais. No entanto, todo o lucro deve ser revestido para as atividades da entidade assistencial ou educacional sem fins lucrativos.

Esse entendimento já está consolidado no STF e STJ.

3.4.2. Aplicar integralmente os recursos no país

Quem concede essa imunidade é o Estado brasileiro e, por essa razão, os recursos devem ser aplicados no país. Trata-se de uma relação de troca.

3.4.3. Manter a escrituração de receitas e despesas, a fim de estabelecer o controle

O controle é da Fazenda Pública. O fato de a entidade assistencial ou educacional ser imune não significa que não haverá fiscalização pelo Estado (União, Estados, DF, Municípios). A fiscalização ocorrerá, inclusive, para verificar o cumprimento dos requisitos do art. 14 do CTN.

Ademais, a imunidade de um ente não o desonera de cumprir suas obrigações acessórias. Estas devem estar regularizadas para que possa ser fiscalizado e verificado pela Fazenda Pública se há o cumprimento dos requisitos para fins de gozo da imunidade tributária que lhe é deferida pela CF/88.

Na falta do cumprimento desses requisitos, a autoridade competente **pode suspender** a aplicação do benefício, cabendo o ônus da prova ao ente político.

Uma vez reconhecida a imunidade pelos entes políticos e verificado que os detentores dela não cumpriram os requisitos estabelecidos pelo art. 14 do CTN, o ônus da prova incumbirá ao respectivo ente, que poderá suspendê-la.

Entendimento do STF: 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.

As pessoas que trabalham nessa determinada entidade receberão salário.

A proibição de repartição dos lucros entre os associados não quer dizer que não haja remuneração pelo trabalho desenvolvido pelos contratados. Essa remuneração, conforme o STF, pode ser razoável com

base no valor de mercado. Se assim não for, dificilmente a entidade conseguirá contratar e terá dificuldade de prestar o seu serviço.

- CEBAS é um certificado expedido pelo ente político para qualificar determinada entidade e reconhecê-la como sem fins lucrativos.

O art. 195, § 7º, da CF/88 prevê uma imunidade (em que pese estar expresso isenção) e aduz que, para o gozo dela, os entes devem atender aos requisitos da lei, que não especificou ser lei complementar. Porém, imunidade é limitação constitucional do dever de tributar e, nos termos do art. 146, II, da CF/88, deve ser veiculada por lei complementar.

A União ateve-se à previsão do artigo supracitado — lei, sem o qualificativo "complementar" — e previu o CEBAS em lei ordinária. O STF, por sua vez, posicionou-se no sentido de que o certificado não poderia ser veiculado em lei ordinária. A norma deve ser interpretada à luz do art. 146, II, da CF/88:

> **IMUNIDADE – DISCIPLINA – LEI COMPLEMENTAR**. Ante a Constituição Federal, que a todos indistintamente submete, a regência de imunidade faz-se mediante lei complementar.
> (RE 566622, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 23/02/2017, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-186 DIVULG 22-08-2017 PUBLIC 23-08-2017)

> **Ementa: DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. RENOVAÇÃO DE CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICIÁRIA DE ASSISTÊNCIA SOCIAL – CEBAS**.
> **1.** O Pleno do Supremo Tribunal Federal, no julgamento conjunto das ADIs 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621 e do RE 566.622-RG, declarou a inconstitucionalidade de dispositivos das Leis nºs 8.212/1991, 8.742/1993 e 9.732/1998 e dos Decretos nº s 2.536/1998 e 752/1993, porque estabeleciam requisitos materiais para o gozo de imunidade tributária não previstos em lei complementar.
> **2.** Mesmo após a inconstitucionalidade reconhecida nesses julgados, permanece incólume um dos fundamentos do ato impugnado. O requisito de não distribuição de qualquer parcela de patrimônio ou renda da entidade é exigido por diploma com estatura de lei complementar (Código Tributário Nacional, art. 14, I).
> **3.** A entidade não possui direito adquirido à manutenção perpétua da imunidade, sendo legítima a exigência de renovação periódica da demonstração do cumprimento dos requisitos constitucionais para a fruição da imunidade. Precedentes.
> **4**. Inviável a apreciação do pedido de renovação do CEBAS sob a ótica da Lei nº 11.096/2005 (PROUNI) e da Medida Provisória nº 446/2008. Argumentos não deduzidos na impetração do writ. Inovação recursal. Ademais, a legislação é superveniente ao indeferimento do pedido de renovação do CEBAS.
> **5.** Agravo a que se nega provimento.
> (RMS 28200 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 16/10/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-247 DIVULG 26-10-2017 PUBLIC 27-10-2017)

> **Súmula n.º 730 do STF**: "A imunidade tributária conferida às instituições de assistência social sem fins lucrativos somente alcança entidades de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários dessa entidade privada."

> **Súmula 612 do STJ**: "O certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS), no prazo de sua validade, possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade".
> (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/05/2018, DJe 14/05/2018)

> **Súmula 352 do STJ** "A obtenção ou a renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas) não exime a entidade do cumprimento dos requisitos legais supervenientes".

(PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11/06/2008, DJe 19/06/2008)

Regime de Previdência Geral (a que todos se sujeitam) e o Regime de Previdência Complementar, que pode ser fechado (instituídos em favor de algumas pessoas, por determinados entes, ex.: Banco do Brasil, Petrobras) ou aberto (aportes mensais no banco).

Se o ente instituiu o Regime de Previdência Fechada, realizando o aporte mensal sem descontar nada do trabalhador, esse ente gozará de imunidade, uma vez que será tido como entidade de assistência social sem fins lucrativos.

Se houver contribuição dos beneficiários, não será estendida a imunidade, pois descaracteriza a feição assistencial do plano de previdência complementar fechada. Assim, faz-se importante a leitura da jurisprudência a seguir:

- **STF:** as entidades do "Sistema S" (serviços sociais autônomos) detêm imunidade para o ITBI na aquisição de imóvel. **Ex.: SENAC compra um imóvel.**

> Entidade fechada de previdência privada. Concessão de benefícios aos filiados mediante recolhimento das contribuições pactuadas. Imunidade tributária. Inexistência, dada a ausência das características de universalidade e generalidade da prestação, próprias dos órgãos de assistência social. As instituições de assistência social, que trazem ínsito em suas finalidades a observância ao princípio da universalidade, da generalidade e concedem benefícios a toda coletividade, independentemente de contraprestação, não se confundem e não podem ser comparadas com as entidades fechadas de previdência privada que, em decorrência da relação contratual firmada, apenas contemplam uma categoria específica, ficando o gozo dos benefícios previstos em seu estatuto social dependente do recolhimento das contribuições avençadas, conditio sine qua non para a respectiva integração no sistema. (RE 202.700, rel. min. Maurício Corrêa, j. 8-11-2001, P, DJ de 1º-3-2002)
>
> **LOTE VAGO - "TERRENO BALDIO"**
> Imunidade tributária. Instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. IPTU. Lote vago. Não incidência. A imunidade tributária, prevista no art. 150, VI, c, da CF/88, aplica-se aos bens imóveis, temporariamente ociosos, de propriedade das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos que atendam os requisitos legais. (RE 767.332 RG, rel. min. Gilmar Mendes, j. 31-10-2013, P, DJE de 22-11-2013, Tema 693)
>
> **Presunção e Imunidade**
> A vedação à instituição de impostos sobre o patrimônio e a renda das entidades reconhecidamente de assistência social que estejam vinculados às suas finalidades essenciais é uma garantia constitucional. Por seu turno, existe a presunção de que o imóvel da entidade assistencial esteja afetado a destinação compatível com seus objetivos e finalidades institucionais. O afastamento da imunidade só pode ocorrer mediante a constituição de prova em contrário produzida pela administração tributária.
> (AI 746.263 AgR-ED, rel. min. Dias Toffoli, j. 12-11-2013, 1ª T, DJE de 16-12-2013)
>
> **Colônia de férias do sindicato**
> Sindicato. Colônia de férias. Inexistência de imunidade tributária por não ser o patrimônio ligado às finalidades essenciais do sindicato.
> (RE 245.093 AgR, rel. min. Sepúlveda Pertence, j. 14-11-2006, 1ª T, DJ de 7-12-2006)
>
> **Estacionamento gratuito**
> Imunidade tributária do patrimônio das instituições de educação sem fins lucrativos (CF, art. 150, VI, c): sua aplicabilidade de modo a preexcluir a incidência do IPTU sobre imóvel de propriedade da entidade imune, destinado a estacionamento gratuito de estudantes [...]. (RE 308.449, rel. min. Sepúlveda Pertence, j. 27-8-2002, 1ª T, DJ de 20-9-2002)

SESC CINEMA
A renda obtida pelo Sesc [Serviço Social do Comércio] na prestação de serviços de diversão pública, mediante a venda de ingressos de cinema ao público em geral, e aproveitada em suas finalidades assistenciais, estando abrangida na imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Carta da República.
(AI 155.822 AgR, rel. min. Ilmar Galvão, j. 20-9-1994, 1ª T, DJ de 2-6-1995)

3.5. Imunidade cultural

Art. 150, VI, "d" da CF/88:

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

O fundamento dessa imunidade, como o próprio nome já diz, é fomentar o acesso à cultura, permitindo assim que o máximo de pessoas tenha acesso a ela.

Os tributos abarcados por essa imunidade são aqueles inseridos na cadeia de produção e consumo: IPI, ICMS e II.

O dono da livraria que aufere renda com a comercialização desses materiais terá que pagar imposto de renda, uma vez que não está imune, pois esse imposto não se destina aos livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão. O imposto de renda tem como fato gerador auferir renda, o faturamento, o lucro. Portanto, se o dono da livraria lucra como pessoa física e/ou jurídica, terá que recolher o imposto devido. Se a livraria estiver instalada em prédio físico e é de sua propriedade, terá que pagar IPTU/ITR.

A imunidade não se volta à pessoa que explora um determinado comércio onde os bens imunes estejam envolvidos. Ela destina-se, tão somente, aos livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão, para torná-los mais baratos e acessíveis, a fim de fomentar a cultura.

O STF, por meio da mutação constitucional, em que pese antes entender que a imunidade contida no art. 150, VI, "d", da CF/88 era voltada apenas aos livros, jornais, periódicos e papel físico, estendeu a imunidade aos livros e jornais virtuais e eletrônicos.

A imunidade tributária constante no art. 150, VI, "d", da CF/88 aplica-se ao livro eletrônico (e-book), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo (Inf. 856).

TESE DA REPERCUSSÃO GERAL: 9. Em relação ao tema nº 593 da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF na internet, foi aprovada a seguinte tese: 'A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se ao livro eletrônico (e-book), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo. (RE 330.817).

Para o STF, o e-book está realmente imune, mas o seu suporte eletrônico possui algumas ressalvas, tendo em vista que alguns deles não se voltam apenas à leitura de livros, jornais e periódicos; eles possuem outras funcionalidades que destoam da imunidade cultural. Portanto, o único suporte que está abarcado pela imunidade contida no art. 150, VI, "d", da CF/88 é aquele utilizado exclusivamente para leitura de livros, jornais e periódicos eletrônicos. Ex.: Kindle.

ATENÇÃO

O STF aprovou a **Súmula Vinculante n.º 57**, com o seguinte teor: "A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se à importação e comercialização, no mercado interno, do livro eletrônico (*e-book*) e dos suportes exclusivamente utilizados para fixá-los, como leitores de livros eletrônicos (*e-readers*), ainda que possuam funcionalidades acessórias."

3.5.1 Outros entendimentos relevantes do STF

Com relação ao álbum de figurinhas, a imunidade de imprensa deve abrangê-los. Desse modo, As listas telefônicas são periódicos igualmente imunes.

A linha de interpretação adotada é a de que a CF/88, em seu art. 150, VI, "d", aduz que estão imunes os livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, mas não houve qualificação da informação prestada pelo constituinte quanto a esses objetos.

Com isso, se o constituinte não fez essa distinção, não cabe ao STF, bem como ao legislador infraconstitucional assim o fazer, porque a ideia aqui é que imunidade atinja o máximo de informação possível e não se restrinja a um conceito subjetivo de cultura do legislador, uma vez que conceito de cultura é muito relativo, desse modo, segue o entendimento do supremo:

> **TEMA 224 - REPERCUSSÃO GERAL - Imunidade tributária recíproca do responsável tributário por sucessão.**
> **TESE:** A imunidade tributária recíproca não exonera o sucessor das obrigações tributárias relativas aos fatos jurídicos tributários ocorridos antes da sucessão.
>
> **Súmula n.º 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.
>
> A imunidade prevista no art. 150, VI, da CF alcança componentes eletrônicos, quando destinados, exclusivamente, a integrar a unidade didática com fascículos periódicos impressos. (RE 595.676, rel. min. Marco Aurélio, j. 8-3-2017, P, DJE de 18-12-2017, Tema 259)
>
> A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se ao livro eletrônico (e-book), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo. (RE 330.817, rel. min. Dias Toffoli, j. 8-3-2017, P, DJE de 31-8-2017, Tema 593)
>
> **CHAPAS E TINTAS**
> A regra imunizante constante do art. 150, VI, d, da CF não pode ser interpretada de modo amplo e irrestrito. Inexiste imunidade relativa a tributos incidentes sobre a importação de tintas e chapas de gravação destinadas à publicação de jornal.
> (AI 735.816 AgR, rel. min. Alexandre de Moraes, j. 23-3-2018, 1ª T, DJE de 11-4-2018)
>
> **INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA**
> A imunidade tributária prevista no art. 150, VI, d, da CF não abrange os serviços prestados por empresas que fazem a distribuição, o transporte ou a entrega de livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão. Precedentes. O STF possui entendimento no sentido de que a imunidade em discussão deve ser interpretada restritivamente. (RE 530.121 AgR, rel. min. Ricardo Lewandowski, j. 9-11-2010, 1ª T, DJE de 29-3-2011)
>
> **SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA, CAPA E PAPEL**
> Não há de ser estendida a imunidade de impostos prevista no dispositivo constitucional sob referência, concedida ao papel destinado exclusivamente à impressão de livros, jornais e periódicos, aos serviços de composição gráfica necessários à confecção do produto final. (RE 230.782, rel. min. Ilmar Galvão, j. 13-6-2000, 1ª T, DJ de 10-11-2000)

> **Papel**: filmes destinados à produção de capas de livros. CF, art. 150, VI, d. Material assimilável a papel, utilizado no processo de impressão de livros e que se integra no produto final – capas de livros sem capa dura – está abrangido pela imunidade do art. 150, VI, d. Interpretação dos precedentes do STF, pelo seu Plenário, nos RE 174.476/SP, RE 190.761/SP, rel. min. Francisco Rezek, e RE 203.859/SP e RE 204.234/RS, rel. min. Maurício Corrêa. (RE 392.221, rel. min. Carlos Velloso, j. 18-5-2004, 2ª T, DJ de 11-6-2004)
>
> **ENCARTES ANEXOS DE PROPAGANDAS**
> Encartes de propaganda distribuídos com jornais e periódicos. ISS. Art. 150, VI, d, da Constituição. Veículo publicitário que, em face de sua natureza propagandística, de exclusiva índole comercial, não pode ser considerado como destinado à cultura e à educação, razão pela qual não está abrangido pela imunidade de impostos prevista no dispositivo constitucional sob referência, a qual, ademais, não se estenderia, de qualquer forma, às empresas por eles responsáveis, no que concerne à renda bruta auferida pelo serviço prestado e ao lucro líquido obtido. (RE 213.094, rel. min. Ilmar Galvão, j. 3-8-1999, 1ª T, DJ de 15-10-1999)
>
> **PROPAGANDAS NO CORPO**
> O fato de as edições das listas telefônicas veicularem anúncios e publicidade não afasta o benefício constitucional da imunidade. A inserção visa a permitir a divulgação das informações necessárias ao serviço público a custo zero para os assinantes, consubstanciando acessório que segue a sorte do principal. (RE 199.183, rel. min. Marco Aurélio, j. 17-4-1998, 2ª T, DJ de 12-6-1998)

3.6. Imunidade das músicas nacionais (Emenda Constitucional n. 75, de 15 de outubro de 2013)

Dentre as imunidades veiculadas no art. 150, VI, esta é a única prevista por emenda constitucional, portanto, provém do Poder Constituinte Derivado Decorrente.

A finalidade é combater a pirataria de videogramas e fonogramas, além de conferir maior competitividade às empresas de músicas e difundir a cultura musical brasileira.

Art. 150, VI, "e":

> É vedado à União, aos Estados, ao DF e aos Municípios instituir 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**. (Grifo nosso).

O primeiro requisito é a produção desses elementos no Brasil. Conforme o art. 14, II, do CTN, devido à imunidade, os requisitos devem ser aplicados no país, posto que é internamente que essa imunidade precisa gerar efeitos.

- **Exemplo 1:** Gal Costa, se produzir um DVD no Brasil só com músicas do Frank Sinatra, estará imune. Trata-se de uma cantora brasileira, que produziu o trabalho no Brasil, em que pese a obra ser de outro artista (internacional).
- **Exemplo 2:** se Anitta produzir um DVD só com músicas da Beyoncé no Brasil, ela estará imune. Caso a Beyoncé resolva devolver a gentileza e grave, no Brasil, um CD só com músicas da Anitta, estará imune, se gravar nos EUA, não estará imune.

São protegidos pelo manto da imunidade:

- O som gravado **(fonograma)** e a imagem e som gravados **(videofonograma);**
- Os suportes materiais (CDs, DVDs, desde que contenham os fonogramas ou videofonogramas, pois eles serão replicados e, posteriormente, revendidos);
- Os arquivos digitais **(internet etc.).**

Os impostos que foram afastados dizem respeito às etapas de produção e comercialização. Logo, o ISSQN fica afastado da Etapa 01 de produção (gravação em estúdio).

Na Etapa 02 (industrialização), não houve o afastamento do IPI (o texto estabelece que a etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser está ressalvada da imunidade).

Na Etapa 03 (comercialização), há a imunidade do ICMS, não incidindo no momento da distribuição e venda de produtos.

OBSERVAÇÕES

1. O CD onde será inserido o arquivo até então é imune, mas ao chegar na fase de replicação para venda incidirá o IPI. Quanto ao ICMS haverá imunidade.

2. O fonograma gravado em vinil e replicado restará totalmente imune, porque a CF/88 especificou apenas a etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

3. O constituinte inseriu a ressalva de replicação com o intuito de preservar a Zona Franca de Manaus. Se tudo fosse imune, por que o indivíduo que grava o CD/DVD em São Paulo mandaria replicar na Zona Franca de Manaus? É provável que não o fizesse, pois os custos não seriam menores, no intuito de resguardar o art. 3º da CF/88 e a própria Zona Franca de Manaus, em decorrência da previsão legal quanto ao objetivo de garantir o desenvolvimento nacional e erradicar as desigualdades regionais.

3.7. Imunidades de taxas e contribuições

Como dissemos anteriormente, existem outras imunidades além das previstas no art. 150, VI, da CF/88.

Todas as vezes que a CF/88 prevê as expressões “não incide” e “isenção”, trata-se de imunidade tributária.

Exemplos:

- Art. 5º, XXXIV: “assegura a todos, independentemente do pagamento de taxas, o direito de petição ao poder público”;
- Art. 5º, LXXIII: “qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular, ficando o autor, salvo comprovada a má-fé, isento de custas judiciais”.

Imunidade condicionada à boa-fé do cidadão que propõe a ação popular. A má-fé deve ser demonstrada, o que se presume é a boa-fé. Ademais, a CF/88 afirma que:

- **Art. 5º, LXXVII:** “são gratuitas as ações de habeas corpus e habeas data”.
- Art. 206: “o ensino será ministrado com base nos seguintes princípios: [...] inciso IV: há gratuidade de ensino público nos estabelecimentos oficiais.”

Essa gratuidade deve incluir, em regra, os tributos. Ex.: Não pode ser cobrada taxa de matrícula, conforma afirma a Súmula Vinculante n.º 12 do STF: “taxa de matrícula em universidades públicas viola o art. 206, IV, da CF/88.” Além do mais, a CF/88 afirma que:

- Art. 195, § 7º: são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências em lei.

Com isso, essa lei deve ser a complementar, conforme art. 146, II, da CF/88. Trata-se de imunidade e não de isenção.

3.8. A imunidade introduzida pela emenda constitucional n. 116/2022

Determinado líder de uma igreja, cujo templo é um imóvel próprio (de propriedade da própria igreja) constata que o espaço ficou pequeno, devido ao aumento significativo do número de fiéis.

Surge para o líder religioso, portanto, a necessidade de um espaço maior e ele resolve alugar o imóvel de propriedade da igreja ("IMÓVEL A"), onde atualmente funcionam as celebrações, e locar um imóvel pertencente a um construtor privado da região (imóvel com capacidade de lotação maior – "IMÓVEL B").

Uma revendedora de carros usados passa a funcionar no imóvel próprio da igreja, e o templo religioso se muda para um imóvel maior, de propriedade de um construtor privado. O recurso do aluguel é usado pela igreja para pagar parte do aluguel do espaço maior, onde passará a funcionar.

PERGUNTA: os dois imóveis irão pagar imposto municipal sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU, art. 156, I, da CF)?

RESPOSTA:

- O Imóvel A – O imóvel de propriedade da igreja será imune ao pagamento do IPTU, considerando que as receitas decorrentes do pagamento do aluguel estão sendo empregadas nas finalidades da igreja (locação de espaço maior, onde funciona o templo religioso) – jurisprudência do STF;
- O Imóvel B – O imóvel pertencente ao construtor privado será imune ao pagamento do IPTU por força da redação dada ao art. 156, § 1º-A, da CF, pela Emenda Constitucional n. 116/2022.

Por força da nova redação dada ao art. 156, § 1º-A, da CF, pela Emenda Constitucional n. 116/2022, o IMÓVEL 2 também será imune ao pagamento do IPTU, muito embora pertença a um incorporador privado: *§ 1º-A O imposto previsto no inciso I* [IPTU] *do caput deste artigo não incide sobre templos de qualquer culto, ainda que as entidades abrangidas pela imunidade de que trata a alínea "b" do inciso VI do caput do art. 150 desta Constituição sejam apenas locatárias do bem imóvel*.

4. IMUNIDADES ESPECÍFICAS AOS IMPOSTOS

São imunidades específicas para os seguintes impostos:

4.1. Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

- Não incide IPI sobre produtos destinados ao exterior (art. 153, § 3º, III).
- A máxima é a exportação de produtos e não tributos. É por essa razão que a maioria dos tributos que incidiriam sobre a exportação hoje são imunizados pela CF/88.

4.2. Imposto Territorial Rural (ITR)

Imunidade subjetiva-objetiva: pequenas glebas rurais cujo proprietário não possua outro imóvel – art. 153, § 4º, II, da CF/88.

Dois requisitos precisam ser preenchidos: (i) propriedade de pequena gleba; e (ii) que o proprietário não possua outro imóvel.

4.3. ICMS

Art. 155, § 2º, X, da CF/88 – não incidirá o ICMS em:

- Mercadorias destinadas ao exterior;
- Serviços prestados no exterior;
- Operações que destinem a outros Estados petróleo (lubrificantes, combustível etc.) e energia elétrica;
- Ouro, quando definido como ativo financeiro em instrumento cambial;
- Operações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão de sons e imagens de **recepção livre e gratuita**.

Obs.: Sobre o ouro comercializado como mercadoria incide ICMS.

4.4. ISSQN

- Art. 156, § 3º, II, da CF/88 – cabe à lei complementar.
- Não incidirá sobre operações e serviços para o exterior.

4.5. Imposto sobre transferência de bens imóveis (ITBI)

Art. 156, § 2º, I, da CF/88:

> **Art. 156.** Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...]
> **§ 2º** O imposto previsto no inciso II:
> **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;
> **II -** compete ao Município da situação do bem.

Se a atividade empresarial for compra e venda de imóveis, locação ou arrendamento mercantil, não haverá imunidade, visto ser impossível saber se o bem faz parte do capital ou do exercício da empresa; se fizer parte do exercício da empresa, deverá sim ser tributado quando houver a transmissão de propriedade.

4.6. Tributação exclusiva pelo ICMS, imposto de importação e imposto de exportação – art. 155, § 3°, da CF/88

> **Art. 155.** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]
> § 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e os arts. 153, I e II, e 156-A, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica e serviços de telecomunicações e, à exceção destes e do previsto no art. 153, VIII, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023).

Somente incidirá ICMS, II e IE sobre:

- Energia elétrica;
- Serviços de telecomunicações;
- Derivados de petróleo e combustíveis;
- Minerais.

A ideia é baratear esses produtos e serviços.

4.7. Quaisquer impostos

Conforme a CF/88, em seu art. 184, § 5º, são imunes a impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de bens imóveis desapropriados para fins de reforma agrária. Dessa forma, quando o imóvel está desapropriado para fins de reforma agrária não há incidência de qualquer imposto.

Importante anota que, embora a redação do artigo se refira, literalmente, ao termo "isenção" ("são isentas") trata-se de atecnia no texto constitucional, já reconhecida pelo STF diversas vezes. Trata-se da utilização deslocada, tecnicamente, do termo isenção. Remeto o aluno ao item acima, no qual são diferenciados os institutos da isenção e da imunidade.

5. QUESTÕES

QUESTÕES DE CONCURSO

1) (CESPE - 2017 - PGE-SE - Procurador do Estado) — A principal distinção entre imunidade tributária e isenção tributária é que:

a) as imunidades estão expressamente previstas na CF e nas leis; e as isenções se referem a fatos não abrangidos pela hipótese de incidência.

b) as imunidades estão previstas na CF; e as isenções, no texto infraconstitucional.

c) as isenções estão previstas na CF; e as imunidades, no texto infraconstitucional.

d) as imunidades se referem ao aspecto subjetivo do contribuinte; e as isenções, ao elemento objetivo do fato gerador.

e) as isenções se referem ao aspecto subjetivo do contribuinte; e as imunidades, ao elemento objetivo do fato gerador.

2) (CESPE - 2017 - PGE-SE - Procurador do Estado) — Considerando-se as limitações ao poder de tributar previstas no texto constitucional, é juridicamente admissível que um ente público estadual institua a cobrança de:

a) ICMS incidente sobre a comercialização de jornais impressos.

b) ICMS com alíquotas diferenciadas em razão da ocupação profissional do contribuinte.

c) taxa referente a um serviço prestado à União.

d) taxa a ser cobrada no mesmo exercício financeiro em que for publicada a lei que a instituir.

e) IPVA incidente sobre veículos terrestres pertencentes ao poder público municipal e utilizados para transportar autoridades.

3) (VUNESP - 2017 - Prefeitura de Porto Ferreira - SP - Procurador Jurídico) — A Constituição Federal, dentre outras hipóteses que prevê, veda 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. Referida vedação consiste em hipótese de:

a) imunidade genérica.

b) imunidade específica.

c) imunidade recíproca.

d) isenção constitucionalmente garantida.

e) remissão constitucionalmente admitida.

4) (VUNESP - 2017 - TJ-SP - Juiz Substituto) — A lei referida no parágrafo 7º do artigo 195 da Constituição Federal que estabelece os requisitos para o reconhecimento da imunidade para a seguridade social das entidades beneficentes de assistência social, segundo o julgamento do tema 32 pelo plenário do STF, deve ter hierarquia de

a) Lei complementar de caráter nacional.

b) Lei ordinária de caráter suplementar editada pelos entes federativos.

c) Lei ordinária de caráter nacional.

d) Lei ordinária a ser editada por cada ente federativo.

5) (VUNESP - 2017 - TJ-SP - Juiz Substituto) — Assinale a alternativa correta.

a) A imunidade do artigo 150, VI, "b" da Constituição Federal deve ser interpretada ampliativamente de modo a incluir todos os imóveis da entidade religiosa, sem restrição, uma vez que o Estado Brasileiro, embora laico, garante o exercício da fé religiosa, segundo orientação do Supremo Tribunal Federal.

b) A imunidade prevista no artigo 150, VI, "b" da Constituição Federal de 1988 deve ser estendida aos cemitérios de cunho religioso, segundo orientação do Supremo Tribunal Federal.

c) A imunidade conferida aos templos se estende à Maçonaria, em cujas lojas se professa culto no sentido empregado pela Constituição Federal, segundo decisão do Supremo Tribunal Federal.

d) A imunidade do artigo 150, VI, "b" da Constituição Federal de 1988 estende-se aos cemitérios, ainda que ostentem natureza privada e empresarial, uma vez que ali se realizam ritos relacionados com a fé religiosa, segundo orientação do Supremo Tribunal Federal.

6) (VUNESP - 2017 - TJ-SP - Juiz Substituto) — Assinale a alternativa correta.

a) A norma de isenção se aloca no plano da definição da competência tributária, não ocorrendo, portanto, o fato imponível, por não existir a possibilidade de formulação da hipótese de incidência.

b) As imunidades e isenções não se distinguem a partir da fonte formal da qual emanam.

c) As isenções técnicas são legitimamente reconhecidas ante a ausência de capacidade contributiva como a concedida visando à preservação do mínimo vital ou destinada a uma pessoa jurídica para que possa desenvolver suas atividades.

d) A imunidade política é também denominada de imunidade recíproca e veda a tributação sobre patrimônio, renda e serviços das pessoas jurídico-políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

7) (VUNESP - 2017 - TJ-SP - Juiz Substituto) — Considerando-se o disposto no artigo 150, VI, "d" da Constituição Federal de 1988, notadamente a expressão "… e o papel destinado à sua impressão", é de se concluir corretamente que:

a) a imunidade deve ser estendida também aos livros com suportes em CD e outros meios eletrônicos, em face das interpretações evolutiva e teleológica.

b) somente o livro de papel deve ser imune a impostos, uma vez que, operando a imunidade como limitação ao poder de tributar de que dotado o Estado, sua interpretação há de ser restritiva.

c) somente o livro de papel é imune a impostos, à vista da cláusula expressa "… e o papel destinado à sua impressão". (artigo 150, VI, "d", Constituição Federal).

d) se a Constituição não distinguiu o suporte tecnológico de elaboração de livros, jornais e periódicos, não pode o intérprete fazê-lo para o fim de ampliar a imunidade.

8) (CESPE - 2017 - MPE-RR - Promotor de Justiça Substituto) — A imunidade tributária assegurada às instituições de educação sem fins lucrativos garante imunidade apenas para os:

a) impostos, não vedando a instituição de outras modalidades de tributos.

b) tributos que incidam sobre sua renda e seu patrimônio, não afastando a cobrança de tributos que incidam sobre os serviços por elas prestados.

c) impostos e contribuições sociais, não impedindo a cobrança de taxas, empréstimos compulsórios e contribuições de melhoria.

d) tributos de competência da União, não prevendo a não incidência de tributos que sejam de competência dos estados, dos municípios ou do DF.

9) (MPE-PR - 2017 - MPE-PR - Promotor Substituto) — Segundo o entendimento do Supremo Tribunal Federal, assinale a alternativa incorreta:

a) É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade do crédito tributário.

b) Quando alugado a terceiros, não permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a partidos políticos, a entidades sindicais dos trabalhadores, a instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, independente da destinação conferida ao valor dos aluguéis.

c) Norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade.

d) A imunidade tributária subjetiva, prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição Federal, a impedir a instituição de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato.

e) A imunidade tributária constante do art. 150, VI, "d" (livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão), da Constituição Federal, alcança o livro digital (e-book).

10) (VUNESP - 2023 - TJ-RJ - Juiz Substituto) — Assinale a alternativa correta, com base nas disposições constitucionais e do Código tributário Nacional.

a) Os empréstimos compulsórios no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional podem ser cobrados no mesmo exercício financeiro em que forem instituídos.

b) A competência para instituir contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública é exclusiva dos Estados e Municípios.

c) A imunidade recíproca veda a cobrança de tributos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros, assim entendidos os entes tributantes.

d) As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico não incidem sobre as receitas decorrentes de exportação, mas incidem sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços.

e) Os serviços utilizados pelo contribuinte, para efeito de cobrança de taxa, são considerados específicos quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

GABARITO COMENTADO

1) Gabarito: B

Comentários: A imunidade é norma (determinação) do Constituinte, contida no desenho tributário da CF/88; a isenção é norma do legislador, veiculada em lei complementar ou ordinária, contida na avaliação da capacidade contributiva, conveniência e justiça tributária em concreto.

A isenção é veiculada, por paralelismo, no mesmo veículo legislativo que é utilizado para criar o tributo; então, se o tributo somente é instituído mediante lei complementar, como é o caso do Imposto Sobre Grandes Fortunas – IGF, eventual isenção também deve observar a mesma ritualística.

2) Gabarito: C

Comentários:

a) INCORRETA. CF/88, art. 150, VI, “d”:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...] instituir impostos sobre [...] livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

b) INCORRETA. CF/88, art. 150, II:

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

c) CORRETA. A imunidade tributária recíproca aplica-se tão somente aos impostos, nada impede que o Estado cobre taxa da União.

d) INCORRETA.CF/88, art. 150, III, “b”:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...] cobrar tributos [...] no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

e) INCORRETA. CF/88, art. 150, III, "a":

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...] instituir impostos sobre [...] patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

3) Gabarito: A

Comentários: Dispõe o CF/88, art. 150:

> "**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."

4) Gabarito: A

Comentários: Quando a Constituição submete o gozo da imunidade ao atendimento dos requisitos legais, as condições materiais para o gozo da imunidade estão sob reserva de lei complementar, por força do art. 146, II, da CF/88. Apenas os requisitos formais de constituição e funcionamento dos entes imunes, como a ostentação de certificados, é que podem ser estabelecidos por lei ordinária.

O art. 14 do CTN regula a matéria em nível de lei complementar, impondo-se a observância das condições que estabelecem: a) aplicação de todos os recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais no país; b) manutenção de escrituração regular; e c) não distribuição de lucro.

5) Gabarito: B

Comentários:

a) "A imunidade prevista no art. 150, VI, b, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas." (STF. RE 325.822)

b) "Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no art. 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles." (STF. RE 578.562)

c) "A imunidade tributária conferida pelo art. 150, VI, b, é restrita aos templos de qualquer culto religioso, não se aplicando à maçonaria, em cujas lojas não se professa qualquer religião." (STF. RE 562.351)

d) "Os cemitérios, que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso, estão abrangidos pela garantia contemplada no art. 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles." (STF. RE 578.562)

6) Gabarito: C

Comentários: Há casos em que o ente tributante, mediante a lei, isenta determinada renda da tributação, o portador de neoplasia maligna não para imposto sobre a renda (art. 6º, XIV, Lei n.º 7.713/1988), por exemplo. Ou seja, ao dosar a tributação efetiva, o ente tributante pode optar por isentar determinada faixa de valores ou determinado grupo de contribuintes.

Veja o estágio em que isso ocorre. A Constituição deu a medida da tributação, ao outorgar a competência e firmar a incompetência (imunidades). Em nível infralegal, já quando do exercício da competência recebida, o ente tributante pode isentar determinada parte daquilo que foi autorizado ser tributado (no exemplo, foi autorizada a tributação sobre a "renda").

Portanto, a imunidade é norma (determinação) do Constituinte, contida no desenho tributário da CF/88; a isenção é norma do legislador, veiculada em lei complementar ou ordinária, contida na avaliação da capacidade contributiva, conveniência e justiça tributária em concreto.

7) Gabarito: A

Comentários: "A imunidade tributária constante do art. 150, VI, 'd', da Constituição Federal (CF) aplica-se ao livro eletrônico ('e-book'), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo. [STF. Plenário. RE 330817/RJ, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 8/3/2017 (repercussão geral) (Info 856)]. "A imunidade da alínea "d" do inciso VI do art. 150 da CF/88 alcança componentes eletrônicos destinados, exclusivamente, a integrar unidade didática com fascículos." [STF. Plenário. RE 595676/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 8/3/2017 (repercussão geral) (Info 856)].

8) Gabarito: A

Comentários: Preste atenção na comparação entre as imunidades abaixo: as entidades de assistência social estão em ambos os dispositivos, mas as entidades de educação somente são imunes aos impostos.

Conforme a CF/88, 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; [...]
>
> **Art. 195.** A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
> [...]
> **§ 7º** São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei."

9) Gabarito: B

Comentários:

a) A Súmula Vinculante 28 afirma: "É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário."

b) Alternativa incorreta, pois de acordo com a Súmula Vinculante 52: "Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, 'c', da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas."

c) Súmula Vinculante 50: "Norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade."

d) "A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante, para a verificação da existência do beneplácito constitucional, a repercussão econômica do tributo envolvido." (STF. Plenário. RE 608872/MG)

e) "A imunidade tributária constante do art. 150, VI, 'd', da Constituição Federal (CF), aplica-se ao livro eletrônico ('e-book'), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo." (STF. Plenário. RE 330817/RJ)

10) Gabarito: D

Comentários:

a) Na hipótese do enunciado, em conformidade com a CF, o tributo deve respeitar a anterioridade do exercício financeiro. Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: (...) II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

b) Os Estados não possuem a competência enunciada, e o DF possui. Apenas o DF e os Municípios possuem a referida competência, nos termos do Art. 149-A da CF.

c) Pela imunidade tributária recíproca, do Art, 150, VI, a, da CF, apenas os impostos não podem ser cobrados. A questão está errada ao se referir, genericamente, a "tributos".

d) Cobrança da literalidade do Art. 149, §2º, I e II, da CF, que traz uma imunidade à exportação, ao tempo em que permite a cobrança na importação.

e) Houve aqui uma capciosa troca entre os conceitos constantes no art. 79, II, do CTN, quais sejam: "Específicos" - quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidades públicas; "Divisíveis" - quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos usuários.


Imunidade tributária
Imunidade, isenção, alíquota zero e não incidência
Art. 175 do CTN
Art. 150, § 6º, do CTN
Tipologia das imunidades
Imunidades genéricas
Art. 150, VI, "a", da CF/88
Imunidades subjetivas
Art. 150, VI, "b" e "c", da CF/88
Imunidades objetivas
Art. 150, VI, "d", da CF/88
Imunidades objetivas-subjetivas
Art. 153, § 4º, I, da CF/88
Imunidades em espécies
Imunidade recíproca
Art. 150, VI, "a", da CF/88
Imunidade recíproca e ICMS
Informativo n.º 920-STF (25/10/2018)
Imunidade dos templos
Art. 150, VI, "b", da CF/88
Imunidade 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
Art. 150, VI, "c", da CF/88
Imunidade cultural
Art. 150, VI, "d" da CF/88
Imunidade das músicas nacionais
EC n.º 75/2013
Art. 150, VI, "e"
Imunidades das taxas e contribuições
Art. 5º, XXXIV, LXXIII e LXXVII
Imunidades específicas aos impostos
Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)
Art. 153, § 3º, III, da CF/88
Imposto Territorial Rural (ITR)
Art. 153, § 4º, II, da CF/88
ICMS
Art. 155, § 2º, X, da CF/88
ISSQN
Art. 156, § 3º, II, da CF/88
Imposto sobre transferência de bens imóveis (ITBI)
Art. 156, § 2º, I, da CF/88
Tributação exclusiva pelo ICMS, imposto imposto de importação e imposto de exportação
Art. 155, § 3º, da CF/88
Quaisquer impostos
Art. 184, § 5º, CF/88

6 LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

A legislação tributária é um conceito especial para o Direito Tributário, porque ela recebe uma qualificação legislativa diferenciada.

Geralmente, quando se fala em legislação administrativa ou legislação ambiental, a referência é feita ao conjunto de leis formais que regem os ramos do Direito Administrativo e do Direito Ambiental.

No Direito Tributário ocorre de modo diferente: o CTN diz, autenticamente, o que é legislação tributária e ele não conceitua essa expressão técnica como sendo tão somente o conjunto de leis formais, mas sim todo e qualquer ato normativo que regule a forma como a tributação (criação e cobrança de tributos) se dará.

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

Essa é uma disposição explicativa, que inicia o Livro Segundo do CTN (o de mais importante leitura). Trata-se de uma disposição normativa explicativa, pois ela se repetirá outras 29 vezes no Código! Isso mesmo. O CTN repete a expressão outras 29 vezes. Por isso, ele diz o que é "legislação tributária".

Como depreende-se da leitura do artigo 96 do CTN, a expressão abrange leis formais, tratados e convenções internacionais, os quais, quando incorporados, no mais das vezes correspondem às leis formais, atos infralegais e normas complementares.

Portanto, tudo que for normativo (em sentido amplo) e disser respeito à regulação da tributação, ou seja, ao Direito Tributário, estará dentro do conceito de legislação tributária.

Já a "lei tributária" é uma expressão que se refere à legalidade estrita tributária, mediante a utilização exclusiva da lei formal — ato legislativo emanado do Poder Legislativo.

Art. 96 do CTN – espécies legislativas que compõem o arcabouço tributário:

- Leis, Tratados, Decretos e Normas Complementares (poder legiferante de autoridades administrativas, conforme art. 100 do CTN);
- Obrigação tributária principal – LEI;
- Obrigação tributária acessória – demais espécies.

ATENÇÃO

Somente a lei pode tratar de obrigação tributária principal, isto é, obrigação de pagar tributo, uma vez ocorrido o fato gerador e constituída, assim, a relação jurídica tributária obrigacional entre o Estado e o contribuinte/responsável. Somente a lei *stricto sensu* estabelecerá o fato gerador, o sujeito ativo, o sujeito passivo, a alíquota, a base de cálculo e a multa. As demais espécies normativas poderão trazer obrigação tributária.

Dessa forma, o arcabouço legislativo da obrigação tributária acessória é mais abrangente do que o da obrigação principal.

1. LEIS COMPLEMENTARES

Introduzida na Constituição Federal de 1967, na terminologia "leis complementares à Constituição", a lei complementar é uma espécie legislativa de maior estabilidade, uma vez que se submete a um quórum legislativo maior em relação à lei ordinária.

A Constituição Federal reserva determinados espaços para serem regulamentados especificamente pelo veículo legislativo da “lei complementar”. Em regra, segundo a hermenêutica constitucional, a lei complementar será a via exigida sempre que a Constituição assim expressar.

Miguel Reale chama as leis complementes de Leis "paraconstitucionais", compreendendo-as como leis de complementação do texto constitucional.

Especificamente no Direito Tributário, a lei complementar assume duas funções:

- **Função típica da lei complementar:** dar complemento ou completude ao Sistema Tributário Nacional da Constituição, preenchendo os conceitos fundamentais da tributação, conferindo segurança e uniformidade.
- **Função atípica da lei complementar:** criar tributos. No Direito Tributário, a lei complementar, além de servir para dar complemento ao Sistema Tributário Nacional da Constituição, também é utilizada excepcionalmente como veículo criativo de tributos, conferindo maior segurança e estabilidade, na medida em que o quórum de aprovação é mais dificultoso.

1.1. Tributos criados por lei complementar

- Empréstimos Compulsórios;
- Imposto Federal sobre grandes fortunas;
- Impostos Residuais;
- Contribuições Residuais.

Seguem os dispositivos constitucionais que submetem esses tributos à criação pela via da lei complementar:

> **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.
>
> **Art. 153**. Compete à União instituir impostos sobre:
> [...]
> **VII -** grandes fortunas, nos termos de lei complementar.
>
> **Art. 154**. A União poderá instituir:
> **I -** mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;
>
> **Art. 195**. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

> [...]
> **§ 4º** A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

1.2. A ausência de hierarquia entre a lei ordinária e a lei complementar

A lei complementar detém, da Constituição Federal, campos de regulação temática específica, de modo que há completa ausência de hierarquia formal em relação à lei ordinária.

O que se quer dizer é o seguinte: o fato de a Constituição Federal submeter determinadas matérias ao campo da lei complementar não a torna superior, hierarquicamente, à lei ordinária. Apenas essa não pode invadir as esferas separadas à lei complementar.

Um exemplo do Direito Tributário irá ajudar.

Somente a lei cria tributos. Em regra, é a lei ordinária quem cria tributos, com as exceções que vimos acima.

Do mesmo modo, apenas a lei pode instituir benefícios fiscais, como é o caso da instituição de uma isenção fiscal; nesse caso, a Constituição exige uma "lei específica" (art. 150, § 6º).

Assim, se o tributo é instituído mediante lei complementar, por uma questão de paralelismo lógico, uma isenção a esse tributo também se submeterá à lei complementar. Ademais, se o tributo é instituído por lei ordinária, como é a regra geral, as isenções fiscais são instituídas mediante lei ordinária específica. Ou seja, o poder de tributar compreende o poder de isentar.

Por exemplo, em um determinado contexto, dentro da proposição e discussão legislativa envolvendo um projeto de lei complementar, foi inserida uma isenção fiscal.

Não é importante, para nossa finalidade específica, explicar qual era essa isenção, a quem ela beneficiou e em relação a qual tributo ela foi instituída. Essas informações não serão úteis para o que precisamos aprender.

Assim, é importante salientar que o tributo, que teve a isenção criada, não se submetia, quanto à sua instituição, à reserva de lei complementar; não obstante, esse tributo, que é criado por lei ordinária, foi alcançado por uma isenção fiscal prevista em lei complementar.

Com isso, não há problema algum em uma lei complementar invadir o campo de uma lei ordinária, o que gera inconstitucionalidade é o movimento contrário.

Há um princípio milenar do direito, segundo o qual quem pode o mais pode o menos: se o quórum da Lei Complementar é maior, não há problema que ela trate de temas que a Constituição a essa espécie legislativa não destina.

Pode-se dizer que, tendo a lei complementar isentado um tributo que é instituído por lei ordinária, houve ganho democrático, na medida que o quórum de aprovação foi maior, embora não fosse necessário. Nesse caso, o excesso não é errado.

Assim, no caso de um tributo que não precisa ser instituído por lei complementar, e teve uma determinada isenção instituída por lei complementar, teve essa isenção vigente até que uma lei ordinária a revogasse.

Assim surge o problema: a isenção não precisava ter sido prevista em lei complementar, contudo foi. Então, surge o questionamento: poderia a lei ordinária posterior revogar uma isenção prevista em lei complementar, ainda que não fosse necessária a via da lei complementar?

Inicialmente, o Superior Tribunal de Justiça julgou que a revogação da lei ordinária não poderia ser válida, dada a hierarquia existente entre lei ordinária e lei complementar.

Dessa forma, analisando a questão, o Supremo Tribunal Federal alterou o entendimento do Superior Tribunal de Justiça [STF, RE 377457-PR (REPERCUSSÃO GERAL)]:

> **EMENTA: Contribuição social sobre o faturamento - COFINS (CF, art. 195, I).**
> **2**. Revogação pelo art. 56 da Lei n.º 9.430/96 da isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pelo art. 6º, II, da Lei Complementar 70/91. Legitimidade.
> **3.** Inexistência de relação hierárquica entre lei ordinária e lei complementar. Questão exclusivamente constitucional, relacionada à distribuição material entre as espécies legais. Precedentes.
> **4.** A LC N.º 70/91 é apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída. ADC 1, Rel. Moreira Alves, RTJ 156/721.
> **5.** Recurso extraordinário conhecido mas negado provimento.
> (RE 377457, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 17/09/2008, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-241 DIVULG 18-12-2008 PUBLIC 19-12-2008 EMENT VOL-02346-08 PP-01774)

Após o Julgamento do Supremo, o Superior Tribunal de Justiça ajustou seu entendimento:

> **CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. JUÍZO DE RETRATAÇÃO (ART. 1.040, II, DO CPC/2015). COFINS. ISENÇÃO. SOCIEDADES CIVIS PRESTADORAS DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS. LC N.º 70/1991. REVOGAÇÃO PELA LEI N.º 9.430/1996. TEMA JULGADO PELO STF SOB O REGIME DA REPERCUSSÃO GERAL**.
> **1.** Trata-se de inconformismo da recorrente com a decisão do Tribunal de origem que manteve a sua obrigação de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS. O acórdão objurgado decidiu que a COFINS é exigível das sociedades civis de prestação de serviços profissionais, em virtude da revogação, pela Lei n.º 9.430/1996, da isenção constante na Lei Complementar 70/1991.
> **2**. Volvendo ao cerne meritório, de fato, o STJ seguia o posicionamento firmado no Agravo Regimental no Recurso Especial 382.736/SC de que lei ordinária não pode revogar determinação de lei complementar, pelo que ilegítima seria a revogação pela Lei n.º 9.430/1996 da isenção instituída pela LC N.º 70/1991, referente ao recolhimento da COFINS, às sociedades prestadoras de serviços.
> **3.** Ocorre que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 377.457/PR, em repercussão geral (Tema 71/STF), firmou tese de que "é legítima a revogação da isenção estabelecida no art. 6º, II, da Lei Complementar 70/1991 pelo art. 56 da Lei n.º 9.430/1996, dado que a LC N.º 70/1991 é apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída".
> **4.** Assim, consoante o art. 1.040 do CPC/15, de rigor a reforma do acórdão recorrido para realinhá-lo ao entendimento do STF acerca da incidência dos juros moratórios, razão pela qual não merece prosperar a irresignação trazida à apreciação do STJ.
> **5.** O STJ redigiu a Súmula n.º 508/STJ, com orientação de que a isenção da Cofins concedida pelo art. 6º, inc. II, da LC N.º 70/1991 às sociedades civis de prestação de serviços profissionais foi validamente revogada pelo art. 56 da Lei n.º 9.430/1996. 6. Recurso Especial não provido. (REsp 413469/MG, Rel. Min. Herman Benjamin. Segunda Turma. DJe 19/11/2018)

Inclusive, o tema foi sumulado na Súmula n.º 508/STJ: "A isenção da Cofins concedida pelo art. 6, II, da LC n. 70/91 às sociedades civis de prestação de serviços profissionais foi revogada pelo art. 56 da Lei n.º 9.430/96".

Portanto, não há hierarquia formal entre lei ordinária e lei complementar. E eventualmente, caso determinada matéria for tratada por lei complementar, sem necessidade ou imposição constitucional, uma lei ordinária posterior poderá tratar do assunto e, quanto ao ponto, revogar a lei complementar.

1.3. Lei ordinária

A lei ordinária é veículo legislativo que, em regra, cria o tributo e, portanto, implementa o princípio da legalidade tributária.

A CF/88 não cria tributos, mas define competências. A lei complementar, com algumas exceções, também não cria tributos, mas complementa a CF/88.

A regra, portanto, é a lei ordinária exercer a tarefa de criar, em abstrato, o tributo que, em concreto, nascerá com a ocorrência do fato gerador nela previsto.

Nesse sentido, a Constituição Federal estabelece:

> **Art. 150**. 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;

"Sem lei que o estabeleça", portanto, em regra, refere-se à lei ordinária. Os tributos que, excepcionalmente, submetem-se à instituição mediante lei complementar já foram abordados no tópico anterior.

Serão estabelecidos por lei ordinária, por exemplo, o fato gerador e a base de cálculo do tributo, assim como seus demais aspectos, os casos de substituição e de responsabilidade tributárias, as multas isoladas, moratórias e de ofício. Em todos esses casos, exige-se a legalidade estrita: a lei deve dispor por completo sobre tais matérias.

É importante dizer, mais uma vez: pelo princípio do paralelismo, o mesmo veículo legislativo que institui o tributo é também aquele formalmente adequado para instituir um benefício fiscal, como uma isenção.

Assim, se o tributo é criado mediante lei ordinária, os eventuais benefícios fiscais que venham a ser instituídos também deverão se dar pela via da lei ordinária, com um detalhe: essa lei precisará ser específica.

Nesse sentido:

> **Art. 150**. 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;
> [...]
> **§ 6º** 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, § 2.º, XII, g.

Eventualmente, caso o tributo seja instituído, por determinação constitucional, pela via da lei complementar, os benefícios fiscais também dependerão de lei complementar (específica).

A desoneração ("subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão") depende de lei (complementar ou ordinária) específica. Atentem-se para isso. A instituição do tributo não se submete a uma "lei específica". Mas a instituição de benefícios fiscais deve vir em lei específica.

Sobre esse tema, importante o conhecimento da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a Lei Geral da Copa:

> O Plenário desta Corte já teve oportunidade de assentar que a exigência constitucional de edição de lei específica fica regularmente atendida mesmo nas hipóteses em que a norma concessiva de isenção encontrar-se inserida em diploma que discipline outras questões correlatas, desde que haja inequívoca pertinência entre a isenção e o tema geral objeto da legislação que a instituiu. Refiro-me especificamente à ADI 4.033/DF, na qual o Relator, Ministro Joaquim Barbosa, destacou em seu voto condutor que a norma constitucional em exame tem como objetivo "impedir que a apreciação legislativa de matéria de grande importância às finanças públicas – exoneração tributária – reste prejudicada ou ofuscada pelo artifício de sua inclusão em projeto de lei que verse, preponderantemente, sobre outras matérias de menor importância ou mesmo triviais". No mesmo sentido, manifestou-se o Ministro Ilmar Galvão, Relator da ADI 1.376-MC/DF, assentando que, "na verdade, o mencionado dispositivo constitucional não impede que uma lei que contemple, v.g., um programa de financiamento agropecuário ou de incremento à construção de casas populares, contemple a atividade com determinado incentivo fiscal. O benefício fiscal, aí, acha-se inter-relacionado ao objetivo da lei, encontrando-se, portanto, atendido o requisito da especificidade".
> (ADI 4.976, rel. min. Ricardo Lewandowski, j. 7-5-2014, P, DJE de 30-10-2014)

Continuando, o art. 97 do CTN estabelece as temáticas que estão submetidas à **lei formal** tributária, compreendida, e em regra, como "lei ordinária":

> **Art. 97.** Somente a lei pode estabelecer:
> **I -** a instituição de tributos, ou a sua extinção;
> **II -** a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
> **III -** a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;
> **IV -** a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
> **V -** a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
> **VI -** as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

1.4. Medidas provisórias

As medidas provisórias têm força de lei ordinária (art. 62 da CF/88) e podem dispor sobre todas as matérias sob reserva legal.

Nos termos da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, não há nenhum empecilho na utilização de medidas provisórias para disciplinar matérias tributárias, podendo, inclusive, criar tributos.

> [...] já se acha assentado no STF o entendimento de ser legítima a disciplina de matéria de natureza tributária por meio de medida provisória, instrumento a que a Constituição confere força de lei (cf. ADI 1.417 MC).
> (ADI 1.667 MC, rel. min. Ilmar Galvão, j. 25-9-1997, P, DJ de 21-11-1997)

A medida provisória pode criar tributos, aumentar alíquotas, alargar bases de cálculo, enfim, agir nos exatos contornos que a Constituição Federal reservados às leis ordinárias.

Assim como as leis ordinárias, não pode a medida provisória dispor sobre matérias que exijam lei complementar (art. 62, § 1º, III, da CF/88).

Ademais, a Emenda Constitucional n.º 32 estabeleceu que a

> **Art. 62**. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.
> [...]
> **§ 2º** 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.

As exceções dos artigos 153, I, II, IV e V, e 154, II são, respectivamente: Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), além do Imposto Extraordinário de Guerra (IEG).

Trata-se de uma norma de proteção ao contribuinte, aplicável exclusivamente aos casos de incremento de carga tributária em relação aos impostos.

Portanto, não se aplica quando se diminuir o valor de um imposto, ou quando se aumentar ou instituir uma taxa, por exemplo.

Uma questão de concurso ajudará a ilustrar a aplicação da medida provisória na criação de um tributo:

QUESTÃO

O Presidente da República editou medida provisória, em 30 de setembro de 2007, instituindo tributo da espécie taxa em favor da União. A medida especificou o dia 1º de janeiro de 2008 como o início da exigibilidade da taxa. Em fevereiro de 2008, o Congresso Nacional rejeitou a medida e não editou decreto legislativo sobre o assunto no prazo de até sessenta dias após a rejeição. Neste caso, a taxa cujo fato gerador se realizou no período de exigibilidade, mas que não foi recolhida no momento oportuno, pode e deve ser objeto de inscrição em dívida ativa e de execução fiscal, providências essas que podem e devem ser tomadas, inclusive após a rejeição da medida. (FCC, Procurador de Contas do TCE/RR, 2008).

Essa questão está **correta**. Veja-se que trata do tributo de espécie taxa. Desse modo, não é necessário aguardar a conversão da medida provisória em lei para que se cobre o tributo.

Contudo, assim como a lei ordinária precisa observar o princípio da anterioridade, a medida provisória necessita obedecer à anterioridade de exercício (ou clássica) e à anterioridade nonagésima (ou noventena).

Em regra, a contagem dos princípios da anterioridade se dará com a publicação do texto original da medida provisória, exceto se houver modificação do texto pelo Congresso Nacional. Nesse caso, a contagem da anterioridade se dará com a publicação da lei de conversão da medida provisória.

> **CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. PIS-PASEP. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL: MEDIDA PROVISÓRIA: REEDIÇÃO**.
> **I**. - Princípio da anterioridade nonagesimal: C.F., art. 195, § 6º: contagem do prazo de noventa dias, medida provisória convertida em lei: conta-se o prazo de noventa dias a partir da veiculação da primeira medida provisória. [...]
> **V**. - R.E. conhecido e provido, em parte.
> (RE 232896, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 02/08/1999, DJ 01-10-1999 PP-00052 EMENT VOL-01965-06 PP-01091)
>
> **EMENTA**: [...]
> **1**. A contribuição ao PIS sujeita-se à regra do § 6º do art. 195 da Constituição da República.
> **2**. Aplicação da anterioridade nonagesimal à majoração de alíquota feita na conversão de medida provisória em lei. 3. Recurso extraordinário ao qual se nega provimento.
> (RE 568503, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 12/02/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-050 DIVULG 13-03-2014 PUBLIC 14-03-2014)

No caso da questão de concurso acima, a medida provisória foi rejeitada, mas quando ela entrou em vigor, em janeiro, estavam atendidos os princípios da anterioridade (clássica ou de exercício, e da noventena).

Agora, se a medida provisória é rejeitada e não há a edição de decreto legislativo no prazo de sessenta dias, aplica-se o § 11 do art. 62 da CF/88:

> **Art. 62.** Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.
> [...]
> **§ 3º** As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes.
> [...]
> **§ 11.** Não editado o decreto legislativo a que se refere o § 3º até sessenta dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas.
> **§ 12.** Aprovado projeto de lei de conversão alterando o texto original da medida provisória, esta manter-se-á integralmente em vigor até que seja sancionado ou vetado o projeto.

Portanto, no caso da nossa questão de concurso, a taxa poderia ser perfeitamente cobrada, no período em que vigeu a medida provisória.

1.5. Tratados Internacionais (Art. 98 do CTN)

> **Art. 98.** Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

O Estado brasileiro pode firmar tratados de natureza tributária bilaterais (com um Estado específico) ou multilaterais (Mercosul).

A natureza jurídica da norma inserida por meio de tratado internacional é a de lei ordinária, salvo a hipótese do § 3º, art. 5º, da CF/88, se esse tratado for aprovado pelo mesmo trâmite dado às emendas constitucionais.

Sobre o tema, Regina Helena Costa afirma que

> os tratados e convenções internacionais não 'revogam' a legislação interna. [...] o que de fato ocorre é que as normas contidas em tais atos, por serem especiais, prevalecem sobre

> a legislação interna, afastando sua eficácia no que com esta forem conflitantes (critério da especialidade para a solução de conflitos normativos). Tal eficácia, portanto, resta preservada, para todas as demais situações não contempladas nos atos internacionais.

Tratados que dispõe sobre Direito Tributário normalmente não precisam ser aprovados por meio do procedimento estabelecido pela emenda constitucional porque falta o requisito dos direitos humanos.

Essa lei ordinária será especial em relação ao tratamento que o Estado brasileiro está dando a determinado bem de consumo daquele Estado A, com o qual firmou tratado de reciprocidade de tratamento tributário sobre certo bem. Esse tratado não revogará a lei geral, ele apenas será especial a essa lei geral. No que diz respeito ao relacionamento jurídico-tributário entre o Estado brasileiro e o Estado A, essa lei não produzirá efeitos, mas sim o tratado, que tem *status* de lei ordinária. A lei, que não será revogada pelo tratado (já que é norma especial referendada pelo Estado brasileiro), continuará produzindo efeitos gerais.

Em suma, os tratados e convenções internacionais revogam e modificam a legislação tributária interna naquilo que for realmente revogado ou modificado. Trata-se de regras básicas da lei de introdução do direito brasileiro.

Suponhamos que a lei geral seja alterada por uma lei posterior, a lei que alterou a lei geral terá validade genérica, mas não será aplicada na situação firmada entre o Brasil e o Estado estrangeiro, devido à existência de norma especial, no que diz respeito a essa relação tributária.

O CTN é uma lei originariamente ordinária, promulgada sob a égide da Constituição Federal de 1946 e recepcionada pela Constituição de 1967, com *status* de lei complementar. Nesse sentido, o CTN é de 1966. Assim, a CF/88 apenas manteve o *status* de lei complementar conferido pela Constituição Federal de 1967 ao CTN.

A legislação infraconstitucional deve ser interpreta sob o manto da CF/88 e com base no que ela diz. Para o STF, no que diz respeito aos tratados internacionais, salvo o art. 5º, § 3º, da CF/88, todos os demais tratados são recepcionados, quando promulgado o decreto, como lei ordinária.

Nesse sentido, a lei ordinária pode ser revogada por outra lei ordinária. Já a lei especial sobrevive com a promulgação de uma lei geral. Lei geral sobrevive à promulgação de uma lei especial.

1.6. Normas complementares tributárias (Art. 100 do CTN)

> **Art. 100.** São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:
> **I -** os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
> **II -** as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
> **III -** as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
> **IV -** os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.
> **Parágrafo único.** A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Observação: o decreto é o ato normativo que visa esclarecer o sentido da lei promulgada pelo Chefe do Executivo ou, por meio de delegação, por algum Ministro.

Assim, as práticas reiteradas são costumes, e os convênios do inciso IV distinguem-se dos convênios do ICMS. Aqueles são normas infralegais e não podem sofrer controle de constitucionalidade, porque não

são normas de extração constitucional direta. Sendo, portanto, normas de extração constitucional indireta, dentro da cadeia traçada de início pela CF/88 e depois administrativamente, por meio da legislação tributária.

Os convênios são travados com o fim de facilitar a fiscalização tributária.

Se alguma obrigação acessória é descumprida, mas há o amparo de alguma dessas normas previstas no art. 100, do CTN, não haverá penalidade. Por exemplo, uma prática reiterada da Administração conduz a um certo tipo de atuação, depois de algum tempo há a alteração dessa prática sem o conhecimento do contribuinte. Se ficar demonstrada uma prática reiterada anterior da Administração, não haverá problemas, tendo que amoldar à nova prática administrativa. Sendo assim, será excluída qualquer penalidade aplicada.

Art. 103 do CTN:

> **Art. 103.** Salvo disposição em contrário, entram em vigor:
> **I -** os atos administrativos a que se refere o inciso I do artigo 100, na data da sua publicação;
> **II -** as decisões a que se refere o inciso II do artigo 100, quanto a seus efeitos normativos, 30 (trinta) dias após a data da sua publicação;
> **III -** os convênios a que se refere o inciso IV do artigo 100, na data neles prevista.

No que diz respeito aos costumes, previstos no art. 100, III, do CTN, não há falar em data certa de vigência. Costumes têm precedentes. O que vai amparar o administrado nessas situações são os precedentes administrativos que demonstram que aquele determinado comportamento era acolhido pela Administração.

A ideia do inciso II é dar ciência a todos daquilo que deve ser observado.

Os atos administrativos expedidos pelas autoridades administrativas e as decisões administrativas com eficácia normativa podem trazer outra data diferente do que consta no CTN para entrarem em vigor e produzirem seus efeitos. O próprio *caput* do art. 103 traz essa previsão quando aduz "salvo disposição em contrário".

Art. 102 do CTN:

> **Art. 102.** A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

Esse artigo autoriza a firmação de convênios pelos entes políticos, cujos efeitos produzam aquilo que foi acordado em territórios diferentes daqueles que foram firmados por todos os entes políticos.

ATENÇÃO

Atos administrativos: entram em vigor na data da sua publicação;

Decisões administrativas dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa: 30 dias após a sua publicação;

Convênios: na data neles prevista – art. 102.

Pode trazer outra data? Sim!

2. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Obrigação tributária – art. 106, I, do CTN

- **Principal:** arts. 105, 114 e 144 do CTN;
- **Acessória:** arts. 106, II, 115 e 144, § 1º do CTN.

> **Art. 106.** A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:
> **I -** em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

Trata-se de interpretação legislativa ou autêntica, aquela que é estabelecida pelo Poder Legislativo. Em determinados momentos, a lei pode não se mostrar clara ou precisar de uma conceituação/esclarecimento para um termo, e o legislador assim o especifica, por exemplo, a propriedade. A CF/88 prevê a tributação sobre a propriedade (IPTU, IPVA), mas não especifica o conceito, tampouco o CTN. Porém o legislador, no Código Civil, traz o conceito de propriedade.

Se a lei interpretativa vier posteriormente à lei que estabelece o fato gerador, ela retroagirá para alcançá-la, pois não está criando nenhuma outra obrigação além daquela que já existe, mas apenas esclarecendo.

Em qualquer caso: tanto obrigação principal, quanto obrigação acessória. Nessa última hipótese, será excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.

Se uma determinada lei interpretativa surge e, ao aclarar certo termo, verifica-se que o contribuinte estava se comportando contrariamente à lei, ele terá que, a partir da lei interpretativa, adequar a sua conduta, mas não será punido quando havia dúvida acerca do conteúdo da lei. Por isso é que se exclui a aplicação de penalidade dos dispositivos interpretados. Quando houver dúvida, o que vai incidir é o art. 112 do CTN:

> **Art. 112**. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:
> **I -** à capitulação legal do fato;
> **II -** à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;
> **III -** à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;
> **IV -** à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

2.1. Principal – art. 114 do CTN: obrigação de pagar tributo

> **Art. 114**. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

O art. 105 do CTN confirma a regra de irretroatividade da legislação tributária/lei que trate de obrigação principal:

> **Art. 105**. 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.

A lei tributária que instituir, majorar ou de qualquer forma agravar a situação do contribuinte possui aplicação prospectiva, isto é, alcançará os fatos geradores futuros e os pendentes (que estão em fase de conclusão).

Art. 144, *caput*, do CTN diz respeito ao lançamento:

> **Art. 144.** O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

A lei que incide sobre o fato gerador é a lei contemporânea à ocorrência dele, ainda que essa lei seja posteriormente revogada ou modificada.

Exemplo 1: cidadão que não declarou o imposto de renda do ano de 2016. Assim, o fato gerador do imposto de renda ocorreu em 2016 (31/12/2016), desse modo, a lei que tratava do IR nessa data é que incidirá sobre esse fato gerador. Em 2019, o cidadão auferiu renda, mas não declarou. Assim, a Receita, por meio de cruzamento de dados, verificou que o cidadão auferiu renda e que, inclusive, houve retenção na fonte, e lançou o tributo. Quando a Receita Federal lançar o tributo, o auditor fiscal terá que se remeter ao diploma vigente em 31/12/2016 e não da data do lançamento, porque o fato gerador da obrigação principal sobre ele incide, ainda que lançado posteriormente.

Exemplo 2: fato gerador do IPTU ocorreu em 1º de janeiro. Na hipótese de o município "esquecer" de lançar o tributo na data correta, quando o fizer, terá que considerar a lei que estava vigente no momento da ocorrência do fato gerador do IPTU, ou seja, 01/01/2017. Se essa lei tiver sido modificada em 2018, por exemplo, prevendo que pessoas acima de 80 anos serão isentas do IPTU, e o cidadão que não teve o tributo lançado se encontrava com 90 anos — frise-se que a lei que estabelece a isenção para 2019 e o IPTU se refere a 01/01/2017 —, o fiscal de tributos, quando do lançamento do IPTU que foi esquecido, não poderá isentar esse cidadão com base na isenção prevista na lei de 2018, porque no momento em que ocorreu o fato gerador (01/01/2017) não havia essa isenção e, portanto, o tributo deve ser lançado.

2.2. Acessória – art. 115 do CTN: fazer ou não fazer

> **Art. 115**. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Art. 106, II, do CTN: diz respeito exatamente à obrigação acessória:

> **Art. 106.** A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:
> **II -** tratando-se de ato **não definitivamente julgado**:
> **a)** quando deixe de defini-lo como infração;
> **b)** quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
> **c)** quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

"Não definitivamente julgado" é na seara administrativa e judicial. Assim, todas as alíneas referem-se às obrigações acessórias.

Na alínea "a", a infração está relacionada ao descumprimento de obrigação acessória. Não pode ser de obrigação principal, uma vez que esta decorre, em regra, de fato gerador de tributo. Portanto, a penalidade decorre de descumprimento de obrigação acessória.

O art. 106, I do CTN reporta-se a dois tipos de obrigações, enquanto o inciso II diz respeito apenas à obrigação tributária acessória.

Art. 144, § 1º, do CTN:

> **Art. 144.** O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.
> **§ 1º** Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao

> crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Por exemplo: o cidadão que não pagou o IPTU, tendo sido lançado posteriormente pelo município, com base na lei vigente à época do fato gerador. Considere que na época do fato gerador não havia na legislação tributária uma regra que determinava que o contribuinte tivesse que tolerar a fiscalização administrativa da edificação. Quando o município for lançar o tributo em 2019, percebe que em 2018 foi expedida uma norma prevendo que o fiscal de tributo municipal, para fins de cumprimento correto do lançamento, tem que fazer a medição da área edificada, para encontrar o verdadeiro valor venal do imóvel.

Esse ato normativo poderá ser utilizado quando a municipalidade for lançar o tributo referente ao IPTU de 01/01/2017, uma vez que se trata de uma norma que amplia os poderes de fiscalização da Administração, e esta não está incorrendo em nenhuma inovação no que diz respeito ao fato gerador da obrigação tributária. Esse ato normativo está apenas ampliando o poder de fiscalização, de verificação pelo fiscal da municipalidade se as informações constantes no cadastro da prefeitura acerca do imóvel estão corretas, para que o tributo seja devidamente lançado. O cidadão não poderá impedir a fiscalização tributária, ele tem o dever de se sujeitar a ela. A obrigação é de não fazer, isto é, de não perturbar e de não embaraçar a fiscalização tributária.

O *caput* do art. 144 do CTN trata do fato gerador, da lei que será aplicável no momento do lançamento e que incidirá sobre a ocorrência do fato gerador. É importante destacar que uma nova lei jamais retroagirá para alcançar fatos passados, em relação à criação de uma obrigação de pagar tributou ou ao incremento de uma tributação prévia.

Já o § 1º do referido artigo trata de legislação tributária que apenas aumentou e melhorou o poder de fiscalizar da Fazenda Pública, não criou nenhuma obrigação principal, mas, tão somente, impôs ao contribuinte a obrigação de fazer ou não fazer determinadas condutas que estão previstas em lei. Desse modo, a nova lei vai alcançar fatos geradores passados.

3. QUESTÕES

QUESTÕES DE CONCURSO

1) (FMP Concursos - 2017 - PGE-AC - Procurador do Estado) — No que tange ao direito tributário, é CORRETO dizer que cabe à lei complementar.

a) resolver eventuais conflitos de competência que possam surgir entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

b) estabelecer as limitações ao poder de tributar votadas pelo Congresso Nacional, além daquelas já previstas na Constituição Federal.

c) explicitar a definição dos tributos e suas espécies, tão somente.

d) estabelecer o teto máximo das multas tributárias.

e) determinar o percentual de partição das receitas tributárias entre os entes da federação.

2) (FMP Concursos - 2017 - PGE-AC - Procurador do Estado) — Em matéria de direito constitucional tributário é CORRETO afirmar que:

a) a proibição de confisco é adstrita aos tributos em si, conforme a letra da constituição, e não abarca as multas sancionatórias.

b) o princípio da isonomia tributária não é corolário do princípio da igualdade, sendo aquele, em razão do caráter tributário, bem mais restrito, exigindo-se duas situações exatamente idênticas para a comparação.

c) a lei complementar tributária é hierarquicamente superior à lei ordinária tributária.

d) a lei tributária pode ser editada com o objetivo de prevenir distorções de concorrência mercadológica.

e) a Constituição Federal define perfeitamente cada tributo, não havendo espaço para o legislador infraconstitucional definir os tributos.

3) (CESPE - 2016 - PGE-AM - Procurador do Estado) — Considerando os limites ao exercício do poder de tributar, julgue o item seguinte.

Os convênios firmados pelos estados para dispor a respeito de isenções do ICMS são qualificados como normas complementares, pois não inovam o ordenamento jurídico.

4) (IPAD - 2013 - PGE-PE – Direito) — Nos termos do Código Tributário Nacional, é CORRETO afirmar que:

a) as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa, são consideradas normas complementares das leis, dos tratados e convenções internacionais e dos decretos.

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

c) a legislação tributária interna revoga ou modifica os tratados e as convenções internacionais, e será observada pelos que lhe sobrevenha.

d) o conteúdo e o alcance dos decretos não se restringem aos das leis em função das quais sejam expedidos, podendo ser também determinados pelas regras de interpretação da legislação tributária.

e) as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, por sua vez, não são consideradas normas complementares da legislação tributária.

5) (IPAD - 2013 - PGE-PE – Direito) — Nos termos da Constituição Federal de 1988, a regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar deve ser feita por:

Assinale a alternativa CORRETA:

a) Lei ordinária.

b) Resolução.

c) Portaria.

d) Lei complementar.

e) Despacho.

6) (ESAF - 2007 - PGFN - Procurador da Fazenda Nacional)

I. O STJ, em matéria de direito internacional tributário, tem entendido que os tratados-leis, diferentezente dos tratados-contratos, não podem ser alterados pela legislação interna.

II. Cabe à lei complementar dispor sobre a vedação a que se estabeleçam limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais.

III. A União não pode criar situação de isenção ao ICMS, por via indireta, ou seja, por meio de tratado ou convenção internacional que garanta ao produto estrangeiro a mesma tributação do similar nacional.

a) As três afirmações são verdadeiras.

b) Só é verdadeira a primeira asserção.

c) Só é falsa a terceira afirmação.

d) Só são verdadeiras as duas últimas

e) São todas falsas.

7) (FUNDATEC – 2011 – PGE-RS - Procurador do Estado) — Em relação ao Sistema Constitucional Tributário, analise as assertivas abaixo:

I. Os impostos são tributos não vinculados, ao passo que as taxas são tributos vinculados no que diz respeito à atuação estatal.

II. Para a criação de qualquer tributo, o veículo legislativo apropriado é a lei ordinária.

III. Admite-se a edição de medida provisória para a instituição de empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de guerra externa.

IV. A instituição de impostos extraordinários se faz mediante lei ordinária.

Após análise, pode-se dizer que:

a) Está incorreta apenas a assertiva I.

b) Estão corretas apenas as assertivas I e IV.

c) Estão corretas apenas as assertivas II e IV.

d) Estão incorretas apenas as assertivas II, III e IV.

e) Todas as assertivas estão incorretas.

8) (FMP Concursos - 2014 - PGE-AC - Procurador do Estado) — Dadas as assertivas abaixo, assinale a alternativa correta.

a) Dentre as fontes do Direito Tributário, destaca-se o papel da lei complementar, espécie legislativa que deve regular o fato gerador, os contribuintes e a base de cálculo de todos os tributos discriminados na Constituição Federal.

b) Embora o Sistema Constitucional Tributário estabeleça a competência dos entes públicos para instituir impostos, é certo afirmar que os municípios podem delegar a instituição da contribuição para custeio da iluminação pública aos Estados-membros onde estiverem situados, sempre que a medida atender ao princípio da uniformidade tributária.

c) Compete ao Senado Federal, mediante a edição de decreto legislativo, estabelecer as alíquotas aplicáveis nas operações interestaduais sujeitas ao Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

d) A lei ordinária é instrumento de imposição tributária por excelência, tanto que, ressalvadas as exceções postas na Constituição Federal, os impostos federais são instituídos por meio da referida espécie legislativa.

9) (PGE-GO - 2010 - Procurador do Estado) — O Supremo Tribunal Federal recentemente editou a Súmula Vinculante n. 8, segundo a qual são inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/91, que fixam em dez anos os prazos decadencial e prescricional das contribuições para a seguridade social. Nos julgamentos que precederam e embasaram sua edição, restou assentado por aquela Corte que:

a) a Constituição Federal de 1988 reservou expressamente à lei complementar a enumeração dos meios de extinção e suspensão do crédito tributário, entre os quais, inclusive, a prescrição e decadência tributários.

b) à norma geral em matéria de legislação tributária, sujeita à lei complementar, compete dispor sobre o método de contagem dos prazos de prescrição e decadência, sendo permitida a lei ordinária própria da entidade tributante a fixação dos prazos decadenciais e prescricionais.

c) embora as contribuições sejam espécies tributárias, as contribuições para a seguridade social encontram tratamento específico no artigo 195 da Constituição e, por conseguinte, são excluídas do regime da obrigatoriedade de use da lei complementar para dispor sobre prescrição e decadência.

d) a vedação ao tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente não configura óbice à regulação de aspectos específicos dos temas de prescrição e decadência do crédito tributário, por parte dos diversos entes da Federação.

e) são legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/91 e não impugnados até 11 de junho de 2008, data em que o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade incidental desses dispositivos, com modulação de efeitos.

10) (VUNESP - 2023 - TJ-RJ - Juiz Substituto) — Assinale a alternativa correta, com base nas disposições constitucionais e do Código tributário Nacional.

a) Os empréstimos compulsórios no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional podem ser cobrados no mesmo exercício financeiro em que forem instituídos.

b) A competência para instituir contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública é exclusiva dos Estados e Municípios.

c) A imunidade recíproca veda a cobrança de tributos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros, assim entendidos os entes tributantes.

d) As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico não incidem sobre as receitas decorrentes de exportação, mas incidem sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços.

e) Os serviços utilizados pelo contribuinte, para efeito de cobrança de taxa, são considerados específicos quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

GABARITO COMENTADO

1) Gabarito: A

Comentários: Conforme a CF/88 em seu **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; [letra “a” correta]
> **II –** regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; (letra “b” incorreta)
> **III -** estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

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, inclusive em relação aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023).

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156-A, das contribuições sociais previstas no art. 195, I e V, e § 12 e da contribuição a que se refere o art. 239. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

2) Gabarito: D

Comentários: De acordo com a CF/88, no art. 151: É vedado à União: **I -**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 sócio-econômico entre as diferentes regiões do País.

3) Gabarito: ERRADO

Comentários: De acordo com o § 2º do art. 155 da CF/88: **§ 2º** O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] **XII -** cabe à lei complementar: g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Trata-se de um “convênio de subordinação”, por meio do qual, por determinação da CF/88, inova-se no ordenamento jurídico.

4) Gabarito: A

Comentários:

a) O Art. 100 do CTN: São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

b) O Art. 96 do CTN: 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.

c) O Art. 98 do CTN: Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

d) O Art. 99 do CTN: O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.

e) O Art. 100 do CTN: São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: [...] III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

5) Gabarito: D

Comentários: A CF/88, no art. 146: "Cabe à lei complementar: II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar".

6) Gabarito: C

Comentários:

I. verdadeira.

O art. 98 do CTN permite a distinção entre os chamados tratados-contratos e os tratados-leis. Toda a construção a respeito da prevalência da norma interna com o poder de revogar os tratados, equiparando-os à legislação ordinária, foi feita tendo em vista os designados tratados, contratos, e não os tratados-leis (REsp. 426.945/PR, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Rel. p/ Acórdão Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/06/2004, DJ 25/08/2004, p. 141).

II. verdadeira. Artigo 146, II, da CF/88.

III. falsa. 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. O art. 98 do CTN 'possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios' (voto do eminente ministro Ilmar Galvão). No direito internacional, apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, § 2º, da CF), dela não dispondo 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, III, da Constituição (RE 229.096, rel. p/ o ac. min. Cármen Lúcia, j. 16-8-2007, P, DJE de 11-4-2008).

7) Gabarito: B

Comentários:

I. Correta. Art. 16 do CTN e art. 145 da CF/88.

II. Errada. Há tributos que são criados por lei complementar, como é o caso dos empréstimos compulsórios do art. 148 da CF/88.

III. Errada. Os empréstimos compulsórios somente podem ser criados mediante lei complementar e, portanto, não poderão ser criados por meio de medidas provisórias. Dessa maneira, a CF/88, em seu art. 148 afirma: "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."

IV. Correta.

8) Gabarito: D

Comentários:

a) A CF/88, no art. 146 expõe que: "Cabe à lei complementar: [...] II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar".

b) O art. 149-A da CF/88 afirma: "Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III."

c) O art. 155 da CF: "[...] IV - resolução [e não Decreto Legislativo, portanto] do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação".

d) A lei ordinária é veículo legislativo que, em regra, cria o tributo e, portanto, implementa o princípio da legalidade tributária. A CF/88 não cria tributos, define competências. A lei complementar, com algumas exceções, também não cria tributos, mas complementa a Constituição. A regra, portanto, é a lei ordinária exercer a tarefa de criar, em abstrato, o tributo, que, em concreto, nascerá com a ocorrência do fato gerador nela previsto.

9) Gabarito: E

Comentários: Súmula Vinculante n.º 8 do STF: "São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário."

10) Gabarito: D

a) Na hipótese do enunciado, em conformidade com a CF, o tributo deve respeitar a anterioridade do exercício financeiro. Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: (...) II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

b) Os Estados não possuem a competência enunciada, e o DF possui. Apenas o DF e os Municípios possuem a referida competência, nos termos do Art. 149-A da CF.

c) Pela imunidade tributária recíproca, do Art. 150, VI, a, da CF, apenas os impostos não podem ser cobrados. A questão está errada ao se referir, genericamente, a "tributos".

d) Cobrança da literalidade do Art. 149, §2º, I e II, da CF, que traz uma imunidade à exportação, ao tempo em que permite a cobrança na importação.

e) Houve aqui uma capciosa troca entre os conceitos constantes no art. 79, II, do CTN, quais sejam: "Específicos" - quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidades públicas; "Divisíveis" - quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos usuários.


Legislação tributária
Leis complementares
Tributos criados por lei complementar
Art. 148, 153, 154 e 195 do CTN
A ausência de hierarquia entre a lei ordinária e a lei complementar
Art. 150 do CTN
Lei ordinária
Art. 97 do CTN
Medidas provisórias
Art. 62 da CF/1988
Tratados Internacionais
Art. 98 do CTN
Normas complementares tributárias
Art. 100 e 103 do CTN
Aplicação da legislação tributária
Principal
Art. 105, 114 e 144 do CTN
Obrigação de pagar tributo
Acessória
Art. 106, II, 115 e 144, § 1º, do CTN
Fazer ou não fazer

7 INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

O art. 107 do CTN dispõe que:

> **Art. 107.** A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.

No que diz respeito ao Direito Tributário, outra fonte poderá ser adotada somente se não houver previsão específica na legislação tributária.

Prosseguindo, o art. 108 do CTN trata da integração da legislação tributária, ou seja, sobre o que fazer no caso de ausência de disposição expressa acerca de determinada questão.

> **Art. 108.** Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:
> **I -** a analogia;
> **II -** os princípios gerais de direito tributário;
> **III -** os princípios gerais de direito público;
> **IV -** a equidade.
> **§ 1º** O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.
> **§ 2º** O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Há uma ordem sucessiva a ser respeitada:

- Analogia (lei);
- Princípios gerais de Direito Tributário;
- Princípio gerais de Direito Público;
- Equidade.

Em síntese, o art. 108 somente será aplicado se faltar dispositivo legal que trate de uma determinada situação, haja vista vigorar no Brasil o sistema do *civil law*.

Os mecanismos acima destacados só podem ser aplicados quando o sistema posto não ofertar a resolução legal de determinado conflito ou pretensão resistida.

A ordem disposta no artigo deve ser observada.

Na analogia, a fonte é a lei. Verificar-se-á na lei uma situação semelhante àquela para a qual não há dispositivo legal e, assim, aplicá-la.

- **§ 1º:** determinação voltada às autoridades, que não poderão empregar analogia que resulte em exigência de tributo não previsto em lei. Trata-se, portanto, do princípio da taxatividade tributária. Ou seja, para que o Estado invada a propriedade de particular, é necessário haver previsão legal.
- **§ 2º:** por mais triste ou justo que a situação possa parecer, não é permitido dispensar o pagamento do tributo por analogia, já que resultará em renúncia de receita. Se é necessário lei para cobrar tributo, assim também o é para renunciar receita.

Portanto, o CTN traz quatro métodos de integração: a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de Direito Público e a equidade.

A aplicação de tais mecanismos é sucessiva, assim, a analogia tem preferência. O CTN hierarquiza os modos de integração da legislação tributária, em verdade.

Contudo, tenhamos sempre em mente: o pressuposto para a colmatação normativa, a partir dos métodos integrativos, é o vazio normativo na regulação de determinado tema.

Somente partirá o operador tributarista para o rol do art. 108 se cumprido o requisito de seu *caput*: ausência de disposição expressa.

A analogia constitui método de integração da legislação tributária mediante aplicação da lei à situação de fato nela não prevista, mas cuja análise revele a identidade dos elementos essenciais e a adequação da norma para também em tal situação alcançar o fim pretendido pelo legislador.

A analogia, embora vá além da interpretação extensiva, também tem campo de aplicação no Direito Tributário, sendo certo que, em face da legalidade absoluta que deve ser observada para a instituição e a majoração de tributos (art. 150, I, da CF/88), ela não pode ser aplicada para estender a exigência de tributo a situação não prevista expressamente na lei, conforme vedação inequívoca constante do § 1º do art. 108 do CTN, acima transcrito.

Contudo, o Direito Tributário não se exaure nas normas impositivas, não se restringe às leis instituidoras de tributos. Envolve tudo o mais que diz respeito à tributação. A analogia, aliás, nos termos do art. 108 do CTN, é modo preferencial de integração da legislação tributária e assim tem sido aplicada inúmeras vezes.

Caso infrutífera a utilização do recurso analógico, o intérprete deve utilizar, de maneira imediata e sucessiva, conforme o inciso II do art. 108 do CTN, os princípios gerais de Direito Tributário.

Tais princípios podem ser extraídos diretamente da Constituição Federal (arts. 150 a 152, dentre outros), como é o caso da legalidade, irretroatividade, anterioridade, vedação ao efeito confiscatório etc.

Ainda no campo da hermenêutica, não sendo encontrada a resolução para o caso, após as tentativas iniciais ao recurso analógico e aos princípios gerais do Direito Tributário, o intérprete deve se socorrer dos princípios gerais do Direito Público.

Busca-se preencher o campo de investigação, objeto de lacuna, por meio dos balizamentos principiológicos do Direito Constitucional, do Direito Administrativo, do Direito Penal, entre outros.

- **São exemplos de princípios gerais do Direito Público:** o princípio da ampla defesa e do contraditório, o princípio da moralidade administrativa, o princípio da presunção de inocência etc.
- **São exemplos de máximas oriundas de Princípios Gerais do Direito Público:** "a Constituição, quando quer os fins, concede igualmente os meios adequados" (teoria dos poderes implícitos); "quem pode o mais, geralmente, pode o menos"; "o todo explica as partes"; "as exceções são restritas"; e, ainda, alguns princípios utilizados: princípio da ampla defesa e do contraditório; princípio da moralidade administrativa; princípio da presunção de inocência; princípio da razoabilidade e da proporcionalidade etc.

Equidade, por sua vez, é uma palavra com vários significados, um conceito multissignificativo, uma verdadeira cláusula geral. Há equidade interpretativa quando o juiz, perante a dificuldade de estabelecer o sentido e o alcance de um contrato, por exemplo, decide com um justo comedimento; há a equidade corretiva, que contempla o equilíbrio das prestações, reduzindo, por exemplo, o valor da cláusula penal; há a

equidade quantificadora, que atua na hipótese de fixação do *quantum* indenizatório; há a equidade integrativa, na qual a equidade é fonte de integração, e ainda há a equidade processual, ou juízo de equidade, conjunto de princípios e diretivas que o juiz utiliza de modo alternativo, quando a lei autoriza ou permite que as partes a requeiram, como ocorre nos casos de arbitragem.

A equidade, em síntese, é a mitigação do rigor da lei. Por ela se faz um abrandamento legal no intuito de realizar a sua adequação ao caso concreto. A equidade permite que se humanize a aplicação da norma e se utilize o critério de "justiça ao caso concreto", pautando-se o aplicador da lei pelo "senso geral de justiça". O vocábulo indica o conjunto de princípios imutáveis de justiça que levam o juiz a um critério de moderação e de igualdade.

Especificamente no que se refere à sua função na integração e aplicação do Direito Tributário, a equidade diz respeito à consideração das circunstâncias peculiares ao caso concreto, que demonstram o descabimento de uma norma geral que não as tenha considerado e cuja incidência pura e simples levaria a uma solução que não se pode entender que tenha sido pretendida pelo legislador por implicar um resultado irrazoável, desproporcional ou de qualquer outro modo ofensivo aos direitos e garantias do sujeito passivo da obrigação tributária.

Contudo, cabe destacar que a invocação da equidade se aplica para corrigir um erro involuntário do legislador, que deixou de contemplar um caso novo e inédito que se apresenta ao juiz; e que não se admite a aplicação da equidade para que o juiz se rebele contra a regra geral determinada pela norma, mas como um complemento a ela.

Nos termos do § 2º do art. 108 do CTN, "o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido".

Nesse sentido, conforme o texto do art. 109 do CTN:

> **Art. 109**. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Trata-se de norma jurídica. E para que se dê segurança jurídica à decisão, esta deverá se pautar em normas jurídicas. Assim, toda vez que for necessário um conceito, por exemplo, para definir o que é doação, será preciso se valer do diploma civil. Porém, as consequências jurídicas e os efeitos tributários são de competência do CTN. Desse modo, a utilização de institutos, conceitos, formas e princípios gerais do Direito Privado: quem cuida dos efeitos, da definição tributária, é o CTN.

Dispõe o art. 110 do CTN:

> **Art. 110.** A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Nada mais é do que uma previsão óbvia. O legislador ordinário não pode instituir IPVA para incidir sobre a propriedade de uma bicicleta, por exemplo, porque a CF/88 é clara no sentido de que o IPVA só incide sobre a propriedade de veículo automotor.

Assim, o legislador tributário terá que se atentar ao que a CF/88 definiu como hipótese de incidência e não poderá deturpar os conceitos estabelecidos por ela.

Ex.: mercadoria é um bem de consumo. O legislador não poderá aumentar aquilo que é transmitido em uma relação de consumo, em regra.

O Direito Privado é relevante para o tributarista. Quando o legislador tributário se refere a institutos, conceitos e formas de Direito Privado — e o faz a todo momento —, cabe ao aplicador buscar nesse ramo, inclusive mediante a consideração dos princípios gerais de Direito Privado, a sua definição e o seu alcance.

Contudo, a incidência tributária (ou a consequência normativa) é independente da definição do instituto jurídico. Em outras palavras, tem-se um pressuposto fático normativo ("ser proprietário, possuidor" etc.) e uma consequência tributária.

O pressuposto fático normativo tem seus contornos delimitados e a interpretação encontrada a partir do Direito Privado; a consequência tributária, como o pagamento do tributo, tem seu sentido e alcance definidos pelo próprio Direito Tributário.

Em síntese, "cada um age no seu quadrado". É por isso que o art. 110 afirma que a lei tributária não pode invadir o "quadrado" da legislação civil, não sendo permitida a alteração de "institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias".

1. INTERPRETAÇÃO LITERAL (ART. 111 DO CTN)

> **Art. 111**. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:
> **I -** suspensão ou exclusão do crédito tributário;
> **II -** outorga de isenção;
> **III -** dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Portanto, será literalmente interpretada a lei que disponha sobre a suspensão ou exclusão do crédito tributário, a outorga de isenção e a dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Não custa lembrar quais são as hipóteses legais do CTN de suspensão e exclusão do crédito tributário:

> **Art. 151**. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:
> **I -** moratória;
> **II -** o depósito do seu montante integral;
> **III -** as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
> **IV -**a concessão de medida liminar em mandado de segurança.
> **V -** a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;
> **VI -** o parcelamento.
> **Parágrafo único.** O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações assessórios dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.
> [...]
> **Art. 175.** Excluem o crédito tributário:
> **I -**a isenção;
> **II -** a anistia.
> **Parágrafo único**. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça, em recurso paradigmático, entendeu ser impossível a extensão de benefício fiscal não contemplado nas situações descritas em lei:

> **TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. IMPOSTO DE RENDA. ISENÇÃO. SERVIDOR PÚBLICO PORTADOR DE MOLÉSTIA GRAVE. ART. 6º DA LEI N.º 7.713/88 COM ALTERAÇÕES POSTERIORES. ROL TAXATIVO. ART. 111 DO CTN. VEDAÇÃO À INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA**.
> **1**. A concessão de isenções reclama a edição de lei formal, no afã de verificar-se o cumprimento de todos os requisitos estabelecidos para o gozo do favor fiscal.
> **2**. O conteúdo normativo do art. 6º, XIV, da Lei n.º 7.713/88, com as alterações promovidas pela Lei n.º 11.052/2004, é explícito em conceder o benefício fiscal em favor dos aposentados portadores das seguintes moléstias graves: moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma. Por conseguinte, o rol contido no referido dispositivo legal é taxativo (*numerus clausus*), vale dizer, restringe a concessão de isenção às situações nele enumeradas.
> **3.** Consectariamente, revela-se interditada a interpretação das normas concessivas de isenção de forma analógica ou extensiva, restando consolidado entendimento no sentido de ser incabível interpretação extensiva do aludido benefício à situação que não se enquadre no texto expresso da lei, em conformidade com o estatuído pelo art. 111, II, do CTN. (Precedente do STF: RE 233652 / DF - Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Segunda Turma, DJ 18-10-2002. Precedentes do STJ: EDcl no AgRg no REsp 957.455/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/05/2010, DJe 09/06/2010; REsp 1187832/RJ, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/05/2010, DJe 17/05/2010; REsp 1035266/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 04/06/2009; AR 4.071/CE, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/04/2009, DJe 18/05/2009; REsp 1007031/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/02/2008, DJe 04/03/2009; REsp 819.747/CE, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/06/2006, DJ 04/08/2006)
> **4.** *In casu*, a recorrida é portadora de distonia cervical (patologia neurológica incurável, de causa desconhecida, que se caracteriza por dores e contrações musculares involuntárias - fls. 178/179), sendo certo tratar-se de moléstia não encartada no art. 6º, XIV, da Lei n.º 7.713/88.
> **5.** Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.
> (REsp 1116620/BA, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/08/2010, DJe 25/08/2010)

No mesmo sentido, são os seguintes precedentes do Superior Tribunal de Justiça:

> **PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INOCORRÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA. PACTO DE NÃO CONCORRÊNCIA. VERBAS RECEBIDAS. ISENÇÃO. INEXISTÊNCIA.**
> **1.** Conforme estabelecido pelo Plenário do STJ, "aos recursos interpostos com fundamento no CPC/2015 (relativos a decisões publicadas a partir de 18 de março de 2016) serão exigidos os requisitos de admissibilidade recursal na forma do novo CPC" (Enunciado Administrativo n. 3/STJ).
> **2.** Inexiste violação do art. 535 do CPC/1973 quando o Tribunal de origem enfrenta os vícios alegados nos embargos de declaração e emite pronunciamento fundamentado, ainda que contrário à pretensão da recorrente.
> **3.** Nos termos do art. 43 do Código Tributário Nacional, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação

de ambos; ou II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior, sendo que "a incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção".
4. Eventual isenção do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza não pode ser reconhecida se inexistir expressa previsão em lei, com a especificação das condições e requisitos para sua concessão (arts. 111 e 176 do CTN).
5. *In casu*, não estando prevista na lei isenção específica para as verbas recebidas em face de pacto de não concorrência e confidencialidade, os valores devem ser regularmente tributados pelo Imposto de Renda, por caracterizarem acréscimo patrimonial.
6. "Pacífico o entendimento da Primeira Seção desta Corte no sentido de que a verba paga por liberalidade do empregador, isto é, verba paga na ocasião da rescisão unilateral do contrato de trabalho sem obrigatoriedade expressa em lei, convenção ou acordo coletivo, tem natureza remuneratória". (REsp 1.102.575/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado pela sistemática dos repetitivos em 23/09/2009).
7. Recurso especial desprovido.
(REsp 1679495/SP, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/02/2020, DJe 10/03/2020)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 1.022 DO CPC NÃO CONFIGURADA. IMPOSTO DE RENDA. PORTADORES DE MOLÉSTIA GRAVE. ART. 6º, XIV, DA LEI N.º 7.713/1988. ISENÇÃO SOBRE PROVENTOS DE APOSENTADORIA E PENSÃO. INTERPRETAÇÃO LITERAL. ART. 111, II, DO CTN. INCLUSÃO DE DIFERENÇAS SALARIAIS, RECONHECIDAS JUDICIALMENTE EM RECLAMATÓRIA TRABALHISTA. NÃO INCLUSÃO. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. PREJUDICIALIDADE.
1. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 1.022 do CPC.
2. A jurisprudência do STJ sedimentou-se no sentido de que o Imposto de Renda não incide sobre os proventos de aposentadoria ou pensão percebidos por portadores de moléstias graves nos termos do art. 6º, XIV, da Lei n.º 7.713/1988.
3. Dois são os requisitos para a isenção: a) subjetivo: que o contribuinte seja portador de uma das doenças listadas na norma tributária (art. 6º, XIV, da Lei n.º 7.713/1988) e b) objetivo: que a verba percebida corresponda à aposentadoria ou pensão, ainda que a doença seja superveniente ao ato de transferência para a inatividade laboral.
4. A norma do art. 111, II, do CTN desautoriza a possibilidade de alargar a interpretação da norma isentiva para alcançar remuneração de outra natureza (*in casu*, crédito decorrente de diferenças salariais, reconhecido judicialmente em Reclamatória Trabalhista), ainda que disponibilizada no período no qual o contribuinte já esteja no gozo da isenção.
5. Aplicada a orientação jurisprudencial do STJ no caso concreto, fica prejudicado o conhecimento do recurso pela alínea "c".
6. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, não provido.
(REsp 1825124/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/09/2019, DJe 11/10/2019)

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO DE RENDA. ISENÇÃO. PORTADOR DE MOLÉSTIA GRAVE. ARTIGO 6º, XIV, DA LEI N.º 7.713/1988. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. ARTIGO 111 DO CTN. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO 1.116.620/BA. DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA. RELAÇÃO DE TRATO SUCESSIVO. PRECEDENTES.
1. O artigo 6º, inciso XIV, da Lei n.º 7.713/1988, confere isenção de imposto de renda sobre os proventos de aposentadoria ou reforma percebidos por portadores de moléstias graves.
2. A norma disposta no artigo 111, II, do CTN, desautoriza a possibilidade de alargar a interpretação da norma isentiva. Nesse contexto, não se pode admitir a concessão de isenção tributária a quem não preenche os requisitos legais, como no caso dos autos, uma vez que, a interpretação literal do artigo 6º, inciso XIV, da Lei n.º 7.713/1988, nos permite concluir que a isenção de imposto de renda ali prevista se dá, exclusivamente, sobre os proventos de aposentadoria, não alcançando a remuneração do portador de moléstia grave que continua em atividade. REsp 1.116.620/BA, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 25/8/2010, julgado sob o rito dos recursos repetitivos.

> **3.** Os descontos tributários realizados nas remunerações dos contribuintes configuram relações jurídicas de trato sucessivo, que se renovam mês a mês, pois não há um ato único e de efeitos permanentes. Logo, não importa o tempo do ato administrativo que determinou o abatimento, a contagem do prazo decadencial para rever o ato se dá a partir de cada desconto efetuado. Precedentes.
> **4.** Recurso em mandato de segurança não provido.
> (RMS 47.882/CE, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/03/2019, DJe 22/03/2019)

> **TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA - IRPF. JUROS DE MORA RECEBIDOS EM AÇÃO TRABALHISTA. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SE NÃO ISENTA A VERBA PRINCIPAL. RECURSO PROVIDO**.
> **1**. Não viola o art. 535, II, do CPC acórdão que, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos trazidos pelo vencido, adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia.
> **2**. As indenizações trabalhistas tipificam a hipótese de incidência do imposto de renda prevista no art. 43, II, do Código Tributário Nacional, não se sujeitando ao tributo tão somente aquelas isentas em decorrência de lei.
> **3**. Os juros moratórios pelo atraso no pagamento das remunerações tributadas são também considerados rendimentos tributáveis, pois configuram acréscimo patrimonial e não estão beneficiados por isenção.
> **4**. A isenção é causa de exclusão do crédito tributário (art. 175, II, CTN) e somente a lei pode estabelecer as hipóteses de exclusão dos créditos tributários (art. 97, VI, CTN).
> 5. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção (art. 111, II, CTN).
> **6**. Incide Imposto de Renda sobre os juros moratórios devidos pelo atraso no pagamento de rendimentos tributáveis (§ 3º do art. 43 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, que possui como fundamento legal o parágrafo único do art. 16 da Lei n.º 4.506/64).
> **7.** Recurso provido para reconhecer a legitimidade da incidência do Imposto de Renda sobre os juros moratórios recebidos pelo autor da ação em virtude de sentença proferida no âmbito da reclamação trabalhista.
> **8.** Determina-se o retorno dos autos ao Tribunal de origem para que prossiga no julgamento da apelação da Fazenda Nacional, cuja análise ficara prejudicada em face do provimento dado à apelação do contribuinte.
> (REsp 1002665/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, Rel. p/ Acórdão Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/05/2013, DJe 15/02/2016)

Sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal julgou improcedente Ação Direta de Inconstitucionalidade proposta pela PGR na qual se pretendia estender aos trabalhadores da ativa a isenção de imposto de renda concedida em lei aos inativos portadores de doenças graves.

Segue a elucidativa ementa do julgamento:

> **EMENTA: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA SOBRE PROVENTOS DE APOSENTADORIA OU REFORMA. REQUISITOS LEGAIS CUMULATIVOS E RAZOÁVEIS. IMPOSSIBILIDADE DE AMPLIAÇÃO DA ISENÇÃO POR DECISÃO JUDICIAL. RESPEITO AOS PRINCÍPIOS DA SEPARAÇÃO DE PODERES E LEGALIDADE ESTRITA (ARTS. 2º E 150, § 6º, DA CONSTITUIÇÃO). CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 6º DA LEI N.º 7.713/1988. IMPROCEDÊNCIA.**
> **1.** A concessão de isenção tributária configura ato discricionário do ente federativo competente para a instituição do tributo e deve estrito respeito ao princípio da reserva legal (art. 150, § 6º, da Constituição Federal).
> **2.** A legislação optou por critérios cumulativos absolutamente razoáveis à concessão do benefício tributário, quais sejam, inatividade e enfermidade grave, ainda que contraída após a aposentadoria ou reforma. Respeito à dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da Constituição Federal), aos valores sociais do trabalho (art. 1º, IV, da CF) e ao princípio da igualdade (art. 5º, caput, da CF).

> **3.** Impossibilidade de atuação do Poder Judiciário como legislador positivo, ampliando a incidência da concessão de benefício tributário, de modo a incluir contribuintes não expressamente abrangidos pela legislação pertinente. Respeito à Separação de Poderes. Precedentes.
> **4.** Os poderes de Estado devem atuar de maneira harmônica, privilegiando a cooperação e a lealdade institucional e afastando as práticas de guerrilhas institucionais, que acabam minando a coesão governamental e a confiança popular na condução dos negócios públicos pelos agentes políticos.
> **5.** Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente.
> (ADI 6025, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 20/04/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-161. DIVULG 25-06-2020. PUBLIC 26-06-2020)

Conclusivamente, nas hipóteses do art. 111, não há como se pretender atribuir à interpretação da legislação tributária um caráter restritivo nem extensivo, mas conforme a vontade do legislador e o que se possa extrair da lei.

2. A INTERPRETAÇÃO DO ART. 144, § 1°, DO CTN

Muito embora deslocado do grupo de dispositivos específicos que tratam da vigência, aplicação, interpretação e integração, o § 1º do art. 144 do CTN é deveras relevante. Vejamos a disposição normativa:

> **Art. 144**. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.
> **§ 1º** Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.
> **§ 2º** O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Esse dispositivo legal permite a retroação das "normas tributárias adjetivas" (processuais ou procedimentais), relativas ao subsistema de legislação tributária da administração tributária e das obrigações acessórias.

Por uma questão de isonomia, se uma determinada norma é capaz de identificar a ocorrência de fatos geradores que, por algum motivo evasivo, deixaram de ser informados e apurados, poderá haver retroação normativa.

Ocorre de, muitas vezes, a tributação funcionar com diversos "buracos" técnicos, os quais permitem que alguns contribuintes deixem de pagar os seus tributos, evadindo-se.

Se uma lei posterior vier e "tapar" esses buracos, identificando os contribuintes faltosos que, lá atrás, deveriam ter pago o tributo, mas não o fizeram, haverá a possibilidade de retroação normativa.

Não seria justa uma solução diversa, especialmente com os contribuintes que, ao tempo e modo corretos, mesmo com a oportunidade de se evadir, pagaram regularmente seus tributos. Nesse sentido, sobre o tema, colacionamos relevantes precedentes paradigmáticos do STJ e do STF:

> **TEMA 275 – repetitivo do STJ**
> **PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO SEM AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS REFERENTES A FATOS IMPONÍVEIS**

ANTERIORES À VIGÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR 105/2001. APLICAÇÃO IMEDIATA. ARTIGO 144, § 1º, DO CTN. EXCEÇÃO AO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE.

1. A quebra do sigilo bancário sem prévia autorização judicial, para fins de constituição de crédito tributário não extinto, é autorizada pela Lei n.º 8.021/90 e pela Lei Complementar 105/2001, normas procedimentais, cuja aplicação é imediata, à luz do disposto no artigo 144, § 1º, do CTN.

2. O § 1º, do artigo 38, da Lei n.º 4.595/64 (revogado pela Lei Complementar 105/2001), autorizava a quebra de sigilo bancário, desde que em virtude de determinação judicial, sendo certo que o acesso às informações e esclarecimentos, prestados pelo Banco Central ou pelas instituições financeiras, restringir-se-iam às partes legítimas na causa e para os fins nela delineados.

3. A Lei n.º 8.021/90 (que dispôs sobre a identificação dos contribuintes para fins fiscais), em seu artigo 8º, estabeleceu que, iniciado o procedimento fiscal para o lançamento tributário de ofício (nos casos em que constatado sinal exterior de riqueza, vale dizer, gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte), a autoridade fiscal poderia solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no artigo 38, da Lei n.º 4.595/64.

4. O § 3º, do artigo 11, da Lei n.º 9.311/96, com a redação dada pela Lei n.º 10.174, de 9 de janeiro de 2001, determinou que a Secretaria da Receita Federal era obrigada a resguardar o sigilo das informações financeiras relativas à CPMF, facultando sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente.

5. A Lei Complementar 105, de 10 de janeiro de 2001, revogou o artigo 38, da Lei n.º 4.595/64, e passou a regular o sigilo das operações de instituições financeiras, preceituando que não constitui violação do dever de sigilo a prestação de informações, à Secretaria da Receita Federal, sobre as operações financeiras efetuadas pelos usuários dos serviços (artigo 1º, § 3º, inciso VI, c/c o artigo 5º, caput, da aludida lei complementar, e 1º, do Decreto 4.489/2002).

6. As informações prestadas pelas instituições financeiras (ou equiparadas) restringem-se a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e os montantes globais mensalmente movimentados, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos a partir deles efetuados (artigo 5º, § 2º, da Lei Complementar 105/2001).

7. O artigo 6º, da lei complementar em tela, determina que: "Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária."

8. O lançamento tributário, em regra, reporta-se à data da ocorrência do fato ensejador da tributação, regendo-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada (artigo 144, caput, do CTN).

9. O artigo 144, § 1º, do Codex Tributário, dispõe que se aplica imediatamente ao lançamento tributário a legislação que, após a ocorrência do fato imponível, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

10. Consequentemente, as leis tributárias procedimentais ou formais, conducentes à constituição do crédito tributário não alcançado pela decadência, são aplicáveis a fatos pretéritos, razão pela qual a Lei n.º 8.021/90 e a Lei Complementar 105/2001, por envergarem essa natureza, legitimam a atuação fiscalizatória/investigativa da Administração Tributária, ainda que os fatos imponíveis a serem apurados lhes sejam anteriores (Precedentes da Primeira Seção: EREsp 806.753/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 22.08.2007, DJe 01.09.2008; EREsp 726.778/PR, Rel. Ministro Castro

Meira, julgado em 14.02.2007, DJ 05.03.2007; e EREsp 608.053/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 09.08.2006, DJ 04.09.2006).

11. A razoabilidade restaria violada com a adoção de tese inversa conducente à conclusão de que Administração Tributária, ciente de possível sonegação fiscal, encontrar-se-ia impedida de apurá-la.

12. A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 facultou à Administração Tributária, nos termos da lei, a criação de instrumentos/mecanismos que lhe possibilitassem identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, respeitados os direitos individuais, especialmente com o escopo de conferir efetividade aos princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva (artigo 145, § 1º).

13. Destarte, o sigilo bancário, como cediço, não tem caráter absoluto, devendo ceder ao princípio da moralidade aplicável de forma absoluta às relações de direito público e privado, devendo ser mitigado nas hipóteses em que as transações bancárias são denotadoras de ilicitude, porquanto não pode o cidadão, sob o alegado manto de garantias fundamentais, cometer ilícitos. Isto porque, conquanto o sigilo bancário seja garantido pela Constituição Federal como direito fundamental, não o é para preservar a intimidade das pessoas no afã de encobrir ilícitos.

14. O suposto direito adquirido de obstar a fiscalização tributária não subsiste frente ao dever vinculativo de a autoridade fiscal proceder ao lançamento de crédito tributário não extinto.

15. *In casu*, a autoridade fiscal pretende utilizar-se de dados da CPMF para apuração do imposto de renda relativo ao ano de 1998, tendo sido instaurado procedimento administrativo, razão pela qual merece reforma o acórdão regional.

16. O Supremo Tribunal Federal, em 22.10.2009, reconheceu a repercussão geral do Recurso Extraordinário 601.314/SP, cujo *thema iudicandum* restou assim identificado: "Fornecimento de informações sobre movimentação bancária de contribuintes, pelas instituições financeiras, diretamente ao Fisco por meio de procedimento administrativo, sem a prévia autorização judicial. Art. 6º da Lei Complementar 105/2001."

17. O reconhecimento da repercussão geral pelo STF, com fulcro no artigo 543-B, do CPC, não tem o condão, em regra, de sobrestar o julgamento dos recursos especiais pertinentes.

18. Os artigos 543-A e 543-B, do CPC, asseguram o sobrestamento de eventual recurso extraordinário, interposto contra acórdão proferido pelo STJ ou por outros tribunais, que verse sobre a controvérsia de índole constitucional cuja repercussão geral tenha sido reconhecida pela Excelsa Corte.[10]

19. Destarte, o sobrestamento do feito, ante o reconhecimento da repercussão geral do *thema iudicandum*, configura questão a ser apreciada tão somente no momento do exame de admissibilidade do apelo dirigido ao Pretório Excelso.

20. Recurso especial da Fazenda Nacional provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1134665/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, DJe 18/12/2009)

3. TEMA 225 - REPERCUSSÃO GERAL DO STF

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO. DEVER DE PAGAR IMPOSTOS. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÃO DA RECEITA FEDERAL ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/01. MECANISMOS FISCALIZATÓRIOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A TRIBUTOS DISTINTOS DA CPMF. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. LEI N.º 10.174/01.

[10] Precedentes do STJ: AgRg nos EREsp 863.702/RN, Rel. Ministra Laurita Vaz, Terceira Seção, julgado em 13.05.2009, DJe 27.05.2009; AgRg no Ag 1.087.650/SP, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 18.08.2009, DJe 31.08.2009; AgRg no REsp 1.078.878/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.06.2009, DJe 06.08.2009; AgRg no REsp 1.084.194/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 05.02.2009, DJe 26.02.2009; EDcl no AgRg nos EDcl no AgRg no REsp 805.223/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Quinta Turma, julgado em 04.11.2008, DJe 24.11.2008; EDcl no AgRg no REsp 950.637/MG, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 13.05.2008, DJe 21.05.2008; e AgRg nos EDcl no REsp 970.580/RN, Rel. Ministro Paulo Gallotti, Sexta Turma, julgado em 05.06.2008, DJe 29.09.2008

1. O litígio constitucional posto se traduz em um confronto entre o direito ao sigilo bancário e o dever de pagar tributos, ambos referidos a um mesmo cidadão e de caráter constituinte no que se refere à comunidade política, à luz da finalidade precípua da tributação de realizar a igualdade em seu duplo compromisso, a autonomia individual e o autogoverno coletivo.
2. Do ponto de vista da autonomia individual, o sigilo bancário é uma das expressões do direito de personalidade que se traduz em ter suas atividades e informações bancárias livres de ingerências ou ofensas, qualificadas como arbitrárias ou ilegais, de quem quer que seja, inclusive do Estado ou da própria instituição financeira.
3. Entende-se que a igualdade é satisfeita no plano do autogoverno coletivo por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação das necessidades coletivas de seu Povo.
4. Verifica-se que o Poder Legislativo não desbordou dos parâmetros constitucionais, ao exercer sua relativa liberdade de conformação da ordem jurídica, na medida em que estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras, assim como manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um translado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal.
5. A alteração na ordem jurídica promovida pela Lei n.º 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição de competência administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que evidencia o caráter instrumental da norma em questão. Aplica-se, portanto, o artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional.
6. Fixação de tese em relação ao item "a" do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: "O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o translado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal".
7. Fixação de tese em relação ao item "b" do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: "A Lei n.º 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN".
8. Recurso extraordinário a que se nega provimento.
(RE 601314, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-198 DIVULG 15-09-2016 PUBLIC 16-09-2016)

4. QUESTÕES

QUESTÕES DE CONCURSO

1) (FCC - 2016 - SEGEP-MA - Procurador do Estado) — Sobre integração e intepretação da legislação tributária é correto afirmar que:

a) interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha, dentre outros, sobre outorga de isenção e de exclusão ou suspensão do crédito tributário.

b) é sistemática a interpretação no que se refere à exclusão do crédito tributário.

c) poderá o Fisco valer-se da analogia para exigir tributo por fato semelhante não descrito na hipótese de incidência.

d) o emprego da equidade pode resultar na dispensa de pagamento de tributo devido quando da integração da legislação tributária.

e) na interpretação da lei tributária é permitida a alteração de conceitos e institutos de direito privado utilizados para definir o fato gerador, desde que a alteração se faça por lei e que resulte em maior arrecadação tributária.

2) (CONSESP - 2015 – DAE - Bauru - Procurador Jurídico) — Em matéria tributária, analise as proposições apresentadas.

I. O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

II. O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

III. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.

IV. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, salvo quando se tratar de ato não definitivamente julgado que deixe de defini-lo como infração.

V. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção.

VI. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato.

A única proposição incorreta está contida em:

a) I.

b) II.

c) III.

d) IV.

e) V e VI.

3) (CONSESP - 2015 - DAE-Bauru - Procurador Jurídico) — De acordo com o Código Tributário, na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará, em último lugar,

a) a analogia.

b) os princípios gerais de direito tributário.

c) os princípios gerais de direito público.

d) os princípios gerais de direito privado.

e) a equidade.

4) (VUNESP - 2014 - Prefeitura de São José do Rio Preto - SP - Procurador do Município) — Nos termos do Código Tributário Nacional, é correto afirmar que

a) na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará em primeiro lugar os princípios gerais do direito tributário.

b) os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos, formas e para definição dos respectivos efeitos tributários.

c) as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, dentre outras modalidades, são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos.

d) se interpreta extensivamente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção, a fim de que um maior número de contribuintes possa ser por ela beneficiado.

e) no âmbito da integração da legislação tributária, o emprego da equidade poderá resultar na dispensa do tributo devido.

5) (FUNDATEC - 2011 - PGE-RS - Procurador do Estado) — De acordo com o disposto no Código Tributário Nacional, analise as assertivas abaixo:

I. Visando a corrigir distorções tributárias, admite-se o emprego da equidade para a dispensa do pagamento de tributo devido.

II. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre moratória e anistia.

III. Somente em caso de guerra, o emprego da analogia poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

IV. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre parcelamento e dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. Após análise, pode-se dizer que:

Após análise, pode-se dizer que:

a) Está incorreta apenas a assertiva III.

b) Estão corretas apenas as assertivas II e IV.

c) Estão corretas apenas as assertivas I, II e IV.

d) Estão incorretas apenas as assertivas II, III e IV.

e) Todas as assertivas estão incorretas.

6) (PGE-GO - 2010 - PGE-GO - Procurador do Estado) — A propósito da vigência da legislação tributária, é CORRETO afirmar:

a) A norma tributária sancionatória deve ser interpretada de maneira mail benéfica ao sujeito passivo.

b) A lei tributária deixa de viger enquanto não cumprir o princípio da anterioridade.

c) Os atos normativos editados pelas autoridades administrativas devem respeitar o princípio da anterioridade.

d) A norma que estabelece regras de processo administrativo tributário não se aplica às hipóteses em que o fato gerador já tenha sido aperfeiçoado.

e) A medida provisória ainda não vertida em lei revoga a lei que lhe é contrária.

7) (CESPE - 2008 - PGE-PI - Procurador do Estado) — Assinale a opção correta em relação a lançamento.

a) O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo não pode ser modificado.

b) O lançamento por homologação deve ser feito no prazo de cinco anos, a contar do primeiro ano seguinte ao fato.

c) O lançamento é regido pela lei vigente à data da ocorrência do fato gerador, desde que ela não seja revogada posteriormente.

d) O lançamento é o ato que dá origem à obrigação tributária.

e) O lançamento pode ser alterado por impugnação do sujeito passivo.

GABARITO COMENTADO

1) Gabarito: A

Comentários:

a) CORRETA. Art. 111 do CTN:

Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: II - outorga de isenção;

b) INCORRETA. Art. 111 do CTN:

Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário.

c) INCORRETA. Art. 111, § 1º, do CTN:

> [...] **§ 1º** O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.
> **§ 2º** O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

d) INCORRETA. Vide alternativa c.

e) INCORRETA. Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

2) Gabarito: D

Comentários:

I. CORRETA. Art. 108, § 1º, do CTN: "O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei."

II. CORRETA. Art. 108, § 2º, do CTN: "O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido."

III. CORRETA. Art. 106 do CTN: "A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados".
IV. INCORRETA. Art. 106 do CTN: "A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: [...] II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração".

V. CORRETA. Art. 111 do CTN: "Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: [...] II - outorga de isenção".

VI. CORRETA. "Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação legal do fato [...]."

3) Gabarito: E

Comentários:

> **Art. 108.** Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada [APPE]:
> **I -** a analogia;
> **II -** os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;
IV - a equidade.
§1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.
§2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

4) Gabarito: C

Comentários: CTN:

Art. 108: Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:
I – a analogia;
II – os princípios gerais de direito tributário;
III – os princípios gerais de direito público;
IV – a equidade.
Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:
I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
IV – os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha
II - outorga de isenção;

Art. 108 § 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

5) Gabarito: B

Comentários:

I. INCORRETA. Art. 108, § 2º, do CTN: "O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido."

II. CORRETA. Art. 111 do CTN: "Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias."

III. INCORRETA. Art. 108, § 1º, do CTN: "O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei."

IV. CORRETA. O parcelamento é hipótese de suspensão do crédito tributário. A resposta para o enunciado é a combinação dos artigos 111 e 151 do CTN:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:
I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;
II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. [...]

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:
VI – o parcelamento.

6) Gabarito: D

Comentários:

a) O art. 112 do CTN: "A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação."

b) Não se pode confundir vigência e eficácia. O princípio da anterioridade manipula a eficácia da lei, e não a sua vigência. A lei é vigente, mas só será eficaz quando cumprir o princípio da anterioridade. Contudo, não deixa de viger enquanto não cumpre o princípio da anterioridade.

c) O art. 103 do CTN c/c art. 100, I: "Art. 103. Salvo disposição em contrário, entram em vigor: I - os atos administrativos a que se refere o inciso I do artigo 100, na data da sua publicação; Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas".

d)Segundo o art. 105, do 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. Assim, com base nos ensinamentos de Ricardo Alexandre, esse dispositivo traz a reafirmação do princípio da irretroatividade, cujo objetivo é afirmar que a regra é a impossibilidade de aplicação da legislação tributária para o passado (em relação ao fato gerador que já tenha sido aperfeiçoado).

e) Prevalece na doutrina o entendimento de que a medida provisória não revoga lei que dispõe em sentido contrário, mas suspende-lhe a eficácia. A revogação dar-se-á, eventualmente, quando a medida provisória for convertida em lei.

7) Gabarito: E

Comentários:

a) INCORRETA. Art. 145 do CTN: "O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I - impugnação do sujeito passivo; II - recurso de ofício; III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149."

b) INCORRETA. Art. 150 do CTN: "O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. [...] § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

c) INCORRETA. Art. 144 do CTN: "O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. § 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das

autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros. § 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido."

d) INCORRETA. Art. 142 do CTN: "Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. "

e) CORRETA. Art. 145 do CTN: "O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I - impugnação do sujeito passivo; II - recurso de ofício; III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149."



8 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

1. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL E OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA

Alguns cidadãos ou pessoas jurídicas estão posicionados em um contexto de extrema facilidade para a identificação da ocorrência dos fatos da vida que são capazes de gerar uma obrigação tributária. Por exemplo, em uma imobiliária seu empreendimento consiste em agenciar e administrar imóveis de terceiros para oferecer a locação. A imobiliária, portanto, coloca-se como intermediária entre locadores e locatários, recebe os valores pelo aluguel referentes aos imóveis que administra, desconta sua comissão e repassa o restante aos donos dos imóveis.

Nessa relação, há um fato da vida que gera uma obrigação de pagar tributo, e, portanto, traz à tona o dever fundamental concreto de pagá-lo. Esse fato da vida se subsome a uma norma jurídica e gera uma obrigação tributária de pagar tributo (que chamaremos simplesmente de "fato gerador"), e se constitui em "auferir renda" (mediante o recebimento de aluguel).

Quando o dono do imóvel aufere o pagamento pelo aluguel, ele tem o dever fundamental de pagar o imposto à União pela renda auferida. Contudo, e a imobiliária? Esta não tem um dever específico fundamental de pagar tributo por essa renda (recebimento do aluguel), mas encontra-se em uma clássica posição de denunciante, ou seja, é capaz de "informar" à administração tributária (Fisco) que alguém auferiu renda.

Desse modo, se duas pessoas se encontram em uma calçada, uma querendo alugar um apartamento e a outra oferecendo um imóvel para alugar, o Fisco contará com o altruísmo e dever cívico para que se cumpra o dever de pagar o imposto sobre a renda; contudo, se uma empresa, pessoa jurídica, coloca-se como intermediária (imobiliária), o Fisco poderá lhe impor um dever de contribuir com o repasse das informações de todas as rendas que são pagas.

Nesse sentido, não se confunde o dever de pagar tributo com o dever de contribuir com a tributação; o dever fundamental de pagar tributos é insuficiente para explicar a imposição de obrigações a não contribuintes.

Surge a importância do dever de contribuir com a tributação, que é de todos, sujeitos passivos de tributo ou não. Assim, o dever fundamental de pagar o tributo tem como norte a capacidade contributiva; o dever de contribuir com a tributação tem como foco a capacidade de colaboração.

Tem-se em conta, no dever de contribuir, a posição que o terceiro ocupa e o dever de todas as pessoas naturais ou jurídicas de participar da construção de uma política tributária justa e isonômica.

Leandro Paulsen ensina que os deveres de colaboração têm um fundamento constitucional próprio, tal como o dever fundamental de pagar tributos, baseados ambos no Estado de direito democrático. O chamamento de todos, mesmo dos não contribuintes, ao cumprimento de obrigações com vista a viabilizar, facilitar e simplificar a tributação, dotando-a da praticabilidade necessária, encontra suporte no dever fundamental de colaboração com a administração tributária.

Para materializar esse dever, a Lei Complementar Nacional que traz as normas gerais de Direito Tributário — o Código Tributário Nacional — prevê as chamadas "obrigações tributárias acessórias".

A criação de "prestações positivas ou negativas" no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos é permitida pelo CTN. Lembremo-nos da imobiliária: ela está em uma posição de claro interesse da arrecadação e da fiscalização do tributo (imposto de renda), e os empreendimentos privados também devem agir no interesse da sociedade.

Assim, a legislação tributária, conceito legal extraído do art. 96 do CTN, pode criar deveres autônomos para pessoas jurídicas ou naturais em posições estratégicas para a arrecadação e fiscalização dos tributos.

Esse dever, repito, é autônomo relativamente ao dever de pagar tributos e, por esse motivo, é perfeitamente possível impor uma obrigação tributária acessória sem existir uma obrigação principal de pagar tributos.

Entes isentos ou imunes podem ser obrigados a fazer, ou não fazer algo no interesse da administração tributária. Esse é o dever fundamental de contribuir com a tributação, autônomo relativamente ao dever de pagar o tributo.

A obrigação tributária principal, portanto, é de pagar — entregar um numerário aos cofres públicos, seja a título de tributo, seja a título de sancionamento por uma conduta infratora (sancionamento tributário).

Note-se que, embora "encapsuladas" como "obrigações principais", o pagamento do tributo e o pagamento da multa tributária não se confundem e podem perfeitamente existir de modo independente.

Alguém pode pagar um tributo sem que tenha infringido qualquer norma tributária — e, portanto, não tenha que pagar concomitantemente uma multa tributária. Também pode ocorrer o inverso: o sujeito passivo pode descumprir uma norma tributária e obrigar-se ao pagamento da respectiva multa (consequência ou sancionamento da conduta ilícita), sem que seja necessariamente contribuinte ou responsável pelo pagamento de um tributo. Importante lembrar que o tributo não é o sancionamento de uma conduta, é a multa tributária que cumpre tal função.

Já as obrigações acessórias, por sua vez, servem para que se institua uma conduta ou abstenção que se revele útil à administração tributária. Não se trata, portanto, de uma obrigação de dar dinheiro, mas de fazer ou não fazer algo.

Do mesmo modo, as obrigações acessórias são autônomas em relação às obrigações tributárias principais. Assim, uma imobiliária pode ser obrigada a prestar informações relativas às rendas de aluguéis repassadas aos donos de imóveis alugados, no interesse do Fisco federal, para a cobrança de imposto sobre a renda, mesmo sem realizar o fato gerador do tributo. Da mesma forma, uma entidade isenta ou imune pode ser tributariamente obrigada a manter sua escrita fiscal em dia, ou abster-se de determinado comportamento, atendendo ao interesse da administração tributária.

As obrigações tributárias principais de dar dinheiro (seja tributo, seja multa tributária) somente podem ser instituídas por lei.

Contudo, o CTN afirma que "a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos" (art. 113, § 2º). Isto é, a obrigação acessória tem como fonte normativa ("decorre") a "legislação tributária", de modo que pode também ser instituída por atos infralegais, como decretos ou os atos complementares. Portanto, as obrigações acessórias podem ser instituídas por ato infralegal.

Desse modo, fazendo uma última observação: o que acontece se o obrigado a fazer algo no interesse da administração tributária, nos termos de um decreto tributário, omite-se?

O CTN, conforme transcrito acima, traz a solução: "A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária". (art. 113, § 3º).

Ou seja, o fazer ou não fazer, quando descumpridos, pode ser convertido em obrigação tributária principal sancionatória de pagar a multa tributária. Contudo, é importante dizer que essa conversão da obrigação acessória em obrigação principal de pagar multa tributária, como expressão do direito sancionatório tributário, depende de lei formal.

A imposição de sancionamento pecuniário, mediante obrigação principal de pagar a multa tributária, depende da "lei tributária", muito embora a obrigação acessória possa ser instituída pela "legislação tributária".

Desse modo, é importante se atentar para não confundir. A obrigação tributária acessória pode ser estabelecida por ato infralegal, mas a sua conversão em obrigação principal de pagar multa tributária depende de lei formal.

1.1. Obrigação principal e obrigação acessória: resumo

Conforme o art. 113 do CTN — Código Tributário Nacional — a obrigação tributária divide-se em:

> **Art. 113.** A obrigação tributária é principal ou acessória.
> **§ 1º** A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.
> **§ 2º** A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.
> **§ 3º** A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

- **Obrigação tributária principal:** decorre da lei (fato gerador e multa). É a obrigação de pagar, seja o tributo ou a penalidade pecuniária.
- **Obrigação tributária acessória:** decorre da legislação. Trata-se de obrigações de fazer ou não fazer. Conversível em obrigação principal (§ 3º, portanto, **lei**). Desse modo, a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal, uma vez que esta é uma obrigação de pagar. Ademais, a obrigação acessória transforma-se em obrigação de pagar (principal) por meio de autuação, do auto de infração, que é o documento do qual se vale o Poder Público para autuar o contribuinte que deixou de fazer o que deveria ou fez o que era vedado.

Desse modo, o auto de infração prevê uma multa, que deve ser paga em pecúnia. É nesse momento que a obrigação acessória se transforma em obrigação principal.

Exemplos de obrigação tributária acessória: emitir nota fiscal, promover declarações fiscais, tolerar a fiscalização das autoridades fazendárias.

ATENÇÃO

Ente imune pode ser sujeito de obrigação principal, nos termos do art. 113, § 1º, CTN? Sim, quando combinado como o § 3º do referido artigo. O fato de um ente ser imune ou beneficiário de isenção não o desonera de cumprir obrigação acessória. Mesmo nos casos de anistia, isenção, imunidade ou não incidência, em que não há obrigação tributária principal, há obrigações tributárias acessórias.

2. FATO GERADOR E HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

Fato gerador é o fato que se subsome à norma, que se amolda perfeitamente à hipótese de incidência. É a realização concreta de um comportamento descrito na norma e faz nascer uma obrigação tributária; define juridicamente a natureza do tributo.

Hipótese de incidência é a abstração legal de um fato. É a situação descrita na lei (previsão abstrata). Concretiza-se a hipótese de incidência com a ocorrência do fato gerador.

2.1. Sujeitos da relação jurídico-tributária

2.1.1. Sujeito ativo (art. 119 do CTN)

> **Art. 119.** Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

Dessa forma, quem tem a sujeição ativa possui a competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária (capacidade tributária). Assim, não necessariamente será quem instituiu o tributo. Assim, sabe-se que quem institui tributos são os entes políticos (União, Estados, DF e Municípios).

Assim, a "exigência" pode ser delegada pelo ente político para uma pessoa jurídica de direito público (delegação da capacidade tributária ativa). Ex.: INSS, Conselhos Regionais e Federais de profissões que são regulamentadas e fiscalizadas.

Em face da delegação, não se admite no sistema tributário nacional a figura da solidariedade ativa. Desse modo, quando o contribuinte pratica um fato gerador, terá que recolher o tributo para um ente político que concentra em si a competência e a capacidade tributária ou outro ente de direito público ao qual foi delegada a capacidade tributária.

Desmembramento territorial do ente tributante: apenas Estados e Municípios podem se desmembrar, não cabendo tal situação ao Distrito Federal ou à União. Desse modo, segundo o art. 120 do CTN:

> **Art. 120**. Salvo disposição de lei em contrário, a pessoa jurídica de direito público, que se constituir pelo desmembramento territorial de outra, subroga-se nos direitos desta, cuja legislação tributária aplicará até que entre em vigor a sua própria.

A pessoa jurídica desmembrada aplicará a legislação do ente ao qual se desmembrou até que tenha a sua. Dessa forma, o cidadão não deverá aos dois entes, porque não existe solidariedade ativa.

2.1.2. Sujeito passivo

O art. 121 do CTN menciona que:

> **Art. 121**. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
> **Parágrafo único**. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
> **I -** contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
> **II -** responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

É a pessoa obrigada ao pagamento de um tributo ou de uma penalidade pecuniária.

O tributo decorre da ocorrência do fato gerador, e a penalidade pecuniária decorre de infração. A obrigação tributária acessória pode se tornar obrigação principal quando é convertida em penalidade pecuniária (multa).

Conforme prevê o art. 122 do CTN: "Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto." É a pessoa obrigada a prestações positivas ou negativas que sejam objeto dessa obrigação tributária acessória.

A obrigação tributária que decorre do fato gerador nasce como obrigação de pagar. A obrigação acessória nasce como obrigação de fazer ou não fazer que, uma vez feita ou não feita, converte-se em obrigação principal.

a) Sujeito passivo da obrigação principal

- **Contribuinte:** art. 121, parágrafo único, inciso I, do CTN. É o sujeito passivo direto, que detém relação direta com o fato gerador. É o contribuinte que efetivamente pratica o fato gerador.
- **Responsável tributário:** art. 121, parágrafo único, inciso II c/c art. 128, do CTN. É o sujeito passivo indireto. O responsável tributário não pratica o fato gerador. Com isso, a obrigação decorre da lei.

É necessário um mínimo liame jurídico entre o responsável tributário e quem praticou o fato gerador, para que se justifique a atribuição de reponsabilidade a terceiro. Desse modo, o CTN afirma:

> **Art. 128**. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Desse modo, por exemplo, quando um filho menor recebe um imóvel em doação, por atos entre vivos, a Fazenda Pública não pode cobrar tributos dele. O responsável tributário do IPTU desse imóvel será o genitor do menor. Em outras palavras, em eventual execução fiscal, o responsável tributário é que será acionado.

O CTN verifica situações em que haja impossibilidade ou se justifique a responsabilidade a terceiro pelo tributo devido. Da mesma forma ocorre em casos em que haja transferência da propriedade ou de um bem móvel. Se quem tinha a propriedade de um carro e, portanto, pratica o fato gerador, aliena o bem sem recolher o tributo, o adquirente será o responsável tributário pelos fatos geradores já praticados e créditos tributários não recolhidos. Nesse caso, o liame jurídico é contratual (compra e venda).

O art. 128, do CTN limita a atuação da Fazenda.

b) Sujeito passivo da obrigação acessória

Conforme a redação do art. 122: "Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto."

c) Não oposição de convenções particulares contra o Fisco

> **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.

Por exemplo: contrato de locação que prevê que o locatário pagará o IPTU. A cláusula é válida, mas inoponível ao Fisco.

> **Entendimento do STJ:** o locatário é parte ilegítima para impugnar o lançamento de IPTU, pois não é o sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário).[11]

Esse entendimento do STJ decorre exatamente do art. 123 do CTN. Não importa se existe convenção particular entre locador e locatário imputando o dever de pagar IPTU a este último. Essa convenção pouco importa para a Fazenda Pública. Quem tem legitimidade para impugnar o lançamento é o locador que, nos termos da lei, é o sujeito passivo do IPTU, pois é quem pratica o fato gerador.

3. SOLIDARIEDADE

> **Art. 124**. São solidariamente obrigadas:
> **I -** as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
> **II -** as pessoas expressamente designadas por lei.
> Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

3.1. Inciso I: exemplo – copropriedade

Todos possuem interesse comum na obrigação tributária, podendo ser demandados pela Fazenda Pública. Somente existe no Direito Tributário a solidariedade passiva, não há a solidariedade ativa. Exemplo clássico: **imóvel com 4 proprietários** (condomínio).

3.2. Efeitos da solidariedade

> **Art. 125**. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:
> **I -** o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;
> **II -** a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;
> **III -** a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

Por exemplo: havia uma dívida tributária solidária entre João, Marcelo e Carlos no valor de R$ 30.000,00 (trinta mil reais). Carlos é o único maior de 60 (sessenta) anos. É publicada lei que perdoa a dívida tributária para idoso até o montante de R$ 15.000,00 (quinze mil reais). A remissão ou isenção de crédito que aproveita aos três possíveis condôminos não pode ser de caráter pessoal, mas objetivo. O valor restante,

[11] Recurso Especial nº 818.618 - RJ (2006/0025263-0).

subtraído o da isenção, terá como responsáveis todos os condôminos, inclusive o que teve o crédito perdoado, devido à solidariedade.

4. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO

4.1. Regra geral: o domicílio tributário é de eleição

Segundo o CTN:

> **Art. 127**. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:
> **I -** quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;
> **II -** quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;
> **III -** quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante.
> **§ 1º** Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.
> **§ 2º** A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior.

A priori, quem elege o domicílio tributário não é a Fazenda Pública. A regra estabelecida pelo CTN é a de que o contribuinte ou responsável tributário eleja o seu domicílio e na falta de eleição é que incidirão as regras do art. 127 do CTN.

- **Inciso I:** lembrar da diferença estabelecida pelo Código Civil entre residência (local onde a pessoa habita) e domicílio.
- **Inciso II:** o primeiro domicílio tributário da pessoa jurídica é o local da sua sede. No entanto, para os atos praticados nas filiais, estas serão consideradas como domicílio tributário. Esse fator traz certa garantia à Fazenda Pública, uma vez que é mais fácil fiscalizar o local onde ocorreu o fato gerador.
- **§ 1º:** regra residual. Se a pessoa física não elegeu o seu domicílio fiscal e este é totalmente desconhecido, a exemplo daquele indivíduo que trabalha no circo, o domicílio tributário será o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação tributária.
- **§ 2º:** se o domicílio eleito pelo contribuinte dificultar a arrecadação, a exemplo do indivíduo que reside em São Paulo, possui imóvel em Alagoas, mas que define o local da sua residência, a regra adotada para definir o domicílio tributário será o lugar da situação dos bens.

5. QUESTÕES

QUESTÕES DE CONCURSO

1) (FCC - 2010 - PGM - TERESINA - PI - Procurador Municipal) — Contra um menor absolutamente incapaz foi lavrado um auto de infração e imposição de multa constituindo crédito tributário relativo a negócio que o menor praticou sem estar devidamente representado. Esta exigência tributária, em tese, está

a) correta, pois a autoridade administrativa pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

b) errada, já que se trata de negócio juridicamente nulo.

c) correta, pois a validade jurídica dos atos efetivamente praticados e os efeitos dos fatos efetivamente ocorridos são irrelevantes para a definição do fato gerador, não havendo impedimento, portanto, para que o negócio celebrado seja fato gerador de tributo.

d) correta, desde que o negócio jurídico venha a ser ratificado pelo representante legal do menor, no âmbito civil, hipótese em que será válido juridicamente.

e) errada, pois a lei tributária não pode alterar a definição e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente para definir ou limitar competências tributárias.

2) (CESPE - 2009 - PGE-AL - Procurador do Estado) — Assinale a opção correta a respeito de fato gerador.

a) O fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação tributária, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

b) O fato gerador da obrigação principal é a situação definida na legislação tributária que impõe uma sanção administrativa.

c) Considera-se, via de regra, caracterizado o fato gerador quando da verificação, pelo fisco, da ocorrência do mesmo.

d) Tratando-se de situação jurídica, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes seus efeitos, após declarada pelo fisco a validade do ato.

e) O fato gerador de um imposto pode ser definido por meio de lei ordinária.

3) (CESPE/CEBRASPE - 2008 - PGE-PB - Procurador do Estado) — No que se refere à ocorrência do fato gerador e ao surgimento da obrigação tributária, assinale a opção incorreta.

a) Quando um negócio jurídico é fato gerador de um tributo e é celebrado sob condição resolutiva, a ocorrência deve ser considerada desde a celebração do negócio.

b) O fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente para a sua ocorrência.

c) Quando o negócio jurídico expressa uma situação fática, a ocorrência somente deve ser caracterizada quando presentes todos os elementos essenciais para que a situação produza os efeitos que lhes são peculiares.

d) Quando um negócio jurídico é fato gerador de um tributo e é celebrado sob condição suspensiva, a ocorrência somente deve ser considerada quando se realiza a condição.

e) O fato gerador da obrigação acessória é a situação definida em lei que obriga o sujeito passivo às prestações de fazer ou não-fazer que constituam objeto da obrigação.

4) (PGE-AC – 2012 - FMP Concursos - Procurador do Estado) — Dadas as assertivas abaixo, assinale a alternativa correta, de acordo com o Código Tributário Nacional:

I. A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador, tendo por objeto prestações positivas ou negativas no interesse da fiscalização dos tributos.

II. A definição legal do fato gerador deve ser interpretada considerando-se a validade jurídica dos atos praticados pelos contribuintes.

III. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência.

IV. A autoridade administrativa poderá desconsiderar negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, observados os procedimentos a serem definidos em lei ordinária.

a) Estão corretas apenas as assertivas I e II.

b) Estão corretas apenas as assertivas I e III.

c) Estão corretas apenas as assertivas III e IV.

d) Estão corretas apenas as assertivas II e IV.

5) (PGR - 2013 - Procurador da República) — INDIQUE A OPÇÃO CERTA:

a) Na doação sob condição resolutiva não ocorre o fato gerador do tributo;

b) As convenções particulares, no tocante à responsabilidade pelo pagamento de tributos, desde que efetivadas por escritura pública e levadas a registro no cartório competente, podem ser opostas à Fazenda Pública, em determinadas situações;

c) A obrigação tributária principal é obrigação de fazer;

d) A solidariedade tributária não comporta o benefício da ordem.

GABARITO COMENTADO

1) Gabarito: C

Comentários: O CTN afirma:

> **Art. 118**. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:
> **I –** da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;
> **II –** dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

2) Gabarito: A

Comentários: Art. 115 do CTN: “Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.”

3) Gabarito: E

Comentários: O CTN afirma:

> **Art. 114**. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.
>
> **Art. 115**. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

> **Art. 116**. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:
> **I -** tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;
> **II -** tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.
> **Parágrafo único**. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.
>
> **Art. 117**. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:
> **I -** sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;
> **II –** sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.
>
> **Art. 118**. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:
> **I –** da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;
> **II –** dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

a) CORRETA: art.116, II c/c art. 117, II, do CTN.

b) CORRETA: art. 114, do CTN.

c) CORRETA: art. 116, I do CTN.

d) CORRETA: art. 117, I, do CTN.

e) INCORRETA. Art. 115, do CTN: "Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou abstenção de ato que não configure obrigação principal."

4) Gabarito: C

Comentários:

I. ERRADA. O item trata da obrigação acessória, não da principal. CTN:

> **Art. 113**. A obrigação tributária é principal ou acessória.
> **§ 1º** A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.
> **§ 2º** A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

II. ERRADA.CTN:

> **Art. 118.** A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:
> **I –** da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

III E IV. CORRETOS.CTN:

> **Art. 114.** Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.
> [...]
> **Art. 116**. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

> **I -** tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;
> **II -** tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.
> **Parágrafo único**. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

5) Gabarito: D

Comentários:

a) INCORRETA. Art. 117 do CTN:

> **Art. 117.** Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados: [...]
> **II –** sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

b) INCORRETA. Art. 123 do CTN:

> **Art. 123.** Salvo as 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.

c) INCORRETA. Art. 113 do CTN:

> **Art. 113.** A obrigação tributária é principal ou acessória. [...]
> **§ 1.º** A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

d) CORRETA. Art. 124 do CTN: "São solidariamente obrigadas: [...] **Parágrafo único.** A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.


Obrigação tributária
Obrigação tributária principal e obrigação tributária acessória
Resumo
Art. 113 do CTN
Fato gerador e hipótese de incidência
Sujeitos da relação jurídico-tributária
Arts. 119 e 120 do CTN (suj. ativo)
Arts. 121 e 122 do CTN (suj. passivo)
Solidariedade
Art. 124 do CTN
Inciso I: exemplo - copropriedade
Efeitos da solidariedade
Art. 125 do CTN
Domicílio tributário
Regra geral: o domicílio tributário é de eleição
Art. 127 do CTN

9 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

De acordo com o art. 128 do CTN:

> **Art. 128**. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

A responsabilidade tributária deve ter origem legal. Desse modo, a responsabilidade travada entre particulares não tem nenhum efeito para a administração tributária. Ex.: a pactuação no contrato de que o locatário é que deverá pagar o IPTU, ao invés do locador, não torna o locatário responsável tributário, uma vez que essa situação não decorre da lei, mas de acerto contratual. Poderá excluir a responsabilidade do contribuinte ou atribuir-lhe em caráter supletivo.

1. TIPOLOGIA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

- Substituição tributária: antes da ocorrência do fato gerador.
- Transferência tributária: após a ocorrência do fato gerador. Ex.: na aquisição de um imóvel que possua débitos antigos tributários, o adquirente terá, para si, transferida a responsabilidade tributária.

1.1. Substituição tributária

A substituição passiva pode ser “para frente” (ou progressiva) ou “para trás” (ou regressiva), conforme seja a posição do substituído:

1.1.1. Substituição tributária para frente (substituição progressiva)

A lei impõe ao substituto a responsabilidade pelo recolhimento de obrigações oriundas de **fatos geradores** futuros, que ainda não aconteceram, mas que, presumivelmente, acontecerão. Ex.: produtor industrial.

A substituição tributária tem influência naqueles tributos que incidem na cadeia de consumo, especialmente ICMS e IPI. Ex.: fábrica de carros circula a mercadoria para o fabricante de veículos (ICMS 1), que passa à concessionária (ICMS 2), que repassa ao consumidor. A fábrica recolherá o ICMS 1 como contribuinte, enquanto o ICMS 2, recolherá como responsável tributário.

ATENÇÃO

Nesse exemplo, a concessionária é contribuinte, mas não faz o recolhimento; a fabricante é quem recolhe o tributo (responsável por substituição).

É perceptível que o concessionário se encontra em uma etapa mais à frente da cadeia de consumo (o ICMS 2 é antecipado). Por essa razão é que esse tipo de substituição tributária é chamada de “para frente” ou progressiva.

O fato gerador ainda não aconteceu e, por isso, é chamado de presumido. Com base no exemplo acima, a CF/88 autoriza o recolhimento do tributo contando com que os próximos fatos geradores aconteçam. Se não acontecerem, como a fábrica já recolheu, terá como preferencial a restituição da quantia paga.

> **Art. 150, § 7º, da CF/88:**
> **§ 7º** A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

No final da cadeia de consumo a concessionária realiza um "feirão" e resolve promover descontos, fazendo com que aquele fato gerador ocorra em menor proporção do que o valor presumido pela "pauta fiscal". Dessa forma, na hipótese em que a pessoa jurídica de Direito Privado está ligada a um ente federativo que dá duas opções ao contribuinte: fato gerador com valor menor ou maior, que deverá ser recolhido. Porém, se o ente político não apresenta essa opção, necessário será o acerto de contas, isto é, se o cidadão vende ao contribuinte com valor menor, este terá direito ao creditamento tributário; se a maior, terá que recolher a diferença baseada na "pauta fiscal".

1.1.2. Substituição tributária para trás (substituição regressiva)

Na substituição tributária para trás, o fato gerador já ocorreu. Com isso, há o adiamento do recolhimento do tributo. Ex.: produtores rurais.

Assim, no caso do produtor rural que vende cebolas, passa para o atravessador (ICMS 1), que repassa ao distribuidor (ICMS 2), que repassa ao varejista (ICMS 3), até chegar ao Consumidor. Para a Fazenda Pública é mais viável cobrar do varejista. Com relação ao consumidor, o varejista recolhe o tributo como contribuinte, já com relação ao distribuidor, atravessador e produtor rural, recolherá como responsável tributário.

Ex.: criadores de vacas e indústria de leite em pó.

O criador de vacas leiteiras retira o leite *in natura* das vacas e vende para a indústria (ICMS 1); a indústria pega o leite *in natura* e o transforma em leite em pó, vendendo este produto (ICMS 2). O recolhimento do ICMS 1 é feito pela indústria, como responsável por substituição; é mais fácil para o Fisco concentrar o recolhimento nas indústrias, que são em menor quantidade, do que nos criadores de vacas, que são em maior quantidade.

Percebe-se que, nesse caso, o criador de vacas está atrás da cadeia, ou na parte de trás da cadeia. Por isso é chamada de substituição para trás ou regressiva.

Comparativamente, a concessionária de veículos estava à frente da cadeia, mais próxima do consumidor e, por isso, aquela substituição, explicado acima, é chamada "de para frente" ou progressiva.

ATENÇÃO

A substituição tributária progressiva ou para frente tem previsão expressa na CF/88; a substituição regressiva ou para trás não tem previsão expressa na Constituição, mas é instituída pela lei.

1.2. Responsabilidade tributária no CTN

1.2.1. Responsabilidade por sucessão do adquirente de bem imóvel – art. 130 do CTN

> **Art. 130**: 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 (certidão negativa).
> **Parágrafo único**. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço. (Exceção)

Trata-se de alienação, de ato entre vivos. Ao comprar imóvel, necessário possuir todas as certidões do bem para verificar se não existem dívidas tributárias. Dessa forma, se o adquirente se municiar da documentação que demonstre a quitação dos tributos, afastar-se-á a responsabilidade por transferência.

É responsabilidade por transferência, porque o fato gerador já aconteceu. O adquirente se tornará responsável tributário em face da ambulatoriedade, porque todas as obrigações do imóvel o acompanham, inclusive as de natureza tributária, salvo se houver quitação do tributo.

Outra forma de o adquirente não ser o responsável é quando adquirir o imóvel em hasta pública, porque no preço que pagou já estão embutidos os valores que serão repassados à Fazenda Pública.

Em síntese, no que diz respeito aos bens imóveis, o art. 130 do CTN estabelece duas exceções: a prova da quitação dos tributos ou a aquisição do imóvel em hasta pública.

1.2.2. Responsabilidade por sucessão do adquirente de bem móvel – art. 131, I, do CTN

"Art. 131. São pessoalmente responsáveis: I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;"

Com relação aos bens móveis, a lei não confere exceção. Ex.: comprou um carro com IPVA atrasado, o novo proprietário deverá pagá-lo.

1.2.3. Responsabilidade por sucessão "causa mortis" - art. 131, II e III, do CTN

> **Art. 131**. São pessoalmente responsáveis:
> **II -** o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;
> **III -** o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

Pelo princípio da *saisine*, com a morte, abre-se a sucessão, cujos bens do falecido constituirão o espólio e, por conseguinte, ocorrerá a sucessão. *De cujos* – Espólio (inventário) – Sucessão (partilha).

Ex.: o *de cujos* faleceu devendo tributos — IPTU, IPVA e IR. O espólio será o responsável tributário, uma vez que a Fazenda Pública não suportará os prejuízos. Se o contribuinte for citado na execução fiscal e, após certo tempo, falecer, aquela será redirecionada ao responsável tributário, que é o espólio (novo contribuinte).

No momento da partilha, se os tributos não tiverem sido recolhidos, os sucessores é que serão os responsáveis tributários pelos fatos geradores causados pelo espólio e, inclusive, por aqueles ocorridos antes do falecimento, cujo contribuinte era o falecido.

O ITCMD deve ser recolhido previamente à partilha. Desse modo, todos os sucessores serão responsáveis, na medida do seu quinhão.

Apesar de o inciso III restringir a responsabilidade apenas para os tributos, a jurisprudência entende que também cabe a vinculação das multas moratórias, porque estas estão atreladas ao atraso e compõem o valor do crédito tributário.

Entendimento do STJ: a expressão "créditos tributários" engloba as multas moratórias, havendo responsabilidade por multas e tributos devidos.

> **PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. VIOLAÇÃO À SÚMULA N.º 392/STJ. IMPOSSIBILIDADE. NÃO ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE LEI FEDERAL. ALEGAÇÃO DE AFRONTA AOS ARTS. 85, §§ 1°, 2° E 3°, DO CPC/2015; 202, I, E 133 DO CTN; 2°, § 5°, I, § 8°, DA LEF. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA N.º 282/STF, APLICADA POR ANALOGIA.**
> **SUCESSÃO EMPRESARIAL. INCORPORAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR. LEGITIMIDADE PASSIVA. PRECEDENTES. ALÍNEA "C". NÃO DEMONSTRAÇÃO DA DIVERGÊNCIA**.
> **1.** Com relação à violação das Súmulas, o STJ possui entendimento de que Súmula não se enquadra no conceito de lei federal, o que inviabiliza sua discussão na via excepcional. 2. Em relação aos arts. 85, §§ 1°, 2° e 3°, do CPC/2015; 202, I, e 133 do CTN; 2°, § 5°, I, § 8°, da LEF, o debate proposto no Recurso Especial não foi apreciado pelo Tribunal de origem, tampouco provocado por Embargos de Declaração. Incidência da Súmula n.º 282/STF, aplicada por analogia.
> **3.** No que tange à legitimidade passiva, o Tribunal de origem consignou que, "sucessora da executada, a empresa incorporadora Santander Leasing S.A. Arrendamento Mercantil é parte legítima para figurar no polo passivo da demanda, afastada a ilegitimidade reconhecida pela r. sentença" (fl. 86, e-STJ).
> **4**. A orientação das Turmas que integram a Primeira Seção do STJ, se firmou no sentido de que "os arts. 132 e 133 do CTN impõem ao sucessor a responsabilidade integral, tanto pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo" (REsp 670.224/RJ, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 13.12.2004).
> **5.** Não se constata o preenchimento dos requisitos legais e regimentais para a propositura do Recurso Especial pela alínea "c" do art. 105 da CF.
> **6.** Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.
> (REsp 1684509/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/09/2017, DJe 10/10/2017)

1.2.4. Responsabilidade por "transformação" empresarial - art. 132 do CTN

> **Art. 132.** A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.
> **Parágrafo único**. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

E a cisão? A doutrina entende que, em que pese não estar expresso *ipsis litteris* no CTN, a responsabilidade é estendida às empresas que sofreram cisão e adiciona a esses casos a cisão como sucessão empresarial.

> **Súmula n.º 554 do STJ**: "Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão."

A partir da sucessão, o sucessor é contribuinte. Dessa forma, é disposto no parágrafo único do art. 132, a ideia é prevenir fraudes. Assim, por exemplo, o cidadão extingue pessoa jurídica e, posteriormente, constitui nova pessoa jurídica e continua a exploração da atividade no mesmo lugar, com os mesmos bens,

porém, sob outra denominação, com o intuito de se livrar da responsabilidade pelos tributos dos quais é contribuinte.

1.2.5. Responsabilidade por sucessão empresarial – art. 133, do CTN

> **Art. 133**. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:
> **I -** integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;
> **II -** subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.
> **§ 1º** O disposto no caput deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial:
> **I –** em processo de falência;
> **II –** de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial.
> **§ 2º** Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for:
> **I –** sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial;
> **II –** parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou
> **III –** identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.
> **§ 3º** Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário.

A partir do ato de transferência, a responsabilidade passa a ser da adquirente, relativamente aos tributos devidos pela contribuinte (pessoa jurídica adquirida). A responsabilidade tributária visa prevenir condutas maliciosas.

Postura do alienante:

- **Cessar a exploração** – adquirente responde integralmente (inciso I);
- **Prosseguir na exploração/6 meses** – adquirente reponde subsidiariamente (inciso II).

Com isso, conforme o CTN:

- Art. 133, § 1º: a ideia é permitir a recuperação da empresa.
- Art. 133, § 2º: evitar fraudes. Para incidir neste dispositivo, basta ser sócio, não sendo necessário ser sócio majoritário ou administrador.
- Art. 133, § 3º: extraconcursais e preferíveis ao crédito tributário.

1.2.6. Responsabilidade de terceiros – arts. 134 e 135, do CTN

O art. 134 do CTN trata da responsabilidade subsidiária:

> **Art. 134.** Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:
> **I -** os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
> **II -** os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
> **III -** os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

> **IV -** o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
> **V -** o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;
> **VI** - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;
> **VII** - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.
> **Parágrafo único**. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Parágrafo único: só penalidade moratória, porque mora é atraso, se for penalidade condizente com conduta, o responsável será o autor da conduta.

Por sua vez, o art. 135 trata da responsabilidade pessoal:

> **Art. 135**. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:
> **I -** as pessoas referidas no artigo anterior;
> **II -** os mandatários, prepostos e empregados;
> **III -** os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. [atos "ultra vires" – excesso de poderes]

Os efeitos processuais do art. 135 (dissolução irregular) são:

- Desconsideração da personalidade jurídica;
- Redirecionamento da execução fiscal aos sócios ou administradores;
- Inversão do ônus da prova, tendo os sócios ou administradores que provar a não infração à lei.

> **Súmula n.º 430 do STJ**: "O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente."

O fato de não pagar o tributo não autoriza a desconsideração da personalidade jurídica nem o redirecionamento da execução fiscal.

> **Súmula n.º 435 do STJ:** "Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixa de funcionar em seu domicílio fiscal sem comunicar os órgãos competentes a respeito dessa mudança de domicílio, legitimando o redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente."

Trata-se de obrigação que decorre de lei, não importando em nenhuma escolha trágica, se a pessoa jurídica encerra a exploração de determinada atividade, deverá se dirigir à Junta Comercial e adotar as formalidades legais para liquidar e extinguir a empresa.

ATENÇÃO

A substituição tributária progressiva ou para frente tem previsão expressa na CF/88; a substituição regressiva ou para trás não tem previsão expressa na Constituição, mas é instituída pela lei do ente tributante (devendo observância às normas gerais de responsabilidade tributária previstas no CTN).

Um sócio cotista não pode responder por débitos da sociedade, mas apenas o administrador (independentemente de ser sócio) ou aquele sócio que tem poderes de administração. Ou seja, se a pessoa física é somente sócia de uma empresa, sem qualquer ingerência na gestão dessa, não pode ser responsabilizada.

> STJ, em sede de recurso repetitivo (RESP 1.104.900): "Se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas os nomes dos sócios já constavam da certidão de dívida ativa (CDA), cabe ao sócio provar que não houve a prática de atos com excesso de poder ou com infração à lei, contrato social ou estatutos (inversão do ônus)."

1.2.7. Responsabilidade por infrações – art. 136, do CTN

> **Art. 136**. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Nas infrações tributárias, como o descumprimento de obrigação tributária acessória, há um agir ilícito no campo tributário.

De acordo com Leandro Paulsen, as infrações à legislação tributária consistem no descumprimento de obrigações contributivas (pagar tributo) ou de colaboração com a administração tributária (descumprimento de obrigações acessórias, não realização de retenções e de repasses etc.).

Uma vez incorrido o contribuinte ou responsável na prática de uma infração administrativa-tributária, a responsabilidade é **objetiva**.

Denúncia espontânea – art. 138, do CTN:

> **Art. 138.** A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.
> **Parágrafo único**. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

O correto seria "confissão tributária", mas a doutrina consagrou a expressão "denúncia espontânea". Nesse sentido, o estímulo legal ao "arrependimento infracional tributário" — o agente desiste do proveito pecuniário que a infração poderia trazer e cumpre com a sua obrigação tributária principal.

Trata-se de uma relação de troca entre o custo de conformidade (custo suportado pelo contribuinte para se adequar ao comportamento exigido pelo Fisco) e o custo administrativo (custo no qual incorre a máquina estatal para fiscalização, constituição, administração e cobrança do crédito), balanceado pela regra prevista no art. 138 do CTN.

> **1.** Discute-se nos autos a ocorrência ou não de denúncia espontânea em caso de depósito judicial dos valores do tributo devido antes da instauração de procedimento fiscal pelo Fisco. [...]
> **2**. O acórdão embargado entendeu que a ocorrência da denúncia espontânea pressupõe a consolidação definitiva da relação jurídica tributária mediante confissão do contribuinte e imediato pagamento de sua dívida fiscal, o que não ocorre por depósito judicial, pois, por meio dele subsiste a controvérsia sobre a obrigação tributária, retirando, dessa forma, o efeito desejado pela norma de mitigar as discussões administrativas ou judiciais a esse respeito. [...]
> **4**. O instituto da denúncia espontânea, mais que um benefício direcionado ao contribuinte que dele se favorece ao ter excluída a responsabilidade pela multa, está direcionado à Administração Tributária que deve ser preservada de incorrer nos custos administrativos relativos à fiscalização, constituição, administração e cobrança do crédito. Para sua ocorrência deve haver uma relação de troca entre o custo de conformidade (custo suportado pelo contribuinte para se adequar ao comportamento exigido pelo Fisco) e o

custo administrativo (custo no qual incorre a máquina estatal para as atividades acima elencadas) balanceado pela regra prevista no art. 138 do CTN.
5. O depósito judicial integral do tributo devido e respectivos juros de mora, a despeito de suspender a exigibilidade do crédito, na forma do art. 151, II, do CTN, não implicou relação de troca entre custo de conformidade e custo administrativo a atrair caracterização da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, sobretudo porque, constituído o crédito pelo depósito, nos termos da jurisprudência desta Corte [...], pressupõe-se a inexistência de custo administrativo para o Fisco já eliminado de antemão, a exemplo da entrega da declaração constitutiva de crédito tributário.
6. Por outro lado, além de não haver relação de troca entre custo de conformidade e custo administrativo a atrair caracterização da denúncia espontânea na hipótese, houve a criação de um novo custo administrativo para a Administração Tributária em razão da necessidade de ir a juízo para discutir, nos autos do mandado de segurança impetrado pelo contribuinte, o crédito tributário cuja exigibilidade se encontra suspensa pelo depósito, ao contrário do que ocorre, v. g., em casos ordinários de constituição de crédito realizado pelo contribuinte pela entrega da declaração acompanhada do pagamento integral do tributo.
(EREsp 1131090/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/10/2015, DJe 10/02/2016)

Súmula n.º 360 do STJ: "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo."

Lançamento por homologação: o contribuinte faz praticamente todo o processo de constituição do crédito tributário (declara que praticou o fato gerador, informa a base de cálculo, incide a alíquota na base de cálculo, verifica o saldo devedor e recolhe o tributo), exceto homologar o lançamento. Quem homologa é a autoridade administrativa/fiscal ou o tempo.

Um dos requisitos da denúncia espontânea é o pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou o depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa.

A Súmula n.º 208 do extinto TFR já dispunha: "A simples confissão da dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea".

TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO. MULTA MORATÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA: ART. 138 DO CTN. SÚMULA N.º 208/TFR. UTILIZAÇÃO DA TRD TAXA DE JUROS.
1. A denúncia espontânea caracteriza-se pela vontade do contribuinte de pagar antes de iniciado o procedimento fiscal.
2. Entretanto, para fazer jus ao benefício do art. 138 do CTN, é preciso que a denúncia espontânea seja acompanhada do pagamento devido.
3. O parcelamento não substitui o pagamento.
[...]
6. Recurso especial provido.
(REsp 173.423/RN, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/04/2000, DJ 12/06/2000, p. 94)

ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DO ART. 1.022 DO CPC/2015 (ART. 535 CPC/73). INEXISTÊNCIA. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DO ART. 138 DO CTN. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO DE FUNDAMENTO SUFICIENTE PARA MANTER O ACÓRDÃO RECORRIDO. INCIDÊNCIA DO ENUNCIADO N. 283 DA SÚMULA DO STF. PRETENSÃO DE REEXAME FÁTICO-PROBATÓRIO.
[...]
VII - Por outro lado, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem entendimento no sentido de que a denúncia espontânea do art. 138 do CTN tem o condão de elidir a multa moratória. Nesse sentido: AgRg no AREsp 852.024/MS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/08/2016, DJe 09/09/2016; AgRg no REsp 1414966/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/03/2015, DJe 11/03/2015.
VII - Agravo interno improvido.

> (AgInt no REsp 1687145/DF, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/04/2018, DJe 23/04/2018)
>
> É cediço o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no sentido da legalidade da cobrança de multa pelo atraso na entrega da declaração de rendimentos, inclusive quando há denúncia espontânea, pois esta "não tem o condão de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da declaração de rendimentos, uma vez que os efeitos do artigo 138 do CTN não se estendem às obrigações acessórias autônomas" (AgRg no AREsp 11.340/SC, Rel. MINISTRO CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/9/2011, DJe 27/9/2011).
> (AgInt no AREsp 1022862/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/06/2017, DJe 21/06/2017)
>
> A jurisprudência desta Corte pacificou orientação, em sede de recursos repetitivos, na forma do art. 543-C, do CPC (REsp's n. 1.149.022, 962.379 e 886.462), no sentido de que "a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco". Por outro lado, "a denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente". Sobre o tema, esta Corte editou a Súmula n.º 360, a qual dispõe que: "o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo". (REsp 1210167/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/12/2011, DJe 09/12/2011)

a) Espécies de multas

As multas moratórias constituem penalidades aplicadas em razão do simples atraso no pagamento de tributo.

Desse modo, o art. 61 da Lei n. 9.430/96 dispõe:

> **Art. 61.** Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.
> **§ 1º** A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.
> **§ 2º** O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento. (Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

As multas de ofício são aplicadas pela própria autoridade, por meio de auto de infração quando verifique que o contribuinte deixou de pagar tributo mediante omissão ou fraude.

Exemplo na Lei n. 9.430/96:

> **Art. 44.** Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: [...]
> **I -** de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; [...]. (Lei n.º 9.430/1996).

Esse percentual dobra para 150% nos casos de fraude, sonegação ou conluio (art. 44, § 1º, da Lei n.º 9.430/96).

b) O que é fraude, sonegação ou conluio, para efeitos tributários?

A Lei n. 4.502/64 afirma:

> **Art. 71**. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:
> **I -** da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;
> **II -** das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.
>
> **Art. 72**. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.
>
> **Art. 73**. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

As multas isoladas, por sua vez, são aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias ou por outras infrações que independem de ser ou não devido determinado tributo.

Exemplo 1:

> **Art. 44.** Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: [...]
> **II -** de 50% (cinquenta por cento), **exigida isoladamente**, sobre o valor do pagamento mensal: a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, **ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste**, no caso de pessoa física; [...]
>
> **Art. 8º, Lei n.º 7.713/88:** Fica sujeito ao pagamento do imposto de renda, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei, a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, no País.

Exemplo 2:

> **Art. 8º, Lei n.º 10.426/02:** Os serventuários da Justiça deverão informar as operações imobiliárias anotadas, averbadas, lavradas, matriculadas ou registradas nos Cartórios de Notas ou de Registro de Imóveis, Títulos e Documentos sob sua responsabilidade, mediante a apresentação de Declaração sobre Operações Imobiliárias (DOI), em meio magnético, nos termos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal.
> **§ 1º** A cada operação imobiliária corresponderá uma DOI, que deverá ser apresentada até o último dia útil do mês subsequente ao da anotação, averbação, lavratura, matrícula ou registro da respectiva operação, **sujeitando-se o responsável, no caso de falta de apresentação, ou apresentação da declaração após o prazo fixado**, à multa de 0,1% ao mês-calendário ou fração, sobre o valor da operação, limitada a um por cento, observado o disposto no inciso III do § 2º. [...]
>
> **Art. 9º** Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1º, quando for o caso, **a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento**, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis (Lei n.º 10.426, de 24 de abril de 2002, grifos nossos).

2. QUESTÕES

QUESTÕES DE CONCURSO

1) (CESPE - 2019 - SEFAZ-RS - Auditor Fiscal da Receita Estadual - Bloco II) — Determinada lei estadual transferiu para momento posterior o pagamento de tributo referente à saída de mercadoria de produção própria entre um produtor e uma cooperativa.

Nessa situação hipotética, verifica-se hipótese de responsabilidade por

a) transferência progressiva.

b) transferência de terceiros.

c) substituição regressiva.

d) transferência regressiva.

e) substituição progressiva.

2) (FCC - 2018 - PGE-AP - Procurador do Estado) — A "Indústria de Balanças Peso Pesado", cujos sócios são Carlos e Danilo, tem 5 estabelecimentos no Estado, sendo uma matriz e quatro filiais. A empresa está em processo de recuperação judicial há três meses. Quando foi divulgada a notícia de que será promovida a alienação judicial de um de seus estabelecimentos, várias pessoas, naturais e jurídicas, se interessaram por adquiri-lo: 1. Marcos, marido da prima de Carlos; 2. a "Fábrica de Balanças Equilíbrio", sociedade empresarial concorrente; 3. "Empresa de Ferragens Brasil", que é controlada pela "Indústria de Balanças Peso Pesado"; 4. Sebastião, rico empresário e marido da tia de Carlos.

Considerando que a "Indústria de Balanças Peso Pesado" vai continuar explorando sua atividade industrial por tempo indeterminado, mesmo depois da venda do referido estabelecimento, de acordo com o Código Tributário Nacional, caso a referida filial venha a ser adquirida

a) por Marcos, ele responderá integralmente pelos tributos relativos ao estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato de aquisição.

b) pela "Fábrica de Balanças Equilíbrio", esta não responderá, nem integral, nem subsidiariamente, pelos tributos, relativos ao estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato de aquisição.

c) pela "Empresa de Ferragens Brasil", esta responderá integralmente pelos tributos relativos ao estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato de aquisição.

d) por Sebastião, ele não responderá, nem integral, nem subsidiariamente, pelos tributos relativos ao estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato de aquisição.

e) pela "Empresa de Ferragens Brasil", esta não responderá, nem integral, nem subsidiariamente, pelos tributos relativos ao estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato de aquisição.

3) (PGR - 2017 - Procurador da República) — Sobre a responsabilidade tributária é incorreto afirmar que:

a) o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente;

b) na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão;

c) a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido;

d) a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

4) (VUNESP - 2018 - PGE-SP - Procurador do Estado) — Assinale a alternativa correta sobre a sucessão tributária, conforme o Código Tributário Nacional.

a) É excluída em casos de impostos que tenham por fato gerador a propriedade.

b) É tipo de sanção por ato ilícito do sucessor.

c) Não se aplica à pessoa jurídica resultante de fusão, pois esta é nova em relação às sociedades fundidas.

d) É reponsabilidade que se aplica a fatos geradores ocorridos até a data do ato ou fato de que decorre a sucessão.

e) É responsabilidade que se aplica exclusivamente aos créditos tributários definitivamente constituídos à data do ato ou fato de que decorre a sucessão.

5) (FMP Concursos - 2017 - PGE-AC - Procurador do Estado) — Se uma determinada Sociedade Limitada retira-se de seu domicílio fiscal sem comunicar ao Fisco, e sendo caso de cobrança de débitos fiscais, é correto afirmar:

a) fato é considerado dissolução irregular da empresa, expondo todos os bens de todos os sócios à eventual execução fiscal.

b) Como entende o STJ, o mero fato de se ausentar do domicílio fiscal não é suficiente para caracterizar dissolução irregular e a execução fiscal fica restrita à pessoa jurídica.

c) Considera-se dissolução irregular, mas somente os bens dos sócios-gerentes estarão expostos a eventual execução fiscal.

d) Se o não pagamento se deu por interpretação da lei tributária, considera-se sonegação e todos os sócios responderão.

e) Só o fato do não pagamento, aliado à retirada da empresa de seu domicílio fiscal implica sonegação, expondo todos os bens de todos os sócios à execução fiscal.

6) (FCC - 2016 - SEGEP-MA - Procurador do Estado) — A responsabilidade tributária por sucessão

a) é pessoal do espólio pelos tributos devidos pelo de cujus, desde a data da abertura da sucessão até a data da partilha ou adjudicação; também é pessoal a responsabilidade do cônjuge meeiro e sucessores a qualquer título, nos limites da meação, do quinhão ou legado, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação.

b) abrange o tributo e as penalidades por infração à legislação tributária porventura cometidas pelo contribuinte e que não foram pagas, desde que tenha havido transmissão de bens imóveis por ato oneroso sem prova da quitação.

c) é absoluta no caso de aquisição de imóvel em hasta pública para o adquirente, ora arrematante, desde que não se trate de processo de falência, pois, neste caso, a responsabilidade é afastada se o adquirente for parente do falido na linha reta ou colateral até terceiro grau.

d) é solidária com o contribuinte nas hipóteses de fusão, cisão e incorporação de empresa, salvo se havia prova de quitação dos tributos no ato e não entraram como passivo no negócio jurídico.

e) pode ser atribuída por ato normativo e decorrer de analogia, pois existe supremacia do interesse público sobre o particular na arrecadação tributária.

7) (CESPE/CEBRASPE - 2014 - PGE-PI - Procurador do Estado Substituto) — No que diz respeito à obrigação principal e acessória, assinale a opção correta com base na jurisprudência atual do STJ.

a) A presunção de legitimidade assegurada à certidão da dívida ativa não afasta a possibilidade de discussão judicial da condição de responsável tributário indicada no título executivo por meio da exceção de pré-executividade, visto que não há, nessa hipótese, a necessidade de dilação probatória.

b) À administração tributária não interessa levar a protesto a certidão da dívida ativa, título executivo extrajudicial que já goza de presunção de certeza e liquidez e confere publicidade à inscrição do débito na dívida ativa.

c) A declaração do contribuinte exigida por lei constitui o próprio crédito tributário, sendo desnecessária qualquer atividade subsequente da administração tributária para a formalização do lançamento fiscal ou a notificação do contribuinte para pagamento.

d) A responsabilidade do sócio-administrador pelos tributos devidos pela pessoa jurídica demanda a comprovação da prática de atos ultra vires ou com infração à lei, ou a dissolução irregular da empresa, e, nessa última hipótese, a responsabilização alcança o sócio-administrador que tenha consentido com o ato de dissolução irregular e todos os demais sócios-administradores que, durante o exercício da administração, tenham inadimplido o crédito tributário.

e) Ao comerciante de boa-fé não é permitido o aproveitamento dos créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, ainda que demonstrada a veracidade da compra e venda.

GABARITO COMENTADO

1) Gabarito: C

Comentários: O art. 128 do CTN afirma:

Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Na substituição tributária para trás, o fato gerador já ocorreu. Há o adiamento do recolhimento do tributo.

Ex.: produtor rural que vende cebolas passa para o atravessador (ICMS 1), que repassa ao distribuidor (ICMS 2), que repassa ao varejista (ICMS 3), até chegar ao consumidor. Para a Fazenda Pública é mais viável cobrar do varejista. Com relação ao consumidor, o varejista recolhe o tributo como contribuinte, já em relação ao distribuidor, atravessador e produtor rural, recolherá como responsável tributário.

Ex.: criadores de vacas e indústria de leite em pó.

O criador de vacas leiteiras retira o leite *in natura* das vacas e vende a indústria (ICMS 1); a indústria pega o leite *in natura* e o transforma em leite em pó, vendendo este produto (ICMS 2). O recolhimento do ICMS 1 é feito pela indústria, como responsável por substituição; é mais fácil para o Fisco concentrar o recolhimento nas indústrias, que são em menor quantidade, do que nos criadores de vacas, que são em maior quantidade.

Percebam que, nesse caso, o criador de vacas está atrás da cadeia, ou na parte de trás da cadeia. Por isso é chamada de substituição para trás ou regressiva.

Comparativamente, a concessionária de veículos estava à frente da cadeia, mais próxima do consumidor e, por isso, aquela substituição, que explicamos acima, é chamada "de para frente" ou progressiva.

2) Gabarito: B

Comentários: O CTN apresenta:

> **Art. 133**. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:
> **I -** integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;
> **II -** subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.
> **§ 1º** O disposto no caput deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial:
> **I –** em processo de falência;
> **II –** de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial. [é exatamente o caso da Empresa Indústrias de Balanço Peso Pesado]
> **§ 2º** Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for:
> **I –** sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial. [é o caso precisamente da Empresa de Ferragens Brasil, para evitar fraude volta-se à regra do caput].
> **II –** parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; [Marcos responde subsidiariamente e, do mesmo modo, Sebastião, pois nesse caso de parentesco, a regra o caput voltaria a valer]
> **III –** identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.

3) Gabarito: A

Comentários: Súmula n.º 430 do STJ: "O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente."

4) Gabarito: D

Comentários: CTN afirma:

> **Art. 129**. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

5) Gabarito: C

Comentários: Súmula n.º 435 do STJ: "Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente."

6) Gabarito: A

Comentários: CTN dispõe:

> **Art. 131.** São pessoalmente responsáveis:
> **II -** o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;
> **III -** o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

7) Gabarito: C

Comentários: Súmula n.º 436 do STJ: "A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada QUALQUER outra providência por parte do fisco."



10 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

1. CONCEITO

A obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador, emergindo a partir da moldagem dele com a hipótese de incidência normativa e caracterizando-se como o liame jurídico que vincula um sujeito passivo a realizar uma prestação jurídica ao sujeito ativo detentor da capacidade tributária ativa.

Exemplo: A Lei, de modo hipotético (genérico e abstrato), determina que os proprietários de veículos automotores devem pagar o IPVA – imposto estadual. Essa Lei foi editada com base na Constituição Federal e no CTN. A Constituição abriu a possibilidade da instituição do tributo e o CTN estabelece as normas gerais, em âmbito nacional, para que essa futura instituição seja possível. Importante repisar: Constituição e CTN não criam tributos. Pois bem. A Lei, geral e abstrata, será "tocada", "sensibilizada", quando alguém (de carne e osso) concretamente se tornar proprietário de um veículo automotor. Aqui o mundo da vida (Fato gerador) encontra o mundo da norma (hipótese de incidência).

Desse encontro (que a teoria geral do direito chama de subsunção normativa) nasce a obrigação tributária – que será formalizada por meio do lançamento tributário.

O crédito tributário é constituído a partir do lançamento — ato estatal que declara a obrigação tributária.

O art. 142 do Código Tributário Nacional conceitua o lançamento como o procedimento administrativo, de competência privativa da autoridade administrativa, por meio do qual se constitui o crédito tributário e que se reporta à ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente: determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo e, se for o caso, propõe aplicação de penalidade.

Ou seja, entre a obrigação e o crédito há um lançamento tributário.

Esse lançamento sempre conta com a possibilidade ou efetiva participação do sujeito passivo. Podemos destacar cinco espécies de lançamento tributário:

- direto ou de ofício;
- por declaração;
- por homologação.

> **Art. 142**. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.
> **Parágrafo único**. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Portanto:

- Lançamento é ato privativo da autoridade tributária;
- Natureza jurídica do lançamento: procedimento administrativo/ato administrativo. Parte da jurisprudência e doutrina entendem ser **ato administrativo**;

ATENÇÃO

O art. 142 do CTN, acima transcrito, refere-se expressamente ao termo "procedimento"; PORTANTO, em questões de concurso, seguir a literalidade da LEI (embora, repito, haja opinião doutrinária que veja o lançamento como um "ato administrativo", e não como um procedimento).

- Natureza declaratória da obrigação tributária e natureza constitutiva do crédito tributário (natureza dúplice/mista).

No mesmo momento do lançamento é verificada a ocorrência do fato gerador, a declaração da obrigação tributária e a constituição do crédito tributário.

No parágrafo único, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, **sob pena de responsabilidade funcional.** Assim, está vinculada no sentido de que a autoridade administrativa está vinculada à lei e, no ato de lançar, terá que observar os parâmetros estabelecidos por ela. Uma vez que a autoridade administrativa verifica a ocorrência do fato gerador, o nascimento da obrigação tributária, não lhe resta outra opção senão lançar o tributo, sob pena de responsabilidade funcional e até crime de prevaricação (deixar de fazer ato de ofício).

2. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

A legislação aplicável é a lei vigente na data de ocorrência do **fato gerador: "**Art. 144: o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. "

Ultratividade da lei tributária: uma vez ocorrido o fato gerador, é a lei que está vigendo, quando de sua ocorrência, que será utilizada para o cálculo da obrigação tributária de pagar o tributo. Se essa lei é posteriormente revogada ou modificada, não importará para fins de lançamento do tributo.

Lei vigente na data do lançamento

Procedimento fiscal (aspectos procedimentais): a legislação que amplia poderes de fiscalização ou que institui novos critérios de apuração do lançamento e amplia poderes da Fazenda Pública é procedimental no que diz respeito à obrigação acessória. Desse modo, o CTN apresenta:

> **Art. 144**. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.
> **§ 1º** Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

A lei do § 1º não é a lei do *caput* do art. 144. O *caput* trata do fato gerador da obrigação tributária, e o § 1º diz respeito ao cumprimento de obrigações acessórias por parte do contribuinte e é esta lei que valerá para o momento do lançamento.

O fato gerador que é acobertado pela lei vigente no momento do fato gerador, se a obrigação tributária for lançada posteriormente, é essa lei que valerá para constituir o crédito tributário.

Vigora a máxima do *tempus regit actum*, a lei que valerá para o procedimento administrativo de lançamento é a que estiver vigente o momento do lançamento, mas o que vai pautar a constituição do crédito tributário é a lei à época do fato gerador que definia a obrigação tributária, que estabelecia o sujeito passivo, a base de cálculo, a alíquota e o fato gerador da obrigação tributária (art. 144, § 1º).

3. REVISÃO DO LANÇAMENTO – ART. 145 DO CTN

> **Art. 145**. O lançamento **regularmente notificado** ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:
> **I -** impugnação do sujeito passivo;
> **II -** recurso de ofício;
> **III -** iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149. (grifo nosso)

Dessa forma, enquanto não notificado o sujeito passivo do lançamento, a Fazenda Pública pode, a todo tempo, rever o ato de lançamento, com base no princípio da autotutela administrativa.

Se a Fazenda Pública percebe que seu ato de lançar está errado, corrigirá de ofício o equívoco antes de notificar o contribuinte.

Depois de regularmente notificado aplicam-se as regras do art. 145 e incisos, do CTN.

- O contribuinte ou responsável tributário que identificar o erro poderá impugnar administrativamente, o que possibilitará à Fazenda rever o ato antes do lançamento.
- A própria Administração, uma vez praticado o ato do lançamento, identifica que o ato precisa ser revisto por autoridade hierarquicamente superior àquela que efetuou o lançamento.
- É exceção ao art. 145 do CTN.

> **Art. 149**. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:
> **I -** quando a lei assim o determine;
> **II -** quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;
> **III -** quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;
> **IV** - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;
> **V -** quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;
> **VI -** quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;
> **VII -** quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;
> **VIII** - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;
> **IX** - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.
> **Parágrafo único**. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Art. 146 – critérios jurídicos utilizados pela Fazenda Pública para lançar o tributo:

> **Art. 146.** A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

A autoridade administrativa lança o tributo e, posteriormente, sobrevém uma lei ou entendimento administrativo que altera determinada estipulação (ex.: passa a considerar veículo automotor o que antes não era). Nesse caso, a Fazenda não poderá aplicar esse critério jurídico do lançamento e assim gerar maior ônus ao contribuinte, salvo se o fato gerador tiver ocorrido antes da alteração. Trata-se de primar pelo princípio da confiança.

Entendimento do STJ: a revisão do lançamento tributário por erro de fato (e não por erro jurídico) exige o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época de constituição do crédito tributário. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (erro jurídico), o ato administrativo de lançamento tributário é imodificável, em razão da aplicação do princípio da confiança.

Se a hipótese for de erro jurídico (art. 146 do CTN) não caberá a revisão do lançamento, mas se o erro for de fato, a revisão somente ocorrerá mediante comprovação de que aquele fato era desconhecido pela Administração ou a impossibilidade de sua comprovação à época de constituição do crédito tributário.

4. MODALIDADES DE LANÇAMENTO

Há uma variação quando o sujeito passivo participa do procedimento de constituição do crédito tributário. Nos casos do lançamento de ofício e por declaração, o contribuinte tem a via de participação aberta após o "lançamento provisório", mediante o prazo de trinta dias para a impugnação do lançamento. Especificamente no caso do lançamento mediante declaração do contribuinte, este participa também previamente, fornecendo subsídios de fato para que o Fisco aplique o direito e constitua provisoriamente o crédito, abrindo-lhe prazo para que impugne ou pague.

Já no caso do lançamento por homologação ou autolançamento, o contribuinte participa integralmente da constituição do crédito tributário, apurando fatos e aplicando o direito. Aqui não há constituição/lançamento provisório e definitivo, mas o próprio contribuinte confessa, mediante declaração sua, a matéria tributável, antecipando o pagamento que se sujeita à homologação (art. 150 do CTN).

Por participar integralmente da subsunção dos fatos que ele mesmo oferece à tributação, o contribuinte não é instado a impugnar o procedimento que ele levou a efeito, inexistindo fase contenciosa ou processo administrativo tributário no lançamento por homologação.

Desse modo, é fundamental destacar que o instituto da decadência tributária é o direito de o Fisco constituir o crédito tributário mediante lançamento, transcorrendo-se nos termos do CTN pelo prazo de cinco anos. Já a prescrição relaciona-se com a exigibilidade do crédito e só poderá correr quando houver a constituição definitiva desse e o contribuinte não realizar o pagamento espontâneo do tributo. Decadência e prescrição tributárias serão pontualmente tratadas no capítulo seguinte.

Assim, observa-se a seguir, específica e resumidamente, cada uma das espécies de lançamento:

4.1. Lançamento direito ou de ofício

Compete ao Fisco constituir provisoriamente o crédito tributário mediante apuração dos fatos e aplicação do direito, em procedimento oficioso, mediante movimentação promovida exclusivamente pela administração tributária. Ocorrido o lançamento, que é provisório, haverá a possibilidade de participação em

contraditório do contribuinte, que é intimado para pagar ou defender-se. Neste caso, inaugura-se o processo administrativo tributário (fase contenciosa do lançamento).

Nessa instância, o contribuinte poderá opor suas razões de inconformidade e o lançamento provisório será posto em aferição de sua legalidade. Ao final da fase contenciosa, sendo improcedentes as razões do contribuinte, haverá a constituição definitiva do crédito tributário e o lançamento será considerado como definitivo. Novo prazo de trinta dias será aberto, desta vez apenas para pagamento.

4.2. Lançamento por declaração

Com relação ao sujeito passivo (contribuinte), há uma antecipação de sua participação na constituição provisória do crédito, pois compete-lhe oferecer os fatos à administração tributária; esta aplicará o direito, lançando provisoriamente o tributo. Também haverá a abertura para pagamento e impugnação ao lançamento provisório e, consequentemente, a possibilidade de inauguração da fase contenciosa, exatamente como ocorre com relação ao lançamento de ofício. Assim, o lançamento por declaração é, na verdade, um lançamento de ofício com base em declaração do sujeito passivo, sendo-lhe aplicáveis todas as regras próprias ao lançamento direto (fatos trazidos pelo contribuinte; direito aplicado pelo Fisco, com abertura de prazo para o contribuinte impugnar).

4.3. Lançamento por homologação

A doutrina critica bastante a sistemática do lançamento por homologação, por atribuir integralmente ao contribuinte a aplicação do direito aos fatos que ele mesmo oferece à tributação (“fatos + direito” — apuração integral pelo contribuinte, com prazo aberto ao Fisco para a homologação desse procedimento). Aqui o próprio contribuinte apura os fatos e aplica-lhes a consequência jurídica tributária, antecipando o pagamento do tributo. Assim, não há — como nas espécies anteriores — constituição provisória, mas sim a confissão e constituição definitiva quanto ao que auto lançado pelo contribuinte.

O procedimento de antecipação de pagamento desse autolançamento sujeita-se ao prazo de homologação de cinco anos, a contar da data do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). Não há fase contenciosa no lançamento por homologação, pois é inconcebível que o contribuinte fosse intimado para se contrapor a um procedimento seu. Nesse sentido, como o procedimento de declaração/confissão adotado pelo contribuinte é suficiente à constituição definitiva do crédito tributário, não há que se falar em decadência do direito de lançar o tributo: o crédito contido na declaração já nasce definitivamente constituído e, portanto, havendo a declaração de autolançamento sem a correspondente antecipação de pagamento, já se considera exigível o crédito e o lustro prescricional iniciam o seu curso.

Nesse sentido, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça plasmado na Súmula n.º 436, a seguir comentada. Por fim, é essencial destacar que não se deve confundir a espécie aqui tratada, cujo mecanismo de confissão é, em regra, chamado de declaração (v.g., DCTF – declaração de créditos tributários federais) com o lançamento por declaração do sujeito passivo, anteriormente tratado.

Portanto, o CTN prevê 3 modalidades de lançamentos:

a) Lançamento de ofício

O contribuinte não faz nada – art. 149, do CTN. Ex.: IPTU.

Em alguns momentos há a participação total ou quase nenhuma da autoridade administrativa.

Todas as informações necessárias encontram-se registradas em banco de dados, portanto, uma vez que a autoridade administrativa não precisa da participação do contribuinte em absolutamente nada, ao resgatar as informações, realizará o lançamento.

b) Lançamento por declaração

O contribuinte presta uma declaração – art. 147, do CTN. Ex.: ITCMD.

> **Art. 147**. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.
> **§ 1º** A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.
> **§ 2º** Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

O contribuinte precisa prestar uma declaração à Fazenda Pública para que ela possa lançar o tributo. A participação é do contribuinte e da Fazenda Pública.

c) Lançamento por homologação ("autolançamento")

O contribuinte faz as declarações, calcula o *quantum* de tributo e, em seguida, recolhe-o. Após, a Administração confere se está tudo certo, homologando expressa ou tacitamente o lançamento — art. 150, do CTN. Ex.: IR, ICMS, IPI etc.

O contribuinte não lança nada, simplesmente se antecipa no trabalho que a autoridade administrativa ainda terá que verificar.

> **Art. 150**. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento **sem prévio exame da autoridade administrativa**, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.
> **§ 1º** O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.
> **§ 2º** Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.
> **§ 3º** Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.
> **§ 4º** Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifo nosso).

O contribuinte realiza quase todos os atos, exceto o de homologação. Ele fará as declarações devidas para que a autoridade administrativa possa, posteriormente, lançar o tributo. Após as declarações, fará o cálculo do tributo devido e a recolher (pagar).

Atualmente, a Fazenda Pública disponibiliza programas para que o contribuinte possa fazer o lançamento por homologação. Ex.: programa que realiza a declaração de ajuste de imposto de renda. Quando se começa a prestar a declaração, será verificado o ajuste que deve ser feito — restituição a receber ou imposto a pagar.

Feita a declaração, três situações podem ocorrer:

- Ser lançado eventual tributo;
- Ser homologado o lançamento;
- Decurso de tempo alcançar o lançamento.

Lançamento é ato privativo da autoridade administrativa. Assim, quem lança o tributo é a Administração, participando mais ou menos a depender da modalidade de lançamento. Ainda que, pelo decurso do tempo, venha a homologação (que possui previsão legal), o ato se aperfeiçoará.

Prazo de homologação: art. 150, § 4º, do CTN – 5 anos do **fato gerador**!

> **Art. 150. [...]**
> **§ 4º** Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

O CTN é uma lei de normas gerais; o ente federativo que, por exemplo, instituir o ICMS pode prever outro prazo para a homologação.

Quando a CF/88 estabelece a repartição de competência das espécies tributárias, confere absoluta autonomia de competência legislativa ao ente federativo, contanto que observe a CF/88 e o CTN.

Se a lei não fixar prazo para a homologação, este será de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

Na hipótese de dolo, fraude ou simulação, a lei não pode amparar má-fé do contribuinte.

> **Súmula n.º 436 do STJ:** "A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, ficando dispensada qualquer outra providencia por parte do fisco."

Ex.: cidadão declara o imposto de renda, mas não recolhe confiando no prazo de 5 anos para a homologação. Ocorre que o crédito tributário é constituído com a própria declaração feita pelo constituinte, dispensando-se qualquer outra providência por parte do Fisco. Não se fala mais em prazo decadencial, mas sim em prazo prescricional.

> **Súmula 360 do STJ**: O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.
> (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/08/2008, DJe 08/09/2008)

5. QUESTÕES

QUESTÕES DE CONCURSO

1) (CESPE - 2013 - DPE-DF - Defensor Público) — Julgue os próximos itens, relativos ao crédito tributário. Segundo o disposto no CTN, o crédito tributário é constituído a partir do momento em que ocorre o fato gerador do tributo

2) (FMP Concursos - 2017 - PGE-AC - Procurador do Estado) — Analise as assertivas abaixo, regras para instituição de impostos, e marque a CORRETA.

a) O fato gerador da obrigação deve configurar uma situação que independa de uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte.

b) O imposto deve estar previsto na Constituição Federal ou ser instituído com base na competência residual da União, dentro das limitações constitucionais impostas, podendo ser, em razão disso, instituído por lei ordinária.

c) O imposto instituído com base na competência residual da União pode inclusive ter o mesmo fato gerador dos demais discriminados na Constituição, se a destinação for outra.

d) Quando a base de cálculo de dois impostos se sobrepõe, a solução jurídica e a aplicação da maior alíquota, dividida entre os dois tributos.

e) Todas as alternativas acima estão CORRETAS.

3) (IESES - 2016 - TJ-MA - Titular de Serviços de Notas e de Registros – Provimento) — Assinale a opção correta considerando as definições e limitações trazidas pelo Código Tributário Nacional:

a) O crédito tributário regularmente constituído se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei ou quando dispensado pelo agente administrativo, independente da existência de previsão legal.

b) O fato gerador surge com a ocorrência da obrigação tributária, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

c) É permitido à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, ou que importe distinção ou preferência em favor de determinado Estado ou Município.

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

4) (PGE-PI Prova: CESPE - 2014 - PGE-PI - Procurador do Estado Substituto) — Assinale a opção correta com base nas disposições do Código Tributário Nacional (CTN).

a) A definição do fato gerador da obrigação principal e da obrigação acessória submete-se à reserva de lei em sentido formal: na primeira espécie obrigacional, a sua ocorrência dá ensejo a uma obrigação de dar; na segunda, há o surgimento de uma obrigação de fazer e não fazer.

b) A responsabilidade solidária em direito tributário pode ser classificada em natural — quando determinadas pessoas têm interesse comum na situação retratada no fato gerador da obrigação tributária — ou legal — quando expressamente determinada por lei —, sendo o benefício de ordem admitido para ambas as hipóteses.

c) A sociedade em comum detém capacidade tributária passiva, pois essa condição independe de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, tornando-se sujeito passivo da obrigação tributária principal, ainda que, por convenção particular, seja prevista a responsabilidade pessoal dos sócios pelo pagamento de tributos.

d) A responsabilidade por infrações é elidida pela denúncia espontânea do contribuinte acompanhada do pagamento, ainda que parcial, do crédito tributário devido, não se considerando espontânea a denúncia da prática infracional ocorrida após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização.

e) A capacidade tributária ativa não se confunde com a competência tributária, pois aquela pode ser delegada a qualquer pessoa jurídica de direito público ou privado, o que implica a transferência das prerrogativas de cobrança, fiscalização e arrecadação do crédito tributário.

5) (CESPE - 2014 - PGE-BA - Procurador do Estado) — De acordo com determinada norma tributária, a venda de mercadoria gera a necessidade de registro contábil e do pagamento do tributo devido. A respeito desse tema, julgue os itens seguintes.

Suponha que aquele que esteja diretamente vinculado ao fato gerador não realize o registro, mas pague o tributo. Nessa situação, caso seja aplicada pena pecuniária pelo descumprimento da obrigação referente ao registro contábil, por meio de lançamento tributário definitivo, fica constituído o crédito tributário.

6) (CESPE - 2010 - DPU - Defensor Público Federal) — À autoridade tributária competente cabe declarar a existência do crédito tributário pelo lançamento, ocasião em que deve verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, calcular o montante do tributo devido e identificar o sujeito passivo. Eventual proposição de aplicação de penalidade pecuniária deve ser objeto de ato administrativo próprio, pois não se trata de tributo.

7) (FGV - 2023 - TJ-ES - Juiz Substituto) — Vestuário Beleza Ltda., atuante no comércio varejista de peças de vestuário, por uma série de erros contábeis (sem dolo, fraude ou simulação), declarou a menor e pagou a menor o ICMS devido sobre suas vendas a consumidores finais quanto a fatos geradores ocorridos entre janeiro de 2019 e dezembro de 2020. A partir de janeiro de 2021, já em crise financeira, embora tenha detectado o erro contábil e o corrigido, passando a declarar corretamente, começou a não ter mais recursos para pagar tal ICMS adequadamente declarado.

Diante desse cenário e também à luz do entendimento dos tribunais superiores, é correto afirmar que:

a) quanto a tais tributos declarados a menor e pagos a menor o prazo decadencial quinquenal para o lançamento de ofício suplementar é contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

b) quanto a tais tributos declarados a menor e pagos a menor, o prazo decadencial quinquenal para o lançamento de ofício suplementar é contado da data da entrega da declaração.

c) quanto a tais tributos declarados a menor e pagos a menor, o prazo prescricional quinquenal para o lançamento de ofício suplementar é contado da ocorrência do fato gerador de cada obrigação tributária.

d) quanto aos tributos devidamente declarados a partir de janeiro de 2021 mas não pagos, o marco inicial para contagem do prazo prescricional quinquenal para sua cobrança judicial é o dia seguinte à data estipulada para o vencimento da cobrança do tributo.

e) quanto aos tributos devidamente declarados a partir de janeiro de 2021 mas não pagos, o marco inicial para contagem do prazo decadencial quinquenal para sua cobrança judicial é o dia seguinte à data estipulada para o vencimento da cobrança do tributo.

GABARITO COMENTADO

1) Gabarito: ERRADA

Comentários: Segundo o art. 142 do CTN: “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade

cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."

2) Gabarito: A

Comentários:

a) CORRETA. Art. 16 do CTN: "Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte."

b) INCORRETA. CF/88, art. 154: "A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição."

c) INCORRETA. CF/88, art. 154: "A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.".

d) INCORRETA. A solução, de acordo com a Constituição Federal, é dada por lei complementar: "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; [...]."

3) Gabarito: D

Comentários:

a) INCORRETA. Art. 141 do CTN: "O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias."

b) INCORRETA. Art. 113, § 1°, do CTN: "A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente."

c) INCORRETA. Art. 151 da CF/88: "É vedado à União: I - 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."

d) CORRETA. Art. 16 do CTN: "Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte."

4) Gabarito: C

Comentários:

a) INCORRETA. As obrigações acessórias podem ser instituídas nos termos da "legislação", ou seja, independentemente de lei formal. Art. 96 do CTN: "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. [...]." Já no art. 113 é disposto que: "A obrigação tributária é principal ou acessória. [...] § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos."

b) INCORRETA. A responsabilidade solidária não admite o benefício de ordem, conforme determina o CTN:

"Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II - as pessoas expressamente designadas por lei. Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem."

c) CORRETA. Art. 126 do CTN: "A capacidade tributária passiva independe: I - da capacidade civil das pessoas naturais; II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios; III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional."

d) INCORRETA. Art. 138 do CTN:

> **Art. 138.** A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.
> **Parágrafo único.** Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

e) INCORRETA. Segundo o art. 7º do CTN:

> **Art. 7º** A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.
> **§ 1º** A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.
> **§ 2º** A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.
> **§ 3º** Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

5) Gabarito: CORRETA

Comentários: Conforme o art. 142 do CTN; "Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível."

6) Gabarito: ERRADA

Comentários: O art. 142 do CTN afirma:

> **Art. 142.** Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

7) Gabarito: D

Comentários:

a) O prazo decadencial será contado a partir da data de ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, CTN). Nessa hipótese, houve declaração e pagamentos menores. Havendo qualquer pagamento, ainda que a menor, haverá atração da regra do art. 150, §4º, do CTN, para o lançamento de ofício suplementar.

b) O prazo será contado da data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, §4º, do CTN.

c) O prazo prescricional tributário é contado a partir da constituição definitiva do respectivo crédito tributário (art. 174 do CTN). Aqui a questão confunde tudo (decadência e prescrição).

d) Houve a cobrança da inteligência da Súmula 436 do STJ: "A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco".

e) Outra vez a questão confunde os institutos da prescrição e da decadência. Correlaciona decadência com prazo de cobrança, quando a decadência está, em verdade, relacionada com o prazo para o lançamento. É a prescrição tributária que se correlaciona com o prazo para a cobrança do respectivo crédito.



11 CRÉDITO TRIBUTÁRIO

1. NATUREZA JURÍDICA: AS TEORIAS MONISTA E DUALISTA

- **Teoria monista**: o crédito tributário nasce ao mesmo tempo que a obrigação. Essa teoria é a aplicada no Direito Civil, quando se constitui a obrigação, nasce o direito de crédito.
- **Teoria dualista**: a obrigação tributária nasce em um momento anterior ao nascimento do crédito tributário. O crédito tributário nasce depois do fato gerador, com o lançamento tributário. Teoria adotada pelo CTN!

O art. 140 do CTN prevê:

> **Art. 140**. As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.

Esse artigo confirma a teoria dualista. Estabelecido o vínculo jurídico entre o sujeito passivo e o sujeito político, constituído estará o crédito tributário.

Após a constituição do crédito tributário se, porventura, sobrevier norma que o isente, não alcançará a obrigação tributária.

Para a teoria adotada pelo CTN, de um modo bastante peculiar em relação à sistemática do Código Civil, o crédito tributário não nasce com a obrigação tributária. Essa é uma etapa que precisa se verificar para que, posteriormente, constitua-se o crédito tributário.

Esse é um ponto muito importante, que inevitavelmente nos causa alguma dificuldade. A sistemática do Código Civil parte do pressuposto de que uma obrigação já nasce com crédito e débito, ou seja, quando o liame obrigacional é estabelecido (na maioria das vezes mediante contrato – que é a fonte principal das obrigações no direito civil) já há alguém com um direito creditório à prestação.

O CTN estabelece uma autonomia do crédito tributário em relação à respectiva obrigação tributária: uma é a obrigação tributária e outra é o crédito tributário. Porque o CTN apartou "obrigação" e "crédito"? Na verdade quis o CTN inserir entre os dois o instituto do lançamento tributário, que olha para a obrigação e lhe extraí (formaliza) o respectivo crédito tributário.

Tomemos como exemplo a relação deste professor com uma faculdade. O professor leciona na faculdade porque assinou um contrato de prestação de serviço, no qual há devidamente deduzidas as obrigações que cabem a cada um e o "crédito" que será pago em contraprestação. A partir da formalização do acordo (Contrato), com a sua assinatura, obrigação é créditos já estão postos.

Todavia, esse mesmo professor, ao cumprir seu contrato, se tornará devedor de imposto de renda: não porque assinou um contrato com a União ou com a Receita Federal do Brasil, mas porque a Lei assim o determina. A Lei prevê uma hipótese de incidência (auferir renda) na qual incide o professor ao dar suas aulas e receber por elas. Entretanto, por ser uma obrigação "ex lege", ou seja, que não se formalizou antes de surgir, o professor se obrigará para somente depois ver formalizado o respectivo crédito tributário. Na medida em

que ele dá aulas e recebe pelas aulas, vai se tornando devedor do imposto de renda, mas sem nenhum "papel" que formalize essa obrigação.

O lançamento tributário toma essa obrigação e a formaliza em crédito tributário (Art. 142 do CTN), dando os contornos práticos e concretos para que o professor cumpra com seu dever de pagar tributos: quanto é devido, quando deve ser pago, qual o fundamento legal da incidência e etc.

Portanto, o CTN torna um pouco mais complexa essa relação entre obrigação e crédito, até mesmo em garantia aos contribuintes: o lançamento é complexo e pode envolver discussão ampla no âmbito administrativo, com contraditório e ampla defesa.

2. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA E PROVISÓRIA (LANÇAMENTO DEFINITIVO E PROVISÓRIO)

De acordo com o art. 142 do Código Tributário Nacional, acima transcrito, o lançamento consiste no "procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível".

Na literalidade da lei, percebemos que o lançamento se reporta à ocorrência do fato gerador (subsumido à hipótese de incidência), da "obrigação [tributária] correspondente", mas com o objetivo de constituir o crédito tributário — que é justamente o título do capítulo da lei que abrange as normas sobre o lançamento ("Constituição de Crédito Tributário").

Nesse sentido, ainda, o art. 144 do CTN diz que "o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente".

Ocorre que sempre que o lançamento tributário é levado a efeito pelo Fisco, ou seja, nas hipóteses de lançamento por declaração ou de ofício, é necessário notificar o contribuinte a respectiva homologação do crédito tributário.

Isso se chama lançamento provisório ou constituição provisória do crédito tributário.

2.1. Possibilidade de defesa do contribuinte: inauguração do processo administrativo (a fase contenciosa do lançamento tributário)

Exceto na sistemática do lançamento por homologação, na qual a própria declaração do contribuinte já constitui de forma definitiva o crédito tributário, inaugurando-se o prazo prescricional para cobrança, caso o contribuinte declare e não pague. Assim, da notificação do lançamento efetuado pela autoridade tributária, caberá impugnação no prazo de trinta dias (em regra).

> Relevante destacar que o Supremo Tribunal Federal entende dispensada qualquer necessidade de depósito prévio para a impugnação ao lançamento fiscal. STF Súmula Vinculante nº 21 - PSV 21 – Dje nº 223/2009 - Tribunal Pleno de 29/10/2009 – Dje nº 210, p. 1, em 10/11/2009 - DOU de 10/11/2009, p. 1

O Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, recepcionado como lei federal, disciplina o processo administrativo tributário. Dispõe a lei:

> **Art. 9º** A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Esse é o prazo estabelecido pelo Decreto n. 70.235/1972:

> **Art. 15**. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Nesse caso, apresentada a impugnação ao lançamento fiscal, o Decreto 70.235/1972 dispõe que:

> **Art. 14.** A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Essa fase contenciosa não ocorrerá caso o contribuinte — regularmente intimado — não se defenda e pague (ou não) o tributo lançado.

A fase contenciosa ocorre dentro do Processo Administrativo Fiscal (PAF), que, na esfera da União, conta com julgamento em primeira e segunda instância, bem como por instância especial.

Se o contribuinte impugnar o débito na via administrativa, inaugurando a fase contenciosa do lançamento, a constituição definitiva do crédito tributário ocorrerá com a última decisão administrativa, da qual não caiba mais recurso. Veja que a notificação, por si só, conquanto designe documentalmente a constituição do crédito tributário, não tem o condão de indicar que ele estará definitivamente constituído (SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 3 ed. São Paulo: Saraiva. 2010. p. 806).

2.2. A participação do contribuinte na constituição definitiva do crédito tributário

A impugnação administrativa suspende a exigibilidade do crédito tributário até que se esgote essa instância e o crédito seja extinto (total ou parcialmente), pelo deferimento da impugnação do contribuinte; ou definitivamente constituído.

Código Tributário Nacional estabelece que:

> **Art. 151.** Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: [...]
> **III –** as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.
>
> **Art. 156**. Extinguem o crédito tributário: [...]
> **IX -** a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória.

2.3. Constituição definitiva do crédito tributário. Notificação para pagamento

Dispõe o Decreto n. 70.235/1972 que:

> **Art. 43.** A decisão definitiva contrária ao sujeito passivo será cumprida no prazo para cobrança amigável fixado no artigo 21, aplicando-se, no caso de descumprimento, o disposto no § 3º do mesmo artigo.

Nesse caso, o contribuinte terá trinta dias para efetuar o pagamento. Importante ressaltar que o término da fase contenciosa do lançamento faz com que o crédito tributário esteja definitivamente

constituído e não mais haverá causa suspensiva do crédito tributário (a suspensão ocorre enquanto pendentes as impugnações e os recursos administrativos do contribuinte — artigo 151, III, do CTN).Assim, começa a correr a prescrição tributária para os tributos lançados de ofício ou por declaração.

Portanto, o marco inicial do lustro prescricional é a constituição definitiva do crédito tributário, que ocorre após o prazo de trinta dias para a impugnação administrativa, quando esta não é apresentada, e decorrido o prazo para pagamento voluntário; ou, apresentada a impugnação administrativa, que nos termos do CTN suspende a exigibilidade do crédito tributário, após o final da fase contenciosa do lançamento e decorrido o prazo para pagamento voluntário do crédito definitivamente constituído por lançamento fiscal.

> **Súmula n.º 622 do STJ:** "A notificação do auto de infração faz cessar a contagem da decadência para a constituição do crédito tributário; exaurida a instância administrativa com o decurso do prazo para a impugnação ou com a notificação de seu julgamento definitivo e esgotado o prazo concedido pela Administração para o pagamento voluntário, inicia-se o prazo prescricional para a cobrança judicial." (STJ. 1ª Seção. Aprovada em 12/12/2018, DJe 17/12/2018).

Na sistemática específica do lançamento por homologação, o prazo prescricional correrá a partir da apresentação da declaração (na esfera federal, geralmente da declaração de créditos tributários federais) ou do vencimento do crédito declarado, o que ocorrer por último.

> **Súmula n.º 436 do STJ**: "A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco." Dessa forma, segundo a jurisprudência do STJ:
>
> **TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. TERMO A QUO. DIA SEGUINTE AO DO VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO OU DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO, O QUE FOR POSTERIOR. RESP 1.120.295/SP, REL. MIN. LUIZ FUX, DJE 21.5.2010, REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. PRESCRIÇÃO RECONHECIDA NA ESPÉCIE. AGRAVO INTERNO DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.**
> **1.** Segundo orientação da Primeira Seção desta Corte ao julgar o REsp. 1.120.295/SP, mediante o rito dos recursos repetitivos, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o termo inicial da prescrição ocorre no dia seguinte ao vencimento da obrigação tributária ou no dia posterior à data em que declarado e não pago o tributo, o que for posterior. Nesse sentido: AgInt no REsp. 1.787.925/MT, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJe 23.5.2019; AgInt no REsp. 1.596.436/PE, Rel. Min. OG FERNANDES, DJe 15.4.2019.
> **2.** Na espécie, o crédito tributário foi constituído mediante a entrega da declaração pelo contribuinte (GIA), em 26.5.1994, e a ação executiva foi proposta em 31.5.1999, isto é, após o prazo de cinco anos. Assim, há de ser reconhecida a prescrição.
> **3.** Agravo Interno da FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO a que se nega provimento.
> (AgInt no Resp 1597015/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2020, DJe 03/03/2020).

3. SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O art. 151 do CTN dispõe que:

> **Art. 151.** Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:
> **I -** moratória;
> **II -** o depósito do seu montante integral;
> **III -** as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
> **IV -** a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

> **V –** a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;
> **VI –** o parcelamento.
> **Parágrafo único.** O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações assessórios dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

É a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

A Fazenda poderá lançar o tributo, a fim de evitar a decadência. O que não será possível, haja vista que o poder de coagir para que se pague está suspenso, é a promoção de atos de cobrança.

Nas hipóteses dos incisos III a V, ainda há discussão do crédito tributário. Por essa razão, a exigibilidade permanece suspensa.

- **Moratória:** ainda não deve, entretanto, há necessidade de regulamentação.
- **Parcelamento**: está em débito.
- **Depósito do montante integral:** garantia do contribuinte para discutir a dívida a fim de que, caso seja confirmado o valor cobrado, a Fazenda transforme o depósito em renda. É uma faculdade do contribuinte.

Nesse sentido, as reclamações e os recursos ocorrerão nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

Ademais, a Súmula Vinculante n.º 21 afirma que: "É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo."

No contencioso administrativo a Fazenda Pública não poderá exigir depósito. Desse modo, o depósito do montante integral, para garantir a discussão da dívida, tem mais importância na discussão judicial.

A Súmula 112 do Superior Tribunal de Justiça dispõe que: O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro. (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/10/1994, DJ 03/11/1994, p. 29768)

A concessão de medida liminar em mandado de segurança ocorre quando o juiz não defere a liminar, em que pese a discussão judicial do crédito em voga, a exigibilidade não estará suspensa. Assim, o que suspende a exigibilidade é o deferimento da liminar, seja em mandado de segurança, seja em ação ordinária.

Dessa maneira, a Súmula Vinculante n. 28 afirma: "É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário.". Portanto, o juiz não pode exigir depósito para conceder medida liminar ou tutela antecipada.

Caso o juiz não defira, o contribuinte poderá efetuar o depósito. Nesse caso, independentemente da decisão judicial, a exigibilidade do crédito tributário estará suspensa.

Concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em ação ordinária: aplicam-se as mesmas regras acima dispostas.

Com isso, o art. 151, parágrafo único, do CTN dispõe:

> **Art. 151**. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:
> **Parágrafo único**. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações assessórios dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

O fato do crédito tributário estar suspenso não justifica o descumprimento das obrigações tributárias acessórias. Segundo o art. 206 do CTN (Certidão Positiva de Débito Tributário com Efeitos Negativos):

> **Art. 206**. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.

Assim, se a exigibilidade do crédito estiver suspensa, o contribuinte tem direito à expedição da certidão positiva de débito com efeitos negativos.

3.1. Moratória

Pode ser concedida em caráter **geral** (art. 152, I, do CTN) e **individual** (art. 152, II, do CTN).

> **Art. 152**. A moratória somente pode ser concedida:
> **I -** em caráter geral:
> **a)** pela pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo a que se refira;
> **b)** pela União, quanto a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, quando simultaneamente concedida quanto aos tributos de competência federal e às obrigações de direito privado;
> **II -** em caráter individual, por despacho da autoridade administrativa, desde que autorizada por lei nas condições do inciso anterior.
> **Parágrafo único.** A lei concessiva de moratória pode circunscrever expressamente a sua aplicabilidade à determinada região do território da pessoa jurídica de direito público que a expedir, ou a determinada classe ou categoria de sujeitos passivos.

Paira sobre a alínea "b" a ideia de não recepção, de revogação. Parte da doutrina entende que esse dispositivo não foi recepcionado pela CF/88 porque a União não pode conceder moratória de tributos que não estão dentro da sua esfera de competência, isso se equipararia a uma espécie de isenção heterônoma, o que é vedado pela Constituição.

Por outro lado, existe uma corrente doutrinária que entende ser necessário fazer uma interpretação da alínea "b" conforme a CF/88, ordinariamente a União pode conceder moratória de tributos que não estão dentro da sua esfera de competência, porém, diante de alguns eventos, como calamidade ou outra necessidade urgente de interesse público, pode justificar sim que a União conceda a moratória, contanto cumpra o previsto na alínea "b" do art. 152, do CTN.

3.1.1. Moratória restritiva – art. 152, parágrafo único, do CTN

O princípio da isonomia está absolutamente respeitado, porque em alguns momentos o próprio ente federativo pode perceber, por exemplo, que uma determinada localidade foi alcançada por algum infortúnio e, por essa razão, a Fazenda Pública poderá respeitar a isonomia material e conceder uma moratória, isto é, uma extensão de prazo ou data de modificação da data de pagamento do tributo.

3.1.2. Créditos tributários – art. 154, caput, do CTN: definitivamente constituídos à lei/ato concessivo

> **Art. 154**. Salvo disposição de lei em contrário, a moratória somente abrange os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo.

> **Parágrafo único**. A moratória não aproveita aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele.

A moratória só alcança o crédito tributário constituído. Desse modo, a dilação de prazo para pagamento só é aplicada aos créditos definitivamente constituídos.

3.2. Parcelamento

Conforme o CTN:

> **Art. 155-A:** o parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.
> **§1º:** salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.
> **§2º:** aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória.

A lei explica como se dará o parcelamento, em quantas parcelas e quais as condições que devem ser cumpridas pelo contribuinte.

Assim, juros e multa são penalidades ao contribuinte por não ter pago o tributo a tempo. Com isso, segundo o Informativo n. 629 do STJ (02/08/2018):

> Os requisitos para o parcelamento devem ser fixados em lei específica e atos infralegais não poderão impor condições não previstas nesta lei.
> As condições para a concessão de parcelamento tributário devem estrita observância ao princípio da legalidade e não há autorização para que atos infralegais tratem de condições não previstas na lei de regência do benefício.
> STJ. 1ª Turma. REsp 1.739.641-RS, Rel. Min. Gurgel de Faria, julgado em 21/06/2018

ATENÇÃO

De acordo com a Súmula n. 653 do Superior Tribunal de Justiça: O pedido de parcelamento fiscal, ainda que indeferido, interrompe o prazo prescricional, pois caracteriza confissão extrajudicial do débito. (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 02/12/2021, DJe 06/12/2021)

4. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Extinguir é acabar com a obrigação, terminá-la. Nos termos do art. 156 do CTN:

> **Art. 156.** Extinguem o crédito tributário:
> **I -** o pagamento;
> **II -** a compensação;
> **III -** a transação;
> **IV -** remissão;
> **V -** a prescrição e a decadência;
> **VI -** a conversão de depósito em renda;
> **VII -** o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;
> **VIII -** a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;
> **IX -** a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;
> **X -** a decisão judicial passada em julgado.
> **XI –** a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

> **Parágrafo único**. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

4.1. Modalidades de extinção do crédito tributário diretas

- Pagamento;
- Homologação de pagamento antecipado;
- Decadência (perda do direito de lançar o tributo);
- Prescrição (perda do direito de cobrar o tributo).

4.2. Modalidades de extinção do crédito tributário indiretas

- Compensação de crédito tributário;
- Transação;
- Remissão;
- Dação em pagamento com bens imóveis.

Obs.: nos termos do art. 3º do CTN, tributo é uma obrigação pecuniária, pagável, em regra, em dinheiro. Assim, para que se pague com bens imóveis, é necessário haver regulamentação.

4.3. Modalidades de extinção do crédito tributário processuais

Estão ligadas a algum processo (administrativo ou judicial):

- Conversão de um depósito em renda

Ex.: suspensão da exigibilidade do crédito tributário — para garantir a Fazenda e evitar que sofra qualquer autuação de cobrança, realiza-se o depósito de montante integral do crédito tributário e suspende-se a exigibilidade. Ao final do trâmite processual, verifica-se que a Fazenda estava com a razão. O juiz julgará improcedente a ação e determinará a conversão do depósito em renda.

Nessas situações, verifica-se que a razão está com o contribuinte:

- Consignação em pagamento;
- Decisão administrativa irreformável;
- Decisão judicial transitada em julgado.

4.4. Pagamento

Segundo o art. 158 do CTN:

> **Art. 158**. O pagamento de um crédito não importa em presunção de pagamento:
> **I -** quando parcial, das prestações em que se decomponha;
> **II -** quando total, de outros créditos referentes ao mesmo ou a outros tributos.

Ex.: inciso I — se se está pagando o imposto de outubro, não se presume que foi pago o de setembro. Inciso II — se o contribuinte pessoa jurídica recolher o ICMS, não se presume que tenha pago também o IPVA. O tributo recolhido só quita exatamente o que estiver declarado na guia de recolhimento.

Como pode-se observar, de acordo com o art. 161 do CTN, a mora decorre da lei:

> **Art. 161**. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.
> **§ 1º** Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.
> **§ 2º** O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Dessa forma, a mora decorre da lei, e o crédito vencido já pressupõe a mora. Portanto, a Fazenda Pública não precisa interpelar o contribuinte para constituí-lo em dívida. Assim, não há comunicação de mora.

Em relação à imputação de pagamento, o art. 163 do CTN estabelece que:

> **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:
> **I -** em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária;
> **II -** primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos;
> **III -** na ordem crescente dos prazos de prescrição;
> **IV -** na ordem decrescente dos montantes.

Inciso I: em primeiro lugar, o sujeito passivo é contribuinte.

Inciso II: contribuições de melhorias e taxas são tributos contraprestacionais. O Estado entrega determinado serviço que enseja a cobrança do tributo. Havendo atuação estatal, nada mais justo que se receba aquilo que causou dispêndio ao Estado.

Inciso III: o tributo que tem o prazo mais curto terá imputado, desde logo, o pagamento, para evitar a prescrição.

Inciso IV: se tudo for igual, será imputado o pagamento no de valor mais alto para depois alcançar os menores.

O art. 163 do CTN apresenta regras que se excluem.

A ordem na imputação de pagamento deverá ser:

- Débitos por obrigação própria (o sujeito passivo é contribuinte);
- Débitos decorrentes de responsabilidade tributária (o sujeito passivo é responsável);
- Primeiro, contribuições de melhoria, depois taxas e, em seguida, impostos (nessa ordem);
- Na ordem crescente dos prazos de prescrição;
- Na ordem decrescente dos montantes (maior valor até a de menor valor).

> **Art. 150, § 4º, do CTN** – "pagamento" pela homologação da Fazenda Pública ou decurso do tempo.

4.5. Decadência

A decadência do direito de o Fisco lançar o crédito tributário, nos casos de lançamento de ofício ou por declaração, começa a correr no primeiro dia do exercício seguinte ao momento em que o lançamento poderia ter sido efetuado. A regra encontra-se no art. 173 do CTN:

> **Art. 173**. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:
> **I** – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
> **II –** da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.
> **Parágrafo único**. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Para a sistemática do lançamento por homologação, há regra especial, representada no prazo para o Fisco homologar o procedimento efetivado pelo contribuinte, sendo esse prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, findo o qual sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (artigo 150 do CTN).

> **Art. 150**. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.
> **§ 1º** O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.
> **§ 2º** Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.
> **§ 3º** Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.
> **§ 4º** Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Importante destacar que, dentre as espécies de tributárias, pode-se estabelecer a seguinte relação de acordo com a espécie de lançamento fiscal — em regra, são lançados:

De ofício: IPTU, IPVA, taxas, contribuição de melhoria, contribuições coorporativas (conselhos profissionais) e contribuição para o serviço de iluminação pública.

Por declaração: Imposto de Importação, Imposto de Exportação e o ITBI.

Por homologação: ICMS, IPI, Imposto de Renda, ITCMD, PIS e COFINS (e boa parte das demais contribuições sociais).

Portanto, a ocorrência do fato gerador gera o direito de lançar a obrigação e constituir o crédito tributário.

Nesse sentido, sabe-se que a decadência é a perda do direito da Fazenda constituir o seu crédito tributário em face do decurso do tempo. Assim, só é possível falar em prescrição se não houver decadência.

No art. 173 do CTN é estabelecido o prazo de 5 anos.

> **Art. 173.** O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:
> **I -** do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
> **II -** da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.
> **Parágrafo único.** O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Desse modo, o início de contagem se dá no primeiro dia do exercício seguinte a aquele que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Exemplo 1: O fato gerador do IPTU ocorre em 01/01/2019; exercício e lançamento em 2019. Na hipótese de a Fazenda não ter lançado, o prazo decadencial começará a contar a partir de 01/01/2020, que é o primeiro dia do exercício seguinte àquele que deveria ter sido lançado o tributo. Dessa forma, o intuito disso é conceder tempo à Fazenda para que conheça fato gerador que talvez ainda seja desconhecido. Em relação à data definitiva da decisão que anula, a Fazenda tem conhecimento do fato gerador, tanto que já realizou o lançamento do tributo. No entanto, foi questionada administrativamente e, quando a questão for solucionada, já estará transcorrendo o prazo decadencial.

Exemplo 2: O fato gerador do IPTU ocorre em 01/01/2019; e o exercício e lançamento em 2019. O contribuinte, ao ser notificado, impugna o valor cobrado. A Fazenda reconhece o equívoco e determina nova data (05/05/2019) ao revisar e anular o ato anterior, assim, constitui em definitivo o crédito tributário. Como a Fazenda Pública já tem conhecimento da situação, o prazo decadencial se inicia na data da ocorrência do fato gerador.

ATENÇÃO

A Súmula n. 622 do STJ afirma que: "A notificação do auto de infração faz cessar a contagem da decadência para a constituição do crédito tributário; exaurida a instância administrativa com o decurso do prazo para a impugnação ou com a notificação de seu julgamento definitivo e esgotado o prazo concedido pela Administração para o pagamento voluntário, inicia-se o prazo prescricional para a cobrança judicial." (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/12/2018, DJe 17/12/2018)

Art. 150, § 4º, do CTN (a contar do fato gerador):

> **Art. 150**. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.[...]
> **§ 4º** Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Desse modo, para a Fazenda Pública lançar o tributo, não basta que o contribuinte apenas o declare, deverá também recolher, não fosse assim não haveria nada para homologar e sim para cobrar.

Segundo o entendimento do STJ, se o contribuinte declara e não recolhe, o crédito tributário está constituído. Tem que haver declaração e pagamento para a contagem do prazo decadencial.

ATENÇÃO

A Súmula n. 436 do STJ afirma que: "A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco." (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2010, DJe 13/05/2010)

Já a Súmula n. 555 do STJ dispõe que: "Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa."(PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2015, DJe 15/12/2015).

4.6. Prescrição

O art. 174 do CTN estabelece o prazo para a prescrição de 5 anos:

> **Art. 174.** A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.
> **Parágrafo único**. A prescrição se interrompe:
> **I –** pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;
> **II -** pelo protesto judicial ou extrajudicial; (Redação dada pela Lei Complementar nº 208, de 2024)
> **III -** por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;
> **IV -** por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Assim, a perda do direito de ação para cobrar o tributo devido tem início do prazo de 5 anos — com a constituição **definitiva** do crédito tributário.

- 30 dias, se o cidadão notificado não tiver apresentado impugnação;
- Se tiver impugnado, 30 dias a contar da decisão administrativa;
- Quando não houver pagamento, da mera declaração, conforme entendimento do STJ;
- Lançamento de homologação e pagamento: a constituição definitiva se dará quando houver o lançamento ou homologação pela autoridade administrativa.

4.6.1. Interrupção do prazo prescricional

Segundo a Lei n. 5.172/66:

> **Art. 174.** A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.
> **Parágrafo único**. A prescrição se interrompe:
> **I –** pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;
> **II -** pelo protesto judicial ou extrajudicial; (Redação dada pela Lei Complementar nº 208, de 2024)
> **III -** por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;
> **IV -** por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

I - Despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal

De acordo com o art. 240, § 1º, do Código de Processo Civil: "a interrupção da prescrição, ordenada pelo despacho que ordena a citação, ainda que proferida por juiz incompetente, retroage à data da propositura da ação."

Ademais, o STJ entende que: no caso de redirecionamento da execução fiscal, a citação válida da pessoa jurídica tem o condão de interromper também a prescrição contra o sócio responsável pelo débito fiscal.

É óbvio, porque é no curso do processo, por vezes, que se verifica a necessidade de redirecionamento da execução fiscal.

II - Protesto judicial

É o ato judicial ou extrajudicial (por força da alteração do art. 174 do CTN pela LC 208/2024), praticado em juízo pela Fazenda Pública para notificar o contribuinte como devedor. Assim, é um procedimento simples e só é válido nos casos em que a Fazenda, por alguma razão, não tem condições de propor ainda a execução fiscal.

III - Qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor

O protesto judicial está inserido aqui. Dessa forma, qualquer ato que demonstre que a Fazenda não se esqueceu de lançar o tributo servirá para interromper prescrição.

IV - Qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor

Ex.: No pedido de parcelamento; quando há parcelamento, há dívida. Dessa forma, ao requerer o parcelamento, o contribuinte está reconhecendo que deve. Esse reconhecimento, por si só, tem o condão de interromper a prescrição, nos termos do CTN.

ATENÇÃO

A Súmula n. 653 do Superior Tribunal de Justiça afirma que: "O pedido de parcelamento fiscal, ainda que indeferido, interrompe o prazo prescricional, pois caracteriza confissão extrajudicial do débito." (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 02/12/2021, DJe 06/12/2021)

Já a Súmula n. 625 do Superior Tribunal de Justiça estabelece que: "O pedido administrativo de compensação ou de restituição não interrompe o prazo prescricional para a ação de repetição de indébito tributário de que trata o art. 168 do CTN nem o da execução de título judicial contra a Fazenda Pública." (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/12/2018, DJe 17/12/2018)

4.6.2. Suspensão do prazo prescricional

Art. 155, parágrafo único, do CTN:

> **Art. 155.** A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:
> **I -** com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;
> **II -** sem imposição de penalidade, nos demais casos.
> **Parágrafo único**. No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito.

O prazo entre a concessão da moratória e a sua revogação será tido como prazo em que a prescrição estava suspensa.

Desse modo, a doutrina e jurisprudência dispõe que:

- Suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Se a Fazenda Pública não pode cobrar, não é razoável que, além de não cobrar, veja o prazo prescricional decorrer sem poder se manifestar;
- Anulação por motivo de dolo ou simulação não só da moratória, como também de parcelamento, remissão, isenção ou anistia, concedidos em caráter individual;
- Todos os benefícios que suspendem ou excluem o crédito tributário, quando verificada má-fé do contribuinte, suspenderão também o prazo prescricional.

4.6.3. Prescrição intercorrente

Art. 40, § 4º, da Lei n. 6.830/80:

> **Art. 40 -** O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.
> **§ 1º -** Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.
> **§ 2º -** Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.
> **§ 3º -** Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.
> **§ 4º -** Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato.
> **§ 5º -** A manifestação prévia da Fazenda Pública prevista no § 4o deste artigo será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda.

É a fluência do prazo prescricional durante o curso do processo. Ou seja, a parte ingressou com uma ação no momento apto para evitar a prescrição, porém, dentro do curso processual, por alguma razão foi verificada a prescrição.

Ex.: a Fazenda Pública propõe a execução fiscal e busca encontrar bens para quitar o crédito tributário, não achando, o juiz determinará a suspensão pelo prazo de 1 ano. Neste 1 ano, o juiz determinará o arquivamento provisório dos autos, porque o processo ainda não se encerrou.

Assim, a jurisprudência não admite a prescrição intercorrente em processo administrativo.

Fundamento: enquanto estiver pendente o processo administrativo, estará suspensa a exigibilidade do crédito tributário. Art. 40, § 4º, da Lei n.º 6.830/80 – LEF. É a fluência do prazo prescricional durante o curso do processo.

> **Art. 40, §4º, da LEF**: se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido prazo prescricional (5 anos), o juiz, após ouvir a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato.

Após o processo ficar suspenso por um ano por não ter sido localizado o devedor, o juiz determinará o arquivamento provisório. A partir do momento em que o processo é arquivado, inicia-se o prazo de 5 (cinco) anos.

Passados 5 (cinco) anos do arquivamento provisório, o juiz ouvirá a Fazenda Pública a fim de verificar se existe alguma hipótese de suspensão da prescrição ou de interrupção.

Segundo o entendimento do STJ: esse prazo começa a correr **automaicamente**. Assim, não há a necessidade de contatar a Fazenda Pública, vez que decorre da lei.

Além disso, a jurisprudência não admite a prescrição intercorrente em processo administrativo.

Fundamento: enquanto estiver pendente o processo administrativo, estará suspensa a exigibilidade do crédito tributário.

Nesse sentido, segundo o STJ:

> **RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. ARTS. 1.036 E SEGUINTES DO CPC/2015 (ART. 543-C, DO CPC/1973). PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. SISTEMÁTICA PARA A CONTAGEM DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE (PRESCRIÇÃO APÓS A PROPOSITURA DA AÇÃO) PREVISTA NO ART. 40 E PARÁGRAFOS DA LEI DE EXECUÇÃO FISCAL (LEI N.º 6.830/80).**
> **1**. O espírito do art. 40, da Lei n.º 6.830/80 é o de que nenhuma execução fiscal já ajuizada poderá permanecer eternamente nos escaninhos do Poder Judiciário ou da Procuradoria Fazendária encarregada da execução das respectivas dívidas fiscais.
> **2**. Não havendo a citação de qualquer devedor por qualquer meio válido e/ou não sendo encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora (o que permitiria o fim da inércia processual), inicia-se automaticamente o procedimento previsto no art. 40 da Lei n. 6.830/80, e respectivo prazo, ao fim do qual restará prescrito o crédito fiscal. Esse o teor da Súmula n.º 314/STJ: "Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente".
> **3**. Nem o Juiz e nem a Procuradoria da Fazenda Pública são os senhores do termo inicial do prazo de 1 (um) ano de suspensão previsto no caput, do art. 40, da LEF, somente a lei o é (ordena o art. 40: "[...] o juiz suspenderá [...]"). Não cabe ao Juiz ou à Procuradoria a escolha do melhor momento para o seu início. No primeiro momento em que constatada a não localização do devedor e/ou ausência de bens pelo oficial de justiça e intimada a Fazenda Pública, inicia-se automaticamente o prazo de suspensão, na forma do art. 40, caput, da LEF. Indiferente aqui, portanto, o fato de existir petição da Fazenda Pública requerendo a suspensão do feito por 30, 60, 90 ou 120 dias a fim de realizar diligências, sem pedir a suspensão do feito pelo art. 40, da LEF. Esses pedidos não encontram amparo fora do art. 40 da LEF que limita a suspensão a 1 (um) ano. Também indiferente o fato de que o Juiz, ao intimar a Fazenda Pública, não tenha expressamente feito menção à suspensão do art. 40, da LEF. O que importa para a aplicação da lei é que a Fazenda Pública tenha tomado ciência da inexistência de bens penhoráveis no endereço fornecido e/ou da não localização do devedor. Isso é o suficiente para inaugurar o prazo, *ex lege*.
> **4**. Teses julgadas para efeito dos arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015 (art. 543-C, do CPC/1973):
> **4.1.)** O prazo de 1 (um) ano de suspensão do processo e do respectivo prazo prescricional previsto no art. 40, §§ 1º e 2º da Lei n.º 6.830/80 - LEF tem início automaticamente na data da ciência da Fazenda Pública a respeito da não localização do devedor ou da inexistência de bens penhoráveis no endereço fornecido, havendo, sem prejuízo dessa contagem automática, o dever de o magistrado declarar ter ocorrido a suspensão da execução;
> **4.1.1.)** Sem prejuízo do disposto no item 4.1., nos casos de execução fiscal para cobrança de dívida ativa de natureza tributária (cujo despacho ordenador da citação tenha sido proferido antes da vigência da Lei Complementar n. 118/2005), depois da citação válida, ainda que editalícia, logo após a primeira tentativa infrutífera de localização de bens penhoráveis, o Juiz declarará suspensa a execução.
> **4.1.2.)** Sem prejuízo do disposto no item 4.1., em se tratando de execução fiscal para cobrança de dívida ativa de natureza tributária (cujo despacho ordenador da citação tenha sido proferido na vigência da Lei Complementar n. 118/2005) e de qualquer dívida ativa de natureza não tributária, logo após a primeira tentativa frustrada de citação do devedor ou de localização de bens penhoráveis, o Juiz declarará suspensa a execução.

> **4.2.)** Havendo ou não petição da Fazenda Pública e havendo ou não pronunciamento judicial nesse sentido, findo o prazo de 1 (um) ano de suspensão inicia-se automaticamente o prazo prescricional aplicável (de acordo com a natureza do crédito exequendo) durante o qual o processo deveria estar arquivado sem baixa na distribuição, na forma do art. 40, §§ 2º, 3º e 4º da Lei n.º 6.830/80 - LEF, findo o qual o Juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato;
> **4.3.)** A efetiva constrição patrimonial e a efetiva citação (ainda que por edital) são aptas a interromper o curso da prescrição intercorrente, não bastando para tal o mero peticionamento em juízo, requerendo, v.g., a feitura da penhora sobre ativos financeiros ou sobre outros bens. Os requerimentos feitos pelo exequente, dentro da soma do prazo máximo de 1 (um) ano de suspensão mais o prazo de prescrição aplicável (de acordo com a natureza do crédito exequendo) deverão ser processados, ainda que para além da soma desses dois prazos, pois, citados (ainda que por edital) os devedores e penhorados os bens, a qualquer tempo - mesmo depois de escoados os referidos prazos -, considera-se interrompida a prescrição intercorrente, retroativamente, na data do protocolo da petição que requereu a providência frutífera.
> **4.4.)** A Fazenda Pública, em sua primeira oportunidade de falar nos autos (art. 245 do CPC/73, correspondente ao art. 278 do CPC/2015), ao alegar nulidade pela falta de qualquer intimação dentro do procedimento do art. 40 da LEF, deverá demonstrar o prejuízo que sofreu (exceto a falta da intimação que constitui o termo inicial - 4.1., onde o prejuízo é presumido), por exemplo, deverá demonstrar a ocorrência de qualquer causa interruptiva ou suspensiva da prescrição.
> **4.5.)** O magistrado, ao reconhecer a prescrição intercorrente, deverá fundamentar o ato judicial por meio da delimitação dos marcos legais que foram aplicados na contagem do respectivo prazo, inclusive quanto ao período em que a execução ficou suspensa.
> **5.** Recurso especial não provido. Acórdão submetido ao regime dos arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015 (art. 543-C, do CPC/1973).
> (REsp 1340553/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/09/2018, DJe 16/10/2018)

ATENÇÃO

A Súmula n. 622 do STJ afirma que: "A notificação do auto de infração faz cessar a contagem da decadência para a constituição do crédito tributário; exaurida a instância administrativa com o decurso do prazo para a impugnação ou com a notificação de seu julgamento definitivo e esgotado o prazo concedido pela Administração para o pagamento voluntário, inicia-se o prazo prescricional para a cobrança judicial." (STJ. 1ª Seção. Aprovada em 12/12/2018, DJe 17/12/2018).

4.7. Compensação Tributária

Art. 170 do CTN dispõe:

> **Art. 170**. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.
> **Parágrafo único**. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Assim, o requisito é a **lei**!

Dessa forma, é preciso lei autorizando a compensação tributária; é a lei que estabelece condições e requisitos; e é ato privativo da Fazenda Pública, por meio da autoridade administrativa, porque é ela quem possui as informações necessárias e suficientes para se fazer o encontro de contas.

Nesse sentido, juiz não faz compensação, apenas pode reconhecer o direito de compensar. Assim, a Súmula n. 461 do STJ afirma que: "O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado."

Em relação à vedação à compensação, o art. 170-A do CTN explica que: "É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial."

Com isso, só se pode compensar crédito líquido e certo, vencido ou vincendo, já que o crédito que está em discussão judicial ainda não é certo.

Desse modo, essa é uma norma geral que deve ser observada por todas as leis que estabeleçam procedimento de compensação tributária.

A Súmula n.º 212 do STJ afirma que: "a compensação de créditos tributários não pode ser deferida em ação cautelar ou em medida liminar cautelar ou antecipatória."

Isso porque não há nada definido. O STJ apenas chancelou ao art. 170-A, do CTN.

Art. 171 do CTN:

> **Art. 171.** A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e consequente extinção de crédito tributário.
> Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

Nesse viés, o Informativo 643-STJ (29/03/2019) afirma:

> Tratando-se de Mandado de Segurança impetrado com vistas a declarar o direito à compensação tributária, em virtude do reconhecimento da ilegalidade ou inconstitucionalidade da exigência da exação, independentemente da apuração dos respectivos valores, é suficiente, para esse efeito, a comprovação de que o impetrante ocupa a posição de credor tributário, visto que os comprovantes de recolhimento indevido serão exigidos posteriormente, na esfera administrativa, quando o procedimento de compensação for submetido à verificação pelo Fisco.
> De outro lado, tratando-se de Mandado de Segurança com vistas a obter juízo específico sobre as parcelas a serem compensadas, com efetiva investigação da liquidez e certeza dos créditos, ou, ainda, na hipótese em que os efeitos da sentença supõem a efetiva homologação da compensação a ser realizada, o crédito do contribuinte depende de quantificação, de modo que a inexistência de comprovação cabal dos valores indevidamente recolhidos representa a ausência de prova pré-constituída indispensável à propositura da ação.
> STJ. 1ª Seção. REsp 1.715.256-SP, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 13/02/2019 (recurso repetitivo).

4.8. Remissão

Conforme o art. 172, do CTN – art. 150, § 6º, da CF/88:

> **Art. 172.** A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:
> **I -** à situação econômica do sujeito passivo;
> **II -** ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;
> **III -** à diminuta importância do crédito tributário;

> **IV -** a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;
> **V -** a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.
> **Parágrafo único**. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

> **Art. 150**. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> **§ 6º** 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, § 2.º, XII, g.

É o perdão da dívida fiscal. E é necessária lei, porque se trata de renúncia de receita.

Nesse sentido, os incisos dos art. 172 do CTN criam situações que permitem que a lei regule a remissão, isto é, ela definirá quais situações econômicas podem ser favorecidas pela remissão.

- **Dação em pagamento em bens imóveis:** para ocorrer a dação em pagamento em bens imóveis, exige-se autorização legal.
- **Conversão de depósito em renda:** é o depósito feito para garantir à Fazenda Pública que, ao final, se confirmado que ela está correta na execução, será transformado em depósito de renda.

Consignação em pagamento – art. 164 do CTN:

> **Art. 164.** A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:
> **I -** de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;
> **II -** de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;
> **III -** de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.
> **§ 1º** A consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe pagar.
> **§ 2º** Julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda; julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

Se o contribuinte quiser pagar o tributo, a Fazenda se valerá dos meios próprios para que as outras obrigações pendentes sejam cumpridas, mas não pode se recusar a receber o tributo que o contribuinte quer pagar. Assim, a exigência deve estar na lei. Ex.: receber apenas pelo pagamento do DARF.

4.9. Decisão administrativa irreformável

Em relação à "coisa julgada administrativa", o art. 156, IX, do CTN afirma que:

> **Art. 156.** Extinguem o crédito tributário:
> **IX -** a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

Desse modo, a decisão judicial passada em julgado é a decisão favorável ao sujeito passivo, sendo, portanto, irreformável.

4.10. Repetição do indébito

Instituto tratado no Código Tributário Nacional. O próprio nome do instituto informa a sua função, pedir, repetir aquilo que foi pago indevidamente pelo responsável ou contribuinte a título de tributo.

É a devolução do valor recolhido a título de tributo pago indevidamente. O tributo, quando é devido, é recolhido devidamente.

Quando o contribuinte ou responsável entram com pedido de repetição do indébito, pedem de volta algo que não deviam à Fazenda e que foi pago a título de tributo.

Art. 165 do CTN:

> **Art. 165**. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:
> **I -** cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido.
> **II -** erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;
> **III -** reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

"Independentemente de prévio protesto": o sujeito passivo, contribuinte ou responsável tributário não precisa procurar um Cartório de Protesto para fazer o registro do débito, também não precisa ingressar em juízo para cobrar o valor que a Fazenda tem que devolver. É possível requerer administrativamente.

Impropriedade na expressão "restituição total ou parcial do tributo": ninguém solicitará a restituição de tributo quanto este é devido. O que será pedido é a restituição do valor recolhido a título de tributo quando indevido.



OBSERVAÇÃO

Se uma prova de concurso público contiver essa expressão, marcar como certo, uma vez que é a letra da lei. Isso, em fase objetiva. Na discursiva, apresentar a impropriedade acima evidenciada

Art. 162, § 4º, do CTN: ignorar o pagamento em estampilha. Atualmente só se paga tributo, por meio de pecúnia ou dação em pagamento de bens imóveis.

- **Inciso II:** edificação é o mesmo que identificação. Alíquota é o preço quantitativo da obrigação tributária, da hipótese de incidência. Se a alíquota estiver equivocada para mais, o contribuinte tem direito à restituição do valor recolhido indevidamente a título de tributo.
- **Inciso III:** nesse caso, muito provavelmente o contribuinte ou responsável ingressaram com processo administrativo ou judicial para discutir aquela obrigação tributária principal e houve uma decisão que reformou, anulou, revogou ou rescindiu decisão condenatória e, portanto, deverá ser restituído do indébito.

> **Entendimento do STF:** cabe repetição de indébito em face da declaração da inconstitucionalidade de determinado tributo em sede de controle abstrato pelo STF.
>
> **Súmula n.º 461 do STJ:** "O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado."

Dessa forma, não é compensar com qualquer coisa, a natureza da restituição é tributária. A compensação poderá ocorrer com algum crédito da Fazenda. Assim, juiz não compensa nada. Ele declara o direito do contribuinte ou responsável tributário de compensar o crédito que tenha com a Fazenda Pública ou vice-versa.

A Súmula n. 523 do STJ afirma que: "A taxa de juros de mora incidente na repetição de indébito de tributos estaduais deve corresponder à utilizada para cobrança do tributo pago em atraso, sendo legítima a incidência da taxa Selic, em ambas as hipóteses, quando prevista na legislação local, vedada sua cumulação com quaisquer outros índices."

Assim, a taxa Selic agrega somente juros e correção monetária, pois se assim não for, ocorrerá anatocismo.

A Súmula n. 162 do STJ dispõe que: "Na repetição de indébito tributário, a correção monetária incide a partir do pagamento indevido."

Note-se que não é do momento em que é declarado judicialmente ou administrativamente que a Fazenda Pública tem que devolver ao contribuinte ou responsável tributário o valor recolhido a título de tributo. Assim, a Fazenda está sob a posse daquele numerário e, no mínimo, esse valor aplicado em alguma poupança, renderia algo. É por isso que os juros correm desde o pagamento indevido.

Dessa forma, o STJ, em sede de recursos repetitivos dispõe que o regime de repetição de indébito, previsto no CTN, é aplicável às contribuições previdenciárias, que tem natureza tributária.

- **Contribuição previdenciária:** uma vez que tem natureza tributária, logicamente, o CTN deve ser aplicado.
- **Entendimento do STF:** "É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida".

> **Art. 150**. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]
> **§ 7º** A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Exemplo da fábrica de carros anteriormente mencionado, a fábrica de carros é substituta tributária de toda a cadeia de consumo, ela é que vai recolher de início o tributo devido pela prática do fato gerador e pagará o ICMS pelo fato gerador da concessionária, que repassa o produto ao contribuinte ou para uma loja de carros até chegar no consumidor final, fazendo isso com base no valor presumido de quanto será a operação final.

Dessa forma, pressupondo que a concessionária, quando vai repassar o produto ao contribuinte, realiza uma promoção, fazendo com que carro saia com um valor aquém do valor da pauta, do valor presumido que foi a base de cálculo para o recolhimento do ICMS, o que, logicamente, gerará pagamento de um valor a mais com direito de restituição da diferença.

No art. 150, § 7º da CF/88 é disposto que a restituição imediata e preferencial se dá apenas se não ocorrer o fato gerador. Se o fato gerador ocorrer com um valor aquém, havendo uma diferença entre o valor do fato gerador presumido e o de fato ocorrido, pela letra do artigo, não caberá a restituição.

Na ADI 1.851/AL – Convênio ICMS 13/1997 e ADI 2.675/PE o STF reviu esse entendimento. Em suma, se o contribuinte quiser trabalhar com um acordo entre a Fazenda e aderir ao Convênio 13/1997, e a base de cálculo do fato gerador for aquém do que foi pago, o contribuinte não terá direito à restituição. Porém, por outra via, quando o fato gerador se der com o preço acima do preço presumido, em que ele teria que recolher a diferença, também não ocorre a cobrança. No caso de pessoas jurídicas que não aderirem ao Convênio, essas terão o direito de serem restituídas.

"O Tribunal modulou os efeitos do julgamento a fim de que o precedente que aqui se elabora deve orientar todos os litígios judiciais pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral e os casos futuros oriundos de antecipação do pagamento de fato gerador presumido realizada após a fixação do presente entendimento, tendo em conta o necessário realinhamento das administrações fazendárias dos Estados membros e do sistema judicial como um todo decidido por essa Corte." (Recurso Extraordinário 593.849, com repercussão geral reconhecida).

Independentemente de firmação de Convênio, se o contribuinte pagou a mais, terá o direito de ser restituído e, se pagar a menor, a Fazenda terá o direito de cobrar a diferença. Trata-se de um direito de propriedade, "ninguém lesa ninguém e fica todo mundo bem".

Sabendo do que já havia decidido anteriormente, o STF modulou os efeitos do julgamento.

Extinção do direito à restituição:

> **Art. 168.** O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:
> **I -** nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165 (cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido ou erro na identificação do sujeito passivo, na alíquota, no cálculo...) da data da extinção do crédito tributário;
> **II -** na hipótese do inciso III do artigo 165 (reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória), da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Na hipótese do inciso I, quando houver pagamento indevido, total ou parcial, contam-se cinco anos da data do pagamento, tendo em vista que o recolhimento logicamente ocorreu. Assim, são cinco anos para identificar o erro e repetir o indébito. Essa é a norma geral do CTN.

Passados cinco anos da decisão administrativa, se não ingressou no Judiciário

ATENÇÃO

A Súmula n. 625 do STJ afirma que: "O pedido administrativo de compensação ou de restituição não interrompe o prazo prescricional para a ação de repetição de indébito tributário de que trata o art. 168 do CTN nem o da execução de título judicial contra a Fazenda Pública." (STJ. 1ª Seção. Aprovada em 12/12/2018, DJe 17/12/2018).

Ademais, segundo a Súmula n. 461 do STJ: "O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado". (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 08/09/2010)

O art. 169 do CTN estabelece como regra de prescrição o prazo de 2 anos:

> **Art. 169**. Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição.

> **Parágrafo único**. O prazo de prescrição é interrompido pelo início da ação judicial, recomeçando o seu curso, por metade, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada.

O contribuinte/responsável ingressa com processo administrativo e neste ocorre julgamento no sentido de não ser cabível a restituição. A contar dessa decisão, o prazo para ajuizar a ação anulatória da decisão administrativa é de 2 anos.

No caso do art. 168, inciso III do CTN, o prazo é de 5 anos para reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, a obrigação aqui é acessória, volta-se para multa. Decisão condenatória está relacionada à infração, exceto o pagamento de tributo, porque tributo não é sanção.

Se a reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória se deu na esfera administrativa, incidirão os incisos I e II, conquanto que o indébito possui natureza tributária. No caso do inciso I, por ter recolhido a mais do que devia, e no inciso II, porque houve um erro de identificação.

Se o pedido feito perante a Fazenda é denegado, o contribuinte terá 2 anos, e não mais 5 anos para ingressar em juízo.

Em outras palavras, se o contribuinte decide ingressar diretamente com uma ação judicial, terá 5 anos; se optar por movimentar-se administrativamente, terá 2 anos. No primeiro caso, o Estado, que não tem a intenção de se apropriar do que não é dele, concede prazo maior para que o contribuinte perceba o seu equívoco (5 anos). Quando o contribuinte se dirige à Administração, significa que já percebeu o equívoco e, assim que sair decisão denegatória da restituição pleiteada, o prazo para ingressar no Judiciário será de 2 anos.

> **Entendimento do STF e do STJ:** a soma dos dois prazos dispostos no parágrafo único do art. 169 não pode passar de 5 anos, que é o prazo geral.

A Lei Complementar n. 118/05 traz a regra "interpretativa" em seu art. 3º: " Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional" que é o direito de restituição, "a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1o do art. 150 da referida Lei."

O STJ, percebendo que os contribuintes, nos chamados lançamentos por homologação, fazem quase tudo, restando à autoridade fazendária apenas homologar, entendeu que o pagamento só se extingue quando há a homologação, seja pela autoridade fazendária, seja pelo decurso do tempo. Conforme o art. 168, quando houver recolhimento de tributo e for essa a natureza do indébito a ser repetido, o prazo só dispara com a extinção do crédito tributário.

Antiga tese do 5 + 5 = 10 anos para repetir o indébito: os cinco anos do art. 168 só eram contados a partir da extinção do crédito tributário, e nos lançamentos por homologação, o crédito tributário só era extinto com a homologação tácita ou por meio de ato da Fazenda.

A interpretação do art. 3º é que o crédito tributário não se extingue quando haja a homologação, mas quando o contribuinte recolhe o tributo. No entanto, não se trata de simples norma interpretativa, uma vez que modifica o momento de extinção do crédito tributário para a Fazenda Pública, porque a contagem dos cinco anos iniciaria a partir do momento do recolhimento e não mais do momento em extinção.

Assim, a tese do 5 + 5 restou suplantada, porém o STF manifestou-se:

> **Entendimento do STF:** será considerada válida a aplicação do novo prazo de cinco anos somente para as ações ajuizadas após o decurso da *vacatio legis* de 120 dias (09/06/05).

Assim, os arts. 157, I, e 158, I, da CF/88 estabelecem as regras de repartição das receitas tributárias.

Portanto, pertencem aos Estados, ao DF e aos municípios o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e sobre proventos de qualquer natureza incidentes na fonte, sobre rendimentos pagos a qualquer título por eles, por suas fundações ou autarquias, que instituírem e mantiverem.

Pergunta: nos casos em que os servidores desses entes federados intentem a restituição do IR retido na fonte, de quem é a legitimidade passiva para figurar na demanda?

Não é da União, e sim do Estado ou do Município (STJ e STF). De acordo com a Súmula n. 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."

ATENÇÃO

A Súmula n. 523 do STJ explica que a "taxa de juros de mora incidente na repetição de indébito de tributos estaduais deve corresponder à utilizada para cobrança do tributo pago em atraso, sendo legítima a incidência da taxa Selic, em ambas as hipóteses, quando prevista na legislação local, vedada sua cumulação com quaisquer outros índices." (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/04/2015, DJe 27/04/2015)

4.11. Exclusão do crédito tributário

Art. 175 do CTN afirma que:

> **Art. 175.** Excluem o crédito tributário:
> **I -** a isenção;
> **II -** a anistia.
> **Parágrafo único.** A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

A exclusão do crédito tributário retira da Fazenda Pública a possibilidade de cobrar. Há a ocorrência do fato gerador, bem como a constituição do crédito tributário e lançamento, porém, é verificado por uma norma que aquele contribuinte é isento, quando estiver tratando-se de tributo, ou anistiado, quando se tratar de multa.

Ex.: houve a prática de uma infração administrativo-tributária, como deixar de emitir nota fiscal. Lavra-se o auto de infração, fixa-se a multa e o contribuinte ainda não recolheu. Ele poderá ser anistiado.

- **Isenção:** exclui o crédito tributário com natureza de tributo.
- **Anistia**: exclui o crédito tributário com natureza de multa.

No art. 175, parágrafo único do CTN é afirmado que : "a exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente."

Dessa forma, o fato do contribuinte ser isento do pagamento de tributo não o isenta do cumprimento das obrigações acessórias da obrigação principal.

4.12. Isenção

É a dispensa legal de pagamento de tributo.

Isenção "por contrato"

Dispõe os arts. 176 a 179 do CTN:

> **Art. 176.** A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.
> **Parágrafo único.** A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.
>
> **Art. 177.** Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:
> **I -** às taxas e às contribuições de melhoria;
> **II -** aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.
>
> **Art. 178.** A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104. (Redação dada pela Lei Complementar nº 24, de 1975)
>
> **Art. 179.** A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.
> **§ 1º** Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.
> **§ 2º** O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

Portanto, trata-se de outra impropriedade do legislador quando se reporta à isenção por contrato. Já que o art. 176 trata da isenção onerosa, esse contrato quer dizer cumprimento de condições pelo contribuinte, tudo deve estar estabelecido em lei.

Isenção onerosa

Segundo o art. 178 do CTN:

> **Art. 178 -** A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.

Desse modo, se a isenção é concedida por prazo determinado e condicionada ao cumprimento de algumas condições pelo contribuinte (o "contrato"), isso gera direito subjetivo a ele.

Assim, caso a Fazenda Pública resolva isentar determinadas empresas para fomentar a economia do Estado, isentando o ICMS por um ano se a empresa cumprir certos requisitos. Desse modo, a isenção é onerosa porque impõe um ônus ao contribuinte e, uma vez cumpridos esses requisitos, ele terá direito subjetivo de gozá-la no prazo determinado. Se assim não fosse, a Fazenda poderia arbitrariamente revogar a isenção.

Essa é a isenção simples, aquela em que a Fazenda consegue, elegendo algumas situações, conceder isenção aos contribuintes de forma geral, sem exigir qualquer condicionamento deles e, por essa razão, a ela pode revogar a qualquer tempo.

4.12.1. Caráter não extensivo da isenção

Segundo o art. 177 do CTN:

> **Art. 177**. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:
> **I -** às taxas e às contribuições de melhoria;
> **II** - aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.

Se a lei não prevê essa isenção, não se deve estendê-la ao imposto porque parece com a situação da taxa e contribuição de melhoria, pois esses são tributos contraprestacionais, uma vez que o Estado devolve um serviço público específico ao contribuinte.

A lei isentiva só tem poder para alcançar os tributos já existentes e aqueles especificamente estabelecidos nela.

Entendimento do STF: o Judiciário não pode conceder, ainda que sob o fundamento de isonomia, o benefício da exclusão do crédito tributário em favor daquele que o legislador não contemplou. Essas razões são inerentes às escolhas administrativas.

4.12.2. Anistia

a) Limitação – art. 180 do CTN

> **Art. 180.** A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando:
> **I -** aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele;
> **II -** salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

b) Espécies – art. 181 do CTN

> **Art. 181.** A anistia pode ser concedida:
> **I -** em caráter geral;
> **II -** limitadamente:
> **a)** às infrações da legislação relativa a determinado tributo;
> **b)** às infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades de outra natureza;
> **c)** a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares;
> **d)** sob condição do pagamento de tributo no prazo fixado pela lei que a conceder, ou cuja fixação seja atribuída pela mesma lei à autoridade administrativa.

- **Inciso I:** geral — decorre da lei.

Verificado que o contribuinte se amolda àquela situação, restará anistiado, exercendo o direito subjetivo de pleitear a anistia.

- **Inciso II:** especial/limitada — decorre da lei + despacho da autoridade.

O despacho da autoridade verifica se o contribuinte cumpre os requisitos estabelecidos.

Alínea "c": não afronta o princípio da isonomia o perdão de multas de uma determinada região. São situações em que a Administração, por alguma razão específica daquela localidade, decide instituir o benefício para fomentar a economia ou a reconstrução de um lugar que foi devastado. Portanto, não há violação ao princípio da isonomia, contanto que se justifique a anistia.

4.13. Garantias e preferências do crédito tributário

Garantias: são instrumentos que vão assegurar determinados direitos. Ex.: habeas corpus — garantia para assegurar a liberdade de locomoção.

Art. 183 do CTN:

> **Art. 183.** A enumeração das garantias atribuídas neste Capítulo ao crédito tributário não exclui outras que sejam expressamente previstas em lei, em função da natureza ou das características do tributo a que se refiram.
> **Parágrafo único.** A natureza das garantias atribuídas ao crédito tributário não altera a natureza deste nem a da obrigação tributária a que corresponda.

Pode ser lei ordinária ou lei complementar, principalmente a lei ordinária que especifique o tributo.

4.13.1. Presunção relativa de fraude

Art. 185, do CTN: "[...] por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa."

> **Art. 185.** Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.
> **Parágrafo único.** O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita.

Se o contribuinte está em débito com a Fazenda Pública e este débito estiver regularmente inscrito, não se poderá mais alienar bens ou dissipar o patrimônio. Qualquer ato de alienação em face da Fazenda, uma vez inscrito o débito, será ineficaz, salvo o que prevê o parágrafo único.

4.13.2. Indisponibilidade de bens e direitos

De acordo com o art. 185- A do CTN:

> **Art. 185-A.** Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial.
> **§ 1º** A indisponibilidade de que trata o caput deste artigo limitar-se-á ao valor total exigível, devendo o juiz determinar o imediato levantamento da indisponibilidade dos bens ou valores que excederem esse limite.
> **§ 2º** Os órgãos e entidades aos quais se fizer a comunicação de que trata o caput deste artigo enviarão imediatamente ao juízo a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade houverem promovido.

> **Súmula n. 560 do STJ:** A decretação da indisponibilidade de bens e direitos, na forma do art. 185-A do CTN, pressupõe o exaurimento das diligências na busca por bens penhoráveis, o qual fica caracterizado quando infrutíferos o pedido de constrição sobre ativos financeiros e a expedição de ofícios aos registros públicos do domicílio do executado, ao Denatran ou Detran.

Assim, é ônus da Fazenda encontrar o seu devedor e fazer com que a execução seja efetiva pelos meios ordinários. Se isso não for feito, adotar-se-á medidas mais gravosas de invasão não apenas da propriedade, mas da própria privacidade do contribuinte.

4.13.3. Preferências

A Prioridade legal de solvência, segundo o art. 186 do CTN:

> **Art. 186.** O crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho.
> Parágrafo único. Na falência:
> **I –** o crédito tributário não prefere aos créditos extraconcursais ou às importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar, nem aos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado.
> **II –** a lei poderá estabelecer limites e condições para a preferência dos créditos decorrentes da legislação do trabalho; e
> **III –** a multa tributária prefere apenas aos créditos subordinados.

A Fazenda Pública tem prioridade de ser solvida, de receber os seus créditos, porque, ao final, serão receitas que vão custear o Estado.

Assim, o crédito tributário, em regra, prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou tempo de constituição.

Exceção: créditos de natureza trabalhista ou decorrentes de acidente do trabalho.

No caso de falência, haverá a seguinte ordem:

- Créditos extraconcursais;
- Crédito de natureza do trabalho ou de acidente do trabalho;
- Créditos com garantia real;
- Créditos tributários;
- Concurso de preferências.

4.13.4. Concurso de preferência

> **Art. 187.** A cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento.
> **Parágrafo único**. O concurso de preferência somente se verifica entre pessoas jurídicas de direito público, na seguinte ordem:
> **I -** União;
> **II** - Estados, Distrito Federal e Territórios, conjuntamente e pró rata;
> **III -** Municípios, conjuntamente e pró rata.

Conforme o art. 187, parágrafo único, do CTN: “O concurso de preferência somente se verifica entre pessoas jurídicas de direito público, na seguinte ordem”:

- União;
- Estados, DF e territórios, conjuntamente e *pro-rata;*
- Municípios, conjuntamente e *pro-rata.*

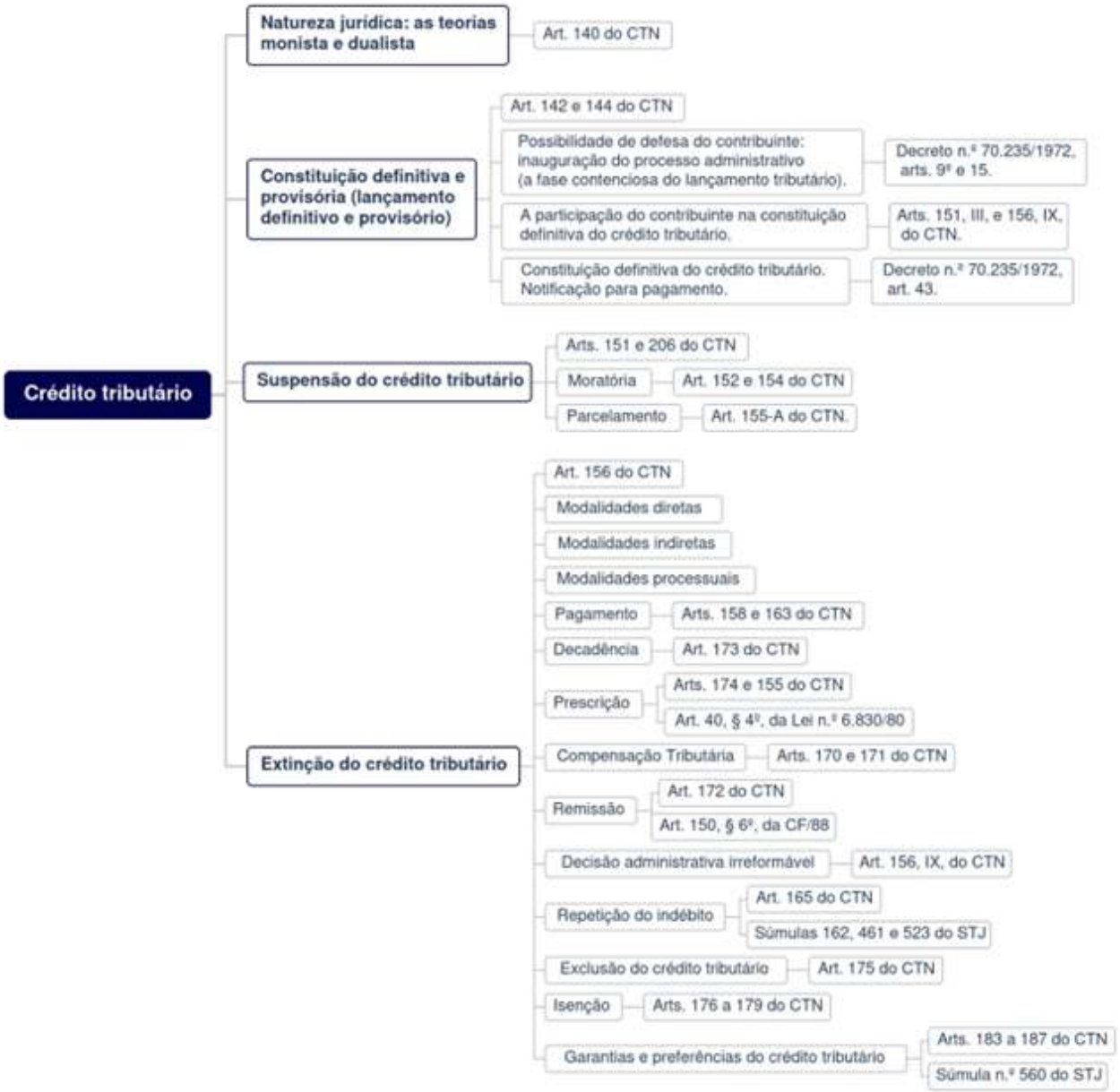
Art. 29, parágrafo único, da LEF:

- União e suas autarquias;
- Estados, DF e territórios, e suas autarquias, conjuntamente e *pro-rata;*
- Municípios e suas autarquias, conjuntamente e *pro-rata.*

ATENÇÃO

Em ADPF (ADPF N. 357) o Supremo Tribunal Federal considerou não recepcionado o parágrafo único do art. 187 do CTN, acima transcrito.

Diante disso, foram canceladas as Súmulas 563 do STF e 497 do STJ.


Crédito tributário
Natureza jurídica: as teorias monista e dualista
Art. 140 do CTN
Constituição definitiva e provisória (lançamento definitivo e provisório)
Art. 142 e 144 do CTN
Possibilidade de defesa do contribuinte: inauguração do processo administrativo (a fase contenciosa do lançamento tributário).
Decreto n.º 70.235/1972, arts. 9º e 15.
A participação do contribuinte na constituição definitiva do crédito tributário.
Arts. 151, III, e 156, IX, do CTN.
Constituição definitiva do crédito tributário. Notificação para pagamento.
Decreto n.º 70.235/1972, art. 43.
Suspensão do crédito tributário
Arts. 151 e 206 do CTN
Moratória
Art. 152 e 154 do CTN
Parcelamento
Art. 155-A do CTN.
Extinção do crédito tributário
Art. 156 do CTN
Modalidades diretas
Modalidades indiretas
Modalidades processuais
Pagamento
Arts. 158 e 163 do CTN
Decadência
Art. 173 do CTN
Prescrição
Arts. 174 e 155 do CTN
Art. 40, § 4º, da Lei n.º 6.830/80
Compensação Tributária
Arts. 170 e 171 do CTN
Remissão
Art. 172 do CTN
Art. 150, § 6º, da CF/88
Decisão administrativa irreformável
Art. 156, IX, do CTN
Repetição do indébito
Art. 165 do CTN
Súmulas 162, 461 e 523 do STJ
Exclusão do crédito tributário
Art. 175 do CTN
Isenção
Arts. 176 a 179 do CTN
Garantias e preferências do crédito tributário
Arts. 183 a 187 do CTN
Súmula n.º 560 do STJ

12 ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

1. FISCALIZAÇÃO (ART. 194 A 200 DO CTN)

O contribuinte e o responsável têm que se sujeitar à fiscalização tributária, cumprindo os deveres de colaboração, via de regra previstos em obrigações acessórias.

Dessa forma, cabe à legislação tributária **regular**, em caráter geral ou específico, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização e de aplicação da legislação tributária (art. 194 do CTN).

A legislação tributária regula normativamente o conteúdo circunscrito ao que está na lei. A lei é que estabelece os parâmetros básicos, assim como o CTN faz e, a partir daí, a lei (lei ordinária que institua o tributo) poderá estabelecer outras hipóteses, e a legislação infralegal, outras obrigações a serem cumpridas pelo contribuinte.

Art. 194 do CTN:

> **Art. 194.** A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.
> **Parágrafo único**. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

Art. 195 do CTN:

> **Art. 195.** Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.
> **Parágrafo único.** Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

A autoridade fiscal, no que diz respeito ao objeto de fiscalização, tem acesso amplo aos registros do contribuinte ou responsável.

O contribuinte terá que manter os registros pelo prazo de 5 (cinco) anos, que é o prazo da Fazenda Pública para constituir o lançamento ou cobrar, por meio da ação de cobrança, que é a execução fiscal.

> **Súmula n.º 439 do STF:** "Estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, desde que limitado ao ponto objeto de fiscalização."

Isso significa que a autoridade fiscal não deve abusar de seu poder, sob pena de invadir a privacidade de contribuinte para além do necessário.

> **Jurisprudência STF:** a apreensão de documentário fiscal é lícita, mas não se pode fazê-la após ingresso ilícito no domicílio. Só se faz por meio de ordem judicial, nos termos do que dispõe a Constituição Federal.

No conceito de domicílio está inserido o local onde a pessoa a ser fiscalizada exerce as suas atribuições ou explora a sua atividade econômica sem autorização para tal.

2. CONSTRIÇÃO OBLÍQUA PARA PAGAMENTO DE TRIBUTOS – SANÇÕES POLÍTICAS

A Fazenda Pública, no intuito de cobrar o tributo que o contribuinte deve, ao invés de executá-lo e se valer das vias próprias para tanto, começa a instituir e estabelecer sanções que, ao final, vão viabilizar um dever fundamental.

O STF e o STJ assim já se manifestaram:

> É vedado que haja constrição indireta ou oblíqua, como a apreensão da mercadoria que está em trânsito, fechamento do estabelecimento e proibição do exercício normal da atividade comercial. Ex.: não autorizar abertura de filial.

ATENÇÃO

Segundo a Jurisprudência do STJ e STF: A apreensão de mercadorias é aceita como forma de sedimentação probatória do ilícito tributário. Sendo, portanto, a comprovação de materialidade e autoria do delito. Desse modo, a retenção da mercadoria até a comprovação da posse legítima daquele que a transporta também é possível e não configura coação ou constrição indireta. Com isso, a intenção não é fazer com que o contribuinte pague o tributo. Não configura coação a retenção temporária para fazer fiscalização, principalmente nos postos que ficam em estradas.

3. TERMO INICIAL DA AÇÃO FISCAL (TIF)

De acordo com o art. 196 do CTN:

> **Art. 196.** A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.
> **Parágrafo único**. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.

A fiscalização tem prazo certo!

A pessoa jurídica que tem de se sujeitar à fiscalização tributária não poderá ficar *ad eternum* submetida às exigências imediatas de uma atividade fiscalizatória. A fiscalização precisa ter um prazo certo, com os termos inicial e final bem delimitados. Às vezes ela pode, inclusive, atrapalhar as atividades da empresa.

É possível verificar se o prazo está correto por meio da documentação do início do procedimento.

Consequências:

- Antecipa o início do prazo decadencial do lançamento tributário;

- Preclui a denúncia espontânea. Se o contribuinte sabe que estava devendo a Fazenda, não poderá mais exercer a sua confissão, ele terá que arcar com o que a Fazenda lhe cobrar.

> **Súmula n. 555 do STJ:** Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN [do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado], nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Essa situação decorre da denúncia espontânea.

4. SIGILO TRIBUTÁRIO

Conforme o art. 198 do CTN:

> **Art. 198.** Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.
> **§ 1º** Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes:
> **I –** requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça;
> **II –** solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa.
> **§ 2º** O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo.
> **§ 3º** Não é vedada a divulgação de informações relativas a:
> **I –** representações fiscais para fins penais;
> **II –** inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública;
> **III -** parcelamento ou moratória; e
> **IV -** incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica.
> **§ 4º** Sem prejuízo do disposto no art. 197, a administração tributária poderá requisitar informações cadastrais e patrimoniais de sujeito passivo de crédito tributário a órgãos ou entidades, públicos ou privados, que, inclusive por obrigação legal, operem cadastros e registros ou controlem operações de bens e direitos.
> **§ 5º** Independentemente da requisição prevista no § 4º deste artigo, os órgãos e as entidades da administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes colaborarão com a administração tributária visando ao compartilhamento de bases de dados de natureza cadastral e patrimonial de seus administrados e supervisionados.

Desse modo, a Fazenda Pública tem poderes, mas também tem responsabilidades. Assim, o auditor fiscal tem acesso a informações de natureza privada daquele que está sendo fiscalizado e, por essa razão, possui o dever de sigilo.

4.1. Responsabilização

- Administrativa, civil e penal.
- Crime de violação de sigilo funcional - art. 325 do Código Penal:

> **Art. 325** - Revelar fato de que tem ciência em razão do cargo e que deva permanecer em segredo, ou facilitar-lhe a revelação:
> **Pena -** detenção, de seis meses a dois anos, ou multa, se o fato não constitui crime mais grave.

4.2. Não submissão ao sigilo tributário

- Foge à regra do *caput*:
- §§ 1º e 3º do art. 198:

> **§ 1º** Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes:
> **I –** requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça;
> **II –** solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa.
> **§ 2º** O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo.
> **§ 3º** Não é vedada a divulgação de informações relativas a:
> **I –** representações fiscais para fins penais;
> **II –** inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública;
> **III -** parcelamento ou moratória; e
> **IV -** incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica.

É dever do servidor público, de ofício, comunicar a quem deve apurar a prática do crime quando tomar conhecimento de condutas dispostas no § 3º.

5. SIGILO BANCÁRIO

A Lei Complementar n. 105/01 afirma que o sigilo das operações das instituições financeiras é inoponível ao fisco. Assim, o fisco pode ter acesso aos dados bancários, identificando patrimônio, rendimentos e atividades econômicas do contribuinte.

Entendimento do STF: nessa hipótese, não há quebra de sigilo, mas tão somente uma transferência de informações sigilosas no âmbito da administração pública, sendo essa uma previsão constitucional (decorrente do dever fundamental de pagar tributos).

Há que se rememorar, ainda, o art. 198 do CTN. O fato da autoridade fiscal ter acesso a essas informações, por si só, não significa que haja uma quebra do sigilo e, consequentemente, uma invasão de privacidade do indivíduo, porque o fiscal tem o dever de manter o sigilo. Ele tem a responsabilidade de não divulgar os dados sigilosos aos quais ele tem acesso por meio de sua fiscalização.

Há um dever de guarda do sigilo das informações, ainda que elas possam ser compartilhadas entre os Fiscos (federal, estadual, distrital e municipal).

5.1. Requisição de força policial na fiscalização

A autoridade fiscal pode solicitar diretamente força policial para poder cumprir suas funções. Segundo o art. 200 do CTN:

> **Art. 200.** As autoridades administrativas federais poderão requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção.

Assim, estende-se a autoridades estaduais, distritais e municipais. Dessa forma, se o indivíduo não dá acesso à autoridade fazendária, esta não poderá invadir por si só, terá que solicitar ordem judicial para tanto, conforme prevê a CF/88.

6. DÍVIDA ATIVA

- É o Estado credor.
- Faz menção o art. 201 do CTN:

> **Art. 201.** Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.
> **Parágrafo único**. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito.

Crédito tributário: crédito de tributos + respectivas multas + eventuais adicionais (como juros e correção monetária).

Os adicionais (juros e correção monetária) têm por função constituir o valor original do crédito tributário em fase de corrosão pelo tempo.

ATENÇÃO

O vencimento do crédito definitivamente constituído torna-o **exigível**. Desse modo, o crédito tributário, uma vez lançado e definitivamente constituído, é exigível.

A inscrição em dívida ativa torna o crédito **exequível.**

A certidão de dívida ativa da Fazenda Pública e o novo Código de Processo Civil: título executivo extrajudicial (art. 784, IX).

A inscrição em dívida ativa é um procedimento unilateral. Desse modo, extrai a Certidão de Dívida Ativa (CDA) para executar.

6.1. Jurisprudência

Entendimento do STJ:

> A ausência de prévio processo administrativo não enseja a nulidade da Certidão de Dívida Ativa nos casos de tributos sujeitos a lançamento de ofício;
> Deve ser extinta a execução fiscal que, por erro na CDA quanto à indicação do CPF do executado, tenha sido promovida em face de pessoa homônima. Obs.: a Fazenda Pública expediu a certidão de dívida ativa e ocorreu de a citação ser promovida a pessoa homônima. Essa terá que ser extinta;

> O reconhecimento da inexigibilidade parcial de crédito representado na certidão da dívida ativa (CDA) não exige a emenda ou a substituição do título para o prosseguimento da execução fiscal quando a quantia indevida puder ser prontamente abatida por meros cálculos aritméticos;
> É desnecessária a apresentação de Certidão de Dívida Ativa (CDA) para a habilitação, em processo de falência, de crédito previdenciário resultante de decisão judicial trabalhista.
>
> **Súmula n.º 392 do STJ:** a Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução.

Assim, nessa situação não ocorre redirecionamento de execução fiscal, o que ocorre é uma modificação real.

Redirecionamento: a ação foi proposta em face de uma pessoa jurídica, porém, vai ser redirecionada ao seu responsável. Perceba que não há uma modificação do sujeito passivo, que continuará a ser o mesmo, mas a execução fiscal volta-se ao responsável tributário do sujeito passivo.

ATENÇÃO

Não suspensão do prazo prescricional.

Lei de Execuções Fiscais – art. 2º, § 3º. A inscrição em dívida ativa suspende a prescrição por 180 dias, ou, pelo menos, até a distribuição da execução fiscal, se esta se der antes dos 180 dias. Assim, essa disposição da LEF só é aplicável para créditos não tributários. E em matéria tributária exige-se a disposição desse ponto por lei complementar. Esse é o entendimento da Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, em sede de controle incidental de constitucionalidade.

7. CERTIDÃO NEGATIVA

- Prova da quitação do tributo;
- A finalidade da certidão negativa é demonstrar que o contribuinte está em dia com as suas obrigações perante a Fazenda Pública.

Segundo o art. 205 do CTN:

> **Art. 205.** A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.
> **Parágrafo único**. A certidão negativa será sempre expedida nos termos em que tenha sido requerida e será fornecida dentro de 10 (dez) dias da data da entrada do requerimento na repartição.

A certidão negativa, uma vez expedida, refere-se a aquela situação, ao momento em que ela está sendo expedida. Possui a característica de assegurar que o contribuinte está quite com a Fazenda Pública no momento de sua expedição, porque no dia posterior é possível que o contribuinte, ao ser lançado o crédito tributário, seja inscrito na dívida ativa, se for o caso.

O fato de ser expedida uma certidão negativa de débito não significa que o contribuinte esteja sem dever a Fazenda Pública *ad aeternum*, geralmente o seu prazo de validade é de 30 (trinta) dias. A certidão

negativa é, portanto, contemporânea à sua expedição. É possível que a Fazenda ateste prazo inferior aos 30 (trinta) dias, cada ente federativo, dentro da sua administração e autonomia, pode definir o prazo.

Parágrafo único: com a informatização e modernização da Administração Pública, o contribuinte já recebe a certidão quando a solicita.

Obs.: importa decorar os prazos. Já foi objeto de prova.

Prazo para a expedição: O art. 205 estabelece no parágrafo único o prazo de 10 dias;

> **Súmula n. 446 do STJ:** "Declarado e não pago o débito tributário pelo contribuinte, é legítima a recusa de expedição de certidão negativa ou positiva com efeito de negativa."

Dessa forma, não é porque o contribuinte cumpriu a obrigação acessória que terá direito à certidão negativa, uma vez que esta visa atestar a quitação, o pagamento do tributo, e não que o contribuinte tenha cumprido obrigação acessória.

Certidão positiva com efeito de negativa – art. 206, do CTN:

> **Art. 206.** Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.

O crédito não está vencido, ele está constituído. Nesse caso, o contribuinte tem direito à certidão positiva com efeitos negativos. Nesse sentido, o crédito da Fazenda está garantido pela penhora de bens.

A certidão é positiva, pois atesta que existe constituição do crédito tributário em face do contribuinte ou responsável pela Fazenda Pública, porém, os seus efeitos são iguais aos da certidão negativa, porque o crédito não venceu, a Fazenda está garantida ou a exigibilidade do crédito tributário está suspensa na forma do art. 151 do CTN.

Entendimento do STJ: o contribuinte pode, depois do vencimento da sua obrigação e antes da execução, garantir o juízo de forma antecipada para obter certidão positiva com efeito de negativa.

Caso o contribuinte não concorde com o valor cobrado pela Fazenda Pública, pode ajuizar uma ação antes do ajuizamento da execução fiscal, com a finalidade de garantir previamente o juízo para, assim, poder discutir o valor no futuro e ter, imediatamente, direito à certidão positiva com efeito de negativa.

7.1. Certidão expedida com dolo ou fraude – art. 208, do CTN

> **Art. 208.** A certidão negativa expedida com dolo ou fraude, que contenha erro contra a Fazenda Pública, responsabiliza pessoalmente o funcionário que a expedir, pelo crédito tributário e juros de mora acrescidos.
> **Parágrafo único.** O disposto neste artigo não exclui a responsabilidade criminal e funcional que no caso couber.

Trata-se de responsabilidade tributária. Assim, quando a Fazenda age com dolo ou frade, o tributo será pago, caso a Fazenda não possa cobrar do contribuinte, pela autoridade fiscal, porque a responsabilidade é pessoal.

Prazos do CTN e da legislação tributária (art. 210, do CTN):

> **Art. 210.** Os prazos fixados nesta Lei ou legislação tributária serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia de início e incluindo-se o de vencimento.
> **Parágrafo único.** Os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal na repartição em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

Os prazos do *caput* do artigo acima são prescricionais, decadenciais e de vencimento.

8. QUESTÕES

QUESTÕES DE CONCURSO

1) (PGR - 2017 - PGR - Procurador da República) — Em relação ao lançamento por homologação efetivado mediante declaração e confissão de tributos, é incorreto afirmar que:

a) Declarado e não pago o débito tributário pelo contribuinte, é legítima a recusa de expedição de certidão negativa ou positiva com efeito de negativa.

b) A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.

c) Quando houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN (do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

d) A decadência, consoante a letra do art. 156, V, do CTN, é forma de extinção do crédito tributário. Sendo assim, uma vez extinto o direito, não pode ser reavivado por qualquer sistemática de lançamento ou autolançamento, seja ela via documento de confissão de dívida, declaração de débitos, parcelamento ou de outra espécie qualquer (DCTF, GIA, DCOMP, GFIP etc.).

2) (VUNESP - 2018 - TJ-RS - Juiz de Direito Substituto) — Considerando as disposições do Código Tributário Nacional acerca do pagamento, é correto afirmar que

a) quando a legislação tributária não dispuser a respeito, o pagamento é efetuado no local indicado pelo sujeito ativo.

b) a existência de consulta formulada pelo devedor, dentro do prazo legal para pagamento, não afasta a incidência de juros de mora e penalidades cabíveis nem a aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas na legislação tributária caso o tributo não seja integralmente pago no seu vencimento.

c) a importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo na hipótese de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória.

d) o pagamento do tributo deve ser realizado em moeda corrente, podendo, nos casos expressamente previstos em lei, ser realizado por meio de cheque ou vale postal.

e) quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre quinze dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.

3) (CESPE - 2018 - DPE-PE - Defensor Público) — De acordo com o Código Tributário Nacional, as hipóteses de suspensão do crédito tributário incluem a

a) moratória, o parcelamento e a remissão.

b) prescrição, a decadência e o parcelamento.

c) remissão, o parcelamento e o depósito do montante integral do crédito.

d) concessão de liminar em favor do sujeito passivo, a compensação e a transação.

e) moratória, o depósito do montante integral do crédito e a concessão de liminar em favor do sujeito passivo.

4) (CESPE - 2017 - PGE-SE - Procurador do Estado) — Uma lei estadual indicou autoridade competente para estabelecer condições que possibilitassem ao contribuinte e à fazenda pública estadual negociar o encerramento de litígios judiciais e administrativos acerca de determinada questão tributária. A referida norma estabeleceu que as partes deveriam fazer determinadas concessões mútuas com o objetivo de alcançar a extinção do crédito tributário.

A negociação objeto da situação hipotética apresentada é um exemplo de

a) compensação.

b) anistia.

c) moratória.

d) remissão.

e) transação.

5) (VUNESP - 2017 - Prefeitura de Porto Ferreira - SP - Procurador Jurídico) — De acordo com o que dispõe o Código Tributário Nacional, a lei pode facultar, nas condições que estabeleça, objetivando o término do litígio com a consequente extinção do crédito tributário, que os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, mediante concessões mútuas, celebrem

a) compensação.

b) conversão do depósito em renda.

c) dação em pagamento.

d) transação.

e) parcelamento.

6) (CEBRASPE - 2023 - PGE-PA - Procurador do Estado do Pará) — Segundo o Código Tributário Nacional, assinale a opção correta acerca da fiscalização tributária e do sigilo fiscal.

a) A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, não sendo necessária a fixação de prazo máximo para a conclusão daquelas, dada a imprevisibilidade dos trabalhos fiscalizatórios.

b) As representações fiscais para fins penais estão salvaguardadas pelo sigilo fiscal, mas as inscrições na dívida ativa são passíveis de divulgação.

c) O parcelamento de dívidas fiscais é assunto protegido pelo sigilo fiscal, já que diz respeito à situação econômica do contribuinte.

d) As fazendas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios não podem permutar informações de qualquer natureza entre si, sob pena de lesão ao dever de proteção à intimidade fiscal dos contribuintes.

e) Os incentivos fiscais cujos beneficiários sejam pessoas jurídicas são passíveis de divulgação pela fazenda pública.

GABARITO COMENTADO

1) Gabarito: C

Comentários:

a) CORRETA. Súmula n.º 446 do STJ: "Declarado e não pago o débito tributário pelo contribuinte, é legítima a recusa de expedição de certidão negativa ou positiva com efeito de negativa."

b) CORRETA. Súmula n.º 436 do STJ: "A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco."

c) INCORRETA. Súmula n.º 555 do STJ: "Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173 I do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa."

d) CORRETA. Informativo nº 522 do STJ: "A decadência, consoante disposto no art. 156, V, do referido diploma legal, é forma de extinção do crédito tributário. Sendo assim, uma vez extinto o direito, não pode ser reavivado por qualquer sistemática de lançamento ou autolançamento, seja ela via documento de confissão de dívida, declaração de débitos, parcelamento seja de outra espécie qualquer." (DCTF, GIA, DCOMP, GFIP etc.). (REsp. 1.355.947/SP, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 12/6/2013)

2) Gabarito: C

Comentários: Segundo o art. 164 do CTN,

> **Art. 164.** A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:
> **I -** de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;

Ademais, o art. 162 do CTN dispõe que o pagamento é efetuado: "I - em moeda corrente, cheque ou vale postal"; E o art. 160 do CTN afirma que "quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento."

3) Gabarito: E

Comentários: Segundo o art. 151 do CTN, suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

> "**I -** moratória;
> **II -** o depósito do seu montante integral;
> **III -** as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
> **IV -** a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

> **V –** a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;
> **VI –** o parcelamento."

4) Gabarito: E

Comentários: Art. 171 do CTN: "A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e consequente extinção de crédito tributário."

5) Gabarito: D

Comentários: Segundo o art. 171 do CTN:

> **Art. 171.** A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e consequente extinção de crédito tributário.
> **Parágrafo único.** A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

6) Gabarito: E

Comentários:

a) De acordo com o CTN - Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

b) De acordo com o CTN - Art. 198, § 3º, I e II. Não é vedada a divulgação de informações relativas a: I – representações fiscais para fins penais; II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública.

c) De acordo com o CTN - Art. 198, § 3º, III. Não é vedada a divulgação de informações relativas a: III - parcelamento ou moratória.

d) De acordo com o CTN - Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

e) De acordo com o CTN - Art. 198. § 3, IV. Não é vedada a divulgação de informações relativas a: IV - incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica.


Administração tributária
Fiscalização
Arts. 194 a 200 do CTN
Constrição oblíqua para pagamentos de tributos — sanções políticas
Termo inicial da ação fiscal (TIF)
Art. 196 do CTN
Súmula n.º 555 do STJ
Sigilo tributário
Responsabilização
Art. 325 do Código Penal
Não submissão ao sigilo tributário
§§ 1º e 3º do art. 198, CTN
Sigilo bancário
LC n.º 105/01
Requisição de força policial na fiscalização
Art. 200 do CTN
Dívida ativa
Art. 201 do CTN
Jurisprudência
Súmula n.º 392 do STJ
Certidão negativa
Art. 205 e 206 do CTN
Certidão expedida com dolo ou fraude
Art. 208 do CTN

13 INFRAÇÕES E DELITOS TRIBUTÁRIOS

1. DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL E DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

1.1. Conceitos

- **Delito:** crime, está relacionado ao Direito Penal.
- **Infrações:** faltas administrativas.

Direito Tributário Penal: é o Direito Tributário propriamente dito, **imponto penalidades ao descumprimento de normas tributárias.** Refere-se a infrações administrativas.

Trata-se de descumprimento de obrigação tributária acessória de fazer ou não fazer, que se tornará obrigação principal.

Direito Penal Tributário: aplicação do Direito Penal. Há o descumprimento de uma norma penal, fala-se em crimes. Previsão na Lei n.º 8.137/90, com base nas normas gerais de Direito Penal.

2. INTERPRETAÇÃO BENIGNA DAS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS

De acordo com o art. 112, do CTN:

> **Art. 112.** A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:
> **I -** à capitulação legal do fato;
> **II -** à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;
> **III -** à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;
> **IV -** à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Esta é a interpretação benigna das sanções tributária. Assim, só tem lugar em caso de dúvidas. Dessa forma, se não houve dúvida, aplica-se o que está na lei. Trata-se aqui de penalidade, pois é a lei que define infrações, isto é, o descumprimento de obrigação tributária acessória.

A infração administrativo-tributária tem como base a responsabilidade objetiva. A autoridade fazendária não discutirá dolo ou culpa. Uma vez em falta com o dever que se tinha cumprir, o contribuinte/responsável terá que responder pela obrigação tributária acessória. O auto de infração é lavrado e a multa estabelecida.

3. DENÚNCIA ESPONTÂNEA

Conforme o art. 138 do CTN:

> **Art. 138**. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

> **Parágrafo único.** Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Denúncia espontânea é uma impropriedade terminológica, visto que denúncia está relacionada a terceiros, o termo mais apropriado é "confissão".

Geralmente, quem pratica uma infração falta com o dever de pagar o tributo. Ex.: sonegação — provavelmente não emitiu as notas fiscais, não fez as anotações nos livros etc.

O contribuinte pagará o tributo com juros de mora ou a importância arbitrada pela autoridade fazendária.

> **Súmula n.º 360 do STJ**: "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo."

Se a Fazenda Pública inicia a fiscalização não caberá mais a aplicação do art. 138, do CTN.

Para que seja possível aplicar o instituto da denúncia espontânea, a Fazenda deve estar completamente inerte e sem condições nenhuma de apurar o tributo devido.

A ideia da denúncia espontânea é trazer o contribuinte, que está na ilegalidade e que a Fazenda não terá condições de alcançar, para a legalidade, ofertando-lhe mais uma chance.

Juros de mora e correção monetária: **não exclui**.

Visa recompor o valor em face do tempo, da demora.

Multas:

- Moratória: STJ: **exclui** – Resp. 1.149.022;
- Punitiva: Fazenda – não.

ATENÇÃO

O depósito judicial, efetuado por devedores que querem contestar a dívida, não é considerado como denúncia espontânea.

Nesse sentido, o contribuinte não está afirmando que houve o pagamento, mas questiona o pagamento. Dessa forma, não cabe parcelamento no caso de denúncia espontânea.



14 EXECUÇÃO FISCAL

1. LEI N.° 6.830/80 (LEF)

É uma lei ordinária e, apesar de ser da década de 80, manteve o *status*, já que é uma norma procedimental. Assim, dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Dessa forma, para questões processuais a Constituição Federal não exigiu lei complementar. Inclusive, o CPC/15 é lei ordinária.

1.1. LEF x CPC/15

Aplica-se o princípio da especialidade. Nesse sentido, a LEF é um procedimento de cobrança especial e, por óbvio, prevalecerá em face do Código de Processo Civil de 2015.

Dívida Pública: art. 2º:

> **Art. 2º -** Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

A LEF é lei geral (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Desse modo, os entes podem cobrar dívidas ativas tributárias e não tributárias. Ex.: multa de trânsito (não decorre do dever tributário).

A Lei n. 6.830/80 em seu **art. 2º, § 5º** afirma:

> **§ 5º** - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:
> **I -** o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;
> **II -** o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato;
> **III -** a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;
> **IV -** a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo;
> **V -** a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e
> **VI -** o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.

Tais requisitos devem ser absolutamente cumpridos, sob pena de se ter como inválida ou nula a CDA, sendo desprovida de força executiva.

Emenda/substituição da CDA: art. 2º, § 8º — até a decisão de 1ª instância: "§ 8º - Até a decisão de primeira instância, a Certidão de Dívida Ativa poderá ser emendada ou substituída, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos."

1.2 Súmulas do STJ

Súmula n. 558: Em ações de execução fiscal, a petição inicial não pode ser indeferida sob o argumento da falta de indicação do CPF e/ou RG ou CNPJ da parte executada.

Súmula n. 559: Em ações de execução fiscal, é desnecessária a instrução da petição inicial com o demonstrativo de cálculo do débito, por tratar-se de requisito não previsto no art. 6º da Lei n.º 6.830/1980. (Porque é lei especial. Ainda que o CPC/15 exija isso, a LEF não exige)

Regularidade da inscrição: efeitos — presunção relativa (art. 3º):

Art. 3º - A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez.
Parágrafo Único - A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite.

O crédito é certo e líquido, possui valor definido.

Segundo a Lei n. 6.830/80, a **ordem de penhora é dada por:**

Art. 11 - A penhora ou arresto de bens obedecerá à seguinte ordem:
I - dinheiro;
II - título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em bolsa;
III - pedras e metais preciosos;
IV - imóveis;
V - navios e aeronaves;
VI - veículos;
VII - móveis ou semoventes; e
VIII - direitos e ações.
§ 1º - Excepcionalmente, a penhora poderá recair sobre estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, bem como em plantações ou edifícios em construção.
§ 2º - A penhora efetuada em dinheiro será convertida no depósito de que trata o inciso I do artigo 9º.
§ 3º - O Juiz ordenará a remoção do bem penhorado para depósito judicial, particular ou da Fazenda Pública exequente, sempre que esta o requerer, em qualquer fase do processo.

ATENÇÃO

O examinador pode cobrar essa ordem. A dica é partir daquilo que possui mais liquidez, isto é, o dinheiro.

As **condições para embargos** (garantia do juízo) são estabelecidas pelo art. 16 da Lei n. 6.830/80:

Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:
I - do depósito;
II - da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia;
III - da intimação da penhora.
§ 1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.
§ 2º - No prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite.
§ 3º - Não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimentos, serão arguidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos.

Conta-se o prazo automaticamente, conforme o art. 29 da Lei de Execução Fiscal:

Art. 29 - A cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, concordata, liquidação, inventário ou arrolamento
Parágrafo Único - O concurso de preferência somente se verifica entre pessoas jurídicas de direito público, na seguinte ordem:
I - União e suas autarquias;

> **II -** Estados, Distrito Federal e Territórios e suas autarquias, conjuntamente e pro rata;
> **III -** Municípios e suas autarquias, conjuntamente e pro rata.

Dispõe o art. 34 da Lei 6.830/80 — **alçada de recurso** — 50 (cinquenta) Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional (ORTNs):

> **Art. 34 -** Das sentenças de primeira instância proferidas em execuções de valor igual ou inferior a 50 (cinquenta) Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional - ORTN, só se admitirão embargos infringentes e de declaração.
> **§ 1º -** Para os efeitos deste artigo considerar-se-á o valor da dívida monetariamente atualizado e acrescido de multa e juros de mora e demais encargos legais, na data da distribuição.
> **§ 2º -** Os embargos infringentes, instruídos, ou não, com documentos novos, serão deduzidos, no prazo de 10 (dez) dias perante o mesmo Juízo, em petição fundamentada.
> **§ 3º -** Ouvido o embargado, no prazo de 10 (dez) dias, serão os autos conclusos ao Juiz, que, dentro de 20 (vinte) dias, os rejeitará ou reformará a sentença.

Dessa forma, não cabe apelação nesse caso. Assim, o recurso é voltado para o próprio juiz que prolatou a sentença. Trata-se, basicamente, de um pedido de reconsideração.

Em relação **à suspensão e à prescrição intercorrente**, de acordo com o art. 40 da Lei de Execução Fiscal:

> **Art. 40 -** O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.
> **§ 1º -** Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.
> **§ 2º -** Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.
> **§ 3º** - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.
> **§ 4º** Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato.
> **§ 5º** A manifestação prévia da Fazenda Pública prevista no § 4o deste artigo será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda.

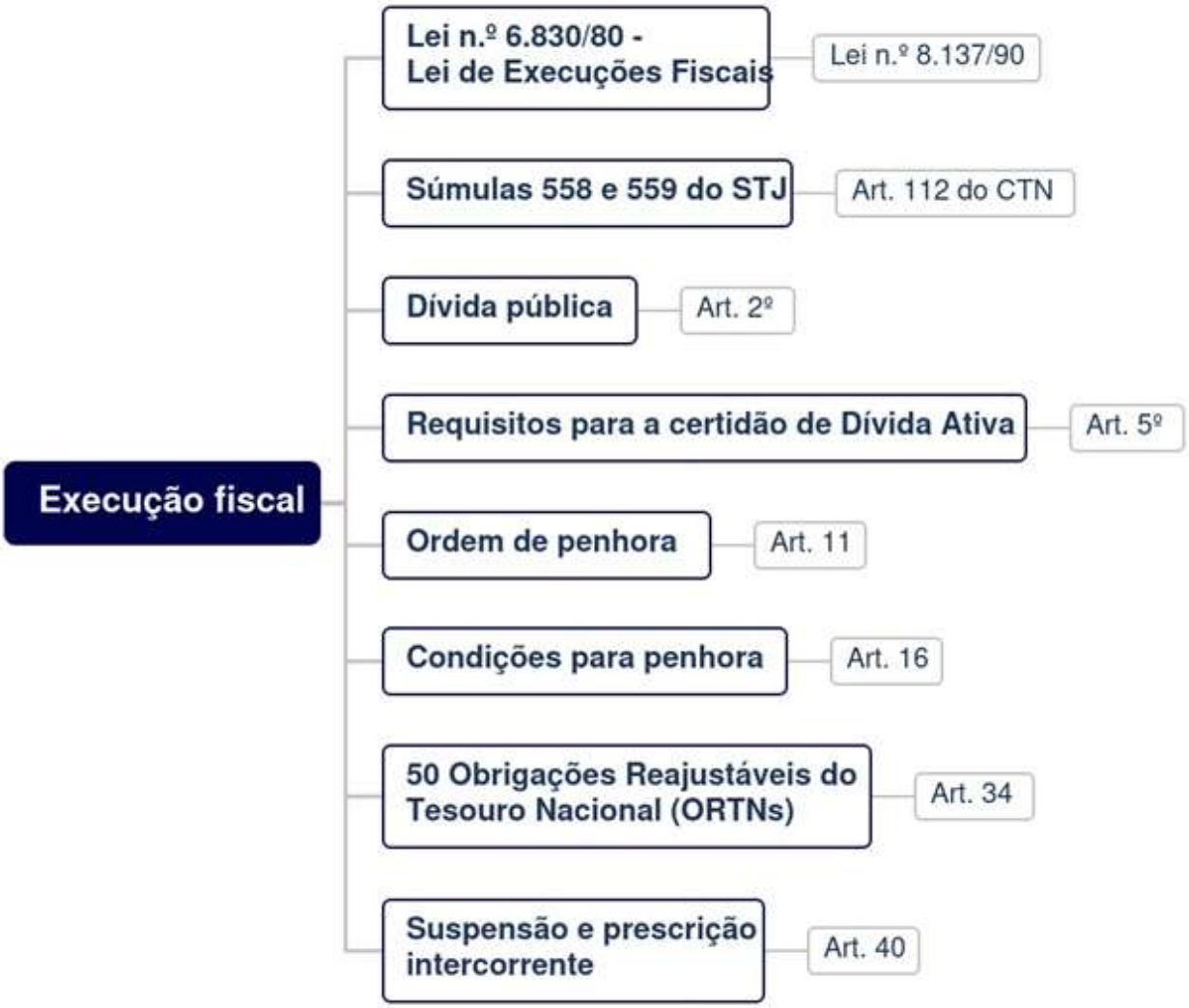
A aplicação da causa de suspensão aos créditos da natureza tributária está com repercussão geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal. O Tema 390 tem a seguinte descrição: “Reserva de lei complementar para tratar da prescrição intercorrente no processo de execução fiscal”.

Desse modo, é importante ressaltar que para versar sobre prescrição e decadência tributárias, a Constituição Federal exige a via da Lei Complementar. Como a LEF é uma lei ordinária, a suspensão da prescrição prevista no art. 40 foi considerada inaplicável aos créditos de natureza tributária por alguns tribunais, em especial, o TRF4. O tema aportou ao Supremo e está pendente de julgamento, no “*leading case*” do RE n. 636562. Dessa forma, é necessário aguardar o STF. Assim, é importante se atentar, pois com a sistemática de julgamento virtual, a conclusão pode sair antes que eu atualize novamente esse material. O julgamento foi iniciado, em dezembro de 2022, mas o processo retirado do plenário virtual.

A suspensão da prescrição permanece por 1 (um) ano. Se bens não forem encontrados, o juiz determinará o arquivamento provisório dos autos, porque o prazo de prescrição ainda está em curso.

Passado o prazo de suspensão provisória, o prazo prescricional iniciará a sua contagem de forma automática. Prescinde de declaração judicial, uma vez que decorre da lei. Esse é o entendimento do STJ.

Passados 5 (cinco) anos, o juiz intimará a Fazenda Pública e, caso esta não apresente nenhum elemento novo (cobrança extrajudicial, parcelamento etc.), o juiz declarará a prescrição intercorrente que se deu no desenrolar do processo.



15 IMPOSTOS FEDERAIS

1. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

O art. 19 do CTN estabelece que a entrada de produto estrangeiro em território nacional é causa do nascimento da respectiva obrigação tributária.

O CTN dá o regramento geral e após busca-se o Decreto-Lei (DL) n. 37, de 18 de novembro de 1966, que dispõe sobre Imposto de Importação.

Segundo o art. 1º do DL n. 37/66, o imposto sobre a importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional.

1.1. Contribuinte e responsáveis pelo Imposto de Importação

Segundo o art. 31 do DL n. 37/66, é contribuinte do imposto de importação:

- **Importador**: é qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional;
- **Destinatário de remessa postal** internacional indicado pelo respectivo remetente;
- **Adquirente de mercadoria entrepostada** (mercadoria retida na alfândega e que é comprada por um terceiro, o qual pagará o imposto de importação).

No caso de produtos que tenha ingressado ilegalmente no Brasil, há a apreensão do produto e o perdimento desses bens. Esses bens serão levados à leilão. Quem irá adquirir esses bens, como o arrematante, será o sujeito passivo da obrigação tributária e do Imposto de Importação.

O art. 32 do DL n. 37/66 trata dos **responsáveis** pelo imposto de importação. Assim, são responsáveis pelo imposto de importação:

- O **transportador**, quando transportar mercadoria procedente do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno;
- O **depositário**, assim considerado qualquer pessoa incumbida da custódia de mercadoria sob controle aduaneiro.

Será responsável **solidário**:

- O **adquirente** ou **cessionário** de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto;
- O **representante**, no Brasil, do transportador estrangeiro;
- O adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

1.2. Base de cálculo

Base de cálculo é o valor que será tido como referência para efetuar o cálculo do tributo devido. A base de cálculo é definida com base no tipo de alíquota que será utilizada:

- **Alíquota específica:** quando a base de cálculo é uma **quantidade de mercadoria**, utilizando uma unidade de medida que indique esta tarifa. Ex.: m², m³ etc.
- **Alíquota *ad valorem*:** a base de cálculo não leva em conta o tipo de mercadoria. Nesse caso, a base de cálculo será o valor da mercadoria, é o **valor aduaneiro**, pelo qual ela entrou no país. **Quando se tratar de produto levado à leilão, a base de cálculo será o preço de arrematação**.

Percebe-se que a base de cálculo irá variar com base na alíquota.

1.3. Alíquotas

As alíquotas do Imposto de Importação poderão ser alteradas por decreto do Poder Executivo, dentro dos limites e condições estabelecidas em lei. Dessa forma, há aqui uma exceção ao princípio da legalidade, eis que o ato infralegal poderá alterar a alíquota.

Além disso, o imposto de importação não se submete aos princípios da anterioridade e da anterioridade nonagesimal. Essa exceção **será aplicada** inclusive se houver a revogação de benefícios fiscais.

1.4. Lançamento do Imposto de Importação

Consoante com o art. 23 do DL n. 37/66, quando se tratar de mercadoria despachada para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira, dessa declaração de importação.

O parágrafo único diz que a mercadoria ficará sujeita aos tributos vigorantes **na data em que a autoridade aduaneira efetuar o correspondente lançamento de ofício,** no caso de:

- Falta, na hipótese a que se refere o § 2º do art. 1º; e
- Introdução no país sem o registro de declaração de importação, a que se refere o art. 1º, inciso III, § 4o.

O momento da ocorrência do fato gerador é a data do registro dessa declaração. Para efeito de lançamento, será aplicada a legislação vigente à época do registro da importação.

1.5. Tributação exclusiva

Com exceção do ICMS, Imposto de Importação e Imposto de Exportação, nenhum outro **imposto** pode incidir sobre operações relativas a:

- Energia elétrica;
- Serviços de telecomunicações;
- Derivados de petróleo;
- Combustíveis;
- Minerais.

2. IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO

2.1. Fato gerador

O fato gerador do Imposto de Exportação é a saída da mercadoria do território nacional. Assim, para calcular o imposto, será considerado ocorrido o fato gerador da saída da mercadoria do território nacional a data do registro da exportação no Sistema Integrado do Comércio Exterior (SISCOMEX).

2.2. Contribuinte e responsáveis

O contribuinte do Imposto de Exportação é o **exportador**. Dessa maneira, será responsável:

- Depositário;
- Transportador.

2.3. Base de cálculo

Segundo o art. 24, a base de cálculo do imposto de exportação é:

- **Alíquota específica**: a unidade de medida adotada pela lei tributária;
- **Alíquota *ad valorem*:** o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência.

2.4. Alíquotas

Com relação às alíquotas, o regulamento aduaneiro (DL n. 6.759/09), no art. 215, diz que o imposto será calculado com a aplicação da alíquota com 30% sobre a base de cálculo.

Contudo, para atender aos objetivos de política cambial, de comércio exterior, a Câmara de Comércio Exterior poderá alterar essa alíquota, reduzindo ou aumentando a alíquota do Imposto de Exportação.

Todavia, no caso de elevação da alíquota, esta alíquota do Imposto de Exportação **não poderá ser superior a 150%.** É o que diz o Decreto-Lei n. 1.578, de 11 de outubro de 1977.

2.5. Lançamento

Será considerado ocorrido o fato gerador quando é expedida a guia de exportação ou um documento equivalente.

Com o SISCOMEX, não é necessária a guia de exportação. Essa necessidade foi substituída pelo registro da exportação. Ou seja, com o registro da exportação é que se entende que houve o fato gerador do Imposto de Exportação. Dessa forma, é a legislação vigor neste momento que vai orientar o lançamento ocorrido.

3. IMPOSTO DE RENDA

Imposto de Renda é o imposto sobre a renda.

O art. 43 do CTN diz que o fato gerador é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza. Assim, renda é o produto do capital, do trabalho ou da combinação do capital com o trabalho.

Com isso, proventos de outra natureza são todas as outras coisas que são acréscimos patrimoniais. Quaisquer outros acréscimos patrimoniais que não estejam compreendidos no conceito de renda são considerados proventos de qualquer natureza.

O STJ, na Súmula n. 262, diz que incide IR (Imposto de Renda) sobre o resultado das aplicações financeiras realizadas por cooperativas. Isso porque essas aplicações não consubstanciam atos cooperativos, motivo pelo qual incide Imposto de Renda sobre o resultado da aplicação, por conta de acréscimo patrimonial de ato não cooperativo.

Segundo o STJ, a isenção do Imposto de Renda sobre o ganho de capital nas operações de alienação de imóvel previstas no art. 39 da Lei n. 11.196/05 se aplica à hipótese de venda de imóvel residencial com o objetivo de quitar, total ou parcialmente, débito remanescente de aquisição a prazo ou à prestação de imóvel residencial já possuído pelo alienante. Por essa razão, a restrição estabelecida no art. 2º, § 11, I, da Instrução Normativa-SRF n.º 599/2005 é ilegal (Inf. 594).

Por exemplo, João comprou seu apartamento por 300 mil reais; dois anos depois, vendeu esse imóvel por 400 mil reais, tendo "lucrado" 100 mil reais com o negócio. Diz-se que seu ganho de capital foi de 100 mil reais. Em princípio, João teria que pagar Imposto de Renda sobre esse ganho de capital. Desse modo, ocorre que o art. 39 acima transcrito garante uma isenção do imposto caso ele utilize esse valor recebido para adquirir outro imóvel residencial.

3.1. Disponibilidade jurídica

Disponibilidade jurídica é o direito da usufruir de renda ou provento de qualquer natureza, tais como rendimentos de salários, aposentadorias, lucros etc.

3.2. Disponibilidade econômica

Disponibilidade econômica é qualquer fato, mesmo que irregular ou ilícito, que implique acréscimo patrimonial. Ex.: da renda decorrente de tráfico de drogas incide imposto.

3.3. Indenização

Nas indenizações não cabe incidência de Imposto de Renda, visto que não há acréscimo patrimonial.

Tanto é que o STJ diz, na Súmula n. 125, que o pagamento de férias não gozadas por necessidade de serviço não está sujeito ao Imposto de Renda.

O pagamento de licença-prêmio por férias não gozadas em razão da necessidade de serviço não está sujeito ao imposto de renda. Desse modo, a indenização decorrente de adesão ao programa de demissão voluntária não está sujeita a Imposto de Renda (Súmula n. 215).

Com isso, são isentas de Imposto de Renda indenizações de férias proporcionais e respectivos adicionais, por conta do caráter indenizatório.

Todavia, incide IR sobre valores percebidos a título de indenização por horas extraordinárias trabalhadas, ainda que decorrentes de acordo coletivo. Isso porque hora extra é salário, motivo pelo qual incide IR.

Nesse viés, a Súmula n. 498 do STJ diz que não incide Imposto de Renda sobre indenização por danos morais, pois é indenização e não acréscimo patrimonial. Também não incide IR sobre indenização decorrente de desapropriação.

Portanto, descabe a incidência de IR sobre verba paga a título de ajuda de custo pelo uso do veículo no uso das funções profissionais. Não há caráter patrimonial.

Ainda, não incide IR sobre juros moratórios legais em decorrência da sua natureza e função indenizatória. Isso porque os juros de mora servem para indenizar o sujeito que não recebeu o capital.

Segundo a CF/88, o IR deve ser informado pelo caráter de generalidade, universalidade e progressividade.

Isso significa que:

- **Generalidade:** todos estão sujeitos à tributação;
- **Universalidade:** toda renda será tributada, independentemente da denominação jurídica do rendimento ou provento;
- **Progressividade:** quanto maior for a capacidade contributiva, maior será a alíquota.

É importante ressaltar que o IR deve observar o princípio da anterioridade, mas não observará o Princípio da Anterioridade Nonagesimal.

3.4. Contribuinte e responsável do IR

O contribuinte do IR é o titular da disponibilidade jurídica ou econômica.

A lei poderá atribuir à fonte pagadora de renda ou de proventos a condição de responsável pelo imposto, retendo o imposto na fonte (IRRF-imposto sobre renda retido na fonte).

3.5. Base de cálculo

Segundo o art. 44 do CTN, a base de cálculo do imposto de renda é o montante real, arbitrado ou presumido de renda ou de provento.

Desse modo, para pessoa física, o IR incidirá sobre o rendimento bruto. Para pessoa jurídica, o IR poderá incidir sobre o lucro real ou sobre o lucro presumido.

Porém, se o caso era de lucro real e o contribuinte fez de tudo para não apurar, a autoridade administrativa poderá promover o lucro arbitrado.

3.6. Lançamento do IR

O IR é um imposto de caráter complexivo, pois exigirá que haja uma especificação em lei para que fictamente o fato gerador do imposto de renda ocorra.

É um imposto sujeito ao lançamento por homologação.

Para pessoa física, é considerado que o fato gerador ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário. A verificação do valor que será pago, recolhido ou restituído ocorrerá até o dia 30 de abril do ano subsequente.

Para a pessoa jurídica, a apuração do IR devido é feito trimestralmente. O contribuinte poderá pagar com base no lucro presumido ou real trimestralmente.

Se escolher o lucro real, poderá optar pela apuração anual, e não trimestral, caso em que fará uma antecipação mensal do que acredita que deverá pagar no final do ano. Na apuração trimestral, considerar-se-á como dia do fato gerador o término do trimestre.

Segundo o STF, na Súmula n.º 584, ao imposto de renda calculado sobre rendimentos do ano-base aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deva ser apresentada a declaração. Ex.: apura-se o quanto foi auferido no dia 31 de dezembro, mas como somente será declarado no dia 30 de abril do ano subsequente será aplicada a lei vigente do momento em que a declaração é apresentada.

Sempre houve uma enorme crítica doutrinária sobre a violação à anterioridade anual, embora os Tribunais continuassem aplicando a Súmula n. 584 do STF.

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal **cancelou a súmula n. 584**:

> VERBETE Nº 584 DA SÚMULA DO SUPREMO – SUPERAÇÃO – CANCELAMENTO. Superado o entendimento enunciado no verbete nº 584 da Súmula do Supremo, impõe-se o cancelamento. [RE 159180, rel. min. Marco Aurélio, P, j. 22-6-2020, DJe-204 de 17-08-2020]



ATENÇÃO

A Súmula n.º 584 do STF foi cancelada: "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." (**cancelada**)

Nesse sentido, foi firmada a seguinte tese, para o TEMA 168 da repercussão geral do STF: É inconstitucional a aplicação retroativa de lei que majora a alíquota incidente sobre o lucro proveniente de operações incentivadas ocorridas no passado, ainda que no mesmo ano-base, tendo em vista que o fato gerador se consolida quando ocorre cada operação de exportação, à luz da extrafiscalidade da tributação na espécie. [Tese definida no RE 592.396, rel. min. Edson Fachin, P, j. 3-12-2015, DJE 54 de 28-3-2016, Tema 168.]



ATENÇÃO

Súmula n. 627 do STJ: "O contribuinte faz jus à concessão ou à manutenção da isenção do imposto de renda, não se lhe exigindo a demonstração da contemporaneidade dos sintomas da doença nem da recidiva da enfermidade." (STJ. 1ª Seção. Aprovada em 12/12/2018, DJe 17/12/2018.)

Importante que sejam mencionadas as seguintes Súmulas do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema do Imposto sobre a Renda:

> **Súmula 125:** O pagamento de férias não gozadas por necessidade do serviço não está sujeito a incidência do imposto de renda. (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 06/12/1994, DJ 15/12/1994)
>
> **Súmula 136:** O pagamento de licença-prêmio não gozada por necessidade do serviço não está sujeito ao imposto de renda. (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/05/1995, DJ 16/05/1995)
>
> **Súmula 184:** A microempresa de representação comercial é isenta do imposto de renda. (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/03/1997, DJ 31/03/1997)
>
> **Súmula 215:** A indenização recebida pela adesão a programa de incentivo à demissão voluntária não está sujeita à incidência do imposto de renda. (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/11/1998, DJ 04/12/1998)
>
> **Súmula 262:** Incide o imposto de renda sobre o resultado das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas. (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/04/2002, DJ 07/05/2002)
>
> **Súmula 386:** São isentas de imposto de renda as indenizações de férias proporcionais e o respectivo adicional. (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/08/2009, DJe 01/09/2009)

Súmula 447: Os Estados e o Distrito Federal são partes legítimas na ação de restituição de imposto de renda retido na fonte proposta por seus servidores. (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/04/2010, DJe 13/05/2010)

Súmula 463: Incide imposto de renda sobre os valores percebidos a título de indenização por horas extraordinárias trabalhadas, ainda que decorrentes de acordo coletivo. (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 08/09/2010)

Súmula 498: Não incide imposto de renda sobre a indenização por danos morais. (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/08/2012, DJe 13/08/2012)

Súmula 556: É indevida a incidência de imposto de renda sobre o valor da complementação de aposentadoria pago por entidade de previdência privada e em relação ao resgate de contribuições recolhidas para referidas entidades patrocinadoras no período de 1º/1/1989 a 31/12/1995, em razão da isenção concedida pelo art. 6º, VII, b, da Lei n. 7.713/1988, na redação anterior à que lhe foi dada pela Lei n. 9.250/1995. (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2015, DJe 15/12/2015)

Súmula 590: Constitui acréscimo patrimonial a atrair a incidência do imposto de renda, em caso de liquidação de entidade de previdência privada, a quantia que couber a cada participante, por rateio do patrimônio, superior ao valor das respectivas contribuições à entidade em liquidação, devidamente atualizadas e corrigidas. (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/09/2017, DJe 18/09/2017)

Súmula 598: É desnecessária a apresentação de laudo médico oficial para o reconhecimento judicial da isenção do imposto de renda, desde que o magistrado entenda suficientemente demonstrada a doença grave por outros meios de prova. (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/11/2017, DJe 20/11/2017)

Súmula 627: O contribuinte faz jus à concessão ou à manutenção da isenção do imposto de renda, não se lhe exigindo a demonstração da contemporaneidade dos sintomas da doença nem da recidiva da enfermidade. (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/12/2018, DJe 17/12/2018)

4. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

4.1. Fato gerador

O fato gerador do IPI são operações de produtos industrializados. Nesse sentido, as operações são negócios jurídicos onde ocorre a transmissão sobre produtos industrializados. Dessa forma, o CTN traz as hipóteses de incidência:

- **Desembaraço aduaneiro:** se produto tiver procedência estrangeira;
- **Saída do estabelecimento:** qualquer estabelecimento de importador, de industrial, de comerciante ou de arrematante;
- **Arrematação:** quando se estiver diante de um produto apreendido ou abandonado e levado à arrematação.

Dessa forma, considera-se industrializado o produto que tiver sido submetido a qualquer operação que lhe modifique ou tenha modificado a natureza ou a finalidade, ou ainda, qualquer operação que lhe tenha aperfeiçoado para o consumo (art. 46, parágrafo único, do CTN).

Ademais, havendo incidência de IPI no desembaraço aduaneiro no produto de procedência estrangeira, não é possível uma nova cobrança do tributo na saída do estabelecimento do importador, salvo

se, entre o desembaraço aduaneiro e a saída do produto do estabelecimento do importador, o produto tenha sido objeto de industrialização.

4.2. Contribuinte e responsáveis do IPI

Segundo o art. 51 do CTN, será contribuinte do IPI:

- Importador;
- Industrial;
- Comerciante que forneça ao importador ou ao industrial;
- Arrematante, nos casos de bens apreendidos e levados à leilão.
- São responsáveis pelo IPI:
- Transportador;
- Possuidor;
- Estabelecimento de produtos cuja origem é desconhecida.

O STF entende que incide IPI na importação de veículo automotor por pessoa natural, ainda que não desempenhe atividade empresarial e o faça para uso próprio. Assim, nota-se que esse entendimento é contrário ao do STJ.

4.3. Base de cálculo

A base de cálculo do IPI dependerá se o caso é de **incidência na importação de produto industrializado**, situação na qual será base de cálculo o valor do serviço, mas não só isso, devendo ser acrescido o valor dos impostos e encargos cambiais. Portanto, será o valor aduaneiro mais os impostos e encargos cambiais.

Todavia, se estivermos diante de um **leilão**, no caso de apreensão ou abandono, a base de cálculo será o preço da arrematação.

Nas demais operações, a base de cálculo será o preço da operação, representada pelo valor do produto, acrescido do valor do frete e demais despesas adicionadas para a cobrança feita pelo comprador.

4.4. Alíquotas

O IPI terá suas alíquotas proporcionais. Isto é, essas alíquotas estão registradas na tabela de incidência de IPI (TIPI).

A CF/88 determina, em caráter obrigatório, que haja **seletividade** no IPI, devendo incidir de forma mais gravosa em produtos supérfluos, ou seja, produtos não essenciais, como cigarros e bebidas alcoólicas. Por outro lado, deverá incidir de modo menos gravoso nos casos de produtos básicos, como feijão e arroz.

As alíquotas do IPI **poderão ser alteradas por ato do Poder Executivo**, desde que observados os parâmetros legais.

O IPI não se sujeita ao princípio da anterioridade, mas **submete-se ao princípio da anterioridade nonagesimal.** Lembre-se que o IR observa o princípio da anterioridade, mas não observa a anterioridade nonagesimal.

4.5. Lançamento do IPI

O lançamento do IPI é feito por homologação.

4.6. Não cumulatividade

Além disso, o IPI está sujeito a não cumulatividade, de maneira que haja a compensação do imposto devido em cada operação com o montante que já foi cobrado na operação anterior.

Se na operação anterior foram pagos 5 mil reais a título de IPI, nesta operação, se o imposto for R$1.000,00 (mil) reais, será necessário descontar os R$ 500,00 (quinhentos) reais que já foram pagos, devendo o sujeito recolher apenas os R$ 500,00 (quinhentos) reais.

Assim, desconta-se em cada operação o montante pelo qual já foi efetivamente recolhido. Desse modo, o STJ entende que é devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há a oposição ao seu aproveitamento em decorrência de uma resistência que se mostra ilegítima por parte do Fisco. É o teor da Súmula n.º 411.

Se o Fisco não permite esse aproveitamento do IPI, tendo o sujeito que buscar a justiça, quando ele efetivamente for aproveitar o crédito, o valor não poderá ser o mesmo da época, devendo ser corrigido monetariamente a fim de preservar o valor real e evitar o enriquecimento sem causa.

Além disso, o benefício fiscal do crédito presumido do IPI, relativo às exportações, incide mesmo quando as matérias-primas ou insumos sejam adquiridos de pessoa física ou jurídica não contribuinte do PIS/PASEP.

A Súmula n.º 495 do STJ diz que os bens integrantes de ativo permanente da empresa não geram direito ao creditamento de IPI.

Ainda, em sede de recurso especial, o STJ entendeu que a aquisição de matéria-prima ou de insumo não tributado, ou sujeito à alíquota zero, utilizados na industrialização de um produto tributado pelo IPI não enseja o creditamento do produto pago na saída desse estabelecimento industrial.

Se o indivíduo comprou um produto sem IPI, significa que ele não recolheu nada. Diante disso, não poderá creditar desse IPI na hora da venda.

4.7. Imunidade

O IPI não incide sobre produtos industrializados destinados ao exterior. Além do mais, outra imunidade se refere à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais, que não estão sujeitos a qualquer outro tributo, salvo ICMS, II e IE.

ATENÇÃO

Informativo 636-STJ (23/11/2018): Não é possível a sucessão processual em razão de cessão de crédito de título judicial, referente a crédito-prêmio de IPI, com a finalidade de oportunizar a compensação tributária pela cessionária (STJ. 1ª Seção. EREsp 1.390.228-RS, Rel. Min. Gurgel de Faria, julgado em 26/09/2018).

Informativo 637-STJ (07/12/2018): É incompatível com a CF/88 o art. 3º do Decreto-Lei n.º 1.437/75, que autorizava que o Fisco exigisse do contribuinte o ressarcimento pelo custo dos selos do IPI. Assim, o selo para controle de recolhimento de IPI não pode ser cobrado do contribuinte, sob pena de violação ao princípio da legalidade tributária (art. 150, I, da

CF/88). Nas palavras do STF: 'Ante o princípio da legalidade estrita, surge inconstitucional o artigo 3º do Decreto-Lei nº 1.437/75 no que transferida a agente do Estado – Ministro da Fazenda – a definição do ressarcimento de custo e demais encargos relativos ao selo especial previsto, sob o ângulo da gratuidade, no artigo 46 da Lei nº 4.502/64.' STF. Plenário. RE 662113/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 12/2/2014 (Info 735).

É inexigível o ressarcimento de custos e demais encargos pelo fornecimento de selos de controle de IPI, instituído pelo DL 1.437/1975, que, embora denominado ressarcimento prévio, é tributo da espécie Taxa de Poder de Polícia, de modo que há vício de forma na instituição desse tributo por norma infralegal, excluídos os fatos geradores ocorridos após a vigência da Lei nº 12.995/2014. [STJ. 1ª Seção. REsp 1.405.244-SP, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 08/08/2018 (recurso repetitivo). (Info 637)]

Informativo 638-STJ (19/12/2018): Na hipótese em que ocorrer roubo/furto da mercadoria após a sua saída do estabelecimento do fabricante não se configura o evento ensejador de incidência do IPI. Não deve incidir IPI sobre a venda de produtos, na hipótese de roubo ou furto da mercadoria, antes da sua entrega ao comprador. Isso porque, neste caso, como não foi concluída a operação mercantil, não ficou configurado o fato gerador (STJ. 1ª Seção. EREsp 734.403-RS, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 14/11/2018).

Informativo 938-STF (03/05/2019): Há direito ao creditamento de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias [STF. Plenário. RE 592891/SP, Rel. Min. Rosa Weber e RE 596614/SP, rel. Min. Marco Aurélio, red. p/ ac. Min. Edson Fachin, julgados em 24 e 25/4/2019 (repercussão geral)]

5. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS (IOF)

5.1. Fato gerador

O imposto tem como fato gerador as alterações de titularidade no âmbito jurídico nas operações e de:

- Crédito;
- Câmbio;
- Seguro;
- Títulos e valores mobiliários.

5.1.1. Operações de crédito

A operação de crédito é basicamente emprestar dinheiro. O fato gerador acontecerá quando há a entrega ou a colocação à disposição do tomador desse empréstimo ou crédito.

5.1.2. Operações de câmbio

Câmbio é a conversão de moedas. Desse modo, nas operações de câmbio, o fato gerador do IOF se dá com a entrega da moeda nacional ou estrangeira, ou a sua colocação à disposição do interessado, em montante equivalente à moeda que foi entregue.

5.1.3. Operações de seguro

O fato gerador nas operações de seguro ocorre quando o prêmio é recebido.

5.1.4. Operações de títulos e valores mobiliários

Nesse caso, o fato gerador ocorre quando há a aquisição, resgate, cessão, repactuação, pagamento para liquidação de títulos e valores mobiliários.

5.1.5. Contribuinte e responsáveis

Contribuinte é aquele que recebeu o prêmio, trocou o dinheiro etc. Assim, a legislação ordinária poderá estabelecer hipóteses de responsabilidade tributária. Normalmente, ocorre para colocar a instituição como responsável tributária dessas ações.

5.1.6. Base de cálculo

A base de cálculo do IOF é:

- **Operação de crédito:** o valor principal ali emprestado;
- **Operações de câmbio:** o valor da moeda nacional;
- **Operações de seguro:** o valor do prêmio pago;
- **Operações de títulos e valores mobiliários:** o valor da operação.

Desse modo, é importante notar que as **alíquotas do IOF** não observam:

- Princípio da anterioridade anual;
- Princípio da anterioridade nonagesimal;
- Princípio da legalidade.

Isso porque as **alíquotas** poderão ser alteradas por ato do Poder Executivo, motivo pelo qual têm incidência imediata.

6. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

A competência para o ITR é da União.

6.1. Fato gerador

O fato gerador do ITR é a propriedade, domínio útil ou a posse de um imóvel rural.

Nesse sentido, sabe-se que o imóvel rural é aquele localizado fora da zona urbana do município, sendo o fato gerador aferido a cada 1º de janeiro. Com relação ao ITR, as pequenas glebas rurais estão imunes, desde que o seu proprietário as explore e não possua outro imóvel.

Assim, a pequena gleba rural dependerá de sua localização, pois o art. 2º da Lei n. 9.393/96 diz que a pequena gleba rural é área igual ou inferior a 100 hectares, situada na **Amazônia Ocidental** ou no **Pantanal, mato-grossense ou sul-mato-grossense.**

Por outro lado, será de até 50 hectares a pequena gleba rural, caso esteja localizada no polígono das secas ou na Amazônia oriental. Desse modo, será pequena gleba rural a área de até 30 (trinta) hectares localizados em qualquer outro lugar.

Segundo o STJ, não incide IPTU, mas apenas o ITR sobre o imóvel localizado na zona urbana do município, desde que esse imóvel seja utilizado para fins de atividade rural. Dessa maneira, para fins de incidência, mais importante do que a localização do imóvel, é a destinação que se dá a ele. Se a destinação é agropecuária, incidirá o ITR.

O art. 153, III, da CF/88 prevê a possibilidade de o ITR ser cobrado e fiscalizado pelos municípios. Se optar por fazer a fiscalização e cobrança do ITR, passará a ser o destinatário de 100% do seu produto. Nesse caso, a União transfere a capacidade tributária ativa, lembrando que a competência tributária é indelegável.

ATENÇÃO

Súmula n. 185 do Superior Tribunal de Justiça afirma que: Nos depósitos judiciais, não incide o imposto sobre operações financeiras. (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/03/1997, DJ 31/03/1997, p. 9667)

6.2. Base de cálculo

A base de cálculo do ITR é o valor fundiário, valor da terra nua tributável. Desse modo, esse valor desconsidera construções, instalações, benfeitorias, culturas, florestas plantadas, excluindo a área de preservação permanente, reserva legal etc.

6.3. Alíquotas

Ressalte-se que é possível a graduação de acordo com o grau de utilização. Isto é, o ITR está sujeito à progressividade, pois o objetivo é desestimular propriedades improdutivas.

7. IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS (IGF)

A competência do IGF é da União, mas ainda não foi regulado. Caso seja regulado, será necessária lei complementar para a instituição do imposto.

8. IMPOSTOS RESIDUAIS

A União tem competência residual para instituir impostos e contribuições. Nesse sentido, a instituição de impostos residuais deve se dar por meio de **lei complementar**.

Essa lei complementar deve assegurar a **não cumulatividade** do imposto e a não coincidência do fato gerador e da base de cálculo dele com o fato gerador ou base de cálculo de impostos semelhantes aos já previstos na Constituição.

Essas regras também valem para quando a União se vale da sua competência para instituir contribuições residuais

9. IMPOSTO SOBRE A PRODUÇÃO, EXTRAÇÃO, COMERCIALIZAÇÃO OU IMPORTAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS PREJUDICIAIS À SAÚDE OU AO MEIO AMBIENTE, NOS TERMOS DE LEI COMPLEMENTAR

A Reforma Tributária (EC 132/2023) abriu uma nova materialidade para a tributação, mediante o exercício de competência da União.

A União poderá criar, nos termos de lei complementar, um imposto incidente sobre a "produção, extração, comercialização ou importação" de "bens e serviços", que sejam "prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente".

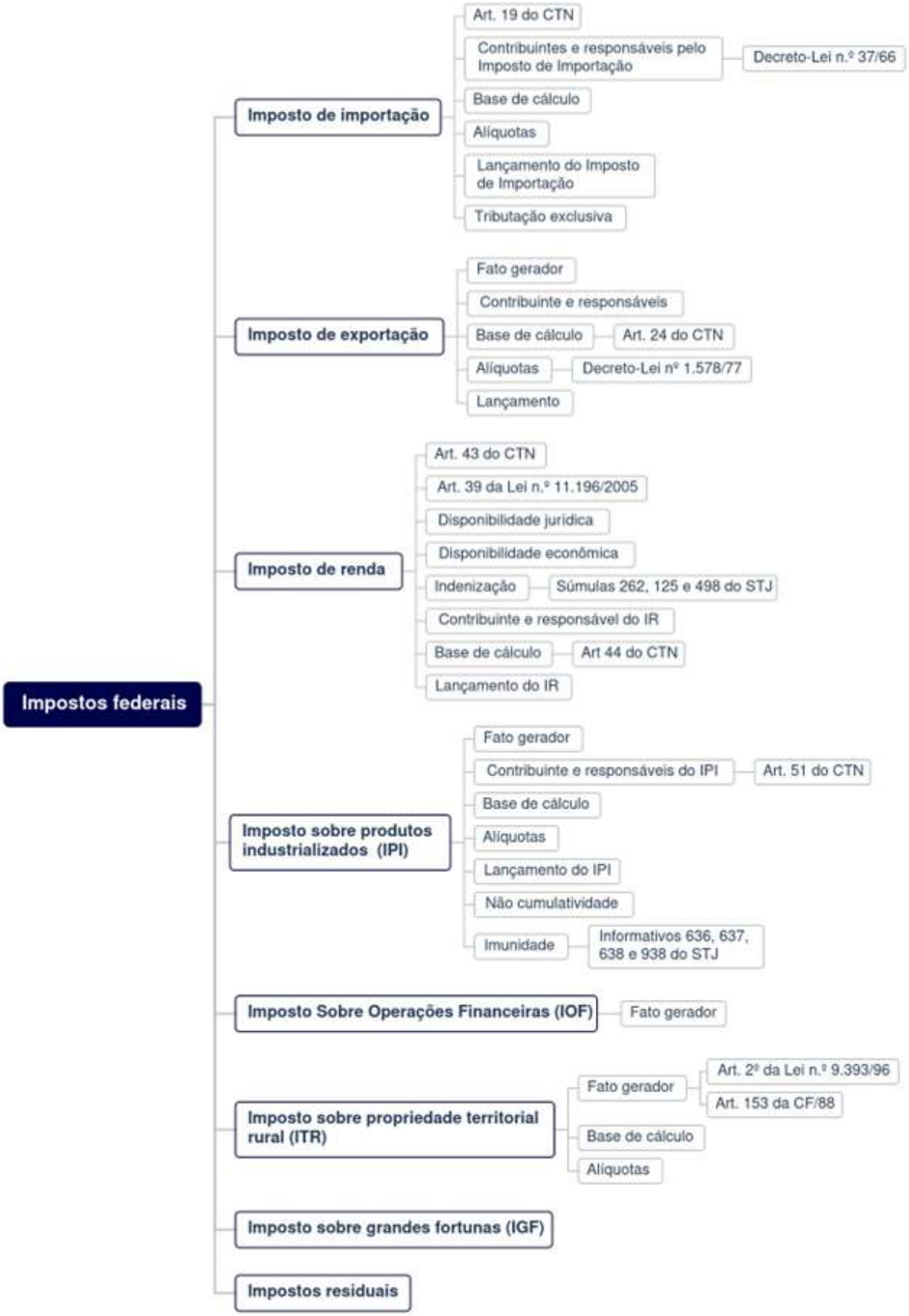
A base é bastante larga (bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente), uma vez que basta atentar às embalagens dos produtos, que indicam "alto teor de açúcar", "alto teor de sódio" e etc. Será difícil dizer que um pacote de bolachas recheadas, com gordura saturada e alto teor de açúcar, não é "prejudicial à saúde". Pode-se dizer que um refrigerante não é "prejudicial à saúde"?

Além da base ser possivelmente extensa, os verbos relacionados a ela são igualmente amplos, alcançando praticamente todas as etapas da cadeia econômica: "produção, extração, comercialização ou importação".

E mais um aspecto relevante a ser considerado: há a possibilidade de ser instituída uma bitributação jurídica (art. 153, §6º, V - poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos). Além dessa norma, há a seguinte previsão na Constituição Federal de regulação mínima para o futuro imposto:

> **Art. 153.**
> **VIII** - produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar.
> **§ 6º** O imposto previsto no inciso VIII do caput deste artigo:
> **I** - não incidirá sobre as exportações nem sobre as operações com energia elétrica e com telecomunicações;
> **II** - incidirá uma única vez sobre o bem ou serviço;
> **III** - não integrará sua própria base de cálculo;
> **IV** - integrará a base de cálculo dos tributos previstos nos arts. 155, II, 156, III, 156-A e 195, V;
> **V** - poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos;
> **VI** - terá suas alíquotas fixadas em lei ordinária, podendo ser específicas, por unidade de medida adotada, ou ad valorem;
> **VII** - na extração, o imposto será cobrado independentemente da destinação, caso em que a alíquota máxima corresponderá a 1% (um por cento) do valor de mercado do produto.

Como a instituição dependerá de uma futura lei complementar, restará esperar o modo como o legislador irá regulamentar a temática.


Impostos federais
Imposto de importação
Art. 19 do CTN
Contribuintes e responsáveis pelo Imposto de Importação
Decreto-Lei n.º 37/66
Base de cálculo
Alíquotas
Lançamento do Imposto de Importação
Tributação exclusiva
Imposto de exportação
Fato gerador
Contribuinte e responsáveis
Base de cálculo
Art. 24 do CTN
Alíquotas
Decreto-Lei nº 1.578/77
Lançamento
Imposto de renda
Art. 43 do CTN
Art. 39 da Lei n.º 11.196/2005
Disponibilidade jurídica
Disponibilidade econômica
Indenização
Súmulas 262, 125 e 498 do STJ
Contribuinte e responsável do IR
Base de cálculo
Art 44 do CTN
Lançamento do IR
Imposto sobre produtos industrializados (IPI)
Fato gerador
Contribuinte e responsáveis do IPI
Art. 51 do CTN
Base de cálculo
Alíquotas
Lançamento do IPI
Não cumulatividade
Imunidade
Informativos 636, 637, 638 e 938 do STJ
Imposto Sobre Operações Financeiras (IOF)
Fato gerador
Imposto sobre propriedade territorial rural (ITR)
Fato gerador
Art. 2º da Lei n.º 9.393/96
Art. 153 da CF/88
Base de cálculo
Alíquotas
Imposto sobre grandes fortunas (IGF)
Impostos residuais

16 IMPOSTOS ESTADUAIS

1. IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS* E DOAÇÃO (ITCMD)

São as principais **características** do imposto:

- **Plurifásico:** incide sobre o valor agregado, obedecendo ao princípio da não cumulatividade;
- **Real:** as condições da pessoa são irrelevantes;
- **Proporcional:** não é progressivo;
- **Fiscal:** tem como função principal a arrecadação.

1.1. Fato gerador

O fato gerador é a transmissão de quaisquer bens e direitos recebidos em razão de:

- Sucessão causa mortis;
- Doação.

1.2. Competência

A Constituição estabelece regras específicas no tocante à competência:

- **Bens imóveis e seus respectivos direitos:** a competência para instituir o ITCMD será do Estado onde está localizado aquele bem imóvel.
- **Bens móveis ou créditos e seus respectivos direitos:** a competência para instituir o ITCMD será do Estado onde se processar o inventário, no caso de herança, ou onde tiver domicílio o doador, no caso de doação.

ATENÇÃO

Se o doador resida ou residia no exterior, quando do seu falecimento, ou teve o inventário processado no exterior, há a necessidade de regulamentação dessas hipóteses por meio de lei complementar.

Portanto, fora esses casos acima, a regra é aquela disposta anteriormente.

1.3. Base de cálculo

A base de cálculo do ITCMD é o valor venal do bem. Com isso, quando há a abertura da sucessão ou a doação, será levado em consideração o valor venal do bem e esta será a base de cálculo.

1.4. Alíquota

A Constituição impõe que as alíquotas do ITCMD tenham um teto definido pelo Senado Federal. Hoje, a alíquota **máxima** para o ITCMD é de 8% sobre o valor imóvel, conforme a Resolução do Senado.

Nesse viés, a jurisprudência sedimentou-se no sentido de que é possível que o ITCMD tenha alíquotas progressivas, desde que levem em consideração a capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.

1.5. Impacto da Reforma Tributária (EC 132/2023)

Em relação ao ITCMD, de modo imediato, a Reforma Tributária (EC 132/2023) estabelece o seguinte regramento:

> **Art. 155, § 1º**
> **II** - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde era domiciliado ode cujus, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;
> **VI** - será progressivo em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação;
> **VII** - não incidirá sobre as transmissões e as doações para as instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social, inclusive as organizações assistenciais e beneficentes de entidades religiosas e institutos científicos e tecnológicos, e por elas realizadas na consecução dos seus objetivos sociais, observadas as condições estabelecidas em lei complementar.

A primeira mudança é no destino do imposto, em relação a quem competirá o exercício da tributação para os casos de bens móveis, títulos e créditos: antes da Reforma, prioritariamente, era do ente tributante onde se processava o inventário; agora, com a Reforma, será do ente tributante onde era domiciliado o de cujos. Vejamos um comparativo das redações:

Antes da REFORMA	APÓS A REFORMA
O ITCMD relativamente a bens móveis, títulos e créditos, **compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento**, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;	O ITCMD relativamente a bens móveis, títulos e créditos, **compete ao Estado onde era domiciliado o de cujus**, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

Nos termos do art. 17 da Reforma Tributária (EC 132/2023) a alteração acima só se aplicará às sucessões abertas a partir de 20 de dezembro de 2023.

> **Art. 17**.A alteração do art. 155, § 1º, II, da Constituição Federal, promovida pelo art. 1º desta Emenda Constitucional, aplica-se às sucessões abertas a partir da data de publicação desta Emenda Constitucional.

A segunda alteração no regime do ITCMD está na permissão da progressividade em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação, de modo que o tributo poderá variar de um modo a se adequar ao princípio da capacidade contributiva: quanto maior a grandeza tributável, maior o tributo. É um processo de progressividade tributária semelhante ao que ocorre com o imposto de renda, em relação às faixas de renda tributáveis e às respectivas alíquotas.

Em terceiro, foi instituída uma imunidade constitucional no art. 155, §1º, VII. Quando o beneficiário ou o doador forem instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social, inclusive as organizações assistenciais e beneficentes de entidades religiosas e institutos científicos e tecnológicos, o tributo não incidirá.

Por fim, uma quarta alteração no regime do ITCMD. O artigo 16 da Reforma Tributária (EC 132/2023) regulamenta provisoriamente, enquanto não instituída lei complementar, o seguinte dispositivo constitucional:

> **Art. 155, § 1º**
> **III** - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:
> **a)** se o doador tiver domicilio ou residência no exterior;
> **b)** se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

Essa foi uma questão objeto de intensos debates na jurisprudência, culminando com a edição da seguinte tese de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal:

> **Tema: 0825**
> **Título**: Possibilidade de os Estados-membros fazerem uso de sua competência legislativa plena, com fulcro no art. 24, § 3º, da Constituição e no art. 34, § 3º, do ADCT, ante a omissão do legislador nacional em estabelecer as normas gerais pertinentes à competência para instituir o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis ou Doação de quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD, nas hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, a e b, da Lei Maior.
>
> **Descrição**: Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos arts. 24, I, e § 3º, e 155, I, e § 1º, II e III, b, da Constituição Federal e do art. 34, § 3º e § 4º, do ADCT, a possibilidade de os Estados-membros fazerem uso de sua competência legislativa plena, com base no art. 24, § 3º, da CF e no art. 34, § 3º, do ADCT, ante a omissão do legislador nacional em estabelecer as normas gerais pertinentes à competência para instituir o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis ou Doação de quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD, nas hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, a e b, da Lei Maior.

Foi firmada a seguinte Tese de repercussão geral: "**É vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a edição da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional**".

Esse contexto se refere à possibilidade de o ITCMD ser cobrado (também) no Brasil, em relação aos doadores domiciliados no exterior, ou nos casos de o de cujos possuir bens no exterior, lá ter sido domiciliado ou lá ter tido processado o seu inventário.

A Reforma Tributária, EC 132/2023, promove a seguinte regulamentação provisória do tema:

> **Art. 16**. Até que lei complementar regule o disposto no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal, o imposto incidente nas hipóteses de que trata o referido dispositivo competirá:
> **I** - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal;
> **II** - se o doador tiver domicílio ou residência no exterior:
> **a)** ao Estado onde tiver domicílio o donatário ou ao Distrito Federal;
> **b)** se o donatário tiver domicílio ou residir no exterior, ao Estado em que se encontrar o bem ou ao Distrito Federal;
> **III** - relativamente aos bens do de cujus, ainda que situados no exterior, ao Estado onde era domiciliado, ou, se domiciliado ou residente no exterior, onde tiver domicílio o sucessor ou legatário, ou ao Distrito Federal.

2. IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL, INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS)

2.1. Fato gerador

Incidirá o ICMS sobre operações de:

- Circulação de mercadoria;

- Prestação do serviço de transporte interestadual;
- Prestação do serviço de transporte intermunicipal;
- Prestação de serviço de comunicação.

Atente-se que, em razão de determinação expressa da CF/88 (art. 155, § 3º), a energia elétrica deve ser classificada como mercadoria, motivo pelo qual incide ICMS.

Segundo o STJ, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) incide sobre a tarifa de assinatura básica mensal cobrada pelas prestadoras de serviço de telefonia, independentemente da franquia de minutos concedida ou não ao usuário (Inf. 843).

2.2. Incidência de ICMS sobre a importação

A Emenda Constitucional n. 33, de 11 de dezembro de 2001 trouxe a possibilidade de incidência de ICMS sobre a importação.

Segundo o art. 155, § 2º, IX, da CF/88, o ICMS incide sobre a entrada de bens ou mercadorias importadas do exterior, seja por pessoa física ou pessoa jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do ICMS, qualquer que seja a finalidade dessa mercadoria importada. Também incidirá o ICMS sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado destinatário.

Portanto, onde estiver domiciliada a pessoa que comprou a mercadoria ou quem teve o serviço prestado no exterior, ou onde estiver o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço, será o Estado competente para instituir e receber o ICMS.

Por essa razão, incide ICMS sobre o importador que comprou o carro para ele mesmo, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto.

Segundo o STF, na Súmula Vinculante n. 48, na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança de ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro.

Em sede de repercussão geral, o STF decidiu que não incide ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) na operação de arrendamento mercantil, salvo se houver antecipação da operação de compra. Isso porque no arrendamento mercantil não há a circulação jurídica ainda.

Logo, a ideia do arrendamento mercantil é a mesma da locação, mas com a opção de compra ao final.

ATENÇÃO

A **Súmula n. 649 do Superior Tribunal de Justiça** dispõe que: "Não incide ICMS sobre o serviço de transporte interestadual de mercadorias destinadas ao exterior." (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/04/2021, DJe 03/05/2021)

2.3. Mercadorias fornecidas com serviços não tributáveis pelo ISS

O art. 155, § 2º, IX, "b", da CF/88 diz que o ICMS incide sobre o valor total da operação, quando as mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios. Portanto, são serviços nos quais não incidirá ISS, motivo pelo qual incidirá ICMS sobre o valor total.

Segundo a Súmula n.º 163 do STJ, o fornecimento de mercadorias com simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação.

2.4. Outros casos específicos

Segundo a Súmula Vinculante n.º 32, o ICMS não incide sobre alienação de salvados de sinistro pelas seguradoras. Dessa forma, não constitui fato gerador do ICMS a saída física de máquinas, utensílios ou implementos a título de comodato, conforme a Súmula n. 573 do STF, pois não há a efetiva circulação.

Dessa forma, o fornecimento de água potável por empresa concessionária de serviço público não caracteriza operação sujeita ao ICMS, pois a água em estado natural é bem público, não cabendo a incidência do ICMS, tal como estabelece o STF.

Nesse sentido, a Súmula n. 166 o STJ estabelece que não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Portanto, o ICMS não incide no serviço de provedores de acesso à Internet, conforme a Súmula n.º 334 do STJ; assim como não incide sobre os serviços de habilitação de telefone celular, pois não há serviço prestado, conforme dispõe a Súmula n. 350 do STJ.

Assim, incide ICMS sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda da potência efetivamente utilizada, conforme a Súmula n. 391 do STJ.

O STJ entende que incide ICMS sobre o valor da venda a prazo constante da nota fiscal, pois este seria o valor da operação, ainda que o pagamento seja a prazo. Ademais, o STJ também entende que a empresa de construção civil não está obrigada a pagar ICMS sobre mercadorias adquiridas como matéria-prima em operações interestaduais, conforme Súmula n. 432.

2.5. Contribuintes do ICMS

Qualquer pessoa física ou jurídica que realize circulação de mercadoria, prestação de serviço de transporte interestadual, prestação de serviço de transporte intermunicipal ou prestação de serviço de comunicação, **com habitualidade ou com volume que caracterize intuito comercial**, é contribuinte do ICMS.

A **base de cálculo** do ICMS se dá pela quantificação da operação mercantil, sendo o preço de venda ou da prestação de serviço.

Assim, não devem compor essa base de cálculo valores que não guardem relação com aquela operação mercantil tributário. Portanto, os juros de um financiamento não devem integrar a base de cálculo do ICMS.

O art. 155, § 2º, XI, da CF/88 diz que o ICMS não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, **configure fato gerador dos dois impostos**.

Desse modo, é importante observar que o valor do IPI não estará inserido para calcular o valor do ICMS devido quando a mesma operação justificar a incidência dos dois impostos.

O STF entende que é constitucional que haja a inclusão do valor do ICMS na sua própria base de cálculo. Isto é, se o contribuinte pagará 10 (dez) mil reais de ICMS, este valor continuará integrando a base de

cálculo para se chegar ao valor do ICMS. O fato de o valor do ICMS integrar a base de cálculo para a incidência do próprio ICMS não viola a Constituição.

Com isso, o que a Constituição garante é que, se a operação gera, ao mesmo tempo, a incidência de IPI e ICMS, o valor do IPI não vai compor a base de cálculo do ICMS.

No mesmo sentido, o STJ entendeu que o ICMS integra a sua própria base de cálculo, sendo isso de ICMS "**por dentro**" ou "**cálculo por dentro**". O ICMS por dentro está previsto no art. 13, § 1º, I, da LC N.º 87/96, sendo considerado constitucional pelo STF. **Essa mesma regra aplica-se para o ICMS substituição tributária, considerando que se trata do mesmo tributo**. Assim, ainda que se adote a substituição tributária como forma de arrecadação do ICMS, é legal aplicar-se a sistemática do "cálculo por dentro" (Inf. 585).

Segundo o STJ, a subvenção concedida com base no art. 5º da Lei n. 10.604, de 17 de dezembro de 2002 às concessionárias e permissionárias de energia elétrica compõe a base de cálculo do ICMS (Inf. 576).

2.6. Não cumulatividade

Uma das características do ICMS é a não cumulatividade. Isso quer dizer que se compensa na próxima operação tudo que foi pago na operação anterior.

Se houver uma isenção ou não incidência na operação anterior, não haverá geração de créditos para compensação na operação seguinte e elas anulam os créditos relativos às operações anteriores.

Segundo o STJ, não viola o princípio da não cumulatividade a vedação, prevista em legislação estadual, de aproveitamento de crédito de ICMS decorrente de operação de exportação quando o contribuinte possuir débito superior ao crédito. Dito de forma mais simples, não fere o princípio da não cumulatividade **a legislação estadual que veda** a apropriação e a utilização de crédito de ICMS ao **contribuinte que estiver com saldo devedor perante o Fisco** (Inf. 574).

2.7. Alíquotas

Com relação às alíquotas do ICMS, existem algumas regras constitucionais:

- As alíquotas relacionadas com as operações e prestações interestaduais e intermunicipais de exportação são estabelecidas, por meio de Resolução do Senado Federal;
- O Senado tem a faculdade de estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, por meio de Resolução. Para tanto, é necessário que essa resolução tenha iniciativa de 1/3 dos membros do Senado Federal e sido aprovada pela maioria absoluta de seus membros.
- É facultado ao Senado Federal estabelecer alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesses dos Estados. Essa Resolução deverá ter iniciativa da maioria absoluta e aprovação por 2/3 de seus membros.
- Salvo deliberação em contrário dos Estados e DF, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços, não poderão ser inferiores às alíquotas interestaduais.
- Com relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, será adotada a alíquota interestadual e caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto relativo à diferença entre a alíquota interna do Estado e a alíquota interestadual.
- Supondo que do Estado de São Paulo foi vendida uma mercadoria para um consumidor final do Estado de Sergipe. O Estado de SP ficará com o ICMS relativo à operação interestadual, ou seja,

quando o produto chegar ao Estado de SE, este terá direito à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual. Por exemplo, supondo que o Estado de SP tenha cobrado R$ 100,00 (cem reais) e pela alíquota interna seriam R$ 120,00 (cento e vinte reais) pelo produto. Descontado cem, restaria vinte reais, pois SP teria ficado com cem reais. Por isso, a alíquota da operação interna não poderá ser inferior à alíquota interestadual.

Em síntese:

- **Fixar alíquota mínima:** iniciativa de 1/3 dos membros e aprovação por maioria absoluta;
- **Fixar alíquota máxima:** iniciativa da maioria absoluta e aprovação por 2/3 dos seus membros.

Como dito, em regra, a alíquota interna acaba sendo superior à alíquota interestadual. Nesse sentido, a Resolução n. 22 do Senado estabelece as alíquotas interestaduais, as quais são de 12%.

Nas operações e prestações realizadas nas regiões sul e sudeste, mas destinadas às regiões norte, nordeste, centro-oeste e para o Estado do Espírito Santo, as alíquotas interestaduais serão de 7%. Desse modo, é importante observar que os Estados mais pobres vão receber mais.

Regra: o Estado de destino fica com a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual.

O ADCT (Atos das Disposições Constitucionais Transitórias) impõe uma regra de transição em razão dessas inovações trazidas pela EC 87/2015, dizendo que, no caso de operações e prestações que destinem bens ou serviços a consumidor final não contribuinte que resida em outro Estado, o imposto correspondente entre a alíquota interna e a alíquota interestadual será partilhado entre os Estados de origem e destino, na seguinte proporção:

- Para o ano de 2015: 20% para o Estado de destino e 80% para o Estado de origem;
- Para o ano de 2016: 40% para o Estado de destino e 60% para o Estado de origem;
- Para o ano de 2017: 60% para o Estado de destino e 40% para o Estado de origem;
- Para o ano de 2018: 80% para o Estado de destino e 20% para o Estado de origem;
- A partir do ano de 2019: 100% para o Estado de destino.

A Constituição diz que o ICMS **poderá** ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

Diferentemente do IPI, o ICMS pode ser seletivo. **O IPI é obrigatoriamente seletivo**.

2.8. Imunidades

São imunidades do ICMS:

- Operações que destinem mercadorias para o exterior;
- Serviços prestados a destinatário no exterior;
- Operações que destinem petróleo e energia elétrica a outros Estados;
- Ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou como instrumento cambial;
- Prestação de serviço de comunicação, nas modalidades de radiodifusão de sons e imagens, de receptação livre e gratuita.

São regras relativas ao ICMS previstas na CF/88.

Como a CF/88 e a LC n. 87/96 determinaram que não deveria incidir ICMS nas operações e prestações destinadas ao exterior, houve uma perda de arrecadação dos Estados, por isso, foi prevista uma forma de compensação por meio da qual a União deveria transferir recursos aos Estados.

Os critérios para compensar os Estados por conta das desonerações de ICMS sobre as exportações estão previstos no art. 91 do ADCT, o qual exige que seja editada uma nova lei complementar para regulamentar a matéria.

No entanto, o § 3º prevê que, até a edição da nova lei complementar, devem ser adotados para o repasse os critérios estabelecidos no Anexo da LC n. 87/96, com a redação da LC n. 115/02. **Portanto, o próprio texto constitucional transitório já previu a solução a ser adotada até a vinda da nova lei complementar**.

Dessa forma, o Poder Judiciário não pode alterar os índices de repasse da União aos Estados previstos no art. 91 do ADCT e na LC n. 87/96, criando critérios. Tal atitude equivaleria a uma inovação no ordenamento jurídico contra o direito posto, violando a cláusula da separação dos Poderes (Inf. 849).

Contudo, como já se passaram muitos anos sem que o Congresso Nacional tenha editado a lei complementar de que trata o art. 91 do ADCT, foi proposta uma ADI por omissão por conta dessa lacuna, tendo sido ela julgada procedente, declarando a mora do Congresso Nacional. Na decisão, o STF fixou um prazo de 12 meses para que o Legislativo faça a lei, consignando que, se for ultrapassado esse prazo, o Tribunal de Contas da União (TCU) deverá:

- Fixar o valor total a ser transferido anualmente aos Estados membros e ao Distrito Federal, considerando os critérios dispostos no art. 91 do ADCT;
- Calcular o valor das quotas a que cada um fará jus, levando em conta os entendimentos entre os Estados membros e o Distrito Federal realizados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).

2.9. Convênios de ICMS

O art. 155, § 2º, XII, "g", da CF/88 diz que, no tocante ao ICMS, cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do DF, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos ou revogados. Assim, a CF/88 coloca isso com a finalidade de evitar a "guerra fiscal".

Por isso, isenções, incentivos e benefícios fiscais devem ser regulados por lei complementar.

2.10. Substituição tributária progressiva

A substituição tributária progressiva, também chamada de substituição tributária "para frente" ou subsequente, é uma técnica de arrecadação de alguns impostos, em especial o ICMS. Na substituição tributária progressiva, **a lei prevê que o tributo deverá ser recolhido antes mesmo que ocorra o fato gerador**.

Desse modo, primeiro há o recolhimento do imposto e o fato gerador se dará em um momento posterior. Diz-se, então, que o fato gerador é presumido porque haverá o pagamento do tributo sem a certeza de que ele irá acontecer.

Segundo o art. 150, § 7º, da CF/88, a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Exemplo dado por Ricardo Alexandre: "A" é uma refinaria de combustíveis que vende a gasolina para os distribuidores ("B"), que revendem para os postos de gasolina ("C"), que, por fim, vendem ao consumidor final ("D"). Para o Estado é mais fácil cobrar de "A" todo o tributo que irá incidir sobre a cadeia produtiva. Assim, "A" pagará o imposto por ele devido como contribuinte e os impostos que irão incidir sobre as vendas futuras (nesse caso, pagará como substituto tributário/responsável tributário).

Assim, todo o tributo é pago de uma só vez por "A", sendo calculado sobre o valor pelo qual se presume que a mercadoria será vendida ao consumidor.

Esse cálculo do suposto valor pelo qual a mercadoria será vendida é feito mediante a aplicação do **regime de valor agregado** estabelecido no art. 8º da LC n. 87/96, o qual estabelece que a base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

- Com relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;
- Com relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:
  - o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
  - o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
  - a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

No caso concreto, a "Bioremédios", distribuidora de medicamentos que vende remédios para hospitais e clínicas, recolheu ICMS-ST, calculando o valor de cada medicamento por R$ 300,00 (trezentos reais). O cálculo da empresa levou em conta o preço pelo qual ela vende o remédio para os hospitais, somada com a margem de valor agregado (MVA), nos termos do art. 8º, II, "c", da LC N.º 87/96.

Todavia, o Fisco Estadual não concordou e afirmou que a empresa, na condição de substituta tributário, deveria ter recolhido o imposto sobre R$ 500,00 (quinhentos reais) por cada remédio, já que esse é o Preço Máximo de venda ao Consumidor (PCM) sugerido pelo fabricante. Para o Fisco, a empresa violou a Cláusula Segunda do Convênio 76/94 e o art. 8º, § 2º da LC N.º 87/96, que preconizam:

> **Cláusula Segunda -** A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será o valor correspondente ao preço constante da tabela sugerido pelo órgão competente para a venda a consumidor, e, na falta deste preço, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial.

Apesar de se mostrar legítima a estipulação da base de cálculo do ICMS, com fundamento no Preço Máximo ao Consumidor (chamado de PMC) sugerido pelo fabricante de medicamentos e divulgado por revista especializada de grande circulação, a fixação do PMC dirige-se ao comércio varejista, ou seja, farmácias e drogarias.

Contudo, na hipótese, os medicamentos destinavam-se exclusivamente ao uso hospitalar restrito, endereçados a clínicas, casas de saúde, hospitais e assemelhados, acondicionados em embalagens especiais, para atendimento dos pacientes, sem possibilidade de comercialização no varejo, dirigido aos consumidores finais, em balcão. O preço praticado para os hospitais e clínicas é notadamente inferior a aquele que é utilizado na venda em drogarias para os clientes, já que a quantidade comprada pelos hospitais faz com que o preço seja inferior.

Vale ressaltar que a Resolução n. 3/09 da Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos prevê, em seu art. 2º, que o Preço Máximo ao Consumidor — PMC será o "teto de preço a ser praticado pelo comércio varejista, ou seja, farmácia e drogarias". Além disso, **essa resolução veda a sua utilização para medicamentos de uso restrito a hospitais e clínicas**.

Assim, o preço máximo de venda ao consumidor publicado em revistas e informativos de classes é válido como forma de cálculo do ICMS-ST, no entanto, apenas para o comércio varejista praticado em farmácias e drogarias, não servindo para a venda de medicamentos de uso restrito a hospitais e clínicas.

Por tudo isso, o STJ decidiu que, no caso de venda de medicamentos de uso restrito a hospitais e clínicas, a base de cálculo do ICMS/ST é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria (art. 2º, I, do Decreto-lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968), **e não o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido por fabricante de medicamentos** (Cláusula Segunda do Convênio nº 76/1994) (Inf. 588).

2.11. Outros casos jurisprudenciais

De acordo com o STJ, no caso de venda de medicamentos de uso restrito a hospitais e clínicas, a base de cálculo do ICMS/ST é o **valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria** (art. 2º, I, do DL n. 406/1968), **e não o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido por fabricante de medicamentos** (Cláusula Segunda do Convênio n. 76/1994) (Inf. 588, STJ).

Segundo o STJ, é devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pago a mais, no regime de substituição tributária para a frente, se a base de cálculo efetiva da operação for inferior a presumida (Inf. 844).

Segundo o STF, é inconstitucional lei estadual que concede benefícios fiscais relacionados com o ICMS sem a prévia celebração de convênio intergovernamental (art. 155, § 2º, XII, “g”, da CF/88 e Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975).

Entretanto, considera-se constitucional o dispositivo de lei estadual que estabeleceu a suspensão do pagamento do ICMS incidente sobre a importação de matéria-prima ou de material intermediário e transferiu o recolhimento do tributo do momento do desembaraço aduaneiro para o momento de saída dos produtos industrializados do estabelecimento.

Isso porque a jurisprudência permite que o legislador estadual, **mesmo sem convênio**, preveja o diferimento (retardamento) do recolhimento do valor devido a título de ICMS se isso não implicar redução ou dispensa do valor devido. Desse modo, diferir o recolhimento do valor não significa benefício fiscal e, portanto, não precisa da prévia celebração de convênio (Inf. 777, STF).

Importante o conhecimento das seguintes Súmulas do Superior Tribunal de Justiça:

> **Súmula 20:** A mercadoria importada de país signatário do GATT é isenta do ICM, quando contemplado com esse favor o similar nacional. (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 04/12/1990, REPDJ 13/12/1990, p. 15022, DJ 07/12/1990, p. 14682)
>
> **Súmula 49:** Na exportação de café em grão, não se inclui na base de cálculo do ICM a quota de contribuição, a que e refere o art. 2. do Decreto-lei 2.295, de 21.11.86. (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/09/1992, DJ 17/09/1992, p. 15288)
>
> **Súmula 71:** O bacalhau importado de país signatário do GATT é isento do ICM. (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 15/12/1992, DJ 04/02/1993, p. 775)

Súmula 80: A taxa de melhoramento dos portos não se inclui na base de cálculo do ICMS. (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 15/06/1993, DJ 29/06/1993, p. 12980)

Súmula 87: A isenção do ICMS relativa a rações balanceadas para animais abrange o concentrado e o suplemento. (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/09/1993, DJ 01/10/1993, p. 20252)

Súmula 95: A redução da alíquota do imposto sobre produtos industrializados ou do imposto de importação não implica redução do ICMS. (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/1994, DJ 28/02/1994, p. 2961)

Súmula 129: O exportador adquire o direito de transferência de crédito do ICMS quando realiza a exportação do produto e não ao estocar a matéria-prima. (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/03/1995, DJ 23/03/1995, p. 6730)

Súmula 135: O ICMS não incide na gravação e distribuição de filmes e videoteipes. (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/05/1995, DJ 16/05/1995, p. 13549)

Súmula 155: O ICMS incide na importação de aeronave, por pessoa física, para uso próprio. (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/03/1996, DJ 15/04/1996, p. 11631)

Súmula 163: O fornecimento de mercadorias com a simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação. (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/06/1996, REPDJ 11/11/1996, p. 43897, DJ 19/06/1996, p. 21940)

Súmula 166: Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/08/1996, DJ 23/08/1996, p. 29382)

Súmula 198: Na importação de veículo por pessoa física, destinado a uso próprio, incide o ICMS. (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/10/1997, DJ 21/10/1997, p. 53465)

Súmula 237: Nas operações com cartão de crédito, os encargos relativos ao financiamento não são considerados no cálculo do ICMS. (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/04/2000, DJ 25/04/2000, p. 44)

Súmula 334: O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet. (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/12/2006, DJ 14/02/2007, p. 246)

Súmula 350: O ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular. (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11/06/2008, DJe 19/06/2008)

Súmula 391: O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada. (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2009, DJe 07/10/2009)

Súmula 395: O ICMS incide sobre o valor da venda a prazo constante da nota fiscal. (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2009, DJe 07/10/2009)

Súmula 431: É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal. (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2010, DJe 13/05/2010)

Súmula 432: As empresas de construção civil não estão obrigadas a pagar ICMS sobre mercadorias adquiridas como insumos em operações interestaduais. (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2010, DJe 13/05/2010)

Súmula 433: O produto semi-elaborado, para fins de incidência de ICMS, é aquele que preenche cumulativamente os três requisitos do art. 1º da Lei Complementar n. 65/1991. (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2010, DJe 13/05/2010)

Súmula 457: Os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS. (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 08/09/2010)

Súmula 509: É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda. (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/03/2014, DJe 31/03/2014)

Súmula 649: Não incide ICMS sobre o serviço de transporte interestadual de mercadorias destinadas ao exterior. (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/04/2021, DJe 03/05/2021)

Súmula 654: A tabela de preços máximos ao consumidor (PMC) publicada pela ABCFarma, adotada pelo Fisco para a fixação da base de cálculo do ICMS na sistemática da substituição tributária, não se aplica aos medicamentos destinados exclusivamente para uso de hospitais e clínicas. (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/08/2022, DJe 29/08/2022)

3. IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES (IPVA)

As normas gerais sobre o IPVA (fato gerador, base de cálculo, sujeito passivo etc.) deverão ser previstas em uma lei complementar nacional a ser editada pelo Congresso Nacional (art. 146, III, "a", da CF/88).

Ocorre que essa lei ainda não existe. Em razão disso, os Estados membros podem legislar plenamente sobre o tema, conforme autorizado pelo art. 24, § 3º da CF/88, desde que respeitadas as demais regras constitucionais.

3.1. Fato gerador

O fato gerador do IPVA é a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie.

Nota-se que é apenas a propriedade que gera incidência de IPVA, e não a mera detenção do veículo, o próprio uso ou mesmo a posse.

Assim, o IPVA é devido ao local onde o veículo é registrado.

3.2. Base de cálculo

A base de cálculo do IPVA é o **valor venal do veículo**.

Essas tabelas sofrem uma atualização anual, sem que haja uma violação à legalidade, eis que não há alteração da base de cálculo.

A Constituição Federal autoriza que a fixação da base de cálculo do IPVA não se sujeite ao princípio da anterioridade nonagesimal (art. 150, § 1º). Ou seja, é possível que o Estado, nos últimos dias do ano, altere a tabela de valor venal dos veículos e essa mudança já valha a partir de 1º de janeiro do ano seguinte.

3.3. Alíquotas

A EC n. 42/03 estabelece a competência do Senado Federal para a fixação da alíquota mínima, além de prever a possibilidade de fixação de alíquotas diferenciadas, **de acordo com o tipo de veículo** e **em função de sua utilização** (art. 155, § 6º, da CF/88).

Em outras palavras, **a lei estadual não poderá estipular alíquotas menores que aquelas fixadas pelo Senado**. Isso com o objetivo de evitar que os Estados começassem a colocar valores muito baixos de IPVA para "incentivar" os proprietários de carros a emplacarem seus veículos nesses locais.

O STF entende que os Correios (EBCT) são imunes à incidência de IPVA, com relação aos veículos que lhe pertencem, estando abarcados pela imunidade recíproca.

Dessa forma, a lei poderá prever que veículos utilitários poderão pagar alíquotas menores que veículos de passeio. Exemplo quanto à utilização: táxis poderão pagar alíquotas menores que veículos particulares.

Além disso, o STF decidiu que é inconstitucional tributar diferentemente veículos nacionais e importados.

3.4. Sujeito passivo

É o proprietário do veículo.

Segundo a Súmula n.º 585 do STJ, a responsabilidade solidária do ex-proprietário, prevista no art. 134 do Código de Trânsito Brasileiro – CTB, não abrange o IPVA incidente sobre o veículo automotor, no que se refere ao período posterior a sua alienação.

3.5. Lançamento do IPVA

O IPVA é um imposto sujeito a lançamento **de ofício**. Em outras palavras, o próprio Fisco, sozinho, já calcula quanto o contribuinte deverá pagar e apenas o avisa: pague esse valor de imposto até o dia XX. Além do IPVA, outro exemplo de imposto submetido ao lançamento de ofício é o IPTU.

O CTN não prevê a forma como o contribuinte deverá ser notificado sobre o lançamento de ofício e que ele deverá pagar o tributo. Diante dessa lacuna, a jurisprudência entende que a legislação que rege cada tributo poderá disciplinar o meio idôneo para essa notificação.

No caso do IPVA, o envio do carnê é apenas uma modalidade, que não exclui outras eventualmente mais convenientes para a Administração, como é o caso da divulgação de um calendário de pagamento, com instruções para os contribuintes fazerem o pagamento.

Isso significa que a cientificação do contribuinte para o recolhimento do IPVA pode ser realizada por qualquer meio idôneo, como o envio de carnê ou a publicação de calendário de pagamento, com instruções para o pagamento, conforme decidiu o STJ.

A notificação do contribuinte para o recolhimento do IPVA perfectibiliza a constituição definitiva do crédito tributário. Em outras palavras, com a notificação do contribuinte para o recolhimento da exação (pagamento do tributo) ocorre a constituição definitiva do crédito tributário.

Caso o contribuinte, mesmo depois de notificado, não pague o IPVA, o Fisco poderá ajuizar execução fiscal cobrando esse imposto. O prazo prescricional para a execução fiscal inicia-se no dia seguinte à data estipulada para o vencimento do imposto. Isso porque, **antes dessa data, o pagamento não é exigível do contribuinte**.

Assim, por exemplo, se o proprietário recebeu um carnê com data de vencimento para o dia 03/03, o prazo prescricional para o Estado membro ajuizar execução fiscal iniciará no dia 04/03, caso o contribuinte não pague na data.

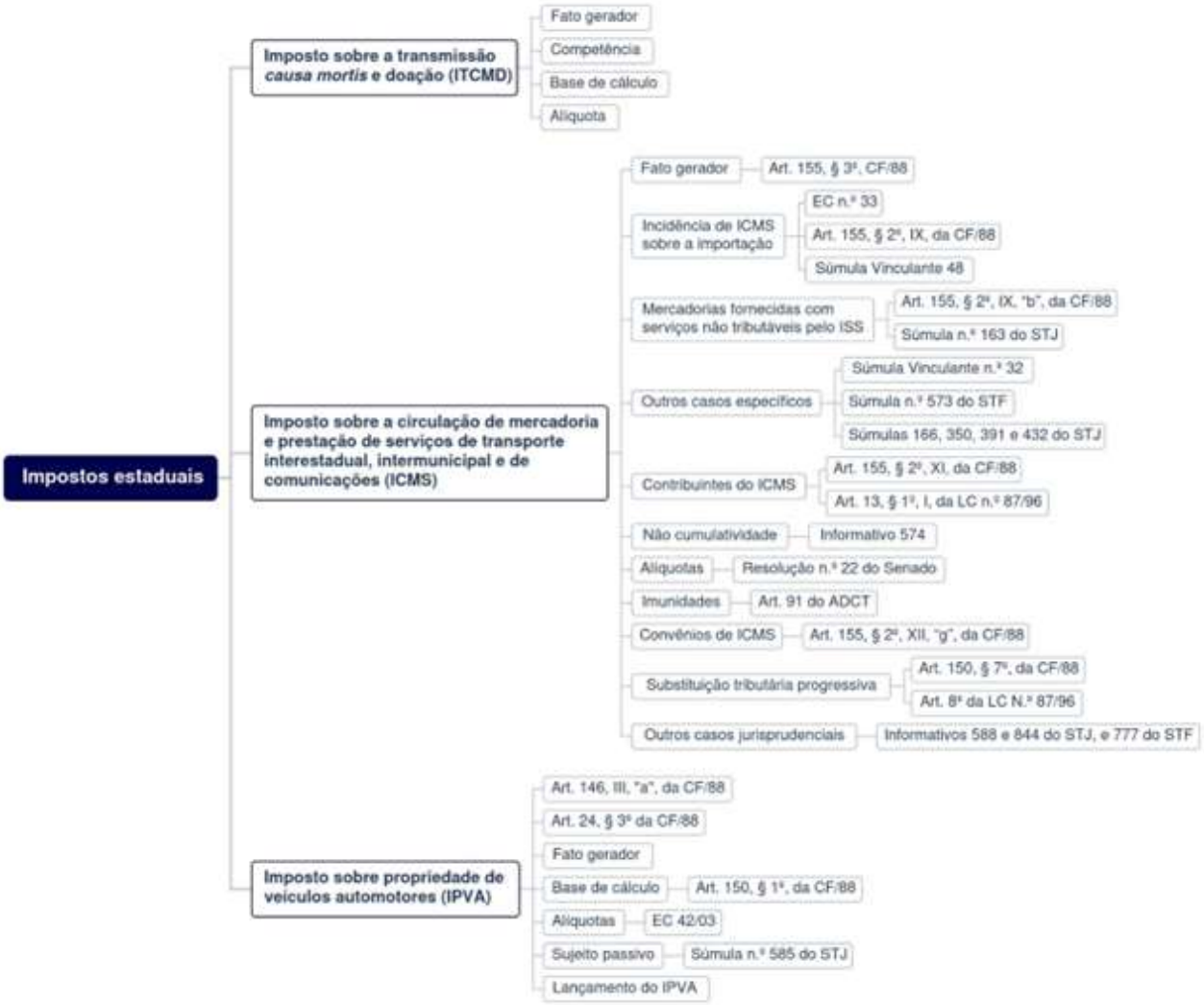
Para o STJ, a constituição definitiva do IPVA ocorre com a notificação do contribuinte para pagamento. Desse modo, se fôssemos utilizar a redação literal do art. 174, o prazo prescricional teria início na data da notificação do sujeito passivo (constituição definitiva).

3.6. Impacto da Reforma Tributária (EC 132/2023)

Em relação ao IPVA, de modo imediato, a Reforma Tributária (EC 132/2023) estabelece o seguinte regramento:

> **Art. 155**. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
> (...)
> **III** - propriedade de veículos automotores.
> (...)
> **§ 6º** O imposto previsto no inciso III [ipva]:
> (...)
> **II** - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo, do valor, da utilização e do impacto ambiental;
> **III** - incidirá sobre a propriedade de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos, excetuados:
> **a)** aeronaves agrícolas e de operador certificado para prestar serviços aéreos a terceiros;
> **b)** embarcações de pessoa jurídica que detenha outorga para prestar serviços de transporte aquaviário ou de pessoa física ou jurídica que pratique pesca industrial, artesanal, científica ou de subsistência;
> **c)** plataformas suscetíveis de se locomoverem na água por meios próprios, inclusive aquelas cuja finalidade principal seja a exploração de atividades econômicas em águas territoriais e na zona econômica exclusiva e embarcações que tenham essa mesma finalidade principal;
> **d)** tratores e máquinas agrícolas.

O IPVA agora poderá variar conforme o valor e o impacto ambiental do veículo automotor. Além disso, impactando a jurisprudência que existia, passará a poder incidir sobre aeronaves e embarcações, com as limitações agora previstas na Constituição Federal (na redação dada pela EC 132/2023).


Impostos estaduais
Imposto sobre a transmissão causa mortis e doação (ITCMD)
Fato gerador
Competência
Base de cálculo
Alíquota
Imposto sobre a circulação de mercadoria e prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicações (ICMS)
Fato gerador
Art. 155, § 3º, CF/88
Incidência de ICMS sobre a importação
EC n.º 33
Art. 155, § 2º, IX, da CF/88
Súmula Vinculante 48
Mercadorias fornecidas com serviços não tributáveis pelo ISS
Art. 155, § 2º, IX, "b", da CF/88
Súmula n.º 163 do STJ
Outros casos específicos
Súmula Vinculante n.º 32
Súmula n.º 573 do STF
Súmulas 166, 350, 391 e 432 do STJ
Contribuintes do ICMS
Art. 155, § 2º, XI, da CF/88
Art. 13, § 1º, I, da LC n.º 87/96
Não cumulatividade
Informativo 574
Alíquotas
Resolução n.º 22 do Senado
Imunidades
Art. 91 do ADCT
Convênios de ICMS
Art. 155, § 2º, XII, "g", da CF/88
Substituição tributária progressiva
Art. 150, § 7º, da CF/88
Art. 8º da LC N.º 87/96
Outros casos jurisprudenciais
Informativos 588 e 844 do STJ, e 777 do STF
Imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA)
Art. 146, III, "a", da CF/88
Art. 24, § 3º da CF/88
Fato gerador
Base de cálculo
Art. 150, § 1º, da CF/88
Alíquotas
EC 42/03
Sujeito passivo
Súmula n.º 585 do STJ
Lançamento do IPVA

17 IMPOSTOS

1. A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA (IPTU)

Trata-se de um imposto:

- **Real:** incide sobre uma coisa (propriedade imobiliária urbana);
- **Direto:** o próprio contribuinte é quem suporta o encargo financeiro da tributação (não há repercussão econômica);
- **Fiscal:** a função precípua desse imposto é a arrecadação (imposto fiscal). Vale ressaltar, no entanto, que, em alguns casos, ele poderá assumir também um caráter extrafiscal (forma de estimular o cumprimento da função social da propriedade);
- **Progressivo:** pode ser progressivo no tempo caso a propriedade não esteja cumprindo sua função social (art. 182, § 4º), além de poder ser progressivo em razão do valor do imóvel (art. 156, § 1º, I);
- **Complexivo:** significa que seu fato gerador é um só ao longo de todo o ano.

1.1. Fato gerador

O fato gerador do IPTU é a propriedade, domínio útil ou a posse de um bem imóvel, desde que esteja localizado na zona urbana do município.

O critério é o da localização, mas a depender da destinação do imóvel, o STJ entende que poderá caber a incidência de ITR e não de IPTU.

As ficções jurídicas estabelecidas pelo art. 80 do Código Civil, que fala de direitos reais sobre imóveis, direito à sucessão aberta e direitos reais sobre imóveis, são todas considerados por ficção jurídica como bens imóveis.

Todavia, as ficções jurídicas ali estabelecidas não geram a incidência do IPTU, o qual somente incide sobre prédio ou terreno.

ATENÇÃO

A **Súmula n. 614 do STJ** afirma que: "O locatário não possui legitimidade ativa para discutir a relação jurídico-tributária de IPTU e de taxas referentes ao imóvel alugado nem para repetir indébito desses tributos." (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/05/2018, DJe 14/05/2018)

1.2. Zona urbana

A definição de zona urbana por lei municipal não é suficiente para incidência do IPTU. Dessa forma, segundo o art. 32, §1º, do CTN, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal, desde que seja observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos dois dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

- Meio-fio **ou** calçamento, com canalização de águas pluviais;

- Abastecimento de água;
- Sistema de esgotos sanitários;
- Rede de iluminação pública, com **ou** sem posteamento para distribuição domiciliar;
- Escola primária **ou** posto de saúde a uma distância máxima de 3 quilômetros do imóvel considerado.

Exige-se dois desses melhoramentos ao menos.

Ainda, é permitido que a lei municipal considere urbanas as áreas urbanizáveis, ou áreas de expansão urbana, constantes em loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, indústria e comércio, mesmo que localizados fora da zona urbana primitiva.

Havendo conflito entre ITR e IPTU, é necessário analisar o critério espacial e a destinação do imóvel, pois o STJ entende que não incide IPTU nos imóveis de destinação rural, devendo incidir o ITR.

O fato de uma parte do imóvel urbano ter sido declarada área de preservação permanente ou de restrição, com a proibição de construir, não impede que incida IPTU sobre a área do imóvel todo. O que é necessário para definir se vai haver a incidência de ITR ou não é o fato de sua destinação.

Ainda, nas hipóteses em que for verificada a contemporaneidade do exercício da posse e da propriedade, ou seja, houve uma promessa de compra e venda celebrada, a qual não foi levada a registro, mas há um promitente comprador e um promitente vendedor, o STJ entende que o IPTU poderá ser exigido de qualquer um dos sujeitos passivos, ou seja, são coexistentes, havendo uma espécie de solidariedade.

ATENÇÃO

A Súmula n. 626 do STJ dispõe que: "A incidência do IPTU sobre imóvel situado em área considerada pela lei local como urbanizável ou de expansão urbana não está condicionada à existência dos melhoramentos elencados no art. 32, § 1º, do CTN." (STJ. 1ª Seção. Aprovada em 12/12/2018, DJe 17/12/2018)

Nesse sentido, os conceitos de "urbanizável" e de "expansão urbana" estão contidos no art. 32, §2º do CTN:

> **Art. 32.** O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.
> **§ 1º** Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:
> **I -** meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;
> **II -** abastecimento de água;
> **III -** sistema de esgotos sanitários;
> **IV -** rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;
> **V -** escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.
> **§ 2º** A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.

1.3. Base de cálculo

A base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel, não sendo considerados os bens móveis que guarnecem o prédio ou a propriedade.

É importante notar que a atualização do valor venal do imóvel por índices oficiais de correção não representa majoração da base de cálculo.

Consequentemente, poderá ser feita por ato do Poder Executivo, por meio de decreto. A Súmula n. 160 do STJ diz que é defeso ao município atualizar o IPTU mediante decreto em percentual superior ao índice oficial de correção monetária.

A fixação da base de cálculo do IPTU é exceção ao princípio da anterioridade nonagesimal, mas precisa observar a anterioridade anual.

1.4. Alíquota

As alíquotas poderão ser livremente estipuladas pelos Municípios, desde que, obviamente, não sejam tão elevadas a ponto de caracterizar um confisco, o que é vedado constitucionalmente.

Existem três critérios de diferenciação de alíquota no IPTU:

- Progressividade de alíquota **em razão do valor do imóvel** (art. 156, § 1º, I);
- Progressividade de alíquota **em razão da função social da propriedade** (art. 182, § 4º, II): aumento de alíquotas para desestimular que o imóvel fique não edificado, inutilizado ou subutilizado.
- Extrafiscalidade pela **localização e uso** (art. 156, § 1º, II).

1.5. Lançamento

O fato gerador do IPTU será verificado na data eleita pela legislação municipal para essa finalidade. Normalmente, a data é fixada no dia 1º de janeiro de cada ano, sendo certo que o lançamento se dá de ofício.

Dado o número extensivo de imóveis, considera-se que a notificação do lançamento se dá quando há a notificação do carnê pelos correios.

O STJ, na Súmula n. 397, diz que o contribuinte do IPTU é notificado do lançamento pelo envio do carnê ao seu endereço.

1.6. Extrafiscalidade

A CF/88 diz, em seu art. 182, § 4º, que é facultado ao poder público municipal, mediante lei específica, para a área incluída no Plano Direto, exigir, nos termos da lei federal (Estatuto da Cidade), do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que ele promova o seu adequado funcionamento, sob pena de sucessivamente sofrer:

- Parcelamento e edificação compulsórios;
- IPTU progressivo no tempo;
- Desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.

Alguns autores chamam a extrafiscalidade pela localização e uso de “seletividade do IPTU”. É o caso de Hugo de Brito Machado e Ricardo Lobo Torres.

O art. 7º do Estatuto da Cidade diz que, em caso de descumprimento das condições estabelecidas em lei, o município poderá proceder à aplicação do IPTU progressivo no tempo, majorando as alíquotas durante 5 anos consecutivos.

Conforme o § 1º, a majoração da alíquota a ser aplicada a cada ano será fixada em lei específica, mas **a alíquota do ano seguinte não pode ser superior ao dobro da alíquota do ano anterior**. A alíquota ficará limitada ao máximo de 15%.

O § 2º do art. 7º diz ainda que, caso a obrigação de parcelar, edificar ou utilizar não seja atendida em 5 anos, o município manterá a alíquota máxima do IPTU, podendo, em algum momento, promover a desapropriação.

Segundo o § 3º, é vedada a concessão de isenção ou anistia relativa à tributação progressiva de que trata o art. 7º.

1.7. Progressividade

Progressividade é uma técnica de tributação que tem como objetivo fazer com que os tributos atendam à capacidade contributiva. Na prática, a progressividade funciona da seguinte forma: a lei prevê alíquotas variadas para o imposto e o aumento dessas alíquotas ocorre na medida em que se aumenta a base de cálculo. Assim, na progressividade, quanto maior a base de cálculo, maior será a alíquota.

O IPTU é progressivo? Sim, existem duas espécies de progressividade no IPTU:

1.7.1. Progressividade em razão do valor do imóvel (art. 156, § 1º, I)

Quanto maior o valor do imóvel, maior a alíquota. Trata-se de progressividade fiscal (com o objetivo de arrecadar mais).

1.7.2. Progressividade em razão da função social da propriedade (art. 182, § 4º, II)

Aumento de alíquotas para desestimular que o imóvel fique não edificado, inutilizado ou subutilizado. Consiste em uma progressividade extrafiscal (tem por finalidade fazer cumprir um mandamento constitucional, qual seja, a função social da propriedade).

O IPTU sempre teve essas duas espécies de progressividade?

Não; antes da Emenda Constitucional n. 29, de 13 de setembro de 2000, a CF/88 permitia para o IPTU apenas a progressividade em razão da função social da propriedade (art. 182, § 4º, II). A Constituição não previa, expressamente, a progressividade em razão do valor do imóvel (art. 156, § 1º, I) (letra "a" acima). Ocorre que mesmo antes da EC 29/2000, muitos Municípios editaram leis prevendo alíquotas progressivas em razão do valor do imóvel.

Em outras palavras, mesmo sem autorização expressa da CF/88, os Municípios fizeram leis fixando alíquotas de IPTU que variavam de acordo com o valor do imóvel. Quanto maior a faixa de valor, maiores eram as alíquotas.

Assim como exemplo hipotético de lei municipal prevendo progressividade em razão do valor se tem a Lei do Município XXX, editada em 1998, previa o seguinte:

> **Art. 33**. A alíquota para cálculo do IPTU é:
> **I -** Quanto aos imóveis residenciais: a) Para terrenos com valor venal até R$ 100 mil, alíquota de 5% (cinco por cento); b) Para terrenos com valor venal acima de R$ 100 mil e até R$ 500 mil, alíquota de 7% (sete por cento); c) Para terrenos com valor venal acima de R$ 500 mil e até R$ 1 milhão, alíquota de 9% (nove por cento); d) Para terrenos com valor venal acima de R$ R$ 1 milhão, alíquota de 10% (dez por cento).
> **II -** Quanto aos imóveis não residenciais: a) Para terrenos com valor venal até R$ 100 mil, alíquota de 6% (seis por cento); b) Para terrenos com valor venal acima de R$ 100 mil e até R$ 500 mil, alíquota de 8% (oito por cento); c) Para terrenos com valor venal acima de R$ 500 mil e até R$ 1 milhão, alíquota de 10% (dez por cento); d) Para terrenos com valor venal acima de R$ R$ 1 milhão, alíquota de 12% (doze por cento).

Dessa forma para o STF, as leis municipais, antes da EC n. 29/2000, que previam alíquotas progressivas em razão do valor do imóvel eram válidas? Essa Lei do Município XXX era válida?

Não; como vimos acima, antes da EC 29/2000, a CF/88 não previa, em seu texto, a progressividade em razão do valor do imóvel. Para o STF, essa lacuna era proposital e, não havendo previsão expressa, os Municípios estavam proibidos de instituir a progressividade em razão do valor. Antes da EC 29/2000 só era válida uma forma de progressividade no IPTU: a progressividade para cumprir a função social da propriedade. Logo, essas leis municipais que trouxeram progressividade fiscal antes da EC 29/2000 eram inconstitucionais. Foi editada até uma súmula para expor esse entendimento (Súmula n.º 668 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."

Imagine que esse art. 33 da Lei do Município XXX foi declarado inconstitucional com base no entendimento exposto na Súmula n.º 668 do STF. A dúvida que surge agora é a seguinte: com a declaração de inconstitucionalidade, os contribuintes estarão dispensados de pagar o IPTU?

Não; o fato de ter sido declarada inconstitucional a progressividade das alíquotas não inviabiliza a cobrança do IPTU. De acordo com a teoria da divisibilidade da lei, **somente se deve proferir a inconstitucionalidade das normas viciadas, não devendo estender o juízo de censura às outras partes da lei**. Nesse sentido, a lei municipal só seria inconstitucional no tocante à progressividade das alíquotas, de modo que a solução mais adequada é manter a exigibilidade do tributo.

Entretanto, qual será, a alíquota que deverá ser paga? Na hipótese de que João possui um imóvel avaliado em R$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais), ele pagará o IPTU com base em qual alíquota?

Declarada inconstitucional a progressividade de alíquota tributária, é devido o tributo calculado pela alíquota **mínima** correspondente, conforme a destinação do imóvel. Segundo decidiu o STF, o reconhecimento da inconstitucionalidade da progressividade do IPTU não afasta a cobrança total do tributo. Esta, no entanto, deve ser realizada pela forma menos gravosa prevista em lei.

1.7.3. Impacto da Reforma Tributária (EC 132/2023)

Em relação ao IPTU, de modo imediato, a Reforma Tributária (EC 132/2023) estabelece o seguinte regramento:

> **Art. 156., § 1º**
> **III** - ter sua base de cálculo atualizada pelo Poder Executivo, conforme critérios estabelecidos em lei municipal.

Assim, o IPTU passa a ter autorização por delegação constitucional para que o Poder Executivo atualize sua base de cálculo.

2. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO *INTER VIVOS* DE BENS IMÓVEIS (ITBI)

A competência para instituir o ITBI é do município, mais precisamente do município em que se localiza o bem imóvel.

2.1. Fato gerador

O fato gerador do ITBI é a transmissão *inter vivos* por ato oneroso de bens imóveis, de direitos reais sobre bens imóveis, com exceção dos direitos de garantia, bem como da cessão de direitos à aquisição do bem imóvel.

Segundo o STJ, o fato gerador do ITBI é essa transmissão, e a transmissão e a alteração de titularidade de bem imóvel se dá com o registro imobiliário.

Vale ressaltar que a CF/88 diz que o ITBI não incidirá sobre a transmissão sobre bens e direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica para fins de realização do capital social.

Além disso, não incide ITBI sobre a transmissão de bens e direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, **salvo, no caso de cisão ou extinção da pessoa jurídica, se a atividade principal do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou ainda o arrendamento mercantil**.

Esses são casos de **imunidade**, pois a não incidência do imposto está prevista na Constituição.

2.2. Contribuinte e responsáveis

O contribuinte do ITBI é o adquirente ou o alienante, a depender do que dispuser a legislação municipal.

Podem ser considerados responsáveis (art. 134 do CTN):

- Tabeliães;
- Oficiais de registros de imóveis.

2.3. Base de cálculo

A base de cálculo do ITBI é o valor venal do imóvel ou dos bens e direitos que estão sendo transmitidos.

2.4. Lançamento

O ITBI é um tributo sujeito a lançamento por homologação. Desse modo, em regra, o sujeito preenche a guia, recolhe o imposto e não há qualquer medida fiscalizadora por parte do município.

Após, o município fiscalizará o pagamento do tributo.

3. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN)

O ISSQN significa Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Em âmbito nacional, o ISSQN é disciplinado pela Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, que estabelece suas normas gerais. Vale ressaltar, no entanto, que cada município, para cobrar esse imposto, precisa editar uma lei ordinária municipal. Essa lei local, obviamente, não pode contrariar a LC n. 116/2003 e nem prever serviços que não estejam expressos na lei federal.

3.1. Competência

A competência do ISSQN é do município.

A LC n. 116/03 estabelece que, em regra, o ISSQN será devido no local do estabelecimento prestador do serviço.

Na falta de estabelecimento, o ISSQN será devido no local do domicílio do prestador do serviço, **exceto nas hipóteses previstas no art. 3º da LC n. 116/03, quando o imposto será devido no local:**

> **Art. 3º** O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local: (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016) (Vide ADIN 3142)
> **I –** do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1o do art. 1o desta Lei Complementar;
> **II –** da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;
> **III –** da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;
> **IV –** da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;
> **V –** das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;
> **VI –** da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;
> **VII –** da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;
> **VIII –** da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;
> **IX –** do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;
> **X –** (VETADO)
> **XI –** (VETADO)
> **XII –** do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;
> **XII -** do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte, descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas para quaisquer fins e por quaisquer meios; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
> **XIII –** da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;
> **XIV –** da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;
> **XV –** onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;
> **XVI –** dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;

> **XVI -** dos bens, dos semoventes ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
> **XVII –** do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;
> **XVIII –** da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;
> **XIX –** do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;
> **XIX -** do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo item 16 da lista anexa; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
> **XX –** do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;
> **XXI –** da feira, exposição, congresso ou congênere a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;
> **XXII –** do porto, aeroporto, ferroporto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.Regra geral, a competência para instituir e arrecadar ISSQN é do município em que está o estabelecimento do prestador. Caso não tenha estabelecimento, será o local do domicílio do prestador.

Veja, a exceção se faz presente quando a competência para instituir o ISSQN é do local onde o serviço é prestado. Dessa maneira, a chance de cair essas exceções é pequena.

Apesar dessas regras, o STJ entende que o município competente para impor o ISSQN é aquele onde ocorre a devida prestação do serviço.

Roberval Rocha diz que, segundo a LC n. 116, é competente o local do estabelecimento do prestador, mas o STJ adota o princípio da territorialidade da exação, ou seja, onde é prestado o serviço. Veja, são tantas as exceções que acabam sendo a regra, e isto é legitimado pelo STJ.

Na prova, vai depender da questão, se foi pedido conforme a lei ou a jurisprudência.

3.2. Fato gerador

O fato gerador do ISSQN é a prestação de serviços que esteja na lista anexa da LC n. 116/03.

O STF, na Súmula Vinculante n. 31, afirma que é inconstitucional a incidência de ISS sobre operações de locação de bens móveis, pois não há prestação de serviço.

O STF entende que o arrendamento mercantil, a depender do tipo, poderá admitir ou não a incidência do ISSQN.

Lembrando que o arrendamento mercantil possui três modalidades:

- ***Leasing* operacional:** não incide ISSQN, de modo que existe aqui uma locação com direito de compra ao final do contrato;
- ***Leasing* financeiro:** incide ISSQN, pois há aqui um serviço de financiamento;
- ***Leasing back*:** aqui também se trata de um financiamento.

Segundo a Súmula n. 167 do STJ, o fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se à incidência do ISS.

O STJ, na Súmula n. 274, entende que o ISS incide sobre o valor dos serviços de assistência médica, incluindo-se neles as refeições, os medicamentos e as diárias hospitalares. Dessa forma, seria a soma dos valores gastos no hospital pelo paciente, e sobre esse valor incidirá o ISS.

Conforme a Súmula n. 424, é legítima a incidência de ISS sobre os serviços bancários congêneres da lista anexa ao DL n. 406/68 e à LC n. 56/87.

3.3. Não incidência

São hipóteses de **imunidade** de ISSQN:

- Exportações não estarão sujeitas ao ISS;
- Prestação de serviços com relação de emprego, trabalhadores avulsos ou congêneres não estão sujeitas ao ISS, nem pode incidir;
- Valores intermediados no mercado de títulos e valores imobiliários;
- Valores de depósitos bancários relativos a operações de crédito, realizados por instituições financeiras, não estarão sujeitos ao ISS.

A imunidade não alcança serviços desenvolvidos no Brasil cujo resultado se verifique no país, **ainda que o pagamento seja feito por aquele que resida no exterior**. Essa ressalva toca à imunidade em relação à exportação.

Ou seja, existe imunidade de ISS quando a prestação de serviço é contratada no Brasil, mas para um serviço realizado no exterior, ou cujo resultado se verifique no exterior. Todavia, se um sujeito que mora em outro país contrata um serviço no Brasil para ser executado no país, caberá ISSQN, não prosperando a alegação de que se estaria diante de uma imunidade por exportação.

3.4. Contribuinte

O contribuinte do ISS é o prestador do serviço.

3.5. Base de cálculo

A base de cálculo do ISS é o preço do serviço. Permite-se abater do serviço os valores dos materiais fornecidos pelo prestador.

Segundo a Súmula n. 524 do STJ, no tocante à base de cálculo, o ISSQN incide **apenas sobre a taxa de agenciamento,** quando o serviço prestado pela sociedade empresária de trabalho temporário for de intermediação, **devendo, entretanto, englobar também os valores dos salários e encargos sociais dos trabalhadores por ela contratados nas hipóteses de fornecimento de mão de obra**.

Essa Súmula se refere às empresas de agenciamento, como é o caso das empresas que fazem a intermediação de serviços. No entanto, se a empresa tiver uma equipe e ela for colocada para realizar o serviço, sobre esse total que é pago à equipe incidirá o ISS.

3.6. Alíquotas

O ISS poderá ter **alíquotas fixas**, quando prestado pelo profissional autônomo.

Todavia, o ISS poderá ter **alíquotas proporcionais**. Essas alíquotas são utilizadas na tributação de serviços prestados por pessoa jurídica.

As alíquotas são determinadas pela legislação municipal. No entanto, as alíquotas deverão obedecer aos limites mínimos e máximos estabelecidos em lei complementar.

A LC n. 116 estabelece que a alíquota máxima do ISSQN é de 5% (art. 8º, II). Assim, **a alíquota mínima não vem prevista na LC n. 116/03**, motivo pelo qual continua valendo o art. 88 do ADCT. Portanto, hoje, a alíquota mínima do ISS é de 2%.



18 CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

A Constituição submeterá as contribuições ao regime jurídico dos tributos, devendo ser estipuladas em lei complementar as suas normas gerais, limitações, dentre outras, denotando a natureza tributária dessas contribuições especiais.

Desse modo, a diferença para os impostos é que as contribuições especiais são caracterizadas por terem uma destinação específica do seu produto, sendo direcionadas ao financiamento de uma atuação do Estado em situações previstas na Constituição Federal.

Por isso, o nome da contribuição diz muito sobre ela, como é o caso da contribuição para custeio da seguridade social; contribuição para intervenção do domínio econômico etc.

Começa-se a perceber que as contribuições se caracterizam pelas suas destinações. Com isso, é importante se atentar que as contribuições especiais poderão ter fato geradores e bases de cálculo idênticas a dos impostos.

As contribuições podem ser instituídas por **lei ordinária**, salvo as contribuições para o financiamento da seguridade social incidentes sobre novas fontes de custeio (competência tributária residual). Desse modo, seriam as contribuições sociais residuais, motivo pelo qual somente poderão ser instituídas por lei complementar.

1. CONTRIBUIÇÕES PARA CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL

O financiamento da seguridade social faz parte do sistema tributário nacional. Dessa forma, o que sustenta esse financiamento é o princípio da universalidade, motivo pelo qual todos deverão contribuir. A Constituição pulveriza por toda a sociedade esse ônus de manter os recursos necessários para o cumprimento dos objetivos constitucionais no que toca à seguridade social.

Essas fontes de custeio poderão ser instituídas por lei ordinária. No entanto, **apenas novas fontes de custeio é que demandam lei complementar.**

Em razão da determinação constitucional, a seguridade social é financiada por toda a sociedade e isso por meio de recursos provenientes do orçamento da União, dos Estados, do DF e dos municípios, ou seja, pela sociedade de **forma indireta** e **direta**, por meio de contribuições sociais especificadas no próprio corpo da Constituição, como contribuição do empregador, do trabalhador, sobre receitas de concursos de prognósticos etc.

Assim, essas contribuições se destinam ao financiamento da seguridade social: previdência, assistência social e saúde. Com isso, a União é que será competente para instituí-las.

No entanto, vale ressaltar que essas contribuições não incidirão sobre receitas decorrentes de exportação.

As alíquotas das contribuições sociais podem ser *ad valorem,* tendo por base o faturamento e poderão ter como base de cálculo a **unidade de medida a ser adotada**.

2. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DO EMPREGADOR E EQUIPARADOS

Quando falamos das contribuições sociais do empregador e equiparados nos referimos às contribuições sociais do empregador, da empresa e da entidade equiparada à empresa, na forma da lei.

Essas contribuições incidirão sobre:

- Folha de salário e demais rendimentos do trabalho que a empresa paga;
- Receita ou faturamento da empresa;
- Lucro da empresa.

A Lei n. 8.212/91 dispõe sobre a seguridade social, dizendo o que considera empresa no art. 15:

- **Empresa:** "a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional";
- **Empregador doméstico:** "a pessoa ou família que admite a seu serviço, sem finalidade lucrativa, empregado doméstico."

Observa-se que o conceito de empresa aqui é muito mais amplo. Além disso, o parágrafo único do art. 15 ainda dispõe que se "equiparam-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual e a pessoa física na condição de proprietário ou dono de obra de construção civil, em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou a entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras."

3. CONTRIBUIÇÃO SOBRE O RESULTADO DA PRODUÇÃO

Isso está no art. 195, § 8º, da CF/88. Segundo esse dispositivo, o produtor, o parceiro, o meeiro, o arrendatário rural e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges que exerçam suas atividades **em regime de economia familiar, sem empregados permanentes**, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão *jus* aos benefícios nos termos da lei.

É uma contribuição com uma alíquota especial, que se dará sobre o resultado da comercialização da sua produção. Veja, essas pessoas praticam economia de subsistência, motivo pelo qual contribuirão de forma especial.

4. REGRAS CONSTITUCIONAIS DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

4.1. Anterioridade nonagesimal

Muito embora o Supremo Tribunal Federal entenda que a aplicação da anterioridade (nonagésima e clássica) se dá em benefício do contribuinte, ou seja, sempre que se crie ou incremente carga tributária, o texto constitucional para as contribuições é um pouco mais genérico do que o do art. 150 (aplicável para os tributos em geral).

Senão vejamos:

LITERALIDADE DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL PARA A ANTERIORIDADE APLICÁVEL AOS TRIBUTOS, EM GERAL	LITERALIDADE DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL PARA A ANTERIORIDADE NONAGÉSIMA APLICÁVEL ESPECIFICAMENTE ÀS CONTRIBUIÇÕES DO ART. 195
Art. 150 (...) **III -** cobrar tributos: **a)** em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver **instituído** ou **aumentado**; **b)** no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os **instituiu** ou **aumentou** ;	**Art. 195** (...) **§ 6º** 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".

Entretanto, é essencial ressaltar que a compreensão na doutrina e na jurisprudência é de que as reduções ou extinções da carga tributária, ou seja, “modificações” que beneficiem o contribuinte, não precisam como regra observarem a anterioridade.

Dessa forma, é importante ressaltar a literalidade da Constituição, apenas para os casos de cobrança literal de questões objetivas.

4.2. Imunidades das entidades beneficentes de assistência social

O art. 195, §7º, da CF/88 estabelece que são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Assim, se a entidade é beneficente de assistência social, significa que já faz o papel dela na seguridade. Desse modo, apesar de se falar em isenção, há aqui uma imunidade. Com isso, houve uma impropriedade na técnica da redação da CF/88.

4.3. Vedação de remissão e anistia

Segundo o art. 195, § 11, da CF/88, é vedada a **concessão de remissão** ou **anistia** das contribuições sociais do empregador ou do trabalhador, para débitos em **montante superior** ao fixado em lei complementar.

Dessa forma, o espírito do dispositivo é que, no caso de o sujeito dever acima do que é estabelecido em lei complementar, não poderá ser concedida remissão ou anistia, pois não se pode beneficiar uma infração tão grave.

4.4. Não cumulatividade

A CF/88 diz, no art. 195, § 12, que cabe à lei ordinária definir os setores da economia nos quais as contribuições serão não cumulativas.

Assim, há uma norma de eficácia limitada, de forma que, na cadeia, será descontado o que o anterior já pagou a título de contribuição social.

Nesse sentido, § 3º do art. 195 também assegura a não cumulatividade a quaisquer hipóteses de substituição da contribuição sobre a folha e demais pagamentos a pessoa física incidentes sobre a receita ou o faturamento. Portanto, esses valores pagos às pessoas pelo trabalho feito são não cumulativos.

5. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DO SALÁRIO EDUCAÇÃO

Segundo o art. 212, § 5º, da CF/88, a educação básica pública terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário educação, **recolhida pelas empresas** na forma da lei.

Esse dispositivo explica a contribuição social do salário educação, sendo destinada à educação básica. Dessa maneira, trata-se de uma fonte adicional de financiamento.

Com isso, quem pagará essa contribuição social do salário educação serão as empresas, na forma da lei, tratando de norma de eficácia limitada.

O diploma legal que trata disso é a Lei n. 9.424, de 24 de dezembro de 1996, a qual estabelece que a contribuição social do salário educação terá a **alíquota de 2,5%** sobre o total das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados.

O § 6º do art. 212 diz que as cotas estaduais e municipais de arrecadação da contribuição social do salário educação serão distribuídas proporcionalmente ao número de alunos matriculados **na educação básicas** das respectivas unidades de ensino.

6. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP

A destinação dessas contribuições PIS/PASEP tem por objetivo custear o seguro-desemprego e o abono salarial.

IMPORTANTE
O seguro-desemprego e abono salarial são custeados pelas contribuições PIS/PASEP.

7. CONTRIBUIÇÕES AO “SISTEMA S”

Segundo o art. 240 da CF/88, ficam ressalvadas do disposto no art. 195, que institui as contribuições, as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical.

Basicamente, a ideia é que não se aplica o art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre folha de salário destinadas ao “Sistema S”.

O “Sistema S” é composto por entidades paraestatais, recebendo essas contribuições específicas instituídas pela União para o seu custeio.

8. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS RESIDUAIS

Destaca-se que as contribuições sociais residuais são instituídas por meio dos seguintes requisitos:

- Competência da União;
- Lei complementar;
- Não cumulativas;
- Fatos geradores distintos de outras contribuições sociais;
- Bases de cálculo distintas de outras contribuições sociais.

9. CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO

A destinação aqui é a arrecadação de recursos para intervir no domínio econômico. Desse modo, a intervenção no domínio econômico, em sua maioria, ocorrerá por meio do financiamento de determinadas atividades, a fim de viabilizar certos setores da economia, conforme os interesses da nação.

A própria CF/88 impõe à lei que institui a CIDE-Combustível o dever de:

- Destinar os recursos arrecadados para o pagamento de subsídios a preço ou transporte de álcool combustível, de gás natural, derivados de gás natural, derivados de petróleo etc.;
- Destinar ao financiamento de projetos ambientais relacionados à indústria do petróleo ou do gás;
- Destinar ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes.

Percebe-se que a contribuição para intervenção no domínio econômico serve justamente para que a União intervenha no domínio econômico, normalmente (mas não necessariamente) se dá com o fomento de determinadas atividades que interessam ao Estado.

10. CONTRIBUIÇÕES DE INTERESSE DAS CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS

Quem recebe essa contribuição é a própria categoria profissional ou econômica, tal como a OAB, CRM, CRO, CREA etc.

O objetivo é custear essas entidades representativas, a fim de que elas possam fiscalizar ou regulamentar essas atividades profissionais ou econômicas.

É com isso que se faz a autonomia financeira.

11. CONTRIBUIÇÕES PARA O CUSTEIO DO REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA DOS SERVIDORES PÚBLICOS

Como se sabe, há o regime geral de previdência e o regime próprio dos servidores públicos.

A destinação é para os servidores públicos estatutários. Caso não o seja, recolherá pelo regime geral de previdência.

O regime próprio deve ser custeado com as seguintes fontes:

- Contribuição do respectivo ente público;
- Contribuição do servidor ativo;
- Contribuição do servidor inativo e pensionistas.

Para o regime próprio dos servidores públicos, os servidores inativos e pensionistas também contribuem.

A alíquota da contribuição para o custeio do regime próprio de previdência dos servidores públicos não pode ser inferior à alíquota cobrada dos servidores de cargo efetivo da União, conforme art. 149, § 1º, da CF/88.

Isso significa que não é possível cobrar uma alíquota menor do Estado em relação àquela cobrada pela União. Na pior das hipóteses será cobrada a mesma alíquota, a fim de não gerar uma crise maior na previdência.

Vale lembrar ainda que somente incidirá a contribuição social do servidor inativo e pensionistas com relação ao valor que supere o limite máximo estabelecido para o regime geral de previdência social, passando a ter um percentual igual aqueles estabelecidos para os servidores titulares de cargo efetivos, conforme art. 40, § 18, da CF/88.

Basicamente a ideia é a seguinte, o aposentado (inativo) e o pensionista vão contribuir para o regime próprio. Todavia, quem está aposentado pelo regime geral de previdência social não contribui. Por conta disso, a CF/88 estabelece que haverá a incidência da contribuição social sobre a aposentadoria com relação ao aposentado do regime próprio, mas somente no que for a mais do que o limite máximo do regime geral.

Ex.: O teto do regime geral de previdência é de R$ 5.000,00 (cinco mil reais). O servidor aposentado recebe R$ 10.000,00 (dez mil). Logo, o servidor irá contribuir sobre R$ 5.000,00 (cinco mil reais).

12. CONTRIBUIÇÃO PARA CUSTEIO DA ILUMINAÇÃO PÚBLICA

Trata-se da única contribuição que é de competência do Município e do DF, no uso de suas competências municipais. Desse modo, essa contribuição deverá obedecer aos princípios da legalidade, anterioridade do exercício, anterioridade nonagesimal. Assim, é facultado que haja a cobrança dela na fatura de energia elétrica.

13. QUESTÕES

QUESTÕES DE CONCURSO

1. (FCC - 2017 - TJ-SC - Juiz Substituto) — As contribuições sociais para a seguridade social

a) estão entre as competências comuns da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

b) incidem exclusivamente sobre os valores pagos a segurados empregados e avulsos.

c) não podem, em hipótese alguma, se desvincular do orçamento da previdência social.

d) não incidem sobre gorjetas pagas ao segurado.

e) só incidem sobre o lucro líquido apurado conforme a legislação do Imposto de Renda.

2. (CESPE - 2014 - PGE-PI - Procurador do Estado Substituto) — A respeito das competências tributárias, assinale a opção correta.

a) Por ser tributo vinculado, a contribuição de melhoria somente pode ser exigida quando realizada obra pública que proporcione a valorização de imóvel de propriedade do contribuinte, estando sua cobrança limitada pelo valor global da obra pública e, concomitantemente, pelo valor do benefício econômico auferido pelo contribuinte.

b) As contribuições sociais gerais são fundadas na CF e, diferentemente das contribuições sociais de financiamento da seguridade social, devem ser instituídas por meio de leis complementares.

c) As taxas de serviço podem ser exigidas em virtude da mera disponibilidade do serviço público específico e divisível e, no caso de serviços de natureza compulsória, a sua cobrança independe da efetiva prestação da atividade pelo Estado ao contribuinte.

d) A denominação do tributo, assim como a destinação do produto da sua arrecadação, é irrelevante para a identificação da espécie tributária e do regime jurídico a ela aplicável.

e) São pressupostos dos empréstimos compulsórios a ocorrência de calamidade pública, guerra, investimento público urgente e de relevante interesse nacional, e uma conjuntura econômica que exija a absorção temporária de poder aquisitivo, exigindo- se, em todos os casos, aprovação por lei complementar.

3. (CESPE - 2013 - PG-DF – Procurador) — Considerando que uma autarquia federal que não vise à exploração da atividade econômica e não cobre tarifa ou preço por serviços prestados tenha adquirido um prédio para instalação de sua administração no DF, julgue os itens que se seguem, relativos a essa situação hipotética, à competência tributária e às regras de limitação dessa competência.

O DF pode instituir contribuições parafiscais, inclusive destinadas à intervenção no domínio econômico, desde que o faça por lei complementar.

GABARITO COMENTADO

1) Gabarito: A

Comentários: Segundo a CF/88:

> **Art. 149.** [...] **§ 1º** A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, por meio de lei, contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas, que poderão ter alíquotas progressivas de acordo com o valor da base de contribuição ou dos proventos de aposentadoria e de pensões..

2) Gabarito: A

Comentários:

a) CORRETA: De acordo com o art. 81 do CTN:

> **Art. 81.** A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

b) INCORRETA: Conforme o art. 195 da CF/88:

> **Art. 195.** A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:[...]
> **§ 4º** A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

Segundo o art. 154 da CF/88:

> A União poderá instituir:
> **I -** mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.

c) INCORRETA: Art. 77 do CTN:

> **Art. 77.** As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.
> **Parágrafo único**. 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.

Conforme o art. 79 do CTN:

> **Art. 79.** Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:
> **I -** utilizados pelo contribuinte: [...]
> **b)** potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento.

d) INCORRETA: Segundo o art. 4º do CTN:

> **Art. 4º** A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
> **I -** a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
> **II -** a destinação legal do produto da sua arrecadação.

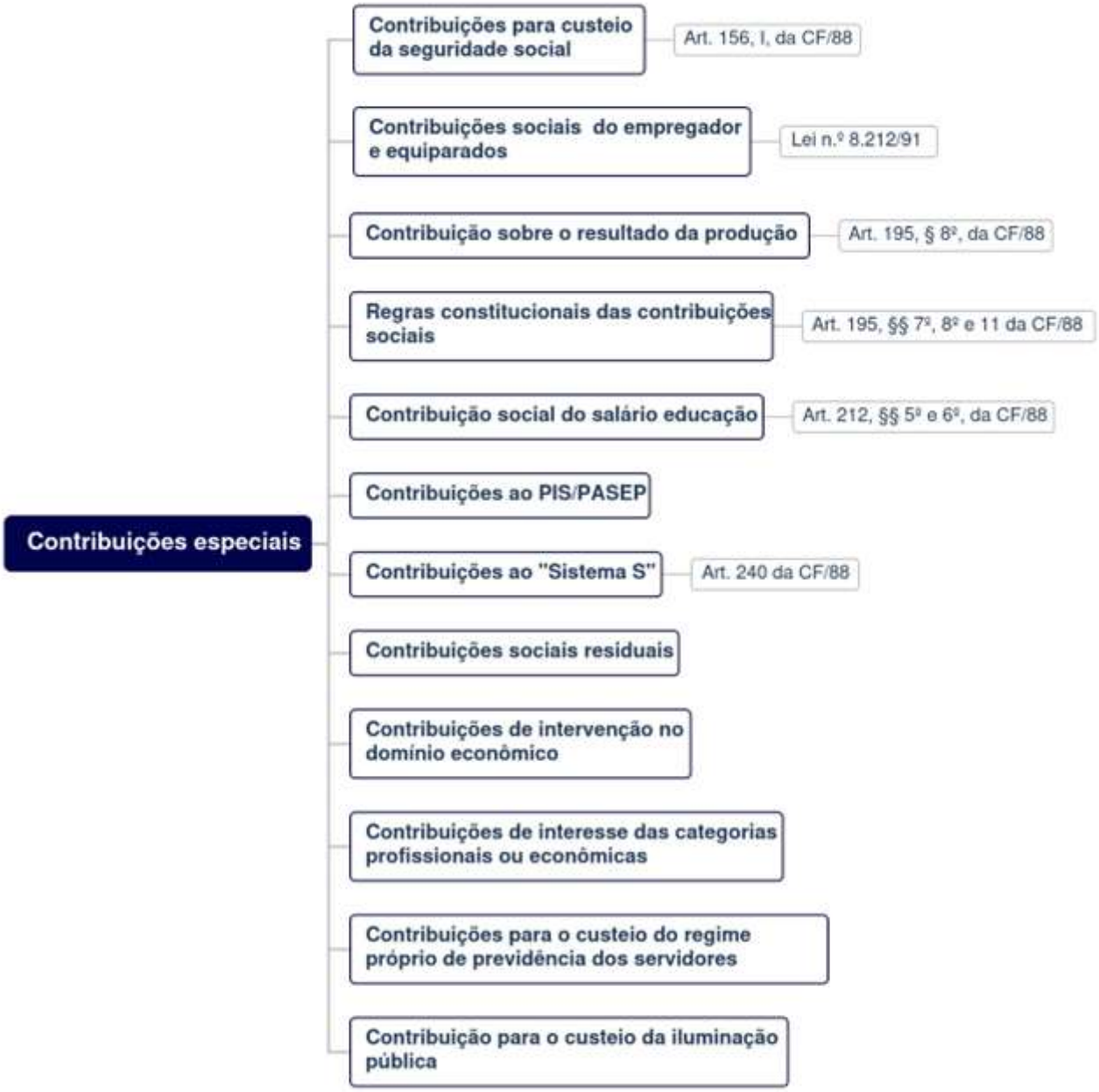
e) INCORRETA: De acordo com o art. 148 da CF/88:

> **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.

3) Gabarito: ERRADO

Comentários: De acordo com o art. 149 da CF/88:

> **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, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.


Contribuições especiais
Contribuições para custeio da seguridade social
Art. 156, I, da CF/88
Contribuições sociais do empregador e equiparados
Lei n.º 8.212/91
Contribuição sobre o resultado da produção
Art. 195, § 8º, da CF/88
Regras constitucionais das contribuições sociais
Art. 195, §§ 7º, 8º e 11 da CF/88
Contribuição social do salário educação
Art. 212, §§ 5º e 6º, da CF/88
Contribuições ao PIS/PASEP
Contribuições ao "Sistema S"
Art. 240 da CF/88
Contribuições sociais residuais
Contribuições de intervenção no domínio econômico
Contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas
Contribuições para o custeio do regime próprio de previdência dos servidores
Contribuição para o custeio da iluminação pública

19 SIMPLES NACIONAL

1. DISPOSIÇÃO CONSTITUCIONAL

Segundo o art. 146, III, "d", da CF/88, cabe à **lei complementar** estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e 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.

Portanto, tratamento especial, diferenciado e favorecido à microempresa e empresa de pequeno porte não é apenas autorizado pela CF/88, como também é um mandamento constitucional.

O parágrafo único diz que a lei complementar de que trata o inciso III, "d", também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

As condições para esse regime único de arrecadação são:

- O regime deverá ser opcional para o contribuinte;
- Esse regime poderá estabelecer condições de enquadramento diferenciadas por Estado;
- O recolhimento, por meio desse regime, será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será **imediata**, **vedada qualquer retenção ou condicionamento**;
- A arrecadação desse regime, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado o cadastro nacional único de contribuintes.

Esse regime único de tributação e recolhimento de arrecadação tem previsão constitucional.

Nota-se que há uma ordem constitucional para que uma lei complementar conceda esse tratamento favorecido às empresas de pequeno porte e microempresas. Assim, a LC n. 123 regulamentou a previsão constitucional sobre esse tratamento favorecido.

2. CONCEITO DE MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTE

Segundo o art. 3º da Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a **sociedade empresária**, a **sociedade simples**, a **empresa individual de responsabilidade limitada** e o **empresário a que se refere o art. 966 do Código Civil**, devidamente **registrados no Registro de Empresas Mercantis (Junta Comercial)** ou **no Registro Civil de Pessoas Jurídicas**, desde que:

- Microempresa tenha, em cada ano-calendário, receita bruta **igual ou inferior** a R$ 360.000,00.
- Empresa de pequeno porte tenha, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R$ 360.000,00 e igual ou inferior a R$ 4.800.000,00;

Portanto:

- **Até R$ 360 mil:** é microempresa.
- **Entre R$ 360 mil e R$ 4.8 milhões:** haverá empresa de pequeno porte.

Dessa forma, algumas pessoas jurídicas não podem ser incluídas no rol de microempresa e empresas de pequeno porte, tais como:

- Pessoa jurídica de cujo capital participe outra pessoa jurídica;
- Filial, sucursal, agência ou representação no Brasil de pessoa que tenha sede no exterior;
- Pessoa jurídica de cujo capital participe pessoa física, inscrita como empresária ou sócio de outra empresa que receba o tratamento jurídico diferenciado, desde que a receita somada dessas empresas ultrapasse o limite de R$ 4.8 milhões;
- Pessoa jurídica de cujo titular ou sócio participe com mais de 10% do capital de uma outra empresa não beneficiada pela Lei Complementar n. 123, desde que a receita pública global ultrapasse o limite de R$ 4.8 milhões;
- Pessoa jurídica cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de R$ 4.8 milhões;
- Pessoa jurídica constituída sob a forma de cooperativas, salvo as cooperativas de consumo;
- Pessoa jurídica que participe do capital de outra pessoa jurídica;
- Pessoa jurídica que exerça atividade de banco comercial, de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar;
- Pessoa jurídica resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 anos-calendário anteriores;
- Pessoa jurídica constituída sob a forma de sociedade por ações;
- Pessoa jurídica cujos titulares ou sócios guardem, cumulativamente, com o contratante do serviço, relação de pessoalidade, subordinação e habitualidade.

3. INSTITUIÇÃO DO SIMPLES NACIONAL

A LC n. 123 institui, no art. 12, o Simples Nacional, que é o regime unificado de recolhimento de tributos para empresas de pequeno porte e microempresas.

Segundo o art. 13, o Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

- Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;
- Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1o deste artigo;
- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;
- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1o deste artigo;
- Contribuição para o PIS/Pasep, observado o disposto no inciso XII do § 1o deste artigo;
- Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços de construção (previstas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar);

- Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;
- Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

Dessa maneira, nota-se que não estarão incluídos no Simples Nacional: ITR, IOF, II, dentre outros, conforme art. 13, § 1º, da LC.

Os optantes do Simples Nacional serão **isentos** das demais contribuições instituídas pela União, incluídas as contribuições para entidades privadas do serviço social.

4. VEDAÇÕES À OPÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL

Existem determinadas atividades que são **vedadas** pelo Simples Nacional, tais como:

- Prestação de serviços de crédito;
- Exploração de atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, gerenciamento de ativos (***asset management***), compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (***factoring***);
- Empresas que tenham sócio domiciliado no exterior;
- Empresas de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;
- Empresas que possuam débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa;
- Empresas que prestem serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros, exceto quando na modalidade fluvial ou quando possuir características de transporte urbano ou metropolitano ou realizar-se sob fretamento contínuo em área metropolitana para o transporte de estudantes ou trabalhadores;
- Empresas que sejam geradoras, transmissoras, distribuidoras ou comercializadoras de energia elétrica;
- Empresas que exerçam atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas;
- Empresas que exerçam atividade de importação de combustíveis;
- Empresas que exerçam atividade de produção ou venda no atacado de:
    - cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes;
    - bebidas não alcoólicas a seguir descritas: 1 - alcoólicas; 2 - refrigerantes, inclusive águas saborizadas gaseificadas; 3 - preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante, com capacidade de diluição de até 10 (dez) partes da bebida para cada parte do concentrado; e 4 - cervejas sem álcool;
    - bebidas alcoólicas, exceto aquelas produzidas ou vendidas no atacado por:
        - **i.** micro e pequenas cervejarias;
        - **ii.** micro e pequenas vinícolas;
        - **iii.** produtores de licores;
        - **iv.** micro e pequenas destilarias.
- Empresas que realizem cessão ou locação de mão de obra;
- Empresas que se dediquem ao loteamento e à incorporação de imóveis;

- Empresas que realizem atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir a prestação de serviços tributados pelo ISS;
- Empresas com ausência de inscrição ou com irregularidade em cadastro fiscal federal, municipal ou estadual, quando exigível.

5. ALÍQUOTAS, BASE DE CÁLCULO E RECOLHIMENTO

As alíquotas e a base de cálculo aplicáveis ao Simples Nacional serão aplicadas de acordo com a atividade, se é comércio, indústria ou serviço, e com a faixa de receita bruta.

Portanto, a receita bruta irá variar de acordo com o tipo de atividade, se é indústria, atividade ou serviço e, posteriormente, analisa-se a receita bruta. À medida que a receita aumenta, será aumentada a alíquota.

Cabe ao **Comitê Gestor**, responsável pela questão do Simples Nacional, definir o sistema de repasses do total arrecadado, pois a arrecadação é centralizada, mas a distribuição dos recursos é imediata.

Por conta disso, esses repasses não podem ser retidos.

6. EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL

Segundo a LC n. 123, em seu art. 28, a exclusão do Simples Nacional será feita de ofício ou mediante comunicação das empresas optantes.

A exclusão **de ofício** das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando:

- Verificada a falta de comunicação de exclusão obrigatória;
- For oferecido embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos a que estiverem obrigadas, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade que estiverem intimadas a apresentar e nas demais hipóteses que autorizam a requisição de auxílio da força pública;
- For oferecida resistência à fiscalização, caracterizada pela negativa de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal ou a qualquer outro local onde desenvolvam suas atividades ou se encontrem bens de sua propriedade;
- A sua constituição ocorrer por interpostas pessoas;
- Tiver sido constatada prática reiterada de infração ao disposto nesta Lei Complementar;
- A empresa for declarada inapta e alterações posteriores;
- Comercializar mercadorias objeto de contrabando ou descaminho;
- Houver falta de escrituração do livro-caixa ou não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária;
- For constatado que durante o ano-calendário o valor das despesas pagas supera em 20% (vinte por cento) o valor de ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade;
- For constatado que durante o ano-calendário o valor das aquisições de mercadorias para comercialização ou industrialização, ressalvadas hipóteses justificadas de aumento de estoque, for superior a 80% (oitenta por cento) dos ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade;
- Houver descumprimento reiterado da obrigação contida no inciso I do caput do art. 26;

- Omitir de forma reiterada da folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária, trabalhista ou tributária, segurado empregado, trabalhador avulso ou contribuinte individual que lhe preste serviço.

Assim, a exclusão também poderá ser feita a pedido do contribuinte. Com isso, haverá exclusão obrigatória nos casos em que a empresa superar o limite de R$ 4.800.000,00 estabelecido para o Simples Nacional.

7. PROCESSO JUDICIAL

A competência para processar e julgar casos do Simples Nacional será da União.

Nesse sentido, autoriza a lei que, mediante **convênio**, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional delegue aos Estados e Municípios a inscrição na dívida ativa estadual e municipal e, consequentemente, a cobrança judicial dos tributos estaduais e municipais que estão contemplados na Lei Complementar n. 123/06.

Nesses casos, os processos relacionados ao Simples Nacional serão de competência da Justiça Estadual.

8. QUESTÕES

QUESTÕES DE CONCURSO

1. (CESPE - 2019 - SEFAZ-RS - Auditor Fiscal da Receita Estadual - Bloco II) — Uma cooperativa criada para industrializar produtos rurais insurgiu-se contra lançamento decorrente de ICMS por substituição tributária, sob o argumento de já ter realizado pagamento relativo a esse Tributo por meio do recolhimento mensal em documento único de arrecadação do Simples Nacional.

De acordo com a Lei Complementar n.º 123/2006, o argumento apresentado pela cooperativa

a) é válido caso, de fato, o tributo tenha sido integralmente pago na forma do Simples Nacional.

b) não é válido, pois nenhuma cooperativa poderá aderir ao regime tributário do Simples Nacional.

c) não é válido, pois essa cooperativa não pode aderir ao Simples Nacional e não pode recolher ICMS por substituição tributária pelo documento de arrecadação única mensal.

d) não é válido, pois, embora essa cooperativa possa recolher o ICMS mediante substituição tributária pelo documento de arrecadação única mensal, ela não pode aderir ao Simples Nacional.

e) não é válido, pois, embora essa cooperativa possa se enquadrar como microempresa, ela não pode aderir ao Simples Nacional.

2. (CESPE - 2019 - SEFAZ-RS - Auditor Fiscal da Receita Estadual - Bloco II) — O Simples Nacional

a) depende, para o seu ingresso, da formalização dessa opção pelas sociedades empresariais.

b) é obrigatório para microempresas e facultativo para empresas de pequeno porte.

c) afasta a incidência de tributos federais, estaduais e daqueles que o Distrito Federal fiscaliza na condição de estado-membro.

d) pode ser retratado no mesmo ano-calendário em que a microempresa exceder o limite de faturamento relativo ao seu enquadramento.

e) é inaplicável a sociedade limitada cujas cotas sociais pertençam, em um terço ou mais, a empregado público.

3. (CESPE - 2017 - PGE-SE - Procurador do Estado) — Considerando as normas do regime tributário do SIMPLES Nacional e o disposto no Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte — Lei Complementar n.º 123/2006 —, julgue os itens a seguir.

I. A empresa individual de responsabilidade limitada não pode ser enquadrada como microempresa para efeito de adesão ao SIMPLES Nacional.

II. Para o enquadramento como microempresa ou empresa de pequeno porte, a sociedade empresária deve, em cada ano-calendário, ter receita bruta inferior a determinado montante legal, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais eventualmente concedidos.

III. O recolhimento de tributo pelo regime especial unificado de arrecadação do SIMPLES Nacional não exclui a incidência do ICMS devido nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária.

Assinale a opção correta.

a) Apenas o item I está certo.

b) Estão certos apenas os itens I e II.

c) Estão certos apenas os itens I e III.

d) Estão certos apenas os itens II e III.

e) Todos os itens estão certos.

GABARITO COMENTADO

1) Gabarito: C

Comentários: Segundo a Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006:

> **Art. 3º.** [...] **§ 4º** Não poderá se beneficiar do tratamento jurídico diferenciado previsto Nesta Lei Complementar, incluído o regime de que trata o art. 12 desta Lei Complementar, para nenhum efeito legal, a pessoa jurídica: [...]
> **VI -** constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo; [...]
>
> **Art. 12.** Fica instituído o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional.

2) Gabarito: D

Comentários: Segundo a Lei Complementar n. 123, de 2006:

> **Art. 16.** A opção pelo Simples Nacional da pessoa jurídica enquadrada na condição de microempresa e empresa de pequeno porte dar-se-á na forma a ser estabelecida em ato do Comitê Gestor, sendo irretratável para todo o ano-calendário.

3) Gabarito: D

Comentários:

I. INCORRETA. Não há essa vedação na Lei Complementar nº 123/06.

II. CORRETA. Conforme a LC n. 123/06:

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:
[...]
§ 1º Considera-se receita bruta, para fins do disposto no caput deste artigo, o produto davenda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

III. CORRETA. O art. 13 da Lei Complementar n. 123/06 afirma que:

§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais- será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:
XIII - ICMS devido:
a) nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária, tributação concentrada em uma única etapa (monofásica) e sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto com encerramento de tributação, envolvendo combustíveis e lubrificantes; energia elétrica; cigarros e outros produtos derivados do fumo;



ÍNDEX

AÇÃO CÍVEL ORIGINÁRIA

ACO 2.730 AgR

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

ADI 124

ADI 447

ADI 800

ADI 1.075 MC

ADI 1.667 MC/DF

ADI 1.802

ADI 1.851/AL

ADI 2.386

ADI 2.397

ADI 2.551-MC-QO

ADI 2.859

ADI 3.906

ADI 4.697

ADI 4.762

ADI 4.976

ADI 5.472

ADI 6.025

ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL

ADPF 357

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO

ARE 1.091.727 AgR

ARE 638.315 RG

CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS

Constituição Federal de 1988

DECRETOS

Decreto-Lei n.º 37/1966

Decreto-Lei n.º 195/1967

Decreto-Lei n.º 406/1968

Decreto n.º 70.235/1972

Decreto-Lei n.º 2.848/1940

Decreto-Lei n.º. 6.759/2009

EMENDAS

AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NO RECURSO ESPECIAL

EREsp 1131090/RJ

AGRAVO DE INSTRUMENTO

AI 851.038 AgR

AI n° 483.726/DF

AI 746.263 AgR-ED

AI 155.822 AgR

AI 735.816 AgR

AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL

AgInt no REsp 1687145/DF

AgInt no AREsp 1022862/SP

AgInt no Resp 1597015/SP

INFORMATIVOS

Informativo 522

Informativo 594

Informativo 636

Informativo 637

Informativo 638

Informativo 763

Informativo 777

Informativo 844

Informativo 914

Informativo 920

Informativo 938

LEI COMPLEMENTAR

Lei n.º 5.172/1966 (CTN)

LC n.º 24/1975

LC n.º 87/1996
LC n.º 101/2000
LC n.º 105/2001
LC n.º 116/2003
LC n.º 118/2005
LC n.º 123/2006

LEIS

Lei n.º 4.320/1964
Lei n.º 6.830/1980
Lei n.º 7.713/1988
Lei n. 8.212/1991
Lei n. 9.424/1996
Lei n.º 9.430/1996
Lei n.º 9.494/1997
Lei n.º 10.257/2001
Lei n.º 10.426/2002
Lei n.º 12.514/2011
Lei n.º 13.105/2015

RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS

RE 97.482
RE 116.148
RE 172.394
RE 175.385
RE 177.835
RE 195.218
RE 199.183
RE 202.287
RE 202.700
RE 204.062
RE 213.094
RE 216.259
RE 221.395-8
RE 229.096
RE 229.096
RE 230.782
RE 232.896
RE 245.093
RE 308.449
RE 325.822
RE 325.822
RE 330.817
RE 330.817
RE 367.785
RE 377.457
RE 389.016
RE 392.221
RE 416.601
RE 416.601
RE 448.432
RE 530.121
RE 537.610
RE 543.943
RE 562.351
RE 564.225
RE 566.622
RE 568.503
RE 578.562
RE 578.562
RE 578.562
RE 580.264
RE 582.461
RE 588.322
RE 588.322
RE 594.015
RE 595.676
RE 595.676
RE 601.392
RE 601.720
RE 602.686
RE 608.872
RE 610.517
RE 627.051

RE 631.309
RE 705.423
RE 773.992
RE 789.218
RE 818.618
RE 833.106
RE 870.947
RE 928.902
RE 1.081.041

RECURSO ESPECIAL

REsp 173.423
REsp 413.469
REsp 1.002.665
REsp 1.096.288
REsp 1.104.900
REsp 1.116.620
REsp 1.149.022
REsp 1.152.764
REsp 1.210.167
REsp 1.340.553
REsp 1.574.642
REsp 1.679.495
REsp 1.684.509
REsp 1.715.256
REsp 1.739.641
REsp 1.825.124

SÚMULAS STF

Súmula n.º 439
Súmula n.º 545
Súmula n.º 573
Súmula n.º 584
Súmula n.º 595
Súmula n.º 656
Súmula n.º 657
Súmula n.º 667
Súmula n.º 668
Súmula n.º 670
Súmula n.º 730

SÚMULAS STJ

Súmula n.º 20
Súmula n.º 49
Súmula n.º 71
Súmula n.º 80
Súmula n.º 87
Súmula n.º 95
Súmula n.º 112
Súmula n.º 125
Súmula n.º 129
Súmula n.º 135
Súmula n.º 136
Súmula n.º 155
Súmula n.º 160
Súmula n.º 162
Súmula n.º 163
Súmula n.º 166
Súmula n.º 167
Súmula n.º 178
Súmula n.º 184
Súmula n.º 185
Súmula n.º 198
Súmula n.º 212
Súmula n.º 215
Súmula n.º 237
Súmula n.º 262
Súmula n.º 274
Súmula n.º 334
Súmula n.º 350
Súmula n.º 352
Súmula n.º 360
Súmula n.º 386
Súmula n.º 391
Súmula n.º 392

Súmula n.º 395
Súmula n.º 397
Súmula n.º 411
Súmula n.º 424
Súmula n.º 430
Súmula n.º 431
Súmula n.º 432
Súmula n.º 433
Súmula n.º 435
Súmula n.º 436
Súmula n.º 446
Súmula n.º 447
Súmula n.º 457
Súmula n.º 461
Súmula n.º 463
Súmula n.º 498
Súmula n.º 508
Súmula n.º 509
Súmula n.º 523
Súmula n.º 524
Súmula n.º 554
Súmula n.º 555
Súmula n.º 556
Súmula n.º 558
Súmula n.º 559
Súmula n.º 560
Súmula n.º 585
Súmula n.º 590
Súmula n.º 598
Súmula n.º 612
Súmula n.º 614
Súmula n.º 622
Súmula n.º 625
Súmula n.º 626
Súmula n.º 627
Súmula n.º 649
Súmula n.º 653
Súmula n.º 654

SÚMULAS VINCULANTES

Súmula Vinculante n.º 8
Súmula Vinculante n.º 12
Súmula Vinculante n.º 19
Súmula Vinculante n.º 21
Súmula Vinculante n.º 28
Súmula Vinculante n.º 29
Súmula Vinculante n.º 31
Súmula Vinculante n.º 32
Súmula Vinculante n.º 40
Súmula Vinculante n.º 41
Súmula Vinculante n.º 50

TEMAS

Tema 2
Tema 16
Tema 21
Tema 31
Tema 32
Tema 44
Tema 52
Tema 53
Tema 57
Tema 146
Tema 211
Tema 217
Tema 224
Tema 225
Tema 235
Tema 261
Tema 275
Tema 390
Tema 593
Tema 693

MANDADO DE SEGURANÇA

MS 28465/DF

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA

RMS 28200 AgR

RMS 47.882/CE

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADI 1.667 MC, rel. min. Ilmar Galvão, j. 25-9-1997, P, DJ de 21-11-1997.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Método, 2017.

AI 694.836-AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 24-11-2009, Segunda Turma, DJE de 18-12-2009.

BRASIL. [**Constituição (1988)**]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidente da República, [2022].

Código Tributário Nacional (2007). Disponível em http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/CodTributNaci/ctn.htm (Acesso em 15/12/2022).

Curso de direito tributário: **Constituição e Código tributário nacional** / Regina Helena Costa. Imprenta: São Paulo, Saraiva jur, 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

Prova para Procurador do Estado do Amazonas – PGE-AM. Cebraspe/CESPE, 2016.

Precedentes do STJ: AgRg nos EREsp 863.702/RN, Rel. Ministra Laurita Vaz, Terceira Seção, julgado em 13.05.2009, DJe 27.05.2009; AgRg no Ag 1.087.650/SP, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 18.08.2009, DJe 31.08.2009; AgRg no REsp 1.078.878/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.06.2009, DJe 06.08.2009; AgRg no REsp 1.084.194/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 05.02.2009, DJe 26.02.2009; EDcl no AgRg nos EDcl no AgRg no REsp805.223/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Quinta Turma, julgado em 04.11.2008, DJe 24.11.2008; EDcl no AgRg no REsp 950.637/MG, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 13.05.2008, DJe 21.05.2008; e AgRg nos EDcl no REsp 970.580/RN, Rel. Ministro Paulo Gallotti, Sexta Turma, julgado em 05.06.2008, DJe 29.09.2008

Recurso Especial - **RE nº 818.618 - RJ** (2006/0025263-0).

STF, **REs 594015 e 601720**, com repercussão geral.

STF. Plenário. **RE 928902/SP**, Rel. Min. Alexandre de Moraes, julgado em 17/10/2018 (repercussão geral).