Alexandre Mazza

Manual de DIREITO TRIBUTÁRIO

4ª EDIÇÃO | REVISTA E ATUALIZADA

COM QUADROS SINÓTICOS E QUESTÕES AO FINAL DE CADA CAPÍTULO

saraiva jur

Alexandre Mazza

Manual de DIREITO TRIBUTÁRIO

4ª EDIÇÃO | REVISTA E ATUALIZADA

COM QUADROS SINÓTICOS E QUESTÕES AO FINAL DE CADA CAPÍTULO

saraiva jur

Alexandre Mazza
Pós-Doutorando na Universidade de Coimbra. Doutor e Mestre em Direito Administrativo pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP).
Professor de Direito Administrativo e Direito Tributário da Rede LFG. Autor das obras *Manual de Direito Administrativo*, *Administrativo #naprática*, *Tributário #naprática* e *Relação Jurídica de Administração Pública*, todas pela Editora Saraiva. Advogado.

Manual de DIREITO TRIBUTÁRIO

4ª edição
2018

saraiva jur

Av. das Nações Unidas, 7.221, 1º andar, Setor B
Pinheiros – São Paulo – SP – CEP 05425-902

0800-0117875
De 2ª a 6ª, das 8h às 18h
www.editorasaraiva.com.br/contato

Presidente Eduardo Mufarej
Vice-presidente Claudio Lensing
Diretora editorial Flávia Alves Bravin
Conselho editorial
Presidente Carlos Ragazzo
Consultor acadêmico Murilo Angeli Dias dos Santos
Gerente editorial Thaís de Camargo Rodrigues
Edição Bruna Schlindwein Zeni
Produção editorial Ana Cristina Garcia (coord.)
Luciana Cordeiro Shirakawa
Clarissa Boraschi Maria (coord.)
Guilherme H. M. Salvador
Kelli Priscila Pinto
Marília Cordeiro
Mônica Landi
Surane Vellenich
Tatiana dos Santos Romão
Tiago Dela Rosa
Projeto gráfico Mônica Landi
Diagramação e revisão Know-how Editorial
Comunicação e MKT Elaine Cristina da Silva
Capa IDÉE arte e comunicação
Produção gráfica Marli Rampim
Impressão e acabamento

ISBN 978-85-472-3052-4
Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Angélica Ilacqua CRB-8/7057

Mazza, Alexandre
Manual de direito tributário / Alexandre Mazza. – 4. ed. – São Paulo : Saraiva, 2018.
1. Direito tributário 2. Direito tributário – Brasil 3. Direito tributário
- Legislação - Brasil 4. Tributos - Brasil I. Título.
16-1223 CDU 34:336.2(81)

Índice para catálogo sistemático:
1. Brasil : Direito tributário 34:336.2(81)

Data de fechamento da edição: x-x-2017

Dúvidas? Acesse www.editorasaraiva.com.br/direito

Nenhuma parte desta publicação poderá ser reproduzida por qualquer meio ou forma sem a prévia autorização da Editora Saraiva. A violação dos direitos autorais é crime estabelecido na Lei n. 9.610/98 e punido pelo art. 184 do Código Penal.

CL 604640 CAE 603554

Para Tatiana, Duda e Luísa.
Presentes de Deus
na minha vida.

AGRADECIMENTOS

Quero agradecer em primeiro lugar a Deus, que sempre me deu mais do que eu preciso e mereço. Obrigado, Pai.

Impossível não lembrar da minha família. Tatazinha, minha mulher maravilhosa, que aguenta meu mau humor quando estou escrevendo. E de nossas filhas amadas, Duda e Lulu, nosso maior projeto de vida.

Agradeço aos meus pais, Lúcio e Isabel, pelo exemplo e apoio que nunca faltaram.

À Saraiva, minha editora querida. Tenho orgulho de ser Saraiva.

Um agradecimento especial aos meus editores, que sempre apostam tudo nos meus projetos, e Thaís, pela ajuda permanente. Obrigado, “Chefes”!

Por fim, e muito especialmente, gostaria de agradecer a todos e a cada um dos meus alunos. Àqueles que sempre me cobraram e incentivaram a fazer um Manual de Tributário “igual ao de Administrativo, Mazza” (risos!).

O livro é de vocês.

OBRIGADO!

Com carinho,

Alexandre Mazza

SUMÁRIO

Agradecimentos

Nota do autor à 4ª edição

Nota do autor à 1ª edição

1 NOÇÕES GERAIS

1.1 Conceito de Direito Tributário

1.1.1 Considerações sobre os núcleos conceituais

1.1.2 Nosso conceito

1.2 Taxonomia ou natureza jurídica

1.3 Denominação do ramo

1.4 Finalidades do Direito Tributário

1.4.1 Características do sistema tributário e “tributação ótima”

1.5 conceito de “Estado Fiscal”

1.6 Atividade financeira do Estado

1.7 Direito Tributário, Direito Financeiro e conceitos afins

1.8 Autonomia do Direito Tributário

1.9 Relação com outros ramos do direito

1.10 Objeto do Direito Tributário

1.10.1 Parafiscalidade

1.10.1.1 Conceito e fundamento legal

1.10.1.2 Objeto e alcance

1.10.1.3 Veículo normativo

1.10.1.3.1 Parafiscalidade por medida provisória?

1.10.1.4 Sujeito ativo da parafiscalidade

1.10.1.5 Sujeito passivo (entidades parafiscais). Cobrança de seus créditos

1.10.1.6 Natureza precária da parafiscalidade

1.10.1.7 Tributos parafiscais
1.10.1.8 Antigas contribuições “parafiscais”
1.10.2 Fiscalidade e extrafiscalidade (tributação indutiva)
1.11 Competência para legislar sobre Direito Tributário
1.11.1 Iniciativa de projetos de lei em matéria tributária
1.12 Natureza jurídica do Código Tributário Nacional
1.12.1 Taxonomia do CTN: norma federal ou norma nacional?
1.13 Direito Tributário como “ramo de sobreposição”
1.14 Direito Tributário como um ramo recente
1.15 Fontes do Direito Tributário
1.15.1 Fontes materiais, fontes reais e fontes formais (primárias e secundárias)
1.15.2 Fontes dogmáticas
1.15.3 Fontes formais em espécie
1.15.3.1 Constituição Federal
1.15.3.1.1 Constitucionalização e petrificação do Direito Tributário
1.15.3.2 Emendas à Constituição Federal
1.15.3.3 Leis complementares federais
1.15.3.4 Leis complementares estaduais, distritais e municipais
1.15.3.5 Leis ordinárias federais
1.15.3.6 Leis ordinárias estaduais, distritais e municipais
1.15.3.7 Medidas provisórias federais
1.15.3.8 Medidas provisórias estaduais, distritais e municipais
1.15.3.9 Constituições Estaduais
1.15.3.10 Emendas às Constituições Estaduais
1.15.3.11 Leis orgânicas dos municípios e do Distrital Federal
1.15.3.12 Emendas às leis orgânicas dos municípios e do Distrito Federal
1.15.3.13 Resolução
1.15.3.14 Decreto legislativo

1.15.3.15 Leis delegadas
1.15.3.16 Convênios interestaduais
1.15.3.17 Decretos e regulamentos
1.15.3.18 Instruções
1.15.3.19 Portarias ministeriais
1.15.3.20 Outras normas complementares
1.15.3.21 Tratados e convenções internacionais
1.15.3.22 Conceito de “legislação tributária” no CTN
1.16 Conceito de Sistema Tributário Nacional
1.17 Quadro sinótico
1.18 Questões
Gabarito

2 TRIBUTO

2.1 A importância do conceito de tributo
2.2 Acepções do vocábulo “tributo”
2.3 Conceito legislativo (art. 3º do CTN)
2.3.1 Tributo é uma obrigação instituída em lei
2.3.2 Tributo é toda prestação pecuniária (em moeda)
2.3.2.1 Dação em pagamento
2.3.3 Tributo é prestação compulsória
2.3.4 Tributo não constitui sanção por ato ilícito
2.3.4.1 Atividades ilícitas e princípio do *non olet*
2.3.4.2 Progressividade sancionatória
2.3.5 Tributo é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada
2.3.6 Princípios constitucionais inerentes ao conceito de tributo
2.3.7 Outros elementos conceituais (art. 9º da Lei n. 4.320/64)
2.3.7.1 Tributo é receita derivada

2.3.7.2 Tributo é instituído pelas entidades de direito público

2.3.7.3 Compreendendo os impostos, as taxas e as contribuições

2.3.7.4 Nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira

2.3.7.5 Destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades

2.4 Tributo como conceito pressuposto no texto constitucional

2.5 Institutos afins

2.5.1 Tarifa. Visão jurisprudencial

2.5.2 Preço

2.5.3 Pedágio

2.5.4 Foro e laudêmio

2.5.5 Taxa de ocupação de terrenos da União

2.5.6 Emolumentos notariais

2.5.6.1 Percentual repassado pelas serventias extrajudiciais aos Tribunais de Justiça

2.5.7 Custas, emolumentos e taxas judiciárias

2.5.8 Compensação financeira pela exploração de recursos minerais (tributo mineral)

2.5.9 Compensação financeira pela exploração de recursos hídricos

2.5.10 *Royalties* do petróleo

2.5.11 Contrapartidas ambientais. Falsos tributos

2.5.12 Outras formas de invasão patrimonial

2.6 Tributo oculto ou disfarçado

2.7 Quadro sinótico

2.8 Questões

Gabarito

3 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

3.1 Classificações dos tributos

3.1.1 Quanto à função
3.1.2 Quanto à competência
3.1.3 Quanto à vinculação
3.1.4 Quanto ao impacto financeiro
3.1.5 Quanto ao objeto
3.1.6 Quanto ao tipo de incidência
3.1.7 Quanto à cumulatividade
3.1.8 Quanto à natureza econômica
3.1.9 Quanto à seletividade
3.1.10 Quanto à progressividade
3.1.11 Quanto à natureza jurídica (espécies tributárias)
3.1.11.1 Teoria bipartite
3.1.11.2 Teoria tripartite
3.1.11.3 Teoria quadripartite
3.1.11.4 Teoria quinquipartite
3.1.11.4.1 Crítica
3.2 Impostos
3.2.1 Competência para criar impostos
3.2.2 Veículo normativo para criação de impostos
3.2.3 Princípio da capacidade contributiva
3.2.4 Princípio da não afetação e “dupla desvinculação” dos impostos
3.2.5 Impostos residuais
3.2.5.1 Impostos residuais *vs.* taxas residuais
3.2.6 Impostos extraordinários de guerra
3.2.6.1 Simultaneidade entre IEG e empréstimo compulsório
3.2.6.2 Impostos residuais *vs.* IEGs
3.2.7 Base de cálculo dos impostos
3.2.8 Alíquota dos impostos

3.2.9 Quadro competencial dos impostos brasileiros
3.3 Taxas
3.3.1 Competência para instituir taxas
3.3.2 Veículo normativo para criação de taxas
3.3.3 Base de cálculo das taxas
3.3.3.1 Súmula Vinculante n. 29
3.3.4 Espécies de taxas
3.3.4.1 Taxas de serviço
3.3.4.1.1 Taxa ou tarifa?
3.3.4.1.2 Exemplos de taxas de serviço
3.3.4.1.2.1 Taxa do lixo e Súmula Vinculante n. 19
3.3.4.1.3 Serviços públicos *uti universi*
3.3.4.1.4 Fruição efetiva ou potencial
3.3.4.2 Taxas de polícia
3.3.4.2.1 Necessidade de fiscalização efetiva
3.3.5 Ordem de imputação ao pagamento
3.3.6 Lançamento das taxas
3.3.7 Afetação da receita das taxas
3.4 Contribuições de melhoria
3.4.1 Obras públicas autorizadoras da cobrança
3.4.2 Veículo normativo instituidor da contribuição de melhoria
3.4.3 Obra pública *vs.* serviço público
3.4.4 Contribuição de custeio *vs.* contribuição decorrente de obra
3.4.5 Conceito de obra “pública”
3.4.6 E se a obra desvalorizar o imóvel?
3.4.7 Obras realizadas em consórcio
3.4.8 Devido processo legal para a cobrança
3.4.9 Parafiscalidade nas contribuições de melhoria

3.4.10 Ônus de conservação das obras públicas
3.4.11 Abatimento no Imposto de Renda
3.4.12 Preferência da dívida fiscal
3.4.13 Ordem de imputação ao pagamento
3.4.14 Modalidade de lançamento
3.4.15 Limite total
3.4.16 Limite individual
3.4.17 Cálculo do valor final
3.4.18 Contribuição de melhoria e desapropriação por zona
3.5 Empréstimos compulsórios
3.5.1 Fundamentos normativos
3.5.2 Competência
3.5.3 Inaplicabilidade do art. 4º do CTN
3.5.4 Veículo normativo
3.5.5 Hipóteses constitucionais de instituição
3.5.5.1 Calamidade pública
3.5.5.1.1 Regime de anterioridade
3.5.5.2 Guerra externa ou sua iminência
3.5.5.2.1 Regime de anterioridade
3.5.5.2.2 Comparação entre os tributos de guerra
3.5.5.3 Investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional
3.5.5.3.1 Regime de anterioridade
3.5.5.4 A regra do art. 34, § 12, do ADCT
3.5.5.5 Cobrança para enxugamento da moeda: uma quarta hipótese de empréstimo compulsório?
3.5.5.5.1 O Plano Collor 1
3.5.6 Fato gerador

3.5.7 Base de cálculo
3.5.8 Natureza vinculada ou desvinculada
3.5.9 Bitributação e *bis in idem*
3.5.10 Cobrança simultânea com o Imposto Extraordinário de Guerra
3.5.11 Proibição de desvio de finalidade
3.5.12 Entrada provisória de receita
3.5.13 Empréstimos compulsórios disfarçados
3.5.14 Devolução do montante arrecadado
3.5.15 Súmula n. 418 do STF
3.6 Contribuições especiais
3.6.1 Conceito
3.6.2 A questão terminológica
3.6.3 Fundamento normativo
3.6.4 Competência
3.6.4.1 Contribuição para custeio de regime previdenciário próprio
3.6.4.2 Contribuição para iluminação pública
3.6.5 Veículo normativo introdutor
3.6.6 Tipos de contribuições especiais segundo a Constituição
3.6.6.1 Contribuições sociais
3.6.6.1.1 Contribuições sociais *vs.* contribuições previdenciárias
3.6.6.1.2 Veículo normativo instituidor
3.6.6.1.3 Regime de anterioridade
3.6.6.1.4 Normas constitucionais específicas
3.6.6.1.5 Fontes de custeio
3.6.6.2 Cides
3.6.6.2.1 Veículo normativo instituidor
3.6.6.2.2 Regime de anterioridade
3.6.6.2.3 Normas constitucionais específicas

3.6.6.3 Contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas

3.6.6.3.1 Veículo normativo instituidor

3.6.6.3.2 Regime de anterioridade

3.6.6.3.3 Contribuição confederativa (art. 8º, IV, da CF)

3.6.7 Classificação das contribuições segundo o STF

3.6.8 Todas as contribuições na Constituição de 1988

3.6.9 Natureza parafiscal

3.6.10 Bitributação e *bis in idem*

3.6.11 Criação de novas fontes de custeio da seguridade

3.6.12 Tributação sobre importações e nas exportações

3.7 Quadro sinótico

3.8 Questões

Gabarito

4 PRINCÍPIOS

4.1 Conceito

4.2 Taxonomia. Natureza dúplice dos princípios

4.3 Consequências da natureza de garantia fundamental e de limitação ao poder de tributar

4.4 Rol dos princípios tributários em espécie

4.5 Princípio da legalidade (arts. 150, I, da CF e 97 do CTN)

4.5.1 Qual é o tipo de lei exigido para tratar de matéria tributária?

4.5.2 A regra da lei ordinária tem exceções?

4.5.3 Tributos criados por lei ordinária e disciplinados por lei complementar

4.5.4 Temas de lei complementar não admitem medida provisória

4.5.5 Alcance possível das MPs tributárias

4.5.5.1 Medidas provisórias que criam ou aumentam impostos

4.5.5.2 Medidas provisórias que reduzem ou extinguem impostos

4.5.5.3 Medidas provisórias versando sobre tributo diverso de imposto
4.5.6 Exceções ao princípio da legalidade
4.5.6.1 Quais tributos excepcionam a legalidade?
4.5.6.2 Quais os veículos normativos para tal excepcionalização?
4.5.6.3 Qual a eficácia da medida provisória usada para excepcionar a legalidade?
4.5.6.4 Alterações na base de cálculo por decreto
4.5.6.5 Princípio da legalidade no CTN
4.5.6.6 Fixação da data para pagamento do tributo
4.5.6.7 Atualização monetária da base de cálculo
4.6 Princípio da anterioridade (art. 150, III, *b* e *c*, da CF)
4.6.1 Conceito didático de anterioridade
4.6.2 Anterioridade e anualidade
4.6.3 Conceito de anterioridade antes e depois da EC 42/2003
4.6.4 Regra da anterioridade mais benéfica para o contribuinte
4.6.4.1 Como fazer a contagem da anterioridade
4.6.5 Anterioridade e entrada em vigor da lei
4.6.6 Anterioridade e revogação de isenção
4.6.7 As várias anterioridades
4.6.8 Exceções à anterioridade
4.6.8.1 Redução de desconto ou alteração no prazo legal para recolhimento do tributo
4.7 Princípio da isonomia (art. 150, II, da CF)
4.7.1 Desdobramentos do princípio da isonomia tributária
4.7.1.1 Irrelevância da capacidade civil para fins tributários (art. 126, I, do CTN)
4.7.1.2 Princípio do *non olet* (art. 118, I, do CTN)
4.7.1.3 Capacidade contributiva como subprincípio da isonomia
4.7.1.3.1 Capacidade contributiva e alíquotas progressivas

4.7.1.3.2 Impostos progressivos na CF/88
4.7.1.3.2.1 Progressividade do Imposto de Renda
4.7.1.3.2.2 Progressividade do Imposto Territorial Rural
4.7.1.3.2.3 Progressividades do IPTU
4.7.1.3.3 O caso da progressividade do ITCMD
4.7.1.3.4 A situação da progressividade do IPVA
4.7.1.3.5 Proporcionalidade e progressividade
4.7.1.3.6 Progressividade desvinculada da capacidade contributiva
4.7.1.3.7 Progressividade simples e graduada
4.7.1.3.8 Alíquotas regressivas?
4.7.1.3.9 Princípio da progressividade sobre impostos reais
4.8 Princípio da irretroatividade (art. 150, III, *a*, da CF)
4.8.1 Exceções
4.8.1.1 Retroatividade da lei interpretativa
4.8.1.2 Retroatividade da lei mais benéfica em matéria de infração
4.8.2 Retroatividade da lei que institui novos critérios de apuração ou amplia poderes do fisco
4.8.3 O caso do Imposto de Renda
4.8.3.1 A polêmica Súmula n. 584 do STF
4.9 Princípio da vedação do confisco (art. 150, IV, da CF)
4.10 Princípio da uniformidade geográfica (art. 151, I, da CF)
4.10.1 As zonas de incentivo fiscal. A Zona Franca de Manaus
4.11 Princípio da não limitação (art. 150, V, da CF)
4.11.1 O pedágio como exceção ao princípio
4.12 Princípio da não discriminação quanto à procedência (art. 152 da CF)
4.13 Princípio da não cumulatividade (arts. 153, § 3º, II, e 155, § 2º, I, da CF)
4.13.1 Tributos sujeitos à não cumulatividade
4.14 Princípio da seletividade (arts. 153, § 3º, I, e 155, § 2º, III, da CF)

4.15 Princípio da segurança jurídica

4.16 Quadro sinótico

4.17 Questões

Gabarito

5 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

5.1 Natureza jurídica

5.2 Conceitos doutrinários

5.3 Nosso conceito

- 5.3.1 Imunidades são normas constitucionais
- 5.3.2 Imunidades limitam a competência tributária
- 5.3.3 Imunidades afastam a incidência de tributos sobre determinados produtos ou pessoas

5.4 Imunidade e isenção

5.5 Outros institutos afins

- 5.5.1 Diferença entre imunidade e isenção autonômica
- 5.5.2 Diferença entre imunidade e isenção heterônoma
- 5.5.3 Diferença entre imunidade e não incidência
- 5.5.4 Diferença entre imunidade e alíquota zero
- 5.5.5 Diferença entre imunidade e desoneração
- 5.5.6 Diferença entre imunidade e crédito presumido
- 5.5.7 Diferença entre imunidade e base reduzida

5.6 Tipos de imunidade

- 5.6.1 Imunidades subjetivas
- 5.6.2 Imunidades objetivas
- 5.6.3 Imunidades gerais
- 5.6.4 Imunidades específicas
- 5.6.5 Imunidades tributárias
- 5.6.6 Imunidades impositivas

5.6.7 Imunidades autoaplicáveis ou incondicionadas
5.6.8 Imunidades não autoaplicáveis ou condicionadas
5.6.9 Imunidades ontológicas ou essenciais
5.6.10 Imunidades políticas ou incidentais
5.7 Imunidades e obrigações acessórias
5.8 Imunidades em espécie
5.8.1 Imunidade recíproca (art. 150, VI, *a*, da CF)
5.8.1.1 Extensão da imunidade às autarquias e fundações públicas
5.8.1.2 Imunidade de empresas públicas e sociedades de economia mista
5.8.1.3 Cartórios e serventias extrajudiciais
5.8.2 Imunidade religiosa (art. 150, VI, *b*, da CF)
5.8.2.1 Tributos alcançados pela imunidade religiosa
5.8.2.2 Quais religiões são imunes?
5.8.2.2.1 Maçonaria
5.8.2.2.2 Cemitérios
5.8.2.2.3 Templos positivistas
5.8.2.3 Abrangência objetiva da imunidade religiosa
5.8.2.4 Imóveis locados
5.8.3 Imunidade dos partidos políticos (art. 150, VI, *c*, da CF)
5.8.3.1 Partidos políticos e suas fundações
5.8.3.2 Entidades sindicais
5.8.3.2.1 Requisitos do art. 14 do CTN
5.8.3.3 Instituições educacionais sem fins lucrativos
5.8.3.4 Instituições assistenciais sem fins lucrativos
5.8.3.5 Requisitos previstos na Lei n. 9.532/97
5.8.3.6 A questão da remuneração dos dirigentes nas entidades imunes
5.8.3.7 Imóveis locados e Súmula Vinculante n. 52
5.8.4 Imunidade de imprensa ou cultural (art. 150, VI, *d*, da CF)

5.8.4.1 Outras matérias-primas imunes (insumos)

5.8.4.2 Livros digitais ou *e-books* são imunes. Virada jurisprudencial no STF (RE 330.817). *E-readers* têm imunidade, mas *smartphones* e *tablets* não

5.8.4.3 Álbuns de figurinhas, cromos, apostilas, listas telefônicas, revistas técnicas, mapas impressos, atlas geográficos, panfletos publicitários e encartes

5.8.4.4 A questão dos materiais eróticos e pornográficos

5.8.5 A nova imunidade dos CDs e DVDs musicais

5.9 Outras imunidades

5.9.1 Imunidade do art. 153, § 3º, III, da CF

5.9.2 Imunidade do art. 153, § 4º, II, da CF

5.9.3 Imunidade do art. 155, § 2º, X, *a*, da CF

5.9.4 Imunidade do art. 155, § 2º, X, *b*, da CF

5.9.5 Imunidade do art. 155, § 2º, X, *c*, da CF

5.9.6 Imunidade do art. 155, § 2º, X, *d*, da CF

5.9.7 Imunidade do art. 155, § 3º, da CF

5.9.8 Imunidade do art. 156, § 2º, I, da CF

5.9.9 Imunidade do art. 184, § 5º, da CF

5.9.10 Imunidade do art. 195, § 7º, da CF

5.9.11 Imunidade do art. 5º, XXXIV, da CF

5.9.12 Hipótese do art. 156, § 3º, II, da CF

5.9.13 Hipótese do art. 155, § 2º, XII, *e*, da CF

5.9.14 Imunidade e gratuidade de ações constitucionais

5.10 Quadro sinótico

5.11 Questões

Gabarito

6 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

6.1 Conceito

6.2 Titularidade

6.3 Competência tributária *vs.* Capacidade tributária ativa

6.4 Veículo normativo para o exercício da competência tributária. A Constituição não cria tributo

6.5 Como é exercida a competência tributária

6.6 Competência legislativa plena

6.7 Diferentes técnicas de atribuição da competência tributária

6.8 Atributos da competência tributária

6.8.1 Indelegabilidade

6.8.2 Privatividade

6.8.3 Facultatividade

6.8.3.1 A polêmica sobre o art. 11 da Lei Complementar n. 101/2000

6.8.4 Irrenunciabilidade

6.8.5 Incaducabilidade

6.8.6 Inampliabilidade

6.9 Quadro sinótico

6.10 Questões

Gabarito

7 RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR

7.1 Diferenças entre lei ordinária e lei complementar

7.2 Temas sob reserva de lei complementar

7.2.1 Art. 146 da CF

7.2.1.1 Conflitos de competência em matéria tributária

7.2.1.2 Limitações constitucionais ao poder de tributar

7.2.1.3 Normas gerais em matéria tributária

7.2.1.4 Regime único de arrecadação (Super Simples)

7.2.1.4.1 Simples Federal *vs.* Simples Nacional

7.2.1.5 Prevenção de desequilíbrios da competitividade no mercado

7.2.1.6 Empréstimos compulsórios
7.2.1.7 Novas fontes de custeio da Seguridade Social
7.2.1.8 Competência impositiva residual
7.2.1.9 Reserva de lei complementar em matéria de ISS
7.2.1.10 Reserva de lei complementar no ICMS
7.2.1.11 Reserva de lei complementar no ITCMD
7.2.1.12 Reserva de lei complementar na repartição de receitas tributárias
7.2.1.13 Reserva de lei complementar nas isenções e anistias de contribuições sociais
7.3 Quadro sinótico
7.4 Questões
Gabarito

8 REPARTIÇÃO DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS

8.1 Conceito
8.2 Repartição de receita não altera competência
8.3 Repartição de receitas não altera o poder de conceder incentivos fiscais
8.4 Repartição direta e indireta de receitas
8.5 Casos de repartição de receitas
8.5.1 Art. 157, I, da CF
8.5.2 Art. 157, II, da CF
8.5.3 Art. 158, I, da CF
8.5.4 Art. 158, II, da CF
8.5.5 Art. 158, III, da CF
8.5.6 Art. 158, IV, da CF
8.5.7 Art. 159, I, da CF
8.5.8 Art. 159, II, da CF
8.5.9 Art. 159, III, da CF
8.5.10 Art. 153, § 5º, da CF

8.5.11 Quadro sinótico das regras constitucionais de repartição de receitas tributárias
8.6 Quadro sinótico
8.7 Questões
Gabarito

9 TRIBUTOS EM ESPÉCIE

9.1 Introdução
9.2 Imposto sobre Importação (II)
9.2.1 Regime geral
9.2.2 Fato gerador
9.2.3 Isenção por falta de similaridade
9.2.4 Base de cálculo
9.2.5 Cálculo do imposto devido
9.2.6 Contribuintes, responsáveis tributários e responsáveis solidários
9.2.7 Não ocorrência do fato gerador
9.2.8 Despacho aduaneiro
9.2.9 Regime de trânsito aduaneiro. Admissão temporária
9.2.10 Direito sumular
9.3 Imposto sobre Exportação (IE)
9.3.1 Regime geral
9.3.2 Fato gerador
9.3.3 Base de cálculo
9.3.4 Alíquotas
9.3.5 Contribuinte
9.3.6 Restituição e não ocorrência do fato gerador
9.3.7 Direito sumular
9.4 Imposto sobre a Renda (IR)
9.4.1 Regime geral

9.4.2 Universalidade, generalidade e progressividade
9.4.3 Fato gerador
9.4.4 Irretroatividade e anterioridade
9.4.5 Contribuinte
9.4.6 Não ocorrência do fato gerador
9.4.7 Base de cálculo
9.4.8 Alíquotas
9.4.9 Incidência sobre o ganho de capital
9.4.10 Rendimentos de menores e outros incapazes
9.4.11 Rendimentos na constância da sociedade conjugal
9.4.12 Direito sumular
9.4.12.1 Súmulas do STF em matéria de Imposto de Renda
9.4.12.2 Súmulas do STJ em matéria de Imposto de Renda
9.5 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)
9.5.1 Regime geral
9.5.2 Seletividade
9.5.3 Não cumulatividade
9.5.4 Não incidência nas exportações
9.5.5 Redução do impacto sobre aquisição de bens de capital
9.5.6 Art. 155, § 2º, XI, da CF
9.5.7 Conceito de produto industrializado
9.5.8 Fato gerador
9.5.8.1 Momento exato da ocorrência do fato gerador
9.5.8.2 Regras gerais para interpretação da TIPI
9.5.9 Contribuintes
9.5.10 Principais responsáveis tributários
9.5.11 Não ocorrência do fato gerador
9.5.12 Direito sumular

9.5.12.1 Súmulas do STF em matéria de IPI
9.5.12.2 Súmulas do STJ em matéria de IPI
9.6 Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)
9.6.1 Regime geral
9.6.2 Fato gerador
9.6.3 Contribuinte
9.6.4 Base de cálculo
9.6.4.1 Alteração da base de cálculo por ato do Executivo
9.6.5 Alíquota
9.6.6 Não ocorrência do fato gerador
9.6.7 Direito sumular
9.7 Imposto Territorial Rural (ITR)
9.7.1 Regime geral
9.7.2 Fato gerador
9.7.3 ITR *vs.* IPTU
9.7.4 Contribuinte
9.7.5 Não ocorrência do fato gerador. Polêmica
9.7.6 Base de cálculo
9.7.7 Alíquotas progressivas
9.7.8 Requisitos para fruição da imunidade
9.7.9 Incidência sobre imóvel desapropriado
9.7.10 Direito sumular
9.7.10.1 Súmula do STF em matéria de ITR
9.8 Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)
9.8.1 Regime geral
9.9 Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doações (ITCMD)
9.9.1 Regime geral
9.9.2 Interferência da União na disciplina normativa

9.9.3 Fato gerador
9.9.4 Contribuinte
9.9.5 Não ocorrência do fato gerador
9.9.6 Alíquotas progressivas
9.9.7 Direito sumular
9.9.7.1 Súmulas do STF em matéria de ITCMD
9.10 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)
9.10.1 Regime geral
9.10.2 Disciplina constitucional
9.10.3 Temas reservados à lei complementar federal
9.10.4 Fatos geradores do ICMS
9.10.4.1 Conceito de circulação de mercadoria
9.10.4.1.1 Circulação jurídica
9.10.4.1.2 Noção de “mercadoria”
9.10.4.1.3 Natureza mercantil da operação
9.10.4.2 Conceito de serviço de comunicação
9.10.4.3 Conceito de transporte intermunicipal
9.10.4.4 Conceito de transporte interestadual
9.10.5 Não ocorrência do fato gerador
9.10.6 Contribuintes
9.10.7 Substituição tributária
9.10.8 Base de cálculo
9.10.8.1 Pauta de valores
9.10.9 Alíquotas
9.10.10 Benefícios fiscais em matéria de ICMS. O papel dos convênios
9.10.11 ICMS/combustíveis
9.10.12 Compensação de ICMS em caso de bonificação não exige prova de não repasse econômico

9.10.13 Emenda Constitucional n. 87/2015 e novas regras do ICMS sobre operações interestaduais
9.10.14 Direito sumular
9.10.14.1 Súmula vinculante
9.10.14.2 Súmulas do Supremo Tribunal Federal
9.10.14.3 Súmulas do Superior Tribunal de Justiça
9.11 Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)
9.11.1 Regime geral
9.11.2 Fato gerador
9.11.3 Contribuinte
9.11.4 Não ocorrência do fato gerador
9.11.5 Base de cálculo
9.11.6 Alíquota
9.11.7 Tributação diferenciada quanto à origem do veículo
9.11.8 Vendedor não responde por IPVA no que se refere ao período posterior à sua alienação
9.11.9 Direito sumular
9.12 Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)
9.12.1 Regime geral
9.12.2 Fato gerador
9.12.2.1 Pode haver Município sem IPTU?
9.12.2.2 Pode haver Município 100% urbano?
9.12.3 Contribuinte
9.12.4 Base de cálculo
9.12.4.1 IPTU é devido sobre imóvel situado em Área de Preservação Permanente (APP)
9.12.5 Regimes de alíquotas do IPTU
9.12.6 Comparação entre ITR e IPTU
9.12.7 Direito sumular

9.12.7.1 Súmulas do STF em matéria de IPTU
9.12.7.2 Súmulas do STJ em matéria de IPTU
9.13 Imposto sobre a Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis (ITBI ou ITIV)
9.13.1 Regime geral
9.13.2 Fato gerador
9.13.3 Não ocorrência do fato gerador
9.13.4 Contribuinte
9.13.5 Base de cálculo
9.13.6 Alíquota
9.13.7 A questão da incidência sobre compromisso irretratável de compra e venda
9.13.8 Doação onerosa paga ITBI ou ITCMD?
9.13.9 Direito sumular
9.13.9.1 Súmulas do STF em matéria de ITBI
9.14 Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS ou ISSQN)
9.14.1 Regime geral
9.14.2 O papel da lei complementar federal em matéria de ISS
9.14.3 Fato gerador
9.14.4 Contribuinte
9.14.5 Não ocorrência do fato gerador
9.14.5.1 O caso do serviço de locação de bens móveis
9.14.6 Base de cálculo
9.14.7 Alíquotas
9.14.7.1 Lei Complementar n. 157/2016 e improbidade administrativa
9.14.7.2 Benefício da alíquota fixa
9.14.8 Direito sumular
9.14.8.1 Súmula Vinculante n. 31
9.14.8.2 Súmula do STF em matéria de ISS

9.14.8.3 Súmulas do STJ em matéria de ISS
9.15 Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins)
9.15.1 Regime geral
9.15.2 Diferentes regimes da Cofins
9.15.3 Direito sumular
9.16 PIS/Pasep
9.16.1 Direito sumular
9.17 Quadro sinótico
9.18 Questões
Gabarito
10 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E FATO GERADOR
10.1 Para que serve estudar hipótese de incidência e fato gerador?
10.2 Hipótese de incidência ou regra-matriz de incidência?
10.3 Conceito de hipótese de incidência e a dualidade hipótese de incidência-fato gerador
10.4 Utilidade da hipótese de incidência
10.5 Diferença entre hipótese de incidência e fato gerador
10.6 Aspectos ou critérios da hipótese de incidência
10.6.1 Aspecto temporal
10.6.2 Aspecto territorial ou espacial
10.6.3 Aspecto material
10.6.4 Aspecto pessoal
10.6.5 Aspecto quantitativo
10.6.5.1 Base de cálculo e base calculada
10.6.5.2 Alíquota
10.7 Fato gerador
10.7.1 Art. 4º do CTN
10.7.2 Momento da ocorrência do fato gerador. Negócios condicionais

10.7.3 Autossuficiência do fato gerador

10.7.4 Emenda Constitucional n. 3/93 e fato gerador presumido: análise crítica

10.8 Quadro comparativo entre hipótese de incidência e fato gerador

10.9 Quadro sinótico

10.10 Questões

Gabarito

11 CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

11.1 Normas gerais de Direito Tributário no Código Tributário Nacional

11.2 Conceito de “legislação tributária”

11.2.1 Quadro esquemático do conceito de legislação tributária

11.2.2 Quadro comparativo entre os conceitos de “legislação tributária” e “lei tributária” no CTN

11.3 Leis, tratados, convenções internacionais e decretos

11.4 Normas complementares

11.5 Vigência da lei tributária

11.6 Vigência das normas complementares

11.6.1 A controvérsia em torno do art. 104 do CTN

11.7 Aplicação da lei tributária

11.8 Interpretação e integração da legislação tributária

11.9 Princípios hermenêuticos do Direito Tributário

11.10 Regras para integração de leis tributárias

11.11 Princípios gerais, institutos e conceitos do Direito Privado

11.12 Quadro sinótico

11.13 Questões

Gabarito

12 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

12.1 Nascimento da obrigação tributária. Irrelevância da vontade do sujeito passivo

12.2 Acepções e conceito de obrigação tributária
12.3 Obrigação tributária principal e obrigação tributária acessória
12.3.1 A independência da obrigação acessória
12.3.2 Quadro comparativo entre obrigação principal e acessória
12.4 Técnica de nascimento da obrigação tributária
12.5 Aspecto pessoal da hipótese de incidência
12.6 Contribuintes de fato e de direito
12.6.1 Princípio da repercussão
12.7 Solidariedade no Direito Tributário
12.8 Responsável tributário
12.9 O Estado no polo passivo da obrigação tributária. Execução fiscal contra o Fisco
12.10 Domicílio tributário. Natureza quesível ou *querable* da obrigação tributária
12.11 Eleição e recusa do domicílio tributário
12.12 Domicílio das pessoas físicas
12.13 Domicílio das pessoas jurídicas de direito privado
12.14 Domicílio das pessoas jurídicas de direito público
12.15 Elisão, evasão e elusão fiscal
12.15.1 Crime de sonegação
12.16 Norma antielisiva no Direito Tributário Brasileiro
12.17 Teoria da interpretação econômica do Direito Tributário
12.18 Teoria do abuso das formas
12.19 Quadro sinótico
12.20 Questões
Gabarito

13 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

13.1 Conceito de responsável tributário

13.1.1 Responsável tributário é o sujeito passivo que não se enquadra na condição de contribuinte

13.1.2 Responsável tributário deve ser alguém obrigatoriamente vinculado ao fato gerador

13.1.3 Responsável tributário tem sua obrigação decorrente de expressa disposição legal

13.2 Quadro sinótico comparativo entre contribuinte e responsável tributário

13.3 Por que a legislação estabelece casos de responsabilidade tributária?

13.4 O responsável tributário como um coletor de impostos

13.5 Responsável ou sujeito passivo indireto

13.6 Tipos de responsabilidade tributária

13.6.1 Sujeição passiva indireta originária ou por substituição. Substituição tributária

13.6.1.1 Substituição tributária progressiva (“para a frente”) e regressiva (diferimento)

13.6.2 Sujeição passiva indireta derivada ou por transferência

13.6.3 Responsabilidade dos sucessores

13.6.4 Responsabilidade no trespasse

13.6.5 Trespasse sem assunção do passivo tributário

13.7 Responsabilidade de terceiros

13.8 Desconsideração da personalidade jurídica do CTN

13.9 Responsabilidade por infrações

13.10 Denúncia espontânea

13.11 Quadro sinótico

13.12 Questões

Gabarito

14 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

14.1 Noção geral

14.2 Natureza jurídica do lançamento tributário

14.3 Conceito de lançamento tributário
14.4 Finalidades do lançamento
14.5 Modalidades de lançamento
14.6 Lançamento misto ou por declaração
14.7 Lançamento direto ou de ofício
14.8 Hipóteses de revisão do lançamento de ofício
14.9 Autolançamento ou lançamento por homologação
14.10 Quadro sinótico
14.11 Questões
Gabarito

15 CRÉDITO TRIBUTÁRIO

15.1 Conceito, constituição e regime geral
15.2 Suspensão, extinção e exclusão do crédito
15.2.1 Necessidade de reserva legal
15.2.2 Quadro comparativo
15.3 Causas de suspensão do crédito tributário
15.3.1 Moratória
15.3.1.1 Moratória geral
15.3.1.2 Requisitos para moratória individual
15.3.1.3 Requisitos da lei que concede a moratória
15.3.1.4 Abrangência da moratória
15.3.1.5 “Revogação” do benefício
15.3.2 Depósito do montante integral
15.3.3 Reclamações e recursos administrativos
15.3.4 Medida liminar em mandado de segurança
15.3.5 Medida liminar ou tutela antecipada nas demais ações
15.3.6 Parcelamento
15.4 Causas de extinção do crédito tributário

15.4.1 Pagamento: lugar, tempo, juros e meios
15.4.1.1 Imputação do pagamento
15.4.1.2 Pagamento indevido
15.4.1.3 Meios para obter restituição
15.4.1.4 Contagem do prazo para restituição
15.4.2 Compensação
15.4.3 Transação
15.4.4 Remissão
15.4.5 Decadência ou caducidade
15.4.5.1 O fim da regra dos “cinco mais cinco”
15.4.6 Prescrição
15.4.6.1 Termo inicial do prazo
15.4.6.2 Termo final da prescrição
15.4.6.3 Causas de interrupção da prescrição
15.4.6.4 Causas de suspensão da prescrição
15.4.6.5 Prescrição intercorrente
15.4.7 Conversão do depósito em renda
15.4.8 Pagamento antecipado e homologação do lançamento
15.4.9 Consignação em pagamento
15.4.10 Decisão administrativa irreformável
15.4.11 Decisão judicial passada em julgado
15.4.12 Dação em pagamento
15.4.13 Criação de outros meios de extinção do crédito
15.5 Causas de exclusão do crédito tributário
15.5.1 Isenção
15.5.1.1 Anterioridade e isenção
15.5.1.2 Isenção autonômica e isenção heterônoma
15.5.1.3 Art. 178 do CTN

15.5.1.4 Alcance material da isenção
15.5.1.5 Outorga da isenção no caso concreto
15.5.2 Anistia
15.6 Garantias e privilégios do crédito tributário
15.6.1 Preferências do crédito tributário
15.6.2 Concurso entre Fiscos
15.7 Quadro sinótico
15.8 Questões
Gabarito

16 ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

16.1 Conceito de “Administração Tributária”
16.2 Normas de fiscalização tributária
16.2.1 Cooperação fiscalizatória entre as Fazendas
16.2.2 Auxílio de força pública
16.2.3 Princípio da instranscendência e pendência no CAUC
16.3 Dívida ativa e CDA
16.3.1 Efeitos da inscrição na dívida ativa
16.3.2 Substituição da CDA
16.3.3 Duplo papel desempenhado pela CDA
16.3.4 Regras sobre inscrição da dívida ativa e CDA na Lei de Execuções Fiscais (Lei n. 6.830/80)
16.3.5 Protesto da CDA
16.4 Certidões tributárias
16.4.1 Certidão negativa
16.4.2 Certidão positiva
16.4.3 Certidão positiva com efeitos de negativa
16.4.4 Rejeição do pedido de certidão
16.5 Disposições finais e transitórias do CTN

16.6 Quadro sinótico

16.7 Questões

Gabarito

17 PROCESSO TRIBUTÁRIO

17.1 Conceito

17.2 Âmbitos da prática tributária

17.3 Processo administrativo fiscal

17.4 Processo judicial tributário

- 17.4.1 Ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária
- 17.4.2 Ação anulatória de débito fiscal
  - 17.4.2.1 O Fisco devedor, automática suspensão da exigibilidade e certidão tributária
  - 17.4.2.2 Direito sumular sobre ação anulatória
    - 17.4.2.2.1 Súmula do TRF sobre ação anulatória
- 17.4.3 Mandado de segurança individual
  - 17.4.3.1 “Sintonia fina” entre o mandado de segurança e as ações de rito ordinário
  - 17.4.3.2 Direito sumular sobre mandado de segurança
    - 17.4.3.2.1 Súmulas do STF sobre mandado de segurança
    - 17.4.3.2.2 Súmulas do STJ sobre mandado de segurança
    - 17.4.3.2.3 Súmulas do TFR sobre mandado de segurança
- 17.4.4 Mandado de segurança coletivo
- 17.4.5 Ação cautelar
- 17.4.6 Ação de repetição de indébito
  - 17.4.6.1 Direito sumular sobre ação de repetição de indébito
    - 17.4.6.1.1 Súmulas do STJ sobre ação de repetição de indébito
    - 17.4.6.1.2 Súmula do STF sobre ação de repetição de indébito
- 17.4.7 Ação declaratória cumulada com repetição de indébito

17.4.8 Ação de consignação em pagamento
17.5 Ações de defesa da Fazenda Pública em juízo
17.5.1 Cautelar fiscal
17.6 Lei de execução fiscal
17.6.1 Natureza jurídica
17.6.2 Objeto da execução fiscal
17.6.3 Polo ativo
17.6.4 Polo passivo
17.6.5 Título executivo
17.6.6 Competência
17.6.7 Petição inicial
17.6.8 Garantia do juízo
17.6.8.1 Embargos admitidos com garantia parcial
17.6.9 Penhora. Penhora *on-line*
17.6.10 Embargos à execução
17.6.10.1 Efeito suspensivo automático nos embargos
17.6.11 Exceção de pré-executividade
17.6.12 Impugnação aos embargos
17.6.13 Prescrição intercorrente
17.6.14 Direito sumular sobre execução fiscal
17.6.14.1 Súmula do STF sobre execução fiscal
17.6.14.2 Súmulas do STJ sobre execução fiscal
17.6.14.3 Súmulas do TFR sobre execução fiscal
17.6.14.4 Súmulas gerais do STJ sobre processo tributário
17.7 Quadro sinótico
17.8 Questões
Gabarito
Bibliografia

NOTA DO AUTOR À 4ª EDIÇÃO

O ano de 2017 foi especialmente importante para ampliar a aceitação no nosso *Manual de Direito Tributário* entre os operadores do Direito.

Pudemos notar seu uso crescente agora também por alunos nos cursos de graduação.

Agradeço especialmente aos amigos professores que vêm ajudando na divulgação do livro. Muito obrigado.

Inseri diversas informações, entre atualizações legislativas e jurisprudenciais, novas questões de concursos, tópicos adicionais, assuntos atuais e novidades doutrinárias.

A nova edição reflete também melhorias acrescentadas como fruto da minha vivência na Universidade de Coimbra, durante os trabalhos do programa de Pós-Doutoramento. Venho pesquisando os pontos de contato entre o Direito Público e a teoria dos Direitos Humanos. Registro aqui meu agradecimento especial a todos os professores e colegas do *Ius Gentium Coninbrigae – Human Rights Centre* da Universidade de Coimbra pela oportunidade.

Peço que continuem mandando sugestões e críticas para aperfeiçoamento do nosso *Manual*.

Sucesso e bons estudos.

Forte abraço e muito obrigado,

Alexandre Mazza
Instagram: @professormazza
Twitter: @professormazza
Periscope: @professormazza
Facebook: Professor Mazza

NOTA DO AUTOR À 1ª EDIÇÃO

"ESTUDANDO O DIREITO TRIBUTÁRIO EM QUATRO PLANOS"

Em 2015 completo dezesseis anos ininterruptos dando aulas de Direito Tributário para turmas de Concursos Públicos, Pós-Graduação e Exame de Ordem, especialmente na Rede de Ensino LFG.

Minha paixão pela matéria despertou na graduação. Tive o privilégio na PUC/SP de ser aluno de ícones como Roque Antonio Carrazza, Paulo de Barros Carvalho e Elizabeth Carrazza. Todos nós da Escola Paulista de Direito somos discípulos do inigualável mestre Geraldo Ataliba.

Fiz o mestrado e doutorado em Direito Administrativo, mas sempre combinando créditos com Tributário. Poucos meses depois de formado, dava aulas de Administrativo e Tributário, sempre das duas disciplinas. E assim tem sido durante esses dezesseis anos.

O contato permanente com o Direito Administrativo favorece uma visão mais completa do Tributário. São ramos coligados. É virtualmente impossível compreender a atividade fiscal sem articular adequadamente inúmeros institutos integrantes do regime jurídico-administrativo. Basta lembrar que o Fisco é parte da Administração Pública. Lançamento tributário é ato administrativo. Ação anulatória visa promover judicialmente a extinção de decisão administrativa inválida. A atividade de cobrar tributos é manifestação da função administrativa. Os recursos contra exigência tributária são recursos administrativos. Taxas são cobradas para remunerar tarefas da Administração, a saber: serviço público ou poder de polícia. Contribuições de melhoria pressupõem a realização de uma obra pública (função administrativa). Entre tantos outros exemplos.

É essa visão integrada dos ramos coirmãos, o Tributário e o Administrativo, que o querido leitor poderá experimentar desde as primeiras linhas do presente livro.

Alguém poderia perguntar: por que lançar mais um livro de Direito Tributário se já existem tantos disponíveis no mercado editorial?

Este é um livro diferente!

A enorme acolhida que meu *Manual de Direito Administrativo* recebeu e, ao mesmo tempo, os incessantes pedidos de leitores para que eu fizesse um livro parecido, mas agora de Direito Tributário, me animaram a ir além!

Durante quatro anos pesquisei a opinião de alunos, seguidores nas redes sociais, leitores, concurseiros e profissionais da área sobre como seria um "livro ideal" em Tributário. E mais: estudei as provas dos concursos públicos mais exigentes do País.

O resultado surpreendeu. O Direito Tributário, ao contrário de outros ramos, é abordado pelas bancas em pelo menos três planos distintos: a) doutrina; b) legislação; c) jurisprudência.

Mas, dependendo da prova que o candidato prestar, é preciso inserir ainda, assim como fiz no meu *Manual de Direito Administrativo*, um quarto plano: a opinião da banca examinadora.

É isso!

O meu *Manual*, por mais trabalho que desse, precisaria apresentar ao leitor **o Direito Tributário em quatro planos diferentes:**

a) doutrina;

b) legislação;

c) jurisprudência;

d) visão das bancas.

É exatamente a proposta do meu livro, querido leitor.

Trata-se de obra com ênfase na preparação para provas e concursos públicos, embora possa perfeitamente ser usada na graduação e pós-graduação, ou mesmo por profissionais do Direito.

O conteúdo integra de forma inovadora doutrina, legislação, jurisprudência e questões de prova.

DOUTRINA: O texto é apresentado em linguagem direta e objetiva, sem rodeios, como sempre fiz em sala de aula. Uso o destaque para salientar as informações mais importantes criando um segundo nível, que facilita o acesso rápido às chaves para assimilação da matéria.

LEGISLAÇÃO: As provas de Tributário, com surpreendente frequência, perguntam a letra da lei. Como se sabe, a legislação tributária no Brasil é caótica e pouco conhecida. Assim, visando facilitar o estudo, utilizo a técnica de transcrever o texto normativo, sem alteração ou comentários. Com isso, evito que o leitor abandone o livro para pesquisar em outra fonte. Bem mais prático e eficiente.

JURISPRUDÊNCIA: Como grande diferencial deste *Manual*, incorporei no texto todos os informativos recentes do STF e do STJ sobre tributação. Ao final de muitos temas organizei o "Direito Sumular" transcrevendo as súmulas do

STF, STJ e TFR pertinentes. Dificilmente alguma questão de prova versando sobre jurisprudência tributária não estará abordada neste livro.

VISÃO DAS BANCAS: Do mesmo modo como fiz no meu *Manual de Direito Administrativo*, inseri questões de prova em balões junto ao texto permitindo que o leitor saiba exatamente como aquele ponto cai no seu concurso. Além disso, ao final de cada capítulo incluí uma seleção de questões com o objetivo de testar o conhecimento e ampliar a visão de como os temas são perguntados pelas diferentes bancas.

Meu querido leitor, gostaria que você soubesse que este livro é "nosso". Foi feito para você!

Sinta-se à vontade para fazer sugestões, críticas, propor mudanças, novos temas. Mas principalmente: se encontrar alguma pergunta de prova que "nosso livro" não ajudou a responder, por favor me avise.

Eu quero, de coração, que este *Manual* atenda ao seu maior objetivo: tratar, com clareza e objetividade, de todas as questões sobre Direito Tributário abordadas nas provas e concursos públicos mais concorridos do Brasil!

E, para isso, conto com a sua ajuda, hein?

Forte abraço e SUCESSO!

Alexandre Mazza
Instagram: @professormazza
Twitter: @professormazza
Facebook: Alexandre Mazza Revisões

1

NOÇÕES GERAIS

1.1 CONCEITO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Convém iniciar o estudo de um ramo jurídico pela análise do seu conceito.

Existe **divergência** na doutrina **quanto ao conceito** de Direito Tributário. Embora haja pontos de contato entre as diversas conceituações, cada autor escolhe certos elementos que considera mais significativos para chegar ao conceito, como se pode notar nos exemplos abaixo:

Segundo a lição clássica de **Rubens Gomes de Souza**, um dos precursores da ciência tributária no Brasil, "Direito Tributário é o ramo do direito público que rege as relações jurídicas entre o Estado e os particulares, decorrentes da **atividade financeira** do Estado no que se refere à **obtenção de receitas** que correspondam ao conceito de tributos"[1].

Para **Hugo de Brito Machado**, defensor de uma concepção mais garantista, "é o ramo do Direito que se ocupa das relações entre o Fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, **limitando o poder de tributar** e **protegendo o cidadão** contra os abusos desse poder"[2].

Ricardo Lobo Torres, por sua vez, adota uma conceituação objetivo-funcional voltada para as atividades estatais que são objeto do ramo. "Direito Tributário é o conjunto de normas e princípios que regulam a atividade financeira relacionada com a **instituição e cobrança de tributos**: impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios"[3].

> Esaf: A prova de Técnico do Tesouro Nacional 1997 considerou ERRADA a afirmativa: "Tributo é gênero de que são espécies o imposto, a taxa, a contribuição de melhoria e o preço de serviços públicos".

De acordo com **Paulo de Barros Carvalho** "direito tributário positivo é o **ramo didaticamente autônomo** do direito, integrado pelo conjunto de proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos"[4].

PGE/GO: A prova da Procuradoria do Estado/GO 2000 considerou CORRETA a afirmativa: “No ordenamento jurídico nacional, identifica-se o Direito Tributário positivo como ramo didaticamente autônomo, porque integra conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondem à instituição e arrecadação de tributos”.

Para finalizar o rol de conceitos que selecionamos, a formulação bastante sintética de **Luciano Amaro**: “o Direito Tributário é a **disciplina jurídica dos tributos**”[5].

1.1.1 Considerações sobre os núcleos conceituais

A análise dos conceitos acima apresentados permite identificar alguns elementos fundamentais, isto é, núcleos conceituais que são úteis para formar uma compreensão mais detalhada do que é o Direito Tributário:

a) “atividade financeira para obtenção de receitas”: o Direito Tributário estuda a disciplina normativa de atividades estatais cuja finalidade precípua é a captação de recursos (receita) para custeio do Estado. Por essa razão, as regras tributárias aproximam-se da fronteira com o Direito Financeiro, ramo do direito público voltado à análise do regime jurídico das receitas e despesas do Estado. **Quando o dinheiro do contribuinte ingressa nos cofres públicos, termina o Direito Tributário e começa o Direito Financeiro**;

FCC: A prova da PGE/SP considerou ERRADA a afirmativa: “Direito tributário é o conjunto de normas que regula o destino dos valores arrecadados a título de tributo dentro da máquina do Estado”.

b) “limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão”: o papel fundamental desempenhado pelo Direito Tributário é o de regrar as atividades fiscais, estabelecendo restrições ao poder de cobrar tributos como forma de proteger os direitos do contribuinte. Assim, o Direito Tributário apresenta-se ao mesmo tempo como limitador do poder tributante e garantidor dos direitos do contribuinte;

c) “instituição e cobrança de tributos”: o objeto do Direito Tributário é a disciplina jurídica de três atividades estatais interligadas, a saber: 1) a instituição de tributos; 2) a cobrança de tributos; e 3) a fiscalização do pagamento tributos;

d) “ramo didaticamente autônomo”: **o Direito** em si, considerado como o conjunto de regras impostas pelo Estado para disciplina coercitiva de condutas sociais, **é uno e indivisível**. Porém, com o objetivo de facilitar seu estudo o Direito foi pedagogicamente dividido em ramos autônomos. **Não é uma autonomia científica, mas meramente didática** na medida em que as fronteiras entre o Direito Tributário e os demais ramos são definidas segundo critérios de

simples conveniência para melhor compreensão do ordenamento;

Cejur: A prova de Procurador do Estado/GO 2000 considerou CORRETA a afirmativa: “No ordenamento jurídico nacional, identifica-se o Direito Tributário positivo como ramo didaticamente autônomo, porque integra o conjunto de proposições jurídico-normativas que correspondem à instituição e arrecadação de tributos”.

e) “disciplina jurídica de tributos”: conforme dito, o Direito Tributário constitui um ramo jurídico integralmente construído em torno de um único instituto: o tributo.

1.1.2 Nosso conceito

A partir das considerações feitas no item anterior é possível pensar em um conceito sintético de Direito Tributário apropriado para utilização em provas e concursos públicos: **Direito Tributário é o ramo do direito público que estuda[6] princípios e normas disciplinadores do exercício das atividades de instituição, cobrança e fiscalização de tributos.**

No conceito apresentado destacam-se três partes fundamentais:

a) “ramo do direito público”: o Direito Tributário é classificado como ramo do direito público[STJ] por estudar atividades estatais;

STJ: “O Direito Tributário, um dos ramos do Direito Público, tem por finalidade precípua o interesse público, segundo o qual ao Estado é dado o direito-dever de arrecadar tributos, com o objetivo de obter receitas para garantia do bem estar social” – REsp 1233721 PR, j. 1º-3-2011 – 2ª T., Voto do rel. Min. Humberto Martins.

b) “estuda princípios e normas”: significa dizer que existem dois tipos de regras jurídicas pertencentes ao Direito Tributário: 1) princípios: regras gerais que veiculam valores essenciais do sistema jurídico; 2) normas: regras específicas que disciplinam comportamentos determinados;

c) “disciplinadores do exercício das atividades de instituição, cobrança e fiscalização de tributos”: essas são as três atividades estatais que compõem campo específico de interesse do Direito Tributário.

FCC: A prova da PGE/SP considerou CORRETA a afirmativa: “Direito tributário é o conjunto de normas que regula o comportamento das pessoas de levar dinheiro aos cofres públicos”.

1.2 TAXONOMIA OU NATUREZA JURÍDICA

Taxonomia é a definição da natureza jurídica de determinado instituto, ou seja, o processo técnico por meio do qual se investiga o enquadramento do objeto dentro das grandes categorias da ciência do direito.

Quanto a um ramo jurídico, definir sua taxonomia consiste precisamente em classificá-lo como pertencente ao Direito Privado ou ao Direito Público.

Os ramos do Direito Privado são aqueles voltados à disciplina jurídica das atividades de particulares, como o Direito Civil e o Direito Empresarial.

Já os ramos de Direito Público dirigem-se à regulação das atuações estatais, como ocorre com o Direito Constitucional, o Direito Administrativo, o Direito Penal, o Direito Processual Civil, entre tantos outros.

Diante dessa dicotomia fundamental é inegável que o Direito Tributário classifica-se como **ramo do direito público** na medida em que as três atividades que pertencem ao seu objeto de estudos (criação, cobrança e fiscalização de tributos) são atividades que o ordenamento jurídico brasileiro define como próprias do Estado.

E mais, por estabelecer uma disciplina de natureza substancial, e não adjetiva ou formal, o Direito Tributário é ramo de **direito material**.

Além disso, de acordo com a doutrina de Bernardo Ribeiro de Moraes, o Direito Tributário apresenta-se também como um "ordenamento de **direito obrigacional**"[7], vez que se estrutura a partir da ideia de uma relação jurídica obrigacional ligando o Fisco e o **contribuinte**.

Vunesp: A prova da Magistratura/SP 2009 considerou ERRADA a assertiva: "O Direito Tributário não se caracteriza como um ordenamento obrigacional e comum".

Cespe: A prova de Analista do TRE/PE 2017 considerou ERRADA a afirmação: "O tributo constitui direito real do Estado perante o contribuinte".

Cabe registrar, ao final, que a jurisprudência pátria frequentemente refere-se ao Direito Tributário como um **direito comum** (EI 129810 TJ/SC), no sentido de ser um ramo aplicável à generalidade das pessoas, e não um ramo especial ou excepcional[8].

Portanto, pode-se falar em uma **quádrupla natureza jurídica** do Direito Tributário: a) direito público; b) direito material; c) direito obrigacional[STF]; d) direito comum.

STF: “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.” – ADIn 447, rel. Min. Octavio Gallotti, voto do Min. Carlos Velloso, j. 5-6-1991, Plenário, *DJ* 5-3-1993.

1.3 DENOMINAÇÃO DO RAMO

Na doutrina nacional e estrangeira é possível encontrar diversas nomenclaturas utilizadas para designar o ramo jurídico voltado ao estudo das atividades jurídico-tributárias, tais como: “Direito Fiscal”, “Legislação Tributária”, “Legislação Fiscal”, “Direito do Imposto”, “Direito Impositivo”, “*Tax Law*”, “Direito Financeiro” e “Direito Tributário”.

Direito fiscal: sob influência do francês “droit fiscal” e do inglês “fiscal law”[9], a nomenclatura “direito fiscal” já foi utilizada por autores clássicos como sinônimo de direito tributário, mas carrega o inconveniente de enfatizar a pessoa do fisco, isto é, destacando o papel do Estado tributante em desfavor da figura do contribuinte. No Brasil, o simples fato de termos um Código Tributário Nacional justifica a preferência pelo nome direito tributário, cuja utilização encontra também ampla acolhida no atual Texto Constitucional (por exemplo: Art. 24. “Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I – direito tributário”). É certo, porém, que a denominação “direito fiscal” ainda goza de relativo prestígio no direito estrangeiro.

Legislação tributária: trata-se de expressão de alcance mais reduzido[10], significando o conjunto de regras formais disciplinadoras da atuação do fisco. Assim, não parece apropriada para designar o ramo jurídico-tributário.

Legislação fiscal: É expressão sinônima de “legislação tributária” e, por isso, igualmente imprópria para denominar o direito tributário.

Direito do imposto (*steuerrecht*): nome comumente utilizado por autores alemães e suíços[11], pressupõe sistemas jurídicos com uma única espécie tributária. Como o ordenamento brasileiro prevê cinco tipos de tributos (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais), o emprego da terminologia “direito do imposto” seria

inapropriado para designar a totalidade das espécies tributárias existentes entre nós.

Direito impositivo: denominação criada pelo espanhol Otero Castello[12], tem o inconveniente de mostrar-se uma expressão redundante uma vez que todos os ramos do direito têm caráter impositivo.

***Tax law*:** nome do Direito Tributário na Inglaterra e nos Estados Unidos.

Direito financeiro: muitos autores clássicos consideravam que a expressão "direito financeiro" poderia ser utilizada como sinônimo de "direito tributário". Atualmente, entretanto, trata-se de dois nomes que designam ramos jurídicos inconfundíveis. A própria Constituição Federal de 1988 de forma clara distingue os referidos ramos, como, por exemplo, no art. 24, I, ao atribuir as competências para legislar sobre Direito Tributário e Direito Financeiro. A diferenciação entre os dois ramos jurídicos será objeto de item específico neste Capítulo 1.

Direito tributário: é indubitavelmente a nomenclatura preferida entre os doutrinadores pátrios, além de estar difundida por toda nossa jurisprudência e ter sido amplamente adotada pelo legislador em milhares de diplomas normativos nacionais. Como dito anteriormente, o simples fato de termos um "Código Tributário Nacional" é suficiente para explicar a universal aceitação do nome "direito tributário" entre nós, legitimada inclusive por seu emprego no Texto Constitucional.

Portanto, em provas e concursos públicos não tenha dúvida: use somente "Direito Tributário".

1.4 FINALIDADES DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Ao contrário do tributo, cuja razão de existir é propiciar a obtenção de recursos financeiros para custeio do Estado, a finalidade do Direito Tributário é **delimitar o poder de tributar** evitando abusos no exercício das atividades do Fisco em prejuízo dos contribuintes[13-14].

FCC: A prova da Magistratura/PE de 2015 considerou CORRETA a assertiva: "A tributação tem por papel determinar qual proporção dos recursos da sociedade ficará sob o controle do governo para ser gasta de acordo com algum procedimento de decisão coletiva, e qual proporção será deixada, na qualidade de propriedade pessoal, sob o arbítrio de particulares".

1.4.1 Características do sistema tributário e "tributação ótima"

De acordo com as lições de Luís Eduardo Schoueri, além da função imediata

arrecadadora, um bom sistema tributário deve ter as seguintes **características**[15]:

a) eficiência econômica: não interferência na alocação econômica de recursos;

b) simplicidade administrativa: gestão fácil e pouco custosa do sistema;

c) flexibilidade: capacidade de reação de modo apropriado a mudanças econômicas;

d) responsabilidade política: garantia de transparência;

e) equidade: respeito às diferenças individuais.

Nesse sentido, o autor relaciona tais características com a **teoria da tributação ótima**, segundo a qual o sistema tributário deve permitir ao governo arrecadar a receita necessária e, ao mesmo tempo, atingir objetivos distributivos, com a menor perda possível de eficiência econômica[16].

1.5 CONCEITO DE "ESTADO FISCAL"

FCC: A prova da Magistratura/PE de 2015 considerou ERRADA a assertiva: "Coaduna-se com o texto da Constituição Federal de 1988 a ideia de que a arrecadação de receitas é a finalidade última do Direito Tributário, devendo ser este o parâmetro a ser utilizado pelo legislador ou pelo intérprete para verificar a concordância de determinada norma tributária com o postulado da proporcionalidade".

Na história da formação do Estado moderno, o denominado "Estado Fiscal" ou "Estado Tributário" sucedeu o chamado Estado Patrimonial (século XVI), caracterizado por gerar sua própria riqueza, e posteriormente substituiu também o Estado de Polícia (século XVII), este último marcado pela ação intervencionista sobre a economia[17].

O Estado Fiscal, nascido a partir do século XVIII e cujo modelo hoje evoluiu para o "Estado Social Fiscal", tem como característica fundamental ser **financiado essencialmente por meio de tributos**, ou seja, **os particulares são a fonte originária da riqueza**, e não o próprio Estado[18].

1.6 ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO

Para que o Estado Social Fiscal possa cumprir adequadamente todos os deveres impostos pela Constituição e pelas leis, ele necessita de recursos financeiros provenientes de diversas fontes.

Dá-se o nome de **atividade financeira** do Estado ao **conjunto de ações para obtenção de receitas e realização dos gastos** visando atender às necessidades públicas[19]. Direito Financeiro é o ramo do direito público que estuda a disciplina jurídica dessa atividade financeira.

FCC: A prova de Técnico de Controle Externo do TCE/GO 2010 considerou CORRETA a afirmativa: “A atividade financeira do Estado tem como característica a instrumentalidade, porque arrecadação não é a finalidade do Estado, mas o meio para atingir seus objetivos”.

Segundo o Direito Financeiro, denomina-se “**entrada**” **qualquer disponibilização**, mesmo que provisória, de dinheiro nos cofres públicos. É o caso, por exemplo, dos valores obtidos por meio de um empréstimo. Já as “**receitas**” são **ingressos definitivos** de recursos nos cofres públicos. Exemplo: valores arrecadados com a cobrança de impostos.

FGV: A prova de Auditor do TCM/RJ 2008 considerou CORRETA a afirmativa: “Atualmente, segundo a doutrina moderna, ingresso e receita são expressões sinônimas”.

O tema das entradas e receitas é disciplinado pela Lei n. 4.320/64, que estabelece normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

As **receitas públicas** podem ser **de dois tipos:**

a) receitas originárias: aquelas que decorrem da exploração do **próprio patrimônio do Estado**, com regime de **Direito Privado**. Exemplo: recursos provenientes de alugueres, depósitos, fianças e cauções;

b) receitas derivadas: aquelas **originadas do patrimônio e da riqueza dos particulares**, tendo regime de direito público. Exemplo: arrecadação proveniente do pagamento de multas e tributos.

Esaf: A prova de Analista Administrativo do TCU 2004 considerou CORRETA a afirmativa: “O tributo é uma receita derivada e compulsória”.

ATENÇÃO: O enquadramento dos tributos como receita derivada decorre de expressa previsão da Lei n. 4.320/64: “Art. 9º **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 específicas** exercidas por essas entidades”.

FCC: A prova de Procurador do TCE/AP 2010 considerou CORRETA a afirmativa: “A receita tributária se classifica, de acordo com a Lei n. 4.320/64, como receita derivada”.

Importante salientar que o art. 9º da Lei n. 4.320/64 apresenta o conceito de tributo **segundo a ótica do Direito Financeiro**, e não do Direito Tributário. É por essa razão que o referido conceito, se analisado do ponto de vista do Direito

Tributário, conteria duas imprecisões: a) admitir instituição de tributo por qualquer entidade de direito público (autarquias, por exemplo), quando na verdade somente pessoas federativas detêm competência para criar tributos; b) fazer referência à destinação como um elemento relevante para a conceituação de tributo, o que colide com a regra o art. 4º do CTN (“A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: II – a destinação legal do produto da sua arrecadação).

Vale lembrar que o conceito de tributo, para fins de Direito Tributário, consta do art. 3º do Código Tributário Nacional (“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”).

1.7 DIREITO TRIBUTÁRIO, DIREITO FINANCEIRO E CONCEITOS AFINS

São frequentes as confusões envolvendo os conceitos de Direito Tributário, Direito Financeiro, Direito Econômico, Ciência das Finanças, Política Fiscal e Política Tributária.

Adotando as lições de Hugo de Brito Machado sobre o tema[20], convém apresentar as diferenças entre os referidos conceitos.

Direito Tributário é o ramo do direito público, pertencente portanto ao **domínio da deontologia** ou do “dever-ser”, que estuda princípios e normas reguladoras das **atividades estatais de instituição, cobrança e fiscalização de tributos**. O objeto do Direito Tributário termina com o ingresso nos cofres públicos do dinheiro pago pelo contribuinte. Assim, o estudo da destinação do dinheiro arrecadado pelo fisco cabe ao Direito Financeiro.

Direito Financeiro é o ramo do direito público (**domínio deontológico**) que tem por objeto a disciplina jurídica das **atividades financeiras do Estado**, **excetuadas aquelas de natureza tributária**. A ressalva “excetuadas aquelas de natureza tributária” é relevante porque, na verdade, as atividades de criação, cobrança e fiscalização de tributos também são atividades financeiras do Estado, mas por pertencerem ao objeto específico do Direito Tributário foram suprimidas do domínio do Direito Financeiro[21]. De modo mais preciso, pode-se dizer que as atividades financeiras compreendidas no objeto do Direito Financeiro são **despesa pública, receita pública, crédito público e orçamento público**[22].

Cespe: A prova da Magistratura da 2ª Região 2009 considerou CORRETA a afirmativa: “A despesa, a receita, o orçamento e o crédito públicos são objeto de estudo do direito financeiro”.

Direito Econômico é o ramo do direito público que estuda a disciplina jurídica da **atividade econômica do Estado e dos particulares**, no que diz respeito à produção, distribuição, circulação e consumo de riquezas[23].

Ciência das Finanças ou Ciência das Finanças Públicas não é um ramo jurídico, mas uma ciência do “mundo do ser” (**domínio da ontologia**) voltada ao **conhecimento dos fatos**, e não das normas, que compõem a atividade financeira do Estado[24]. Enquanto o Direito Financeiro destina-se a disciplinar a atividade financeira do Estado, a Ciência das Finanças preocupa-se em compreender tal atividade.

A **Política Fiscal** são os planejamentos, decisões e medidas do governo a respeito do **conjunto de receitas e gastos públicos**.

Esaf: A prova de Analista de Finanças da CGU 2004 considerou CORRETA a afirmativa: “Para atingir os objetivos de política econômica, o governo dispõe de um conjunto de instrumentos. Entre eles estão a política fiscal, monetária e cambial. A política fiscal pode ser dividida em política tributária e política de gastos públicos”.

Já a **Política Tributária** diz respeito somente aos planejamentos, decisões e medidas do governo **em matéria de tributação**[25].

Por fim, dada a especial importância para as provas e concursos públicos convém apresentar um quadro comparativo apontando semelhanças e diferenças entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro.

	Direito Tributário	Direito Financeiro
taxonomia	ramo de direito público (domínio da deontologia)	ramo de direito público (domínio da deontologia)
objeto	disciplina normativa das atividades estatais de instituição, cobrança e fiscalização de tributos	disciplina normativa das atividades financeiras do Estado (despesa pública, receita pública e orçamento público)
competência legislativa	concorrente entre União, Estados e Distrito Federal (art. 24, I, da CF)	concorrente entre União, Estados e Distrito Federal (art. 24, I, da CF)
disciplina constitucional	arts. 145 a 156 e 195	arts. 163 a 169
lei fundamental	Lei n. 5.172/66 (Código Tributário Nacional)	Lei n. 4.320/64 (Estabelece normas gerais sobre Direito Financeiro)
conceito de tributo	"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" (art. 3º do CTN)	"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 específicas exercidas por essas entidades" (art. 9º da Lei n. 4.320/64)
dica especial	quando o dinheiro do contribuinte ingressa nos cofres públicos termina o campo de interesse do Direito Tributário	estuda a destinação do dinheiro arrecadado pelo fisco

1.8 AUTONOMIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Existe controvérsia doutrinária a respeito da questão que envolve a autonomia do Direito Tributário. O debate parte da constatação inegável de que **o Direito**, entendido como o conjunto de princípios e normas que formam o ordenamento jurídico-positivo, em si **é uno e indivisível**. Seu estudo compartimentado em ramos atende somente a conveniências de ordem didática.

Nesse sentido, para a **corrente majoritária** trata-se de simples **autonomia didática,** e não científica, em relação aos demais ramos jurídicos. É a posição sustentada por Paulo de Barros Carvalho, Hugo de Brito Machado e Alfredo Augusto Becker, entre outros. Esse ponto de vista é referendado por grande parte dos administrativistas, segundo os quais o Direito Tributário seria um mero capítulo do Direito Administrativo voltado a compreender as peculiaridades no exercício da função administrativa sobre as atividades de criação, cobrança e fiscalização de tributos.

TRF 1ª Região: A prova da Magistratura Federal 1ª Região 2005 considerou CORRETA a seguinte afirmativa: "A autonomia do Direito Tributário é didática, dogmática e estrutural".

Há quem defenda em **posição minoritária**, a existência, além da autonomia didática, de uma verdadeira **autonomia científica** do Direito Tributário[26]. A adoção desse ponto de vista significa reconhecer institutos, formas, técnicas e conceitos próprios do Direito Tributário.

Geraldo Ataliba, adotando **concepção** hoje **inaceitável**, defendia a tese de que o Direito Tributário seria um **sub-ramo do Direito Administrativo**, sem autonomia científica, apenas didática[27].

Independentemente da posição adotada, algumas considerações servem como premissas inquestionáveis para responder perguntas sobre o tema em provas e concursos públicos:

1) o Direito Tributário goza de autonomia didática frente aos demais ramos jurídicos;

2) a **autonomia do Direito Tributário é sempre relativa**[28], e não absoluta, na medida em que o ramo está interligado com diversas outras disciplinas jurídicas;

3) o Direito Tributário possui princípios específicos e normas próprias, tornando-o uma **disciplina especializada** em relação a outros ramos jurídicos.

1.9 RELAÇÃO COM OUTROS RAMOS DO DIREITO

O Direito Tributário tem autonomia didática e, para alguns, até autonomia científica em relação aos demais ramos jurídicos, possuindo princípios próprios e técnicas específicas para compreensão de seu objeto. Ocorre que, embora seja autônomo, o Direito Tributário tem diversos pontos de conexão com outras disciplinas jurídicas, conforme será visto a seguir.

Vunesp: A prova da Magistratura/SP 2009 considerou ERRADA a afirmativa: “O Direito Tributário tem plena independência em relação aos outros ramos do Direito”.

Direito Financeiro: o objeto específico do Direito Financeiro é o estudo da normatização das atividades financeiras do Estado[STF].

STF: “Esta Corte, em oportunidades anteriores, firmou o entendimento de que, embora os Estados-membros sejam incompetentes para fixar índices de correção monetária superiores aos fixados pela União para o mesmo fim, podem defini-los em patamares inferiores – incentivo fiscal. Precedentes. A competência dos Estados-membros para fixar índices de correção monetária de créditos fiscais é tema que também foi examinado por este Tribunal. A União e Estados-membros detêm competência legislativa concorrente para dispor sobre matéria financeira, nos termos do disposto no art. 24, I, da CB/1988. A legislação paulista é compatível com a Constituição de 1988, desde que o fator de correção adotado pelo Estado-membro seja igual ou inferior ao utilizado pela União. Pedido julgado parcialmente procedente para conferir interpretação conforme ao art. 113 da Lei n. 6.374/1989 do Estado de São Paulo, de modo que o valor da União Fiscal do Estado de São Paulo (UFESP) não exceda o valor do índice de correção dos tributos federais.” ADIn 442, rel. Min. Eros Grau, j. 14-4-2010, Plenário, *DJe* 28-5-2010.

E, conforme visto nos itens anteriores, as atuações do Fisco estão englobadas no conjunto das atividades financeiras desempenhadas pelo Estado. Assim, entende-se que a criação, cobrança e fiscalização de tributos são atividades materialmente financeiras mas que foram subtraídas do campo de interesse do Direito Financeiro para integrar, pelo processo de especialização, o objeto do Direito Tributário. Por essa razão, é comum até hoje no direito estrangeiro encontrar autores considerando sinônimas as expressões “direito tributário” e “direito financeiro”. Portanto, a conexão entre os dois ramos é bastante profunda. Inicialmente, é preciso lembrar que o tributo constitui a mais importante forma de receita pública, sendo classificado pelo Direito Financeiro como receita derivada. Já os empréstimos compulsórios, uma das espécies tributárias existentes em nosso ordenamento jurídico, são considerados, em termos jusfinanceiros, uma forma de entrada provisória de recursos nos cofres públicos. Cabe ao Direito Financeiro estudar também a destinação do dinheiro arrecadado pelo Fisco, sendo observadas inclusive as regras de repartição de receitas tributárias previstas nos arts. 157 e 158 da Constituição Federal[STF].

TRF 1ª Região: A prova da Magistratura Federal 1ª Região, 2005 considerou ERRADA a seguinte afirmativa: “A autonomia do Direito Tributário inexiste por ser um ramo do Direito Financeiro”.

STF: “Lei n. que institui incentivo fiscal para as empresas que contratarem apenados e egressos. Matéria de índole tributária e não orçamentária.” ADI 3.809, rel. Min. Eros Grau, j. 14-6-2007, Plenário, *DJ* 14-9-2007.

Direito Constitucional: a opção do constituinte de 1988 em dedicar um título

(título V) do Texto Maior à "tributação e orçamento" contribuiu decisivamente para aproximar o Direito Tributário e o Direito Constitucional. O capítulo que versa sobre o Sistema Tributário Nacional, abrangendo os arts. 145 a 162, implica a constitucionalização dos seguintes temas tributários: a) espécies de tributo (arts. 145, 148, 149 e 195); b) reserva de lei complementar (art. 146); c) competência tributária (arts. 147, 153, 155 e 156); d) princípios (art. 150); e) imunidades (art. 150, VI); f) tributação de guerra (arts. 148, I, e 154, II); g) regime do Simples Nacional (art. 146, parágrafo único). Além desses temas, o constituinte incluiu no Sistema Tributário Nacional as regras de repartição de receitas tributárias (arts. 157 e 158), tema que na verdade pertence ao objeto específico do Direito Financeiro.

PGE/GO: A prova da Procuradoria do Estado/GO 2000 considerou ERRADA a afirmativa: "No ordenamento jurídico nacional, identifica-se o Direito Tributário positivo como ramo do Direito Constitucional, porque depende da previsão da Carta Magna para sua existência".

Direito Administrativo: os pontos de contato entre o Direito Tributário e o Direito Administrativo são bastante numerosos. De início convém lembrar que muitos administrativistas consideram que o Direito Tributário seria um simples capítulo do Direito Administrativo, destituído de qualquer autonomia técnica ou científica. Exageros à parte, certo é que o Direito Administrativo empresta ao Direito Tributário uma importante base valorativa e principiológica. Especialmente porque, com exceção da criação do tributo que é função legislativa, todas as atividades desempenhadas pela Administração Tributária, ou Fisco, são manifestações da função administrativa, regidas portanto pelos princípios e regras do Direito Administrativo[STJ].

STJ: "Tanto o direito administrativo quanto o direito Tributário, sendo ramos do direito Público, externam-se por meio de atos administrativos de seus agentes públicos que sempre são pautados pelo Princípio da Legalidade. Em outras palavras, todo ato emanado de autoridade pública – fazendária ou administrativa –decorre de lei" – EDcl no REsp 1.123.995 – RS, Voto do rel. Min. Mauro Campbell Marques.

É por essa razão que a violação, por parte do Fisco, de princípios administrativos como legalidade, impessoalidade, segurança jurídica, publicidade, entre outros, gera a nulidade do comportamento da autoridade tributante. Importante relembrar que os atos praticados pelo Fisco, como o lançamento tributário por exemplo, são atos administrativos (art. 3º do CTN). Os processos instaurados no âmbito da autoridade tributária são processos

administrativos (art. 1º do Decreto n. 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal). Além do que, a estrutura organizacional e o quadro de pessoal componentes da Administração Tributária estão subordinados ao regramento do Direito Administrativo.

Interessante também é a utilização de tributação progressiva aliada ao instituto administrativo da desapropriação como mecanismo a serviço da Administração Pública para forçar o cumprimento da função social da propriedade. Isso ocorre na cobrança de ITR progressivo para desestimular latifúndios improdutivos (art. 153, § 4º, da CF) e também na hipótese de IPTU progressivo no tempo, sobre imóveis não edificados, não utilizados ou subutilizados (art. 182, § 4º, da CF).

Desse modo, é possível constatar que nenhum outro ramo guarda tanta relação com o Direito Tributário quanto o Direito Administrativo.

ATENÇÃO: Embora exista essa importante conexão entre as duas disciplinas jurídicas, é equivocado afirmar em provas e concursos que o Direito Tributário é um ramo dependente ou subordinado ao Direito Administrativo.

PGE/GO: A prova da Procuradoria do Estado/GO 2000 considerou ERRADA a afirmativa: "No ordenamento jurídico nacional, identifica-se o Direito Tributário positivo como ramo didaticamente dependente do Direito Administrativo, porque regula obrigatoriamente a ação do estado para a cobrança de tributos".

Direito Civil: a legislação tributária utiliza diversos institutos, conceitos e formas do Direito Civil. Quando, por exemplo, o legislador define como hipótese de incidência do IPTU "ser proprietário de imóvel predial e territorial urbano" os conceitos de "proprietário" e "imóvel" são conceitos provenientes do Direito Civil, que foram importados pela legislação tributária. Daí falar-se que o Direito Tributário é um "ramo de sobreposição" porque utiliza conceitos e institutos próprios de outros ramos. Embora o tema seja tratado nos itens seguintes deste capítulo, convém adiantar que, por força de expressa previsão no Código Tributário Nacional, o legislador tributário nunca poderá alterar o significado original de institutos, conceitos e formas importados do direito privado **(art. 110 do CTN)**.

PGE/GO: A prova da Procuradoria do Estado/GO 2000 considerou ERRADA a afirmativa: "No ordenamento jurídico nacional, identifica-se o Direito Tributário positivo como ramo complementar do Direito Civil, porque disciplina a previsão legal das hipóteses de cobrança compulsória de obrigação pecuniária".

FMP: A prova da PGE/AC 2017 considerou ERRADA a afirmação: “Em razão de sua especificidade, o direito tributário deve utilizar os conceitos de direito privado da forma que mais traga efetividade à tributação, desde que não fira direitos individuais”.

Direito Penal: as relações entre o Direito Penal e o Direito Tributário dizem respeito especialmente à existência dos chamados “crimes contra a ordem tributária”, tipificados na Lei n. 8.137/90, que revogou[29] a antiga Lei de Sonegação Fiscal (4.729/65). O crime mais importante definido na Lei n. 8.137/90 é o de “supressão ou redução de tributo” (art. 1º), semelhante ao antigo crime de sonegação.

Predomina o entendimento de que **o pagamento do tributo extingue a punibilidade** nos crimes contra a ordem tributária[30].

Direito Processual Penal: os ritos utilizados para apuração e julgamento dos crimes contra a ordem tributária pertencem ao campo específico de interesse do Direito Processual Penal, outro ramo do Direito Público com o qual o Direito Tributário tem uma relação de proximidade e colaboração.

Direito Empresarial: o Direito Tributário também possui pontos de conexão com temas afetos ao objeto do Direito Empresarial, especialmente no que diz respeito ao tema da responsabilidade tributária. Nessa seara vale mencionar a disciplina normativa, entre outros, dos seguintes assuntos que interligam os dois ramos jurídicos: a) responsabilidade tributária nas transformações empresariais (art. 132 do CTN); b) responsabilidade tributária no trespasse empresarial (art. 133 do CTN); c) desconsideração da personalidade jurídica para fins tributários (art. 135 do CTN).

Direito Processual Civil: conforme visto nos itens anteriores deste capítulo, o Direito Tributário é ramo de direito material por constituir-se em um regramento de natureza substancial. Cabe ao Direito Processual Civil definir as normas adjetivas (formais) a serem observadas quando a questão tributária material for levada a juízo pelo contribuinte ou pelo fisco. O Direito Processual Civil estabelece o devido processo legal para a cobrança judicial de tributos, bem como para a propositura de ações em defesa do contribuinte contra exigências tributárias indevidas. O rito ordinário previsto no Código de Processo Civil (arts. 282 a 475) é utilizado para a maioria das ações judiciais em prol do contribuinte, tais como: a) ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária; b) ação anulatória de débito fiscal; e c) ação de repetição de indébito. Tal rito foi nomeado, pelo NCPC, de comum, e está regulado pelos arts. 318 a 512. Os arts. 890 a 900 do CPC (arts. 538 a 549 do NCPC) disciplinam ainda a ação de

consignação em pagamento, bastante usada na defesa contra bitributação ilegal (art. 164 do CTN). Além dessas ações em prol do contribuinte, vale destacar ainda o importantíssimo mandado de segurança, disciplinado pela Lei n. 12.016/2009.

É o Direito Processual Civil que disciplina também as ações judiciais propostas pela fazenda pública contra o contribuinte, especialmente a execução fiscal (Lei n. 6.830/80) e a medida cautelar fiscal (Lei n. 8.397/92).

Direito Internacional Público: por fim, o Direito Tributário relaciona-se atualmente também com o Direito Internacional Público, pois é cada vez mais frequente a celebração de tratados e convenções internacionais versando sobre questões tributárias. A participação do Brasil no Mercosul tem criado novos desafios envolvendo tributação internacional, especialmente quanto ao equilibro da balança comercial nas importações e exportações.

1.10 OBJETO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Empregando a expressão "Direito Tributário" no sentido de ciência jurídica (direito-ciência) seu objeto é o conjunto de princípios e normas reguladores do exercício da atividade tributária exercida pelo Estado. Já, se utilizarmos o termo "Direito Tributário" na acepção de "direito-ordenamento", isto é, para fazer referência ao próprio conjunto de princípios e normas que disciplinam a atuação do Fisco, tem-se que o objeto do Direito Tributário são as três atividades que compõem o núcleo da função fiscal do Estado: a) instituição do tributo; b) cobrança do tributo; c) fiscalização do pagamento do tributo.

Assim, é possível falar em objeto imediato e objeto mediato do Direito Tributário.

O **objeto imediato** do Direito Tributário é o **conjunto de princípios e normas** que disciplinam a atuação do Fisco.

Enquanto o **objeto mediato** do Direito Tributário são as **atividades de instituição, cobrança e fiscalização de tributos**, a seguir analisadas:

Instituição de tributo: instituir ou criar tributo é atividade exercida em caráter **exclusivo e indelegável pelo Poder Legislativo** consistente na definição, **por meio de lei**, de todos os cinco aspectos da hipótese de incidência tributária, a saber: a) aspecto material (fato gerador); b) aspecto pessoal (credor e devedor); c) aspecto temporal (momento de ocorrência do fato gerador); d) aspecto espacial ou territorial (local da ocorrência do fato gerador); e) aspecto quantitativo (valor devido).

Materialmente a aptidão para instituir tributo manifesta-se por meio de uma **função legislativa** e recebe o nome de **competência tributária**.

FGV: A prova de Auditor Fiscal/RJ considerou CORRETA a seguinte afirmativa: "A pessoa jurídica dotada de competência legislativa tem competência tributária".

Inclui-se também na noção de "instituição de tributo" a competência para majorar, reduzir e extinguir tributo, as quais em princípio são igualmente exclusivas do Poder Legislativo. Entretanto, é preciso lembrar que o art. 153, § 1º, da Constituição Federal admite a modificação da alíquota de quatro impostos federais por meio de ato do Poder Executivo: a) imposto de importação; b) imposto de exportação; c) imposto sobre operações financeiras; d) imposto sobre produtos industrializados. Além dessas hipóteses, a Constituição de 1988 admite modificação de alíquotas por ato do Executivo também nos casos do ICMS/combustíveis (art. 155, § 4º, IV, *c*) e da Cide/combustíveis (art. 177, § 4º, I, *b*).

Na verdade, como será visto nos capítulos seguintes, essas denominadas "exceções ao princípio da legalidade" não constituem de fato delegação ao Executivo do poder de instituição da alíquota tributária, mas simples atribuição da possibilidade de modificar alíquotas dentro dos limites que o legislador estabelecer.

Tampouco é admitida a delegação entre entidades federativas da competência para criar tributos. **Competência tributária é indelegável**.

Cespe: A prova de Advogado da EBC 2011 considerou ERRADA a afirmativa: "Somente é lícita a delegação de competência tributária a pessoa jurídica de direito privado se a função ou encargo referir-se a arrecadação de tributos".

Portanto, a instituição de tributo é atividade exclusiva do Poder Legislativo e indelegável a outros poderes estatais ou a entidades federativas diversas ou a particulares.

Cobrança de tributo: é a atividade **materialmente administrativa** exercida no âmbito do **Poder Executivo** ou, na linguagem usada pelo Código Tributário Nacional, da "Administração Tributária", consistente na realização do devido processo legal para a arrecadação de tributos. A competência para criar tributos é indelegável, mas **admite-se delegação, por meio de lei, da capacidade para cobrar tributos**. É a chamada "**parafiscalidade**", disciplinada pelo art. 7º do Código Tributário Nacional e que será abordada no item seguinte.

Esaf: A prova de Auditor Fiscal/MG 2005 considerou CORRETA a seguinte afirmativa: “Quando a lei atribui a capacidade tributária ativa a ente diverso daquele que detém a competência tributária, estar-se-á diante do fenômeno da parafiscalidade”.

A delegação da atividade administrativa de cobrar tributos pode favorecer outras pessoas federativas ou até pessoas jurídicas de direito privado, como sindicatos e conselhos de classe. Ao delegar a capacidade de cobrança do tributo permite-se também a aplicação dos recursos arrecadados nas finalidades institucionais da entidade delegada. A cobrança de tributos constitui **atividade plenamente vinculada** (art. 3º do CTN).

Fiscalização do tributo: constitui outra atividade de **natureza administrativa** exercida pelo **Poder Executivo** (Administração Tributária) e que se manifesta por meio de **atos de polícia** (atos administrativos de fiscalização) tendentes a estimular o contribuinte a pagar o tributo. A fiscalização do tributo, como toda atividade de polícia administrativa, constitui **atividade discricionária**.

ATENÇÃO: O campo de interesse do Direito Tributário termina com a arrecadação do valor do tributo. O estudo da **destinação do dinheiro arrecadado** pelo Fisco **cabe ao Direito Financeiro**.

1.10.1 Parafiscalidade

1.10.1.1 Conceito e fundamento legal

Denomina-se **parafiscalidade** a **delegação legal da capacidade** administrativa **para cobrar e fiscalizar tributos.**

TRF2: A prova de Juiz Federal 2017 considerou ERRADA a afirmação: “Denomina-se salvaguarda tributária a situação na qual o sujeito detentor da competência tributária não é o mesmo sujeito que foi investido da capacidade ativa tributária”.

A disciplina normativa do instituto está no art. 7º do Código Tributário Nacional, *in verbis*: “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”.

Desse modo, a competência legislativa para instituir tributos é indelegável, mas a capacidade administrativa para sua arrecadação pode ser delegada[STJ] por meio de **lei**.

TRF2: A prova de Juiz Federal 2017 considerou ERRADA a afirmação: “Denomina-se capacidade tributária ativa a aptidão do Estado para instituir tributos, que é indelegável”.

STJ: “O entendimento sobre a legitimidade da delegação de poderes às autarquias e empresas estatais para o exercício de funções descentralizadas consolidou-se na jurisprudência do extinto TFR e do STJ. 2. Indelegável é o poder de tributar, isto é, de instituir impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios, reservado ao Estado pela Constituição (art. 145) – REsp 7828/DF, rel. Min. Peçanha Martins, j. 28-3-1996, – 2ª T.”

1.10.1.2 Objeto e alcance

O objeto da parafiscalidade são as **atividades** administrativas **de cobrar e fiscalizar** o pagamento de tributos. A delegação dessas atribuições compreende também as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir (art. 7º, § 1º, do CTN).

Cespe: A prova do Ministério Público/RR 2008 considerou INCORRETA a assertiva: “Considere que o Estado de Roraima tenha atribuído à União as funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária. Nessa situação, tal atribuição não compreenderá as garantias e os privilégios processuais que competem àquele Estado”.

Por óbvio, a parafiscalidade não tem qualquer impacto sobre a competência tributária. Daí o art. 7º, § 3º do CTN declarar que: “Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos”.

Cespe: A prova da Magistratura Federal da 5ª Região considerou ERRADA a afirmativa: “A atribuição da competência tributária compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir”.

Quer dizer: a delegação da capacidade para arrecadar não implica a delegação da competência para instituir o tributo. A competência para criação de tributo é indelegável.

1.10.1.3 Veículo normativo

Veículo da parafiscalidade é o instrumento normativo por meio do qual a delegação da capacidade de cobrar tributos pode ser realizada.

Delegar a cobrança do tributo é uma decisão que, embora possa ser revogada a qualquer tempo pela pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido (art. 7º, § 2º, do CTN), implica relevantes consequências para a entidade delegante

especialmente pela renúncia do montante a ser arrecadado. Por isso, é inaceitável parafiscalidade por meio de ato unilateral do Poder Executivo, devendo a questão ser submetida à apreciação do Poder Legislativo da esfera competente para instituir o tributo. Portanto, a parafiscalidade exige **lei ordinária** aprovada pela **entidade federativa competente para criação do tributo** cuja arrecadação se pretende delegar.

Importante frisar que, como a arrecadação do tributo não tem relação com sua instituição, mesmo nos casos de tributo de instituição submetida a reserva de lei complementar a parafiscalidade depende de simples lei ordinária, e não de lei complementar.

1.10.1.3.1 Parafiscalidade por medida provisória?

Por falta de expressa vedação na Constituição Federal é possível medida provisória editada com o objetivo de delegar a capacidade de cobrança de tributo, desde que haja comprovação, no caso concreto, do preenchimento dos requisitos constitucionais de "relevância" e "urgência" (art. 62 da CF). Obviamente, medida provisória editada pelo Presidente da República só pode autorizar parafiscalidade relativa a tributo federal, sob pena de violar a autonomia de outras esferas federativas.

1.10.1.4 Sujeito ativo da parafiscalidade

Sujeito ativo da parafiscalidade é **quem delega** a capacidade de cobrar tributos. Por isso, essa sujeição ativa é exclusiva da **entidade federativa** competente para instituição do tributo delegado, devendo efetivar a delegação por meio de **lei específica** aprovada para essa finalidade.

> Funiversa: A prova de Advogado da Adasa 2009 considerou ERRADA a afirmativa: "É vedado ao Município delegar sua capacidade tributária".

1.10.1.5 Sujeito passivo (entidades parafiscais). Cobrança de seus créditos

Denomina-se sujeito passivo da parafiscalidade **o beneficiário da delegação**, ou seja, a pessoa a quem é legalmente atribuída a capacidade de cobrar tributos. O sujeito passivo da parafiscalidade recebe o nome de **entidade parafiscal**.

> Cespe: A prova da OAB 2009 considerou CORRETA a afirmativa: "O ente político poderá transferir a terceiros as atribuições de arrecadação e fiscalização de tributos".

A entidade parafiscal passa a ocupar o **polo ativo da relação jurídico-tributária** para todos os fins de direito, inclusive na eventual propositura de ação judicial para discussão do tributo exigido.

FCC: A prova de Técnico Judiciário do TRF da 4ª Região 2010 considerou CORRETA a afirmativa: "Sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento".

No julgamento do REsp 874065, datado de 22-11-2011, a **4ª Turma do Superior Tribunal de Justiça** admitiu que o **Senai** (Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial), uma entidade parafiscal, pode **cobrar judicialmente seus créditos** tributários decorrentes da arrecadação de contribuições parafiscais **optando** entre a utilização do sistema da **Lei de Execuções Fiscais** (6.830/80) ou por meio de **habilitação em falência**[STJ].

STJ: "1. De acordo com a jurisprudência desta Corte, a possibilidade de cobrança do crédito por meio de execução fiscal não impede a opção do credor pela habilitação do crédito no processo falimentar. 2. É possível ao SENAI habilitar seus créditos parafiscais na falência. 3. REsp conhecido e provido. (REsp 874065, rel. Min. Antonio Carlos Ferreira, j. 17-11-2011, 4ª T.

A redação do art. 7º do Código Tributário Nacional induz à conclusão de que a parafiscalidade somente poderia recair sobre pessoas jurídicas de direito público: "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".

De fato, a parafiscalidade beneficiando **pessoa jurídica de direito público** é bastante comum e tem como importante exemplo a hipótese prevista no art. 153, § 4º, III, da Constituição Federal, que faculta à União delegar aos Municípios a capacidade para fiscalizar e cobrar, na forma da lei, o Imposto Territorial Rural, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

Entretanto, **doutrina** e **jurisprudência** são unânimes em admitir também parafiscalidade em favor de **pessoas de direito privado**, tanto as pertencentes à Administração indireta (empresas públicas e sociedades de economia mista) quanto aquelas da iniciativa privada, que exerçam **atividades não lucrativas** e de interesse social. É o caso dos sindicatos, conselhos de classe (OAB, CRM, Crea) e serviços sociais (Senai, Sesi, Sebrae, Sesc).

As anuidades cobradas pelos conselhos de classe são contribuições

parafiscais. O mesmo pode ser dito das contribuições sindicais pagas pelos profissionais aos respectivos órgãos de representação sindical.

Certo é que a parafiscalidade em benefício de pessoas jurídicas privadas com finalidade lucrativa, como é o caso de uma empresa comercial, seria inconstitucional por violação do princípio da isonomia (art. 5º, II, da CF).

1.10.1.6 Natureza precária da parafiscalidade

Como a parafiscalidade não transfere a competência para instituição de tributo, mas tão somente delega temporariamente a capacidade para sua arrecadação, ela é sempre **outorgada em caráter transitório,** podendo a delegação ser **revogada a qualquer momento**.

Nesse sentido, o art. 7º, § 2º, do Código Tributário Nacional prescreve: "a atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, **por ato unilateral** da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido".

Não obstante o dispositivo citado, se a parafiscalidade é realizada por meio de lei, aplicando-se o princípio do paralelismo das formas é forçoso concluir que **a revogação da delegação** também **exige lei específica** aprovada pela entidade competente para instituição do tributo delegado.

1.10.1.7 Tributos parafiscais

Tributos parafiscais são aqueles arrecadados por meio de parafiscalidade.

Alguns são intrinsecamente parafiscais, como as **anuidades profissionais** pagas aos Conselhos de Classe e as **contribuições sindicais**, na medida em que sua cobrança sempre ocorre por meio de delegação da capacidade tributária ativa.

Outros tributos revelam-se ocasionalmente parafiscais, podendo ou não ser arrecadados por meio da parafiscalidade. É o caso das taxas de fiscalização (ex.: taxas cobradas pelas agências reguladoras) e de alguns impostos (ex.: ITR, na hipótese do art. 153, § 4º, III, da CF).

1.10.1.8 Antigas contribuições "parafiscais"

Alguns doutrinadores denominavam de "parafiscais" as contribuições previstas no art. 195 da Constituição Federal. Isso porque o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS detinha capacidade tributária ativa para arrecadar algumas dessas contribuições. Sendo o INSS uma autarquia, tratava-se de um caso clássico de parafiscalidade legitimando o uso da nomenclatura "contribuições parafiscais" para fazer referência a tais exações.

Ocorre que, com a criação da "Super Receita", por força da Lei n. 11.457/2007, a Receita Federal do Brasil absorveu as antigas capacidades arrecadatórias do INSS (art. 2º), extinguindo qualquer forma de parafiscalidade na cobrança das contribuições para custeio da Seguridade Social[STJ].

STJ: "DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ILEGITIMIDADE PASSIVA "AD CAUSAM" DO INSS EM AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO. Após a vigência da Lei n. 11.457/2007, o INSS não possui legitimidade passiva nas demandas em que se questione a exigibilidade das contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11 da Lei n. 8.212/1991, ainda que se tenha por objetivo a restituição de indébito de contribuições recolhidas em momento anterior ao advento da Lei n. 11.457/2007. De fato, da leitura dos arts. 2º, 16 e 23 da Lei n. 11.457/2007, infere-se que as atividades referentes à tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais vinculadas ao INSS foram transferidas à Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão da União, cuja representação, após os prazos estipulados no art. 16 da Lei n. 11.457/2007, ficou a cargo exclusivo da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional" – REsp 1.355.613-RS, rel. Min. Humberto Martins, j. 24-4-2014.

Desde então, o uso da expressão "contribuições parafiscais", com o objetivo de designar tais tributos, deve ser evitado por constituir erro grosseiro.

1.10.2 Fiscalidade e extrafiscalidade (tributação indutiva)

Não se deve confundir parafiscalidade com extrafiscalidade. Parafiscalidade, como visto nos itens anteriores, é a delegação legal da capacidade para cobrar tributos. **Extrafiscalidade** ou **tributação indutiva** é a **utilização do tributo** para atingir objetivos de ordem social ou política contemplados no ordenamento jurídico, ou seja, **sem finalidade** imediatamente **arrecadatória**.

Esaf: A prova de Analista de Planejamento 2010 considerou CORRETA a afirmativa: "A extrafiscalidade é característica que possuem alguns tributos de permitirem, além da pura e simples forma de ingresso de receitas nos cofres públicos, também de intervirem na economia, incentivando ou não determinada atividade ou conduta do contribuinte".

Merece referência o conceito de extrafiscalidade presente na prova Esaf da Procuradoria da Fazenda Nacional/2012: "Alguns tributos possuem, além da função meramente arrecadatória ou fiscal, finalidade outra que se destina a **regular a economia**, criando mecanismos que **induzem, ou incentivam, a conduta do potencial contribuinte** numa ou noutra direção. É o que se viu recentemente com a majoração das alíquotas do IPI, incidente sobre a importação de automóveis, já que, no período de janeiro a agosto de 2011, a

balança comercial do setor automotivo atingiu um déficit de R$ 3 bilhões".

Outro exemplo de tributação extrafiscal é o caso da cobrança de Imposto Territorial Rural com alíquotas progressivas para desestimular a manutenção de propriedades improdutivas (art. 153, § 4º, I, da CF).

Extrafiscalidade opõe-se à **fiscalidade**, que consiste na cobrança do **tributo com objetivo meramente arrecadatório**.

Esaf: A prova de Analista Administrativo do TCU 2004 considerou CORRETA a afirmativa: "As finalidades dos tributos são arrecadar para o Estado, servir de instrumento de política econômica e atender às exigências sociais".

O tema relativo às finalidades da tributação é extrajurídico, sendo afeto mais à política tributária, ciência das finanças e economia, do que propriamente ao Direito Tributário. Mas as frequentes referências a tributos fiscais ou extrafiscais, em provas e concursos, justificam a preocupação em abordar a matéria entre os temas de interesse para o concursando.

Partindo de um ponto de vista econômico, Luís Eduardo Schoueri[31] menciona, além da função mediata arrecadadora, a existência de **outras três funções imediatas do tributo**:

a) **função distributiva:** relacionada com a distribuição de renda para redução das desigualdades sociais;

b) **função alocativa ou indutora:** vinculada com a indução de comportamentos dos agentes econômicos;

c) **função estabilizadora:** tendo em vista que o sistema tributário deve promover um equilíbrio geral na economia.

Por fim, importante lembrar que os institutos da parafiscalidade e da extrafiscalidade guardam entre si uma relativa conexão. Isso porque sempre haverá uma finalidade social ou política justificadora da delegação da capacidade de cobrar tributos. Assim, **a parafiscalidade é um instrumento a serviço de objetivos extrafiscais**.

Convém registrar a opinião de Hugo de Brito Machado, para quem a parafiscalidade seria uma função dos tributos independente das funções fiscal e extrafiscal. Segundo o autor, além da função fiscal (predominantemente arrecadatória) e da extrafiscal (quando o tributo é utilizado para intervenção estatal no domínio econômico sem fins arrecadatórios imediatos), a **função parafiscal** surge quando o tributo é instituído para **custeio de atividades que não integram as funções próprias do Estado**[32].

1.11 COMPETÊNCIA PARA LEGISLAR SOBRE DIREITO TRIBUTÁRIO

Nos termos do art. 24, I, da Constituição Federal, a competência para criar leis sobre Direito Tributário **é concorrente** entre a União, os Estados e o Distrito Federal.

> TRF 3ª Região: A prova da Magistratura Federal 3ª Região 2007 considerou CORRETA a seguinte afirmativa: "No campo legislativo concorrente, o exercício da competência da União não exclui completamente a competência dos Estados".

Os **Municípios** podem legislar sobre Direito Tributário, mas com base em **outro fundamento** constitucional: o **interesse local** (art. 30, I, da CF).

ATENÇÃO: competência para legislar sobre Direito Tributário **é diferente de competência tributária**.

A competência para legislar sobre Direito Tributário é mais ampla e envolve a aptidão para disciplinar diversos temas relacionados com a tributação. Já a competência tributária restringe-se à possibilidade de instituição do tributo propriamente dita. Somente pessoas políticas detêm competência tributária.

> Funiversa: A prova de Advogado da Adasa 2009 considerou ERRADA a afirmativa: "Autarquia criada com o fim de fiscalizar as condições de higiene dos leitos hospitalares pode instituir taxa em razão do exercício do poder de polícia de sua incumbência".

Assim como ocorre em todos os temas de competência concorrente, **cabe à União** editar as **normas gerais sobre Direito Tributário** cuja observância é obrigatória para todas as demais esferas federativas (art. 24, § 1º, da CF).

> Cespe: A prova do Ministério Público/RR 2008 considerou CORRETA a assertiva: "A competência tributária abrange o poder de legislar plenamente, incluindo-se o estabelecimento de normas gerais em matéria tributária, desde que não existam normas gerais impostas pela União sobre a mesma matéria".

Atualmente, as normas gerais sobre Direito Tributário constam da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – o Código Tributário Nacional.

1.11.1 Iniciativa de projetos de lei em matéria tributária

O art. 61, § 1º, da Constituição Federal enumera os temas cuja iniciativa, em matéria de processo legislativo, cabe ao Presidente da República. Na alínea *b*, do inciso II, do referido dispositivo, está dito: "organização administrativa e judiciária, matéria tributária e orçamentária, serviços públicos e pessoal da

administração dos Territórios".

Desse modo, é de **iniciativa privativa do Presidente da República** a instauração do processo legislativo versando sobre qualquer **tema tributário** de competência dos **territórios federais**[STF].

> STF: "A reserva de iniciativa do Poder Executivo para tratar de matéria tributária prevista no art. 61, § 1º, inciso II, letra *b*, da Constituição Federal, diz respeito apenas aos Territórios Federais" – ADIn 286/RO, 2002, Plenário, Relatório Maurício Corrêa.

Quanto às **demais esferas** federativas, o Supremo Tribunal Federal decidiu que a **iniciativa das leis** tributárias é de **competência concorrente**[STF1], por vezes chamada de **comum**[STF2], entre o **Executivo e o Legislativo**.

> STF[1]: "A iniciativa de leis que versem sobre matéria tributária é concorrente entre o chefe do Poder Executivo e os membros do Legislativo. A circunstância de as leis que versem sobre matéria tributária poderem repercutir no orçamento do ente federado não conduz à conclusão de que sua iniciativa é privativa do chefe do Executivo." – **RE 590.697-ED**, Rel. Min. **Ricardo Lewandowski**, j. 23-8-2011, 2ª T., *DJe* 6-9-2011.

> STF[2]: "A Constituição de 1988 admite a iniciativa parlamentar na instauração do processo legislativo em tema de direito tributário. Constituição. – A iniciativa reservada, por constituir matéria de direito estrito, não se presume e nem comporta interpretação ampliativa, na medida em que – por implicar limitação ao poder de instauração do processo legislativo – deve necessariamente derivar de norma constitucional explícita e inequívoca. O ato de legislar sobre direito tributário, ainda que para conceder benefícios jurídicos de ordem fiscal, não se equipara – especialmente para os fins de instauração do respectivo processo legislativo – ao ato de legislar sobre o orçamento do Estado" – ADIn-MC 724/92 rel. Min. Celso de Mello, j. 6-5-1992, Tribunal Pleno.

1.12 NATUREZA JURÍDICA DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

No âmbito da competência legislativa concorrente cabe à União editar as normas gerais (art. 24, § 1º, da CF).

Instituto Cidades: A prova de Defensor Público/AM 2011 considerou CORRETA a afirmativa: “As normas gerais de Direito Tributário são instrumentos necessários à uniformização da legislação tributária entre os distintos Entes Federativos, incumbindo à União, no exercício da competência legislativa concorrente, estabelecer, nos termos do art. 146 da CR/88, parâmetros sobre a definição de tributos e de suas espécies, prescrição e decadência tributárias e adequado tratamento tributário ao ato cooperativo. Mesmo que a União não exercite sua competência para edição de normas gerais, os Estados poderão exercer a competência legislativa plena em matéria tributária, atendendo às suas peculiaridades”.

Além das regras previstas no próprio Texto Constitucional, as normas gerais sobre Direito Tributário estão na Lei n. 5.172/66, o Código Tributário Nacional.

Promulgado sob a vigência da Constituição de 1946, o CTN tem forma, aparência e numeração de lei ordinária. Vale dizer, o CTN é **formalmente uma lei ordinária.**

Entretanto, com a entrada em vigor da Constituição Federal de 1988, por força de seu art. 146, III, as normas gerais sobre Direito Tributário passaram a sujeitar-se a uma reserva de lei complementar (“Cabe à lei complementar: III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária”).

Desse modo, o Código Tributário foi **recepcionado,** pelo Texto de 1988, **como lei complementar.** Seus temas, assuntos, matérias são reservados à lei complementar. Daí falar-se que o CTN tem uma **natureza dúplice ou híbrida** na medida em que formalmente é lei ordinária, mas materialmente lei complementar.

Cespe: A prova de Auditor Fiscal 2005 considerou CORRETA a seguinte afirmativa: “O Código Tributário Nacional foi recepcionado pela atual Constituição da República Federativa do Brasil, atualizada pela emenda constitucional 48/2005, com natureza de lei complementar”.

LEMBRE-SE (quadro): O CTN formalmente é uma lei ordinária e materialmente uma lei complementar.

Esaf: A prova de Auditor Fiscal da Receita Federal 2002 considerou CORRETA a afirmativa: “O Código Tributário Nacional, embora tenha sido aprovado como lei ordinária, pode regular as matérias para as quais a Constituição, que lhe é posterior, passou a exigir lei complementar”.

1.12.1 Taxonomia do CTN: norma federal ou norma nacional?

A doutrina diferencia normas federais e normas nacionais. Os dois tipos de norma emanam do Congresso Nacional, podendo ser veiculadas por leis ordinárias ou leis complementares. A diferença está no âmbito pessoal de abrangência.

Normas federais são aquelas provenientes do Congresso Nacional e obrigatórias somente para o **âmbito da União**, não estendendo seu alcance às demais esferas federativas. Exemplos de normas federais: as destinadas à disciplina do Imposto de Importação.

Normas nacionais também emanam do Congresso Nacional, mas, ao contrário das federais, são **aplicáveis simultaneamente a todas as esferas federativas**. É o caso das normas contidas no Código Tributário Nacional, que são de cumprimento obrigatório pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Curioso notar que, quase sempre, normas federais são veiculadas por lei ordinária, ao passo que normas nacionais têm como instrumento normativo uma lei complementar. O que justifica a exigência de um quórum mais rigoroso (maioria absoluta) para aprovação de uma lei complementar: as normas nela contidas alcançam todas as esferas federativas, "atuando entre a rigidez da Constituição e a mutabilidade constante da legislação ordinária"[STF].

> STF: "A Constituição previu que a lei complementar exerce diferentes funções em matéria tributária como, por exemplo, criação de tributos na hipótese dos empréstimos compulsórios (art. 148), criação de impostos não previstos na Constituição (art. 154) e criação de novas fontes de custeio da seguridade social (art. 195, § 4º, c/c o art. 154, I). Nesses casos, as normas complementares eventualmente editadas têm âmbito federal. No entanto, na hipótese do art. 146, III, *a*, da CF, a lei complementar possui a qualidade de norma nacional ['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']. No âmbito deste último inciso, a lei complementar atua entre a rigidez da Constituição e a mutabilidade constante da legislação ordinária". – RE 567935/SC, rel. Min. Marco Aurélio, 4-9-2014.

Portanto, a natureza jurídica (taxonomia) do CTN é: a) formalmente lei ordinária; b) materialmente lei complementar; c) lei veiculadora de normas nacionais.

1.13 DIREITO TRIBUTÁRIO COMO "RAMO DE SOBREPOSIÇÃO"

Reconhecido como disciplina científica há menos de cem anos, o Direito Tributário é um **ramo jurídico recente.** Assim, no período histórico do seu

surgimento (primeiras décadas do século XX) já havia um amplo conhecimento em diversas áreas do direito, construído durante cerca de dois mil anos de produção intelectual notadamente na seara jurídico-privada.

Por essa razão o legislador não precisou criar, partindo do zero, os conceitos normativos utilizados nas leis tributárias. Tornou-se comum um **processo de importação conceitual** realizado pelo Direito Tributário, de modo que as leis relativas à tributação passaram a "tomar emprestados" institutos, conceitos e formas próprios do direito privado, especialmente do Direito Civil, para disciplina de temas tributários.

Conceitos de direito privado como "serviço", "propriedade móvel", "circulação", "mercadoria", "transmissão do bem" começaram a integrar leis tributárias por meio do referido processo de importação.

> Vunesp: A prova da Magistratura/SP 2009 considerou CORRETA a seguinte assertiva: "O conceito de mercadoria adotado pela Constituição Federal é o que a lei comercial define como tal".

Daí dizer-se que **"o Direito Tributário não cria suas próprias realidades"**, mas utiliza institutos, conceitos e formas típicos de outros ramos. Ou então: **"o Direito Tributário é um ramo de sobreposição"** porque seus princípios e normas empregam as mesmas noções existentes no direito privado.

Impondo **limites ao processo de importação conceitual**, existem duas importantes regras no Código Tributário Nacional:

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. 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".

1.14 DIREITO TRIBUTÁRIO COMO UM RAMO RECENTE

De acordo com Marco Aurélio Greco, o Direito Tributário é um ramo jurídico com uma **data de nascimento definida**. Isso porque, embora já existissem estudos anteriores sobre o fenômeno econômico da tributação, foi somente com a publicação da **Lei Tributária Alemã de 1919** que o Direito Tributário ganhou um tratamento como ramo científico autônomo[33].

1.15 FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Numa primeira aproximação em relação ao tema lembramos que fonte é local de onde algo emana. Fontes do direito são **centros emanadores de regras jurídicas**.

Lembramos também que regras jurídicas são comandos de conduta, não se confundindo com os instrumentos normativos veiculadores dos referidos comandos. Uma lei ordinária, por exemplo, é um instrumento normativo introdutor de diversas regras jurídicas. Regra jurídica é o conteúdo veiculado pelo instrumento normativo. A regra é o conteúdo, a lei é o continente (forma).

Nesse sentido, a doutrina diferencia fontes materiais e fontes formais do Direito Tributário.

1.15.1 Fontes materiais, fontes reais e fontes formais (primárias e secundárias)

Fontes materiais são os **órgãos habilitados pelo sistema** para a produção de normas tributárias assim como, segundo alguns autores, os **acontecimentos sociais relevantes** para a criação de regras jurídicas[34]. Exemplos: Congresso Nacional, Assembleias Legislativas, Câmaras Municipais, Presidência da República (na edição de medidas provisórias tributárias).

Fontes formais são os **veículos introdutores de normas tributárias**[35], como as leis ordinárias, as leis complementares, as medidas provisórias, a Constituição Federal etc. As fontes formais, por sua vez, dividem-se em primárias e secundárias.

a) Fontes formais **primárias, principais ou imediatas** são aquelas que podem criar efetivamente regras jurídicas, inovando em caráter originário na ordem jurídica. Exemplos: leis, medidas provisórias, emendas constitucionais;

b) Fontes formais **secundárias, acessórias ou mediatas**: podem somente detalhar regras introduzidas pelas fontes primárias, não tendo força para inovar originariamente na ordem jurídica. Exemplos: decretos, regulamentos, instruções normativas, portarias ministeriais.

Há autores que mencionam ainda a existência de **fontes reais** do Direito Tributário, significando o conjunto de pressupostos ou suportes fáticos das regras tributárias[36].

Por fim, convém esclarecer que essas fontes materiais e formais acima mencionadas **são fontes do direito positivo.** Não se confundem com as fontes

da Ciência do Direito.

1.15.2 Fontes dogmáticas

Fontes da Ciência do Direito ou **dogmáticas** é tudo aquilo que colabore para "a boa compreensão do fenômeno jurídico"[37]. Nessa categoria incluem-se a doutrina, os costumes e a jurisprudência.

FEPESE: A prova de Auditor Fiscal da Receita Estadual/SC considerou ERRADA a assertiva: "O costume não pode ser fonte primária ou secundária de direito tributário, eis que, de acordo com o princípio da legalidade tributária, o tributo somente pode ser instituído ou aumentado por lei, ato formal e materialmente emanado do Poder Legislativo".

A ideia da jurisprudência como fonte do Direito Tributário foi reforçada com a criação das súmulas vinculantes (art. 103-A da CF, inserido pela EC 45/2004), cuja observância é obrigatória tanto pelos órgãos do Poder Judiciário quanto da Administração Pública.

1.15.3 Fontes formais em espécie

Para encerrar a análise das fontes do Direito Tributário apresentaremos uma visão panorâmica sobre o papel desempenhado pelos diversos veículos introdutores de regras tributárias (fontes formais) no direito positivo brasileiro. Trata-se de uma primeira aproximação frente ao tema, sendo certo que nos capítulos seguintes deste *Manual* muitos dos temas pertinentes às fontes formais do Direito Tributário serão abordados detalhadamente.

AOCP: A prova de Procurador do Município de Camaçari/BA 2010 considerou CORRETA a afirmativa: "São fontes do Direito Tributário leis em sentido amplo, a Constituição Federal e suas Emendas, Leis Ordinárias, Complementares, Delegadas, Medidas Provisórias, Decretos Legislativos, Resoluções do Senado e Convênios Interestaduais do ICMS".

1.15.3.1 Constituição Federal

A Constituição Federal[STF]

STF: No embate diário Estado/contribuinte, a Carta Política da República exsurge com insuplantável valia, no que, em prol do segundo, impõe parâmetros a serem respeitados pelo primeiro" (**RE 172.058**, rel. Min. **Marco Aurélio**, j. 30-6-1995, Plenário, *DJ* 13-10-1995).

não cria tributo, pois essa tarefa cabe exclusivamente ao legislador quando

define os cinco aspectos da hipótese de incidência (aspectos pessoal, temporal, territorial, material e quantitativo), mas o Texto de 1988 trata de diversos temas de Direito Tributário, a saber:

Esaf: A prova Agente da Receita Federal/2009 considerou ERRADA a afirmativa: “A Constituição Federal, além de conter normas instituidoras de tributos, igualmente contempla, em seus dispositivos, regras voltadas à discriminação das competências tributárias, a fim de que os entes políticos possam criar seus tributos, dentro das suas respectivas esferas de atribuição”.

TJ/DF: A prova da Magistratura/DF 2008 considerou FALSA a seguinte assertiva: “A Constituição Federal, na sua condição de ‘lei das leis’, além de abarcar normas instituidoras de tributos, igualmente contempla em seus preceptivos regras voltadas à discriminação das competências tributárias, a fim de que os entes/políticos/estatais possam criar seus tributos, dentro das suas respectivas esferas de atribuições”.

1) espécies tributárias (arts. 145, 148, 149 e 195);
2) reserva de lei complementar (art. 146);
3) princípios (art. 150);
4) imunidades (art. 150, VI);
5) competência tributária (arts. 153, 155 e 156);
6) repartição de receitas tributárias (arts. 157 e 158 da CF).

1.15.3.1.1 Constitucionalização e petrificação do Direito Tributário

A constitucionalização é uma **tendência à incorporação de princípios e normas de Direito Tributário** brasileiro **no Texto Constitucional** de modo a garantir maior estabilidade à matéria, dificultando o processo legislativo para alteração da disciplina normativa da tributação. A inserção de regras tributárias no corpo da Constituição torna seu cumprimento obrigatório para todas as entidades federativas, retirando-lhes a possibilidade de modificar essas regras por meio de leis ordinárias ou complementares.

Dado seu conteúdo valorativo diferenciado, **alguns temas** tributários foram petrificados, compondo **o núcleo imodificável da Constituição de 1988**, vale dizer, fazem parte do rol de **cláusulas pétreas** enumeradas no art. 60, § 4º. Tais matérias não podem ser suprimidas ou ter seu alcance reduzido nem por meio de emenda constitucional. É o caso dos **princípios** e **imunidades tributárias**, pois tendo natureza de “garantias fundamentais do contribuinte” (art. 150, *caput*, da CF) constituem cláusula pétrea referida no art. 60, § 4º, IV, da CF (“Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: IV – os direitos e garantias individuais).

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é pacífica quanto à natureza de

cláusulas pétreas das limitações constitucionais ao poder de tributar.

> Cespe: A prova do Ministério Público/RR 2008 considerou CORRETA a assertiva: "Consoante jurisprudência firmada pelo STF, o poder que tem o Estado de tributar sofre limitações que são tratadas como cláusulas pétreas".

1.15.3.2 Emendas à Constituição Federal

As emendas constitucionais podem modificar as regras tributárias contidas no Texto Constitucional, até mesmo inserindo novos comandos ou suprimindo os já existentes, desde que **sem violar as cláusulas pétreas**.

Como visto no item anterior, não será objeto de deliberação a proposta de emenda constitucional tendente a suprimir ou reduzir princípios e imunidades tributárias (art. 60, § 4º, IV, da CF).

Sucessivas emendas constitucionais já foram promulgadas versando sobre matéria tributária, merecendo destaque:

a) Emenda Constitucional n. 3/93: autorizou a União a instituir o Imposto sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – IPMF (art. 2º da Emenda);

b) Emenda Constitucional n. 17/97: alterou regras de distribuição aos Municípios da receita proveniente da arrecadação do Imposto de Renda (art. 3º da Emenda);

c) Emenda Constitucional n. 20/98: modificou o regime constitucional das contribuições sociais (art. 195, I, da CF);

d) Emenda Constitucional n. 32/2001: alterou o regime das medidas provisórias tributárias (art. 62, § 2º, da CF);

e) Emenda Constitucional n. 33/2001: disciplinou a instituição de Cides (art. 149, § 2º) e alterou regras do ICMS (art. 155, § 2º, IX, da CF);

f) Emenda Constitucional n. 42/2003: modificou o regime da anterioridade tributária (art. 150, III, "c", da CF) e;

g) Emenda Constitucional n. 55/2007: alterou os percentuais de distribuição de receitas do IPI (art. 159, I, "d", da CF).

Assim como ocorre com o próprio Texto Constitucional, as emendas constitucionais **não criam tributos,** pois esta tarefa é exclusiva do legislador ao definir legalmente os cinco aspectos da hipótese de incidência tributária (aspectos pessoal, material, territorial, temporal e quantitativo).

1.15.3.3 Leis complementares federais

A Constituição de 1988 selecionou diversos temas de Direito Tributário que somente poderão ser disciplinados por meio de lei complementar. É a chamada **reserva de lei complementar**.

Devido à sua aprovação exigir **quórum de maioria absoluta** (art. 69 da CF), a obrigatoriedade de utilização da lei complementar para disciplina de certa matéria pressupõe **maior consenso entre os parlamentares** do que o necessário para aprovação de uma lei ordinária e, por conseguinte, uma **maior dificuldade** na aprovação de novas leis, conferindo **estabilidade adicional** para os temas reservados à lei complementar. Fala-se também em um **adensamento na disciplina constitucional** do Sistema Tributário realizado por força das leis complementares.

CFC: A prova de Técnico em Contabilidade do CFC 2011 considerou CORRETA a seguinte assertiva: "As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta".

Esaf: A prova de Fiscal de Tributos/PA 2002 considerou CORRETA a afirmativa: "As leis complementares prestam-se a adensar a disciplina constitucional conferida ao sistema tributário e a criar certos tributos".

Todavia, tais peculiaridades **não significam uma hierarquia da lei complementar tributária sobre as leis ordinárias**. Leis complementares e leis ordinárias têm no Direito Tributário âmbitos materiais distintos de atuação, mas sem qualquer supremacia de umas em relação às **outras**.

FMP: A prova da PGE/AC 2017 considerou ERRADA a afirmação: "A lei complementar tributária é hierarquicamente superior à lei ordinária tributária".

O tema será detalhadamente abordado em capítulo específico deste *Manual*. Por ora, é oportuno listar as matérias tributárias constitucionalmente **sujeitas à reserva de lei complementar**:

a) dispor sobre **conflitos de competência**, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (art. 146, III, *a*);

FGV: A prova da OAB Nacional 2011 considerou CORRETA a seguinte assertiva: "Conforme a Constituição Federal, o veículo legislativo adequado para dispor sobre conflitos de competência entre os entes políticos em matéria tributária é a lei complementar".

b) regular as **limitações constitucionais ao poder de tributar** (art. 146, III, *b*);

Cespe: A prova de Fiscal de Tributos de Maceió 2003 considerou CORRETA a afirmativa: “Conforme estabelecido na lei maior, a função típica reservada à lei complementar pelo sistema tributário nacional é a de detalhar as disposições constitucionais, explicitando regras para solucionar os conflitos de competência entre os entes políticos, regulando as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecendo normas gerais de direito tributário”.

c) adequado **tratamento ao ato cooperativo** (art. 146, III, *c*);

d) estabelecer **normas gerais** em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: *1)* definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; *2)* obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; *3)* adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas; *4)* definição de tratamento diferenciado e favorecido para microempresas e empresas de pequeno porte (art. 146, III, *d*);

Esaf: A prova de Auditor da Receita Federal 2012 considerou CORRETA a assertiva: “Em matéria tributária, de acordo com a Constituição Federal, compete à Lei Complementar dispor sobre o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas”.

Cespe: A prova do Ministério Público/RR 2008 considerou ERRADA a seguinte assertiva: “Se, no corpo de uma lei complementar destinada ao estabelecimento de normas gerais em matéria tributária, a União inserir norma aplicável apenas a ela própria e que se destine a definir os contribuintes de certo imposto, poderá ela revogar aquela norma por meio de lei ordinária”.

Esaf: A prova de Auditor Fiscal da Receita Federal 2002 considerou ERRADA a seguinte afirmativa: “O estabelecimento, em caráter geral, da definição da base de cálculo e do fato gerador dos impostos discriminados na Constituição há de ser feito exclusivamente por lei complementar federal, para a União, e por lei complementar estadual para os Estados e Municípios”.

e) **regime único de arrecadação** dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (art. 146, parágrafo único);

Esaf: A prova de Auditor da Receita Federal 2012 considerou CORRETA a assertiva: “Em matéria tributária, de acordo com a Constituição Federal, compete à Lei Complementar estabelecer tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados”.

f) critérios especiais de tributação com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência (art. 146-A);

g) **empréstimos compulsórios** (art. 148);

Cespe: A prova de Procurador/BH 2017 considerou CORRETA a afirmação: “A União pode instituir empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, desde que o faça mediante lei complementar”.

h) instituição do **imposto sobre grandes fortunas** (art. 153, VII);
i) criação de **impostos residuais** (art. 154, I);
j) aspectos da disciplina do ICMS (art. 155, § 2º, XII);
k) definição do fato gerador do ISS (art. 156, III);
l) novas fontes de custeio da seguridade social (art. 195, § 4º).

ATENÇÃO: Lembre que o art. 62, § 1º, III, da CF proíbe a edição de medidas provisórias tratando de tema sob reserva de lei complementar.

Cespe: A prova do Ministério Público/RR 2008 considerou CORRETA a assertiva: “Uma medida provisória que estabeleça nova hipótese de fato gerador de um imposto contraria a CF”.

1.15.3.4 Leis complementares estaduais, distritais e municipais

Existem leis complementares também nos âmbitos estadual, distrital e municipal, sendo que os temas a elas reservados são definidos pelas Constituições Estaduais e pelas Leis Orgânicas.

Por simetria ao modelo da Constituição Federal, é comum as Constituições Estaduais e Leis Orgânicas reservarem à lei complementar a disciplina de **normas gerais** e **conflitos de competência em matéria de tributação estadual, distrital e municipal.**

1.15.3.5 Leis ordinárias federais

O Direito Tributário, em regra, é disciplinado por lei ordinária. O uso de lei complementar em matéria de tributação constitui exceção. Assim, as leis ordinárias são o **veículo normativo mais importante** para disciplina dos temas tributários não gerais de competência **federal**.

FMP: A prova da PGE/AC 2017 considerou ERRADA a afirmação: “A Constituição Federal define perfeitamente cada tributo, não havendo espaço para o legislador infraconstitucional definir os tributos”.

Em termos práticos, cabe à lei ordinária disciplinar tudo aquilo que não estiver sob reserva de lei complementar. A instituição de **taxas** e **contribuições de melhoria**, bem como da **maioria dos impostos** e **contribuições especiais**, é realizada por meio de lei ordinária.

AOCP: A prova de Procurador do Município de Camaçari/BA 2010 considerou CORRETA a afirmativa: “Em regra, a lei apta a instituir tributos é a Ordinária”.

1.15.3.6 Leis ordinárias estaduais, distritais e municipais

Assim como ocorre na esfera federal, a lei ordinária também é a fonte formal mais importante para o Direito Tributário nos âmbitos estadual, distrital e municipal, cabendo-lhe disciplinar todos os temas não reservados à lei complementar.

Compete à lei ordinária, entre outros temas, instituir, majorar, reduzir e extinguir todos os tributos de competência dos Estados, Distrito Federal e **Municípios**.

Cespe: A prova de Analista do TRE/PE 2017 considerou ERRADA a afirmação: “Tributo deve ser criado por lei ou por qualquer norma que tenha força de lei”.

1.15.3.7 Medidas provisórias federais

A edição de medidas provisórias está regida pelo art. 62 da Constituição Federal: “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”.

Atualmente, encontra-se superada a discussão sobre a possibilidade de edição de medidas provisórias tributárias uma vez que o art. 62, § 2º, da Constituição Federal, com redação dada pela Emenda 32/2001, disciplina expressamente as medidas tributárias versando sobre questões tributárias: “**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**”.

Assim, admite-se amplamente a medida provisória, pelo Presidente da República, tratando de matéria tributária desde que: a) o tema seja de **competência federal**; b) **não haja reserva de lei complementar**.

Como já visto, o art. 62, § 1º, III, veda a edição de medida provisória tratando de matéria reservada à lei complementar. Assim, **medida provisória só trata de temas próprios de lei ordinária**.

A complicada questão que envolve a aplicação do princípio da anterioridade nos tributos instituídos ou majorados por medida provisória será abordada nos capítulos seguintes deste *Manual*.

1.15.3.8 Medidas provisórias estaduais, distritais e municipais

No julgamento da ADIn 2391/2006, o Supremo Tribunal Federal admitiu a possibilidade de existirem medidas provisórias estaduais, desde que expressamente previstas na Constituição do respectivo Estado-membro. O entendimento baseou-se na ausência de proibição, na Constituição de 1988, para outras esferas federativas editarem medidas provisórias. Nessa esteira, nada impede que Municípios e o Distrito Federal também façam uso do referido veículo normativo se houver previsão em suas Leis Orgânicas.

Por simetria ao modelo federal, medidas provisórias estaduais, distritais e municipais só podem tratar de **temas próprios de lei ordinária**, vedada sua edição versando sobre assuntos reservados, segundo as Constituições Estaduais e Leis Orgânicas, à lei complementar.

1.15.3.9 Constituições Estaduais

São também fontes formais do Direito Tributário as Constituições Estaduais, cabendo-lhes o papel de ampliar, para o âmbito dos Estados-membros, as limitações ao poder de tributar definidas na Constituição Federal.

A Constituição Estadual **não cria tributos**, mas promove um detalhamento da disciplina normativa aplicável à tributação estadual podendo aumentar o rol de garantias estabelecidas em favor do contribuinte. Infelizmente, o que se observa na maioria das Constituições Estaduais é uma simples repetição das regras tributárias previstas na Constituição Federal. As CEs não podem conceder isenções **fiscais**.

É vedado às Constituições Estaduais suprimir ou reduzir o alcance de qualquer princípio tributário, imunidade ou garantia assegurada ao contribuinte na Constituição Federal.

FMP: A prova da PGE/AC 2017 considerou ERRADA a afirmação: “A Constituição Estadual pode isentar determinadas operações dos tributos de competência estadual, devido à sua hierarquia perante a lei instituidora do tributo”.

1.15.3.10 Emendas às Constituições Estaduais

As Constituições Estaduais podem ser alteradas por meio de emendas e, se estas versarem sobre temas tributários, a emenda à Constituição Estadual será fonte formal do Direito Tributário.

1.15.3.11 Leis orgânicas dos municípios e do Distrital Federal

Assim como os Estados-membros são regidos por Constituições Estaduais, Municípios e o Distrito Federal têm sua estrutura definida em leis orgânicas. As leis orgânicas **não instituem tributos**, mas são fontes formais do Direito Tributário porque preveem regras sobre tributação municipal, quase sempre reproduzindo dispositivos da Constituição Federal.

Princípios tributários, imunidades e garantias do contribuinte, assegurados na Constituição Federal ou nas Constituições Estaduais, não podem ser suprimidos ou reduzidos pela lei orgânica.

1.15.3.12 Emendas às leis orgânicas dos municípios e do Distrito Federal

As emendas aprovadas para alteração das leis orgânicas dos municípios e do Distrito Federal também são fonte formal do Direito Tributário, pois podem tratar dos temas tributários pertinentes ao âmbito municipal e distrital.

1.15.3.13 Resolução

Resolução é a espécie normativa utilizada para veiculação de **matérias de competência privativa do Senado, da Câmara dos Deputados ou do Congresso Nacional** (arts. 51 e 52 da CF). A promulgação da resolução cabe ao Presidente do Senado (no caso de resolução do Senado ou do Congresso) ou da Câmara (para resolução da Câmara dos Deputados).

FCC: A prova de Auditor Tributário de Jaboatão de Guararapes/PE 2003 considerou CORRETA a afirmativa: “As Resoluções do Senado são consideradas fontes primárias do Direito Tributário”.

No que diz respeito ao Direito Tributário a Constituição de 1988 prevê a necessidade de **resolução nas seguintes hipóteses**:

a) aprovar delegação ao Presidente da República para editar leis delegadas (resolução do Congresso Nacional, art. 68, § 2º, da CF);

b) estabelecer **alíquotas do ICMS** aplicáveis às **operações e prestações, interestaduais e de exportação**, mediante resolução do Senado, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria de seus membros (art. 155, § 2º, IV, da CF);

c) definir **alíquotas mínima e máxima do ICMS** nas operações internas (resolução do Senado, art. 155, § 2º, V, *a* e *b*, da CF). Convém frisar que a votação da alíquota mínima depende de iniciativa de um terço dos senadores e maioria absoluta para aprovação (art. 155, § 2º, V, *a*). Já no caso da alíquota máxima, a iniciativa exige maioria absoluta e aprovação de dois terços dos

Senadores (art. 155, § 2º, V, *b*);

Esaf: A prova de Auditor Fiscal da Receita Federal 2002 considerou ERRADA a afirmativa: “Resolução do Senado Federal, obedecidas as condições constitucionais, poderá estabelecer, para o ICMS, as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação”.

FGV: A prova da Magistratura/MS 2008 considerou CORRETA a assertiva: “Em relação ao ICMS é facultado ao Senado Federal estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros”.

d) fixar **alíquota máxima do ITCMD** (resolução do Senado, art. 155, § 1º, IV, da CF);

e) estabelecer **alíquota mínima do IPVA** (resolução do Senado, art. 155, § 3º, III, da CF).

Como o Senado é a casa que representa a vontade dos Estados-membros no bicameralismo federal, as Resoluções do Senado, em síntese, desempenham dupla função:

a) regular o exercício de competência heterônoma e privativa, pelo qual se impõe aos Estados a uniformização de alíquotas na política de exportação;

b) promover a edição de normas gerais de delimitação quantitativa das alíquotas estaduais[38].

1.15.3.14 Decreto legislativo

O decreto legislativo é um instrumento normativo previsto no art. 59, VI, da Constituição Federal, para disciplina de **competências exclusivas do Congresso Nacional,** sendo promulgado pelo Presidente do Senado.

Por meio de decreto legislativo cabe ao Congresso Nacional “resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional” (art. 49, I, da CF). Desse modo, é a espécie normativa por meio da qual os **tratados** e **convenções internacionais** versando sobre matéria tributária **são internalizados no ordenamento jurídico brasileiro**.

Esaf: A prova de Auditor Fiscal da Receita Federal 2002 considerou CORRETA a afirmativa: “O Acordo para Isenção de Impostos Relativos à Implementação do Projeto do Gasoduto Brasil-Bolívia, celebrado entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Bolívia, em Brasília, em 5 de agosto de 1996, se obedeceu aos comandos constitucionais, foi aprovado por decreto legislativo”.

Compete esclarecer, por fim, que o decreto legislativo não tem qualquer relação com o ato administrativo “decreto”. Assim, não há hipótese em que o

decreto legislativo possa instituir ou majorar tributo.

Cespe: A prova da Magistratura/DF 2008 considerou INCORRETA a afirmativa: “A expressão ‘reserva de lei’ envolve a necessidade de lei material e lei formal para o disciplinamento do tributo. Entretanto, esta regra sofre temperamentos, eis que a Carta da República contempla, no caso de alguns impostos, exceções restritas à necessidade de lei formal, permitindo ao Executivo e ao Legislativo a faculdade de modificar alíquotas através da edição de decreto e de decreto legislativo”.

1.15.3.15 Leis delegadas

Previstas no art. 59, IV, da Constituição Federal, as leis delegadas são **elaboradas pelo Presidente da República** após a delegação da competência legislativa ser **aprovada pelo Congresso Nacional**, que definirá os limites da atribuição por meio de resolução (art. 62, § 2º, da CF).

O emprego de leis delegadas no Brasil perdeu razão de existir com a criação do instituto das medidas provisórias. A doutrina majoritária considera **constitucional a instituição de tributos** por meio de lei delegada. É expressamente proibida, todavia, a delegação de temas reservados à lei complementar (art. 68, § 1º, da CF). Desse modo, o tema tributário a ser disciplinado por lei delegada obrigatoriamente deve estar entre os assuntos passíveis de normatização por meio de lei ordinária.

Esaf: A prova de Fiscal de Tributos/PA 2002 considerou CORRETA a afirmativa: “No Brasil persiste controvérsia doutrinária sobre se, por meio de leis delegadas, podem ser instituídos tributos. A Constituição Federal, todavia, veda expressamente a utilização de tais normas jurídicas para a criação de empréstimos compulsórios”.

1.15.3.16 Convênios interestaduais

Convênios são **contratos administrativos multilaterais** de cooperação celebrados entre **entidades federativas heterogêneas** (entre o Distrito Federal e Estados-membros, por exemplo). Diferem, neste último aspecto, dos consórcios públicos, que também são contratos administrativos multilaterais e de cooperação, mas celebrados por entidades federativas homogêneas (exemplo: consórcio entre municípios).

Na Constituição de 1988, os convênios são instrumentos normativos utilizados para **deliberação conjunta** entre os Estados-membros sobre **temas relacionados com** a cobrança de **ICMS**.

A hipótese mais importante de utilização de convênios tributários vem prevista no art. 155, § 2º, XII, *g*, da CF: “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”[STF].

STF: “1. A concessão de benefícios fiscais concernentes ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS pressupõe a prévia elaboração de convênio entre os Estados e o Distrito Federal, consoante o disposto no artigo 155, § 2º, XII, *g*, da Constituição do Brasil. 2. A elaboração do convênio entre os entes federados deve preceder à edição da lei que conceda os benefícios fiscais, pouco importando em qual momento haverá a produção de efeitos plenos da norma. Isso porque a deliberação prévia dos Estados-membros e do Distrito Federal é requisito constitucional de validade do benefício, cuja inobservância acaba por inquiná-lo desde o nascedouro. 3. Ato normativo que, instituindo isenção de ICMS sem a prévia e necessária edição de convênio entre os Estados e o Distrito Federal, contraria o disposto no mencionado art. 155, § 2º, XII, *g*, do texto constitucional. 4. Destarte, a discussão sobre o momento a partir do qual a lei editada antes da celebração de convênio produzirá efeitos plenos é irrelevante para aferir a validade jurídico-constitucional do diploma instituidor do benefício fiscal. A formalização do convênio deve preceder a edição da lei”. (STF – RE: 637959 DF, rel. Min. Luiz Fux, j. 19-2-2013, 1ª T.)

A celebração desses convênios em matéria de ICMS cabe ao **Confaz** – Conselho Nacional de Política Fazendária, órgão composto por representantes dos Estados, do Distrito Federal e da União. Para regular produção de efeitos, a celebração do convênio **precisa ser ratificada pelo Poder Legislativo** de cada entidade federativa conveniada.

Esaf: A prova de Auditor da Receita Federal 2005 considerou ERRADA a seguinte assertiva: “Os convênios reclamam o prévio abono da Assembleia Legislativa, por assimilação deles aos tratados internacionais que, pela Constituição, necessitam de aprovação prévia do Congresso Nacional”.

ATENÇÃO: O art. 100, IV, do Código Tributário Nacional trata dos convênios intergovernamentais como **normas complementares à legislação tributária**. O art. 103, III, do CTN prescreve ainda que os convênios **entram em vigor na data neles prevista**.

1.15.3.17 Decretos e regulamentos

Decretos e regulamentos são **atos administrativos** gerais e abstratos, expedidos **privativamente pelos Chefes do Executivo** (Presidente da República, Governadores e Prefeitos), para **dar fiel execução à lei**.

Em rigor, os nomes “decreto” e “regulamento” designam a mesma realidade jurídica, mas decreto é o veículo introdutor do regulamento. Decreto é a forma (continente), regulamento é o conteúdo.

Devido à sua **natureza normativa** o art. 96 do Código Tributário Nacional afirma que os decretos **fazem parte do conceito de "legislação tributária"**: "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".

Embora considerados "legislação" pelo art. 96 do CTN, os decretos são atos administrativos e, como tais, são manifestações com **caráter infralegal** não podendo inovar originariamente na ordem jurídica. Seu papel é meramente secundário no Direito Brasileiro na medida em que existem somente para viabilizar a aplicação nos casos concretos. Decreto só trata de tema anteriormente disciplinado por lei, não podendo contrariar dispositivo legal.

Nesse sentido, prescreve 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".

AOCP: A prova de Procurador do Município de Camaçari/BA 2010 considerou ERRADA a afirmativa: "O conteúdo dos decretos pode alcançar diversas leis ordinárias e/ou complementares, não se restringindo à lei que os criou".

A função dos decretos em matéria tributária é **limitar a discricionariedade do Fisco,** reduzindo as opções de comportamento dadas por lei à Administração Pública. Por força do art. 5º, II, da Constituição Federal, **decretos não podem criar deveres e proibições** pois essa tarefa cabe exclusivamente à lei formal.

Infelizmente, esse papel secundário e subalterno dos decretos não tem sido observado na prática. Muitos regulamentos são verdadeiras leis, criando inconstitucionalmente deveres e proibições para os contribuintes e agentes públicos. É o caso do Decreto n. 3.000/99 (RIR – Regulamento do Imposto de Renda) e do Decreto n. 7.212/2010 (RIPI – Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados).

Esaf: A prova de Auditor Fiscal da Receita Federal 2002 considerou ERRADA a afirmativa: "Decretos podem instituir impostos autorizados pela Constituição".

Na Constituição Federal de 1988 os decretos têm a importante função de, observados os limites legais, **modificar as alíquotas dos tributos** que podem ser alteradas **por ato do Executivo**, como é o caso de alguns tributos:

CFC: A prova de Técnico em Contabilidade do CFC 2011 considerou ERRADA a seguinte assertiva: “Qualquer tributo, uma vez instituído por Lei, pode ser modificado por Decreto, que são normas jurídicas elaboradas pelo Poder Executivo”.

a) **II** – imposto de importação;
b) **IE** – imposto de exportação;
c) **IPI** – imposto sobre produtos industrializados;
d) **IOF** – imposto sobre operações financeiras;
e) **Cide/combustíveis**.

Magistratura/SP: A prova da Magistratura/SP considerou ERRADA a afirmativa: “Uma vez instituído o tributo, cabe ao Chefe do Poder Executivo do ente político tributante majorar ou minorar a carga tributária”.

Essa competência dada ao Poder Executivo para modificar por decreto as alíquotas dos tributos acima mencionados está prevista nos arts. 153, § 1º, e 177, § 4º, I, *b*, ambos da Constituição Federal. Semelhante possibilidade existe no caso do **ICMS/Combustíveis** mas a alteração das alíquotas não ocorre por decreto e sim **por meio de convênio** intergovernamental.

O tema da modificação de alíquotas por ato do Executivo será abordado mais detalhadamente nos capítulos seguintes.

1.15.3.18 Instruções

Instruções são **atos administrativos normativos** de competência dos **Ministros de Estado**, expedidos para viabilizar a aplicação da lei e de outros atos normativos.

Devido à sua **natureza infralegal** não podem criar deveres e proibições, e nem contrariar dispositivos legais. Na prática tributária o exemplo mais importante de atos desse tipo são as instruções normativas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

Sendo **atos normativos**, o Código Tributário Nacional trata das instruções como **normas complementares** da legislação tributária (art. 100) cuja **entrada em vigor ocorre na data de sua publicação** (art. 103).

Esaf: A prova de Auditor da Receita Federal 2005 considerou CORRETA a seguinte afirmativa: “Os atos administrativos normativos entram em vigor, em regra, na data de sua publicação”.

1.15.3.19 Portarias ministeriais

Outra fonte formal do Direito Tributário são as portarias, que são **atos**

administrativos normativos ordinatórios voltados à disciplina de assuntos internos da Administração.

Importante registrar que **portaria** do Ministro da Fazenda vem sendo utilizada **para modificar as alíquotas do II** (Imposto de Importação) **e do IE** (Imposto de Exportação). Trata-se de uma delegação ao Ministro, da competência atribuída ao Presidente da República para, nos limites da lei, promover a modificação das alíquotas desses dois tributos aduaneiros.

No julgamento do Recurso Extraordinário 413245/CE, decidido em 25-3-2010, o Supremo Tribunal Federal manifestou-se admitindo o uso de **portaria ministerial** para modificação das alíquotas do **IOF** – Imposto sobre Operações Financeiras.

1.15.3.20 Outras normas complementares

O art. 100 do CTN afirma serem normas complementares à legislação tributária:

a) **atos normativos** expedidos pelas autoridades administrativas. Exemplo: Ordem de Serviço expedida por Delegado da Receita Federal do Brasil.

Esaf: A prova de Auditor Fiscal da Receita Federal 2002 considerou CORRETA a seguinte afirmativa: "À luz do CTN, os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas podem ser considerados como legislação tributária".

Esaf: A prova de Auditor da Receita Federal 2009 considerou CERTA a afirmativa: "Pode-se afirmar que ordem de serviço expedida por Delegado da Receita Federal do Brasil, contendo normas relativas ao atendimento do contribuinte, integra a legislação tributária".

b) **decisões de órgãos do fisco** a que a lei atribua eficácia normativa;

Esaf: A prova de Auditor da Receita Federal 2009 considerou ERRADA a afirmativa: "As decisões proferidas pelas Delegacias da Receita Federal de Julgamento, em regra, integram a legislação tributária".

c) práticas reiteradas da autoridade (**costumes**);

d) **convênios**, que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Esaf: A prova de Técnico da Receita Federal 2002 considerou CORRETA a afirmativa: "São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas".

1.15.3.21 Tratados e convenções internacionais

Os tratados e convenções internacionais dos quais o Brasil seja signatário são fontes formais do Direito Tributário, sendo considerados **"legislação tributária"** pelo CTN (art. 96).

IESES: A prova de Titular de Cartórios/MA 2011 considerou ERRADA a afirmativa: "São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa e os convênios que entre si celebrem a União e os Estados, excluídos o Distrito Federal e os Municípios".

Ingressam na ordem jurídica interna, em regra, com *status* de **lei ordinária**. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha (art. 98 do CTN).

Esaf: A prova de Agente Tributário Estadual/MS 2001 considerou CORRETA a afirmativa: "Os tratados e as convenções internacionais que disponham sobre matéria tributária modificam ou revogam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha") (Fepese: A prova de Auditor Fiscal da Receita Estadual/SC 2010 considerou CORRETA a afirmativa: "Nos termos do art. 98 do Código Tributário Nacional, os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, mas não precisam ser observados pela que lhes sobrevenha".

Segundo o Supremo Tribunal Federal, nada impede que a União celebre tratado internacional concedendo isenção de tributos estaduais e municipais (RE 229096/RS). Assim, como será visto nos capítulos seguintes, a vedação prevista no art. 151, III, da CF (proibição de isenções heterônomas) não se aplica à União quando atua como sujeito de direito internacional.

FGV: A prova de Fiscal da Receita Estadual/AP 2010 considerou CORRETA a afirmativa: "A jurisprudência admite a possibilidade de tratados internacionais, de competência privativa do Presidente da República e referendo do Congresso Nacional, versarem sobre tributos estaduais ou municipais, inclusive, isentando-os".

FGV: A prova de Advogado do Senado 2008 considerou ERRADA a afirmativa: "A vedação às isenções heterônomas impede a concessão de isenções em tratados internacionais".

1.15.3.22 Conceito de "legislação tributária" no CTN

Nos termos do art. 96 do Código Tributário Nacional: "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.

IESES: A prova de Titular de Cartórios/MA 2011 considerou CORRETA a afirmativa: “Nos termos do artigo 96 do Código Tributário Nacional, 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”.

Nota-se, portanto, que para o CTN o conceito de “legislação” é mais abrangente do que a ideia de “lei”, isso porque na definição de legislação estão incluídas diversas fontes formais do Direito Tributário.

1.16 CONCEITO DE SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Para encerrar o capítulo, convém fazer referência ao conceito de “sistema tributário nacional”, cuja utilização nas provas e concursos públicos é bastante frequente.

O art. 2º do CTN menciona o referido conceito ao estabelecer que: “O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Constituição, 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”[STF].

STF: “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” – ADIn 447, rel. Min. Octavio Gallotti, voto do Min. Carlos Velloso, j. 5-6-1991, Plenário, *DJ* 5-3-1993.

Para Kiyoshi Harada: “Sistema Tributário Nacional é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição”[39].

FCC: A prova da Magistratura/PE de 2015 considerou ERRADA a assertiva: “A Constituição Federal de 1988 possui um título específico dedicado a regular o ‘Sistema Tributário Nacional’, que pela extensão e intensidade com que trata a relação tributária pode ser considerado como exaustivo em tal propósito”.

A identificação entre o conceito de “Sistema Tributário Nacional” e as normas constitucionais sobre tributação é reforçada pelo fato de o Capítulo 1 do Título VI da Constituição de 1988 ser denominado “Do Sistema Tributário Nacional”.

Para provas e concursos públicos é mais apropriada a conceituação de Regina

Helena Costa para quem o Sistema Tributário Nacional é o **complexo normativo** "formado pela **Constituição Federal**, pelas **leis complementares** e pelas **leis de cada pessoa política**"[40].

[1] *Compêndio de Legislação Tributária*, p. 40.
[2] *Curso de Direito Tributário*, p. 50.
[3] *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, p. 13.
[4] *Curso de Direito Tributário*, p. 47.
[5] *Direito Tributário Brasileiro*, p. 2.
[6] Conforme tivemos oportunidade de esclarecer no *Manual de Direito Administrativo*, publicado pela Editora Saraiva, ao dizer que o Direito Tributário "estuda os princípios e normas" faz-se uma opção por considerar o direito como uma ciência explicativa das regras jurídicas. Outra possibilidade seria tratar do Direito Tributário como o próprio conjunto de princípios e normas, destacando o objeto da ciência. A existência dessas duas alternativas metodológicas revela a dualidade entre o *direito como ciência* e o *direito como objeto da ciência*.
[7] *Compêndio de Direito Tributário*, passim.
[8] Jorge Antônio Bezerra Oliveira, *Direito Tributário*, Editora Librus, passim.
[9] Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, p. 50.
[10] Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, p. 50.
[11] Eduardo Marcial Ferreira Jardim, *Manual de Direito Tributário e Financeiro*, p. 43.
[12] Eduardo Marcial Ferreira Jardim, *Manual de Direito Tributário e Financeiro*, p. 43.
[13] Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, p. 51.
[14] Convém esclarecer que, em rigor, "delimitar o poder de tributar" é a finalidade do Direito Tributário positivo, ou seja, do conjunto de princípios e normas disciplinadores do exercício da atividade tributante. Porém, se for utilizado o vocábulo "Direito Tributário" em sua outra acepção, ramo científico voltado para a compreensão do conjunto de regras tributárias, a pergunta sobre sua finalidade deve ser respondida de modo diverso. A finalidade do ramo científico Direito Tributário é permitir o conhecimento do sentido e alcance das regras jurídicas que disciplinam o exercício da atividade tributante. Entretanto, é certo que a clássica indagação sobre a finalidade do Direito Tributário, especialmente no contexto de provas e concursos públicos, pressupõe o emprego da expressão naquele primeiro sentido mencionado, razão pela qual o candidato deve responder "delimitar o poder de tributar".
[15] *Direito Tributário*, p. 38.
[16] Luis Eduardo Schoueri, *Direito Tributário*, p. 38.
[17] Luis Eduardo Schoueri, *Direito Tributário*, p. 20.
[18] Luis Eduardo Schoueri, *Direito Tributário*, p. 21.
[19] Ricardo Lobo Torres, *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, p. 3.
[20] *Curso de Direito Tributário*, p. 53-55.
[21] Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, p. 54.
[22] Eduardo Marcial Ferreira Jardim, *Manual de Direito Financeiro e Tributário*, p. 37.
[23] Eduardo Marcial Ferreira Jardim, *Manual de Direito Financeiro e Tributário*, p. 48.
[24] Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, p. 54.
[25] Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, p. 55.
[26] Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, p. 24.
[27] *Hipótese de Incidência Tributária*, p. 35.

[28] Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, p. 9.
[29] Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, p. 499.
[30] Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, p. 511.
[31] *Direito Tributário*, p. 33.
[32] *Curso de Direito Tributário*, p. 68.
[33] *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*, p. 147.
[34] Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 79.
[35] Luis Eduardo Schoueri, *Direito Tributário*, p. 64.
[36] Eduardo Sabbag, *Manual de Direito Tributário*, p. 510.
[37] Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 86.
[38] Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, p. 50.
[39] *Direito Financeiro e Tributário*, p. 322.
[40] *Código Tributário Nacional Comentado*, p. 17.

1.17 QUADRO SINÓTICO

CONCEITO DE DIREITO TRIBUTÁRIO	
Rubens Gomes de Souza	"Direito Tributário é o ramo do direito público que rege as relações jurídicas entre o Estado e os particulares, decorrentes da **atividade financeira** do Estado no que se refere à **obtenção de receitas** que correspondam ao conceito de tributos".
Hugo de Brito Machado	defensor de uma concepção mais garantista, "é o ramo do Direito que se ocupa das relações entre o Fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, **limitando o poder de tributar** e **protegendo o cidadão** contra os abusos desse poder".
Ricardo Lobo Torres	adota uma conceituação objetivo-funcional voltada para as atividades estatais que são objeto do ramo. "Direito Tributário é o conjunto de normas e princípios que regulam a atividade financeira relacionada com a **instituição e cobrança de tributos**: impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios".
Paulo de Barros Carvalho	"direito tributário positivo é o **ramo didaticamente autônomo** do direito, integrado pelo conjunto de proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos".
Luciano Amaro	"o Direito Tributário é a **disciplina jurídica dos tributos**".
CONSIDERAÇÕES SOBRE OS NÚCLEOS CONCEITUAIS	
a) "atividade financeira para obtenção de receitas":	o Direito Tributário estuda a disciplina normativa de atividades estatais cuja finalidade precípua é a captação de recursos (receita) para custeio do Estado. **Quando o dinheiro do contribuinte ingressa nos cofres públicos, termina o Direito Tributário e começa o Direito Financeiro**;
b) "limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão":	o papel fundamental desempenhado pelo Direito Tributário é o de regrar as atividades fiscais, estabelecendo restrições ao poder de cobrar tributos como forma de proteger os direitos do contribuinte;
c) "instituição e cobrança de tributos":	o objeto do Direito Tributário é a disciplina jurídica de três atividades estatais interligadas, a saber: 1) a instituição de tributos | 2) a cobrança de tributos | 3) a fiscalização do pagamento tributos
d) "ramo didaticamente autônomo":	o **Direito** em si, considerado como o conjunto de regras impostas pelo Estado para disciplina coercitiva de condutas sociais, **é uno e indivisível**;
e) "disciplina jurídica de tributos":	conforme dito, o Direito Tributário constitui um ramo jurídico integralmente construído em torno de um único instituto: o tributo.

NOSSO CONCEITO

Direito Tributário é o ramo do direito público que estuda princípios e normas disciplinadores do exercício das atividades de instituição, cobrança e fiscalização de tributos.

a) "ramo do direito público":	o Direito Tributário é classificado como ramo do direito público por estudar atividades estatais;
b) "estuda princípios e normas":	significa dizer que existem dois tipos de regras jurídicas pertencentes ao Direito Tributário: 1) princípios: regras gerais que veiculam valores essenciais do sistema jurídico; 2) normas: regras específicas que disciplinam comportamentos determinados;
c) "disciplinadores do exercício das atividades de instituição, cobrança e fiscalização de tributos":	essas são as três atividades estatais que compõem campo específico de interesse do Direito Tributário.

TAXONOMIA OU NATUREZA JURÍDICA

Direito Tributário classifica-se como **ramo do direito público** na medida em que as três atividades que pertencem ao seu objeto de estudos (criação, cobrança e fiscalização de tributos) são atividades que o ordenamento jurídico brasileiro define como próprias do Estado.

E mais, por estabelecer uma disciplina de natureza substancial, e não adjetiva ou formal, o Direito Tributário é ramo de **direito material**.

Cabe registrar, ao final, que a jurisprudência pátria frequentemente refere-se ao Direito Tributário como um **direito comum** (EI 129810 TJ/SC), no sentido de ser um ramo aplicável à generalidade das pessoas, e não um ramo especial ou excepcional (Jorge Antônio Bezerra Oliveira, *Direito Tributário,* passim).

Portanto, pode-se falar em uma **quádrupla natureza jurídica** do Direito Tributário: a) direito público; b) direito material; c) direito obrigacional; d) direito comum.

FINALIDADES DO

A finalidade do Direito Tributário é **delimitar o poder de tributar** evitando abusos no exercício das atividades do Fisco em prejuízo dos contribuintes.

CARACTERÍSTICAS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO E "TRIBUTAÇÃO ÓTIMA"	
a) eficiência econômica:	não interferência na alocação econômica de recursos;
b) simplicidade administrativa:	gestão fácil e pouco custosa do sistema;

DIREITO TRIBUTÁRIO

c) flexibilidade:	capacidade de reação de modo apropriado a mudanças econômicas;
d) responsabilidade política:	garantia de transparência;
e) equidade:	respeito às diferenças individuais.

Relacionam-se tais características com a **teoria da tributação ótima**, segundo a qual o sistema tributário deve permitir ao governo arrecadar a receita necessária e, ao mesmo tempo, atingir objetivos distributivos, com a menor perda possível de eficiência econômica.

CONCEITO DE "ESTADO FISCAL"

O Estado Fiscal, nascido a partir do século XVIII e cujo modelo hoje evoluiu para o "Estado Social Fiscal", tem como característica fundamental ser **financiado essencialmente por meio de tributos**, ou seja, **os particulares são a fonte originária da riqueza**, e não o próprio Estado.

ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO

Dá-se o nome de **atividade financeira** do Estado ao **conjunto de ações para obtenção de receitas e realização dos gastos** visando atender às necessidades públicas.

Direito Financeiro é o ramo do direito público que estuda a disciplina jurídica dessa atividade financeira.

Segundo o Direito Financeiro, denomina-se "**entrada**" **qualquer disponibilização**, mesmo que provisória, de dinheiro nos cofres públicos. É o caso, por exemplo, dos valores obtidos por meio de um empréstimo. Já as "**receitas**" são **ingressos definitivos** de recursos nos cofres públicos.

As receitas públicas podem ser de dois tipos:	**a) receitas originárias:** aquelas que decorrem da exploração do **próprio patrimônio do Estado**, com regime de **Direito Privado**. Exemplo: recursos provenientes de alugueres, depósitos, fianças e cauções; **b) receitas derivadas:** aquelas **originadas do patrimônio e da riqueza dos particulares**, tendo regime de direito público. Exemplo: arrecadação proveniente do pagamento de multas e tributos.

DIREITO TRIBUTÁRIO, DIREITO FINANCEIRO E CONCEITOS AFINS

Direito Tributário	é o ramo do direito público, pertencente portanto ao **domínio da deontologia** ou do "dever-ser", que estuda princípios e normas reguladoras das **atividades estatais de instituição, cobrança e fiscalização de tributos**. O objeto do Direito Tributário termina com o ingresso nos cofres públicos do dinheiro pago pelo contribuinte. Assim, o estudo da destinação do dinheiro arrecadado pelo fisco cabe ao Direito Financeiro.
Direito Financeiro	é o ramo do direito público (**domínio deontológico**) que tem por objeto a disciplina jurídica das **atividades financeiras do Estado, excetuadas aquelas de natureza tributária.** De modo mais preciso, pode-se dizer que as atividades financeiras compreendidas no objeto do Direito Financeiro são **despesa pública, receita pública, crédito público e orçamento público**.
Direito Econômico	é o ramo do direito público que estuda a disciplina jurídica da **atividade econômica do Estado e dos particulares**, no que diz respeito à produção, distribuição, circulação e consumo de riquezas.

Ciência das Finanças ou Ciência das Finanças Públicas	não é um ramo jurídico, mas uma ciência do "mundo do ser" (**domínio da ontologia**) voltada ao **conhecimento dos fatos**, e não das normas, que compõem a atividade financeira do Estado.
Política Fiscal	são os planejamentos, decisões e medidas do governo a respeito do **conjunto de receitas e gastos públicos**.
Política Tributária	diz respeito somente aos planejamentos, decisões e medidas do governo **em matéria de tributação**.

	DIREITO TRIBUTÁRIO	DIREITO FINANCEIRO
taxonomia	ramo de direito público (domínio da deontologia)	ramo de direito público (domínio da deontologia)
objeto	disciplina normativa das atividades estatais de instituição, cobrança e fiscalização de tributos	disciplina normativa das atividades financeiras do Estado (despesa pública, receita pública e orçamento público)
competência legislativa	concorrente entre União, Estados e Distrito Federal (art. 24, I, da CF)	concorrente entre União, Estados e Distrito Federal (art. 24, I, da CF)
disciplina constitucional	arts. 145 a 156 e 195	arts. 163 a 169
lei fundamental	Lei n. 5.172/66 (Código Tributário Nacional)	Lei n. 4.320/64 (Estabelece normas gerais sobre Direito Financeiro)
conceito de tributo	"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" (art. 3º do CTN)	"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 específicas exercidas por essas entidades" (art. 9º da Lei n. 4.320/64)
dica especial	quando o dinheiro do contribuinte ingressa nos cofres públicos termina o campo de interesse do Direito Tributário	estuda a destinação do dinheiro arrecadado pelo fisco

Para a **corrente majoritária** trata-se de simples **autonomia didática**, e não científica, em relação aos demais ramos

AUTONOMIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

jurídicos.

Independentemente da posição adotada, algumas considerações servem como premissas inquestionáveis para responder perguntas sobre o tema em provas e concursos públicos:

1) o Direito Tributário goza de autonomia didática frente aos demais ramos jurídicos;
2) a **autonomia do Direito Tributário é sempre relativa** (Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, p. 9), e não absoluta, na medida em que o ramo está interligado com diversas outras disciplinas jurídicas;
3) o Direito Tributário possui princípios específicos e normas próprias, tornando-o uma **disciplina especializada** em relação a outros ramos jurídicos.

OBJETO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

No sentido de ciência jurídica (direito-ciência) seu objeto é o conjunto de princípios e normas reguladores do exercício da atividade tributária exercida pelo Estado.
Na acepção de "direito-ordenamento", isto é, para fazer referência ao próprio conjunto de princípios e normas que disciplinam a atuação do Fisco, tem-se que o objeto do Direito Tributário são as três atividades que compõem o núcleo da função fiscal do Estado: a) instituição do tributo; b) cobrança do tributo; c) fiscalização do pagamento do tributo.

Assim, é possível falar em objeto imediato e objeto mediato do Direito Tributário.	
objeto imediato do Direito Tributário	é o **conjunto de princípios e normas** que disciplinam a atuação do Fisco.
objeto mediato do Direito Tributário	são as atividades de instituição, cobrança e fiscalização de tributos.

Parafiscalidade	Denomina-se parafiscalidade a delegação legal da capacidade administrativa para cobrar e fiscalizar tributos. A disciplina normativa do instituto está no art. 7º do Código Tributário Nacional, *in verbis*: "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". A competência legislativa para instituir tributos é indelegável, mas a capacidade administrativa para sua arrecadação pode ser delegada por meio de lei.
Objeto e alcance	O objeto da parafiscalidade são as **atividades** administrativas **de cobrar e fiscalizar** o pagamento de tributos. A delegação dessas atribuições compreende também as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir (art. 7º, § 1º, do CTN).

Veículo normativo	Veículo da parafiscalidade é o instrumento normativo por meio do qual a delegação da capacidade de cobrar tributos pode ser realizada. Delegar a cobrança do tributo é uma decisão que, embora possa ser revogada a qualquer tempo pela pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido (art. 7º, § 2º, do CTN), implica relevantes consequências para a entidade delegante especialmente pela renúncia do montante a ser arrecadado. Por isso, é inaceitável parafiscalidade por meio de ato unilateral do Poder Executivo, devendo a questão ser submetida à apreciação do Poder Legislativo da esfera competente para instituir o tributo. Portanto, a parafiscalidade exige **lei ordinária** aprovada pela **entidade federativa competente para criação do tributo** cuja arrecadação se pretende delegar.
Parafiscalidade por medida provisória?	Por falta de expressa vedação na Constituição Federal é possível medida provisória editada com o objetivo de delegar a capacidade de cobrança de tributo, desde que haja comprovação, no caso concreto, do preenchimento dos requisitos constitucionais de "relevância" e "urgência" (art. 62 da CF).
Sujeito ativo da parafiscalidade	É **quem delega** a capacidade de cobrar tributos. por isso, essa sujeição ativa é exclusiva da **entidade federativa** competente para instituição do tributo delegado, devendo efetivar a delegação por meio de **lei específica** aprovada para essa finalidade.

Sujeito passivo (entidades parafiscais). Cobrança de seus créditos	É **o beneficiário da delegação**, ou seja, a pessoa a quem é legalmente atribuída a capacidade de cobrar tributos. O sujeito passivo da parafiscalidade recebe o nome de **entidade parafiscal**. No julgamento do REsp 874065, datado de 22-11-2011, a **4ª Turma do Superior Tribunal de Justiça** admitiu que o **Senai** (Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial), uma entidade parafiscal, pode **cobrar judicialmente seus créditos** tributários decorrentes da arrecadação de contribuições parafiscais **optando** entre a utilização do sistema da **Lei de Execuções Fiscais** (6.830/80) ou por meio de **habilitação em falência**. A parafiscalidade beneficiando **pessoa jurídica de direito público** é bastante comum e tem como importante exemplo a hipótese prevista no art. 153, § 4º, III, da Constituição Federal, que faculta à União delegar aos Municípios a capacidade para fiscalizar e cobrar, na forma da lei, o Imposto Territorial Rural, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal. Entretanto, **doutrina** e **jurisprudência** são unânimes em admitir também parafiscalidade em favor de **pessoas de direito privado**, tanto as pertencentes à Administração indireta (empresas públicas e sociedades de economia mista) quanto aquelas da iniciativa privada, que exerçam **atividades não lucrativas** e de interesse social. É o caso dos sindicatos, conselhos de classe (OAB, CRM, Crea) e serviços sociais (Senai, Sesi, Sebrae, Sesc). A parafiscalidade em benefício de pessoas jurídicas privadas com finalidade lucrativa, como é o caso de uma empresa comercial, seria inconstitucional por violação do princípio da isonomia (art. 5º, II, da CF).

	Natureza precária da parafiscalidade — A parafiscalidade não transfere a competência para instituição de tributo, mas tão somente delega temporariamente a capacidade para sua arrecadação, ela é sempre **outorgada em caráter transitório**, podendo a delegação ser **revogada a qualquer momento**. O art. 7º, § 2º, do Código Tributário Nacional prescreve: "a atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, **por ato unilateral** da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido".
	Tributos parafiscais — Tributos parafiscais são aqueles arrecadados por meio de parafiscalidade. Alguns são intrinsecamente parafiscais, como as **anuidades profissionais** pagas aos Conselhos de Classe e as **contribuições sindicais**, na medida em que sua cobrança sempre ocorre por meio de delegação da capacidade tributária ativa. Outros tributos revelam-se ocasionalmente parafiscais, podendo ou não ser arrecadados por meio da parafiscalidade.
	Fiscalidade e extrafiscalidade (tributação indutiva) — **Extrafiscalidade** ou **tributação indutiva** é a **utilização do tributo** para atingir objetivos de ordem social ou política contemplados no ordenamento jurídico, ou seja, **sem finalidade** imediatamente **arrecadatória**. **Merece referência o conceito de extrafiscalidade presente na prova Esaf da Procuradoria da Fazenda Nacional/2012:** "Alguns tributos possuem, além da função meramente arrecadatória ou fiscal, finalidade outra que se destina a **regular a economia**, criando mecanismos que **induzem, ou incentivam, a conduta do potencial contribuinte** numa ou noutra direção. É o que se viu recentemente com a majoração das alíquotas do IPI, incidente sobre a importação de automóveis, já que, no período de janeiro a agosto de 2011, a balança comercial do setor automotivo atingiu um déficit de R$ 3 bilhões". Extrafiscalidade opõe-se à **fiscalidade**, que consiste na cobrança do **tributo com objetivo meramente arrecadatório**. Partindo de um ponto de vista econômico, Luís Eduardo Schoueri (*Direito Tributário*, p. 33) menciona, além da função mediata arrecadadora, a existência de **outras três funções imediatas do tributo**: a) **função distributiva:** relacionada com a distribuição de renda para redução das desigualdades sociais; b) **função alocativa ou indutora:** vinculada com a indução de comportamentos dos agentes econômicos; c) **função estabilizadora:** tendo em vista que o sistema tributário deve promover um equilíbrio geral na economia.
COMPETÊNCIA PARA LEGISLAR SOBRE DIREITO TRIBUTÁRIO	Nos termos do art. 24, I, da Constituição Federal, a competência para criar leis sobre Direito Tributário **é concorrente** entre a União, os Estados e o Distrito Federal. Os **Municípios** podem legislar sobre Direito Tributário, mas com base em **outro fundamento** constitucional: o **interesse local** (art. 30, I, da CF). **ATENÇÃO:** competência para legislar sobre Direito Tributário **é diferente de competência tributária**. A competência para legislar sobre Direito Tributário é mais ampla e envolve a aptidão para disciplinar diversos temas relacionados com a tributação. Já a competência tributária restringe-se à possibilidade de instituição do tributo propriamente dita. Somente pessoas políticas detêm competência tributária. **Iniciativa de projetos de lei em matéria tributária** — É de **iniciativa privativa do Presidente da República** a instauração do processo legislativo versando sobre qualquer **tema tributário** de competência dos **territórios federais**. Quanto às **demais esferas** federativas, o Supremo Tribunal Federal decidiu que a **iniciativa das leis** tributárias é de **competência concorrente**, por vezes chamada de **comum**, entre o **Executivo e o Legislativo**.
NATUREZA JURÍDICA DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	O CTN tem uma **natureza dúplice ou híbrida** na medida em que formalmente é lei ordinária, mas materialmente lei complementar. **Taxonomia do CTN: norma federal ou norma nacional?** — A doutrina diferencia normas federais e normas nacionais. **Normas federais** — são aquelas provenientes do Congresso Nacional e obrigatórias somente para o **âmbito da União**, não estendendo seu alcance às demais esferas federativas. Exemplos de normas federais: as destinadas à disciplina do Imposto de Importação. **Normas nacionais** — também emanam do Congresso Nacional, mas, ao contrário das federais, são **aplicáveis simultaneamente a todas as esferas federativas**. É o caso das normas contidas no Código Tributário Nacional, que são de cumprimento obrigatório pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.
DIREITO TRIBUTÁRIO COMO "RAMO DE SOBREPOSIÇÃO"	Reconhecido como disciplina científica há menos de cem anos, o Direito Tributário é um **ramo jurídico recente**. Assim, no período histórico do seu surgimento (primeiras décadas do século XX) já havia um amplo conhecimento em diversas áreas do direito, construído durante cerca de dois mil anos de produção intelectual notadamente na seara jurídico-privada. Por essa razão o legislador não precisou criar, partindo do zero, os conceitos normativos utilizados nas leis tributárias. Tornou-se comum um **processo de importação conceitual** realizado pelo Direito Tributário, de modo que as leis relativas à tributação passaram a "tomar emprestados" institutos, conceitos e formas próprios do direito privado, especialmente do

	Direito Civil, para disciplina de temas tributários.
DIREITO TRIBUTÁRIO COMO UM RAMO RECENTE	De acordo com Marco Aurélio Greco, o Direito Tributário é um ramo jurídico com uma **data de nascimento definida**. Isso porque, embora já existissem estudos anteriores sobre o fenômeno econômico da tributação, foi somente com a publicação da **Lei Tributária Alemã de 1919** que o Direito Tributário ganhou um tratamento como ramo científico autônomo.
FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO	**FONTES MATERIAIS, FONTES REAIS E FONTES FORMAIS (PRIMÁRIAS E SECUNDÁRIAS)** **Fontes materiais**: são os **órgãos habilitados pelo sistema** para a produção de normas tributárias assim como, segundo alguns autores, os **acontecimentos sociais relevantes** para a criação de regras jurídicas. **Fontes formais**: são os **veículos introdutores de normas tributárias** (Luis Eduardo Schoueri, *Direito Tributário*, p. 64), como as leis ordinárias, as leis complementares, as medidas provisórias, a Constituição Federal *etc*. As fontes formais, por sua vez, dividem-se em primárias e secundárias. a) Fontes formais **primárias, principais ou imediatas:** são aquelas que podem criar efetivamente regras jurídicas, inovando em caráter originário na ordem jurídica. Exemplos: leis, medidas provisórias, emendas constitucionais; b) Fontes formais **secundárias, acessórias ou mediatas:** podem somente detalhar regras introduzidas pelas fontes primárias, não tendo força para inovar originariamente na ordem jurídica. Exemplos: decretos, regulamentos, instruções normativas, portarias ministeriais. Essas fontes materiais e formais acima mencionadas **são fontes do direito positivo**. Não se confundem com as fontes da Ciência do Direito.
	Fontes dogmáticas: **Fontes da Ciência do Direito** ou **dogmáticas** é tudo aquilo que colabore para "a boa compreensão do fenômeno jurídico". Nessa categoria incluem-se a doutrina, os costumes e a jurisprudência. **Fontes formais em espécie**: Constituição Federal: A Constituição Federal **não cria tributo**, pois essa tarefa cabe exclusivamente ao legislador quando define os cinco aspectos da hipótese de incidência (aspectos pessoal, temporal, territorial, material e quantitativo), mas o Texto de 1988 trata de diversos temas de Direito Tributário. Emendas à Constituição Federal: As emendas constitucionais podem modificar as regras tributárias contidas no Texto Constitucional, até mesmo inserindo novos comandos ou suprimindo os já existentes, desde que **sem violar as cláusulas pétreas**. Leis complementares federais: A Constituição de 1988 selecionou diversos temas de Direito Tributário que somente poderão ser disciplinados por meio de lei complementar. É a chamada **reserva de lei complementar**. Devido à sua aprovação exigir **quórum de maioria absoluta** (art. 69 da CF), a obrigatoriedade de utilização da lei complementar para disciplina de certa matéria pressupõe **maior consenso entre os parlamentares** do que o necessário para aprovação de uma lei ordinária e, por conseguinte, uma **maior dificuldade** na aprovação de novas leis, conferindo **estabilidade adicional** para os temas reservados à lei complementar. São matérias tributárias constitucionalmente **sujeitas à reserva de lei complementar**: **a)** dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (art. 146, III, *a*);
	b) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, III, *b*); **c)** adequado tratamento ao ato cooperativo (art. 146, III, *c*); **d)** estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: 1) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; 2) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; 3) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas; 4) definição de tratamento diferenciado e favorecido para microempresas e empresas de pequeno porte (art. 146, III, *d*); **e) regime único de arrecadação** dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (art. 146, parágrafo único); **f)** critérios especiais de tributação com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência (art. 146-A); **g)** empréstimos compulsórios (art. 148); **h)** instituição do imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII); **i)** criação de impostos residuais (art. 154, I); **j)** aspectos da disciplina do ICMS (art. 155, § 2º, XII); **k)** definição do fato gerador do ISS (art. 156, III); **l)** novas fontes de custeio da seguridade social (art. 195, § 4º).
	Leis complementares: Por simetria ao modelo da Constituição Federal, é comum as Constituições Estaduais e Leis Orgânicas reservarem à lei complementar a disciplina de **normas gerais** e **conflitos de**

estaduais, distritais e municipais	**competência em matéria de tributação estadual, distrital e municipal.**
Leis ordinárias federais	O Direito Tributário, em regra, é disciplinado por lei ordinária. O uso de lei complementar em matéria de tributação constitui exceção. Assim, as leis ordinárias são o **veículo normativo mais importante** para disciplina dos temas tributários não gerais de competência federal. Em termos práticos, cabe à lei ordinária disciplinar tudo aquilo que não estiver sob reserva de lei complementar.
Leis ordinárias estaduais, distritais e municipais	Assim como ocorre na esfera federal, a lei ordinária também é a fonte formal mais importante para o Direito Tributário nos âmbitos estadual, distrital e municipal, cabendo-lhe disciplinar todos os temas não reservados à lei complementar. Compete à lei ordinária, entre outros temas, instituir, majorar, reduzir e extinguir todos os tributos de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios.
Medidas provisórias federais	Admite-se amplamente a medida provisória, pelo Presidente da República, tratando de matéria tributária desde que: a) o tema seja de **competência federal**; b) **não haja reserva de lei complementar**.
Medidas provisórias estaduais, distritais e municipais	No julgamento da ADIn 2391/2006, o Supremo Tribunal Federal admitiu a possibilidade de existirem medidas provisórias estaduais, desde que expressamente previstas na Constituição do respectivo Estado-membro. O entendimento baseou-se na ausência de proibição, na Constituição de 1988, para outras esferas federativas editarem medidas provisórias. Nessa esteira, nada impede que Municípios e o Distrito Federal também façam uso do referido veículo normativo se houver previsão em suas Leis Orgânicas.

Constituições Estaduais	São também fontes formais do Direito Tributário as Constituições Estaduais, cabendo-lhes o papel de ampliar, para o âmbito dos Estados-membros, as limitações ao poder de tributar definidas na Constituição Federal. A Constituição Estadual **não cria tributos**, mas promove um detalhamento da disciplina normativa aplicável à tributação estadual podendo aumentar o rol de garantias estabelecidas em favor do contribuinte. Infelizmente, o que se observa na maioria das Constituições Estaduais é uma simples repetição das regras tributárias previstas na Constituição Federal.
Emendas às Constituições Estaduais	As Constituições Estaduais podem ser alteradas por meio de emendas e, se estas versarem sobre temas tributários, a emenda à Constituição Estadual será fonte formal do Direito Tributário.
Leis orgânicas dos municípios e do Distrital Federal	Assim como os Estados-membros são regidos por Constituições Estaduais, Municípios e o Distrito Federal têm sua estrutura definida em leis orgânicas. As leis orgânicas **não instituem tributos**, mas são fontes formais do Direito Tributário porque preveem regras sobre tributação municipal, quase sempre reproduzindo dispositivos da Constituição Federal.
Emendas às leis orgânicas dos municípios e do Distrito Federal	As emendas aprovadas para alteração das leis orgânicas dos municípios e do Distrito Federal também são fonte formal do Direito Tributário, pois podem tratar dos temas tributários pertinentes ao âmbito municipal e distrital.

Resolução	Resolução é a espécie normativa utilizada para veiculação de **matérias de competência privativa do Senado, da Câmara dos Deputados ou do Congresso Nacional** (arts. 51 e 52 da CF). A promulgação da resolução cabe ao Presidente do Senado (no caso de resolução do Senado ou do Congresso) ou da Câmara (para resolução da Câmara dos Deputados). No que diz respeito ao Direito Tributário, a Constituição de 1988 prevê a necessidade de **resolução nas seguintes hipóteses**: a) aprovar delegação ao Presidente da República para editar leis delegadas (resolução do Congresso Nacional, art. 68, § 2º, da CF); b) estabelecer **alíquotas do ICMS** aplicáveis às **operações e prestações, interestaduais e de exportação**, mediante resolução do Senado, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria de seus membros (art. 155, § 2º, IV, da CF); c) definir **alíquotas mínima e máxima do ICMS** nas operações internas (resolução do Senado, art. 155, § 2º, V, *a* e *b*, da CF); d) fixar **alíquota máxima do ITCMD** (resolução do Senado, art. 155, § 1º, IV, da CF); e) estabelecer **alíquota mínima do IPVA** (resolução do Senado, art. 155, § 3º, III, da CF).
Decreto legislativo	O decreto legislativo é um instrumento normativo previsto no art. 59, VI, da Constituição Federal, para disciplina de **competências exclusivas do Congresso Nacional**, sendo promulgado pelo Presidente do Senado.
Leis delegadas	As leis delegadas são **elaboradas pelo Presidente da República** após a delegação da competência legislativa ser **aprovada pelo Congresso Nacional**, que definirá os limites da atribuição por meio de resolução (art. 62, § 2º, da CF).

	A doutrina majoritária considera **constitucional a instituição de tributos** por meio de lei delegada. É expressamente proibida, todavia, a delegação de temas reservados à lei complementar (art. 68, § 1º, da CF). Desse modo, o tema tributário a ser disciplinado por lei delegada obrigatoriamente deve estar entre os assuntos passíveis de normatização por meio de lei ordinária.
Convênios interestaduais	Convênios são **contratos administrativos multilaterais** de cooperação celebrados entre **entidades federativas heterogêneas** (entre o Distrito Federal e Estados-membros, por exemplo). Diferem, neste último aspecto, dos consórcios públicos, que também são contratos administrativos multilaterais e de cooperação, mas celebrados por entidades federativas homogêneas (exemplo: consórcio entre municípios). Na Constituição de 1988, os convênios são instrumentos normativos utilizados para **deliberação conjunta** entre os Estados-membros sobre **temas relacionados com** a cobrança de **ICMS**. A celebração desses convênios em matéria de ICMS cabe ao **Confaz** – Conselho Nacional de Política Fazendária, órgão composto por representantes dos Estados, do Distrito Federal e da União. **ATENÇÃO:** O art. 100, IV, do Código Tributário Nacional trata dos convênios intergovernamentais como **normas complementares à legislação tributária**. O art. 103, III, do CTN prescreve ainda que os convênios **entram em vigor na data neles prevista**.

Decretos e regulamentos	Decretos e regulamentos são **atos administrativos** gerais e abstratos, expedidos **privativamente pelos Chefes do Executivo** (Presidente da República, Governadores e Prefeitos), para **dar fiel execução à lei**. Devido à sua **natureza normativa**, o art. 96 do Código Tributário Nacional afirma que os decretos **fazem parte do conceito de "legislação tributária"**. A função dos decretos em matéria tributária é **limitar a discricionariedade do Fisco,** reduzindo as opções de comportamento dadas por lei à Administração Pública. Por força do art. 5º, II, da Constituição Federal, **decretos não podem criar deveres e proibições**, pois essa tarefa cabe exclusivamente à lei formal. Na Constituição Federal de 1988 os decretos têm a importante função de, observados os limites legais, **modificar as alíquotas dos tributos** que podem ser alteradas **por ato do Executivo**, como é o caso de alguns tributos: a) II – imposto de importação; b) IE – imposto de exportação; c) IPI – imposto sobre produtos industrializados; d) IOF – imposto sobre operações financeiras; e) Cide/combustíveis.
Instruções	Instruções são **atos administrativos normativos** de competência dos **Ministros de Estado**, expedidos para viabilizar a aplicação da lei e de outros atos normativos. Devido à sua **natureza infralegal** não podem criar deveres e proibições, e nem contrariar dispositivos legais. Na prática tributária o exemplo mais importante de atos desse tipo são as instruções normativas expedidas pela Secretaria da Receita Federal. Sendo **atos normativos**, o Código Tributário Nacional trata das instruções como **normas complementares** da legislação tributária (art. 100) cuja **entrada em vigor ocorre na data de sua publicação** (art. 103).

Portarias ministeriais	São **atos administrativos normativos** ordinatórios voltados à disciplina de assuntos internos da Administração.
Tratados e convenções internacionais	Os tratados e convenções internacionais dos quais o Brasil seja signatário são fontes formais do Direito Tributário, sendo considerados **"legislação tributária"** pelo CTN (art. 96). Ingressam na ordem jurídica interna, em regra, com *status* de **lei ordinária**. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha (art. 98 do CTN).
Conceito de "legislação tributária" no CTN	Nos termos do art. 96 do Código Tributário Nacional: "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.

CONCEITO DE SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	O art. 2º do CTN menciona o referido conceito ao estabelecer que: "O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Constituição, 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". Para provas e concursos públicos é mais apropriada a conceituação de Regina Helena Costa para quem o Sistema Tributário Nacional é o **complexo normativo** "formado pela **Constituição Federal**, pelas **leis complementares** e pelas **leis de cada pessoa política**".

1.18 QUESTÕES

1. (FMP Concursos – Procurador do Estado-AC – 2017) 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.

2. (IBEG – Procurador do Iprev – 2017) Considerando as normas de direito tributário, assinale a afirmação correta:

a) a competência tributária se distingue da capacidade tributária ativa. A primeira é o poder, a aptidão de criar tributos, é legislar instituindo tributos, já a segunda diz respeito à capacidade de ser sujeito ativo da relação jurídica tributária.
b) tributo é gênero de que são espécies o imposto, a taxa, a contribuição de melhoria e o preço de serviços públicos.
c) preços de serviços públicos e taxas às vezes se confundem porque ambos são compulsórios.
d) a contribuição previdenciária não é considerada tributo pelos nossos tribunais.
e) os rendimentos advindos do jogo do bicho e da exploração do lenocínio não são tributáveis, sujeitando-se, contudo, a pesadas multas em decorrência da prática de atividade ilícita.

3. (Consulplan – Analista TRF2 – 2017) A competência tributária plena diz respeito à criação de tributos, edição de normas tributárias, administração e julgamento de tributos. Com relação à competência tributária assinale a única alternativa que contempla duas assertivas corretas em que a segunda completa o sentido da primeira.

a) A competência tributária é indelegável. Assim sendo, a execução das leis, atos ou decisões administrativas em matéria tributária não pode ser conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra.
b) Os municípios têm competência tributária sujeita à lei complementar no que concerne às normas gerais de direito tributário. No que diz respeito ao interesse local, contudo, têm competência concorrente plena.
c) A competência tributária dos Estados é limitada. Isto ocorre porque se submete aos limites da lei complementar federal e fica jungida ao poder federal quando a questão a julgar exceder o âmbito puramente regional.
d) A competência tributária é parcela do poder de tributar conferida pela Constituição a cada ente político, para criar tributos. Desta forma, como os territórios são entes políticos, têm competência tributária para instituir impostos municipais.

4. (Cesgranrio – Transpetro – 2016) Um aumento do *deficit* orçamentário do governo em determinado período, através de uma redução dos impostos,

a) é considerado uma política fiscal expansiva.
b) é considerado uma política monetária expansiva.
c) leva a uma redução das taxas de juros.
d) leva a uma queda da demanda agregada por bens e serviços.

e) nunca afeta a taxa de câmbio na economia.

5. (Consulplan – Cartório-MG – 2016) Considerando o disposto na Constituição Federal, no capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional, é INCORRETO afirmar:

a) Cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.
b) Cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre obrigação e lançamento.
c) Através de lei complementar, poderá ser instituído empréstimos compulsórios de competência da União, Estados e Distrito Federal.
d) Ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

6. (MP-SC – Promotor – 2016) O Decreto-lei n. 406/68, que estabelece normas gerais de direito financeiro aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, considera, também, como contribuintes os órgãos da administração pública direta, as autarquias e empresas públicas, federais, estaduais ou municipais, que vendam, ainda que apenas a compradores de determinada categoria profissional ou funcional, mercadorias que, para esse fim, adquirirem ou produzirem.

7. (Planejar – Procurador Municipal – 2016) Assinale a alternativa correta de acordo com a legislação vigente sobre sistema tributário nacional:

a) Taxa – cobrada pela União, 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) Taxa – tem a base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto, e calculada em função do capital das empresas.
c) Taxa cobrada pela União, Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia.
d) todas as alternativas estão corretas.
e) todas as alternativas estão incorretas.

8. (Vunesp – Auditor Tributário da Prefeitura de São José dos Campos/SP – 2015) Proposta de Emenda Constitucional pretende revogar o inciso I do artigo 150 da Constituição Federal, que prevê que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. A respeito, é correto afirmar que

a) o Poder Constituinte Derivado Reformador não permite a revogação de dispositivos da Constituição Federal, apenas a inserção de novas previsões a par das já existentes.
b) a Proposta de Emenda Constitucional em questão não pode ser objeto de deliberação, posto que tendente a abolir direitos e garantias individuais.
c) para ser aprovada, a Proposta de Emenda Constitucional deverá ser aprovada em dois turnos de votação, em ambas as Casas Legislativas, pelo voto de dois terços de seus membros.
d) a Casa na qual tenha sido concluída a votação enviará a Proposta de Emenda Constitucional ao Presidente da República, que, aquiescendo, a sancionará.
e) rejeitada ou havida por prejudicada, a Proposta de Emenda Constitucional poderá ser objeto de nova proposta na mesma sessão legislativa, se reapresentada por um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal.

9. (FCC – Juiz de direito/PE – 2015) A respeito do Poder de Tributar do Estado, é correto afirmar:

a) A Constituição Federal de 1988 possui um título específico dedicado a regular o "Sistema Tributário Nacional", que pela extensão e intensidade com que trata a relação tributária pode ser considerado como exaustivo em tal propósito.

b) A tributação tem por papel determinar qual proporção dos recursos da sociedade ficará sob o controle do governo para ser gasta de acordo com algum procedimento de decisão coletiva, e qual proporção será deixada, na qualidade de propriedade pessoal, sob o arbítrio de particulares.

c) Coaduna-se com o texto da Constituição Federal de 1988 a concepção de que a função tributária do Estado limita-se à captação de receitas para fazer frente aos gastos públicos, sejam estes relativos à garantia de direitos ou à manutenção da máquina pública.

d) Coaduna-se com o texto da Constituição Federal de 1988 a concepção de que o Direito Tributário é o ramo do Direito que trata das regras e princípios que limitam o poder tributário estatal, contrapondo o interesse arrecadatório do Estado aos interesses da sociedade.

e) Coaduna-se com o texto da Constituição Federal de 1988 a ideia de que a arrecadação de receitas é a finalidade última do Direito Tributário, devendo ser este o parâmetro a ser utilizado pelo legislador ou pelo intérprete para verificar a concordância de determinada norma tributária com o postulado da proporcionalidade.

10. (ESAF – Procuradoria da Fazenda Nacional – 1998) Marque com F a assertiva falsa, e com V a verdadeira. Em seguida, escolha, entre as opções abaixo, a que contém a sequência correta.

( ) Entidades não estatais, como o SENAI e o SENAC, por exemplo, podem ter o poder de tributar, desde que a lei lho conceda.

( ) A competência tributária pode ser transferida, mediante lei, para entidade estatal distinta ou para pessoa jurídica não estatal.

( ) O poder de expedir normas sobre tributos incumbe primariamente a quem tenha competência para instituí–los.

a) V, V, V
b) V, V, F
c) V, F, F
d) F, F, F
e) F, F, V

11. (Vunesp – Magistratura/SP – 2009) A Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.03 (*DOU*-31-12-2003), veio, segundo consta de sua denominação, para alterar o Sistema Tributário Nacional. Atentando-se para o conjunto das normas nela contido e examinando-o no seu aspecto teleológico, pode ser dito que a EC n. 42/2003

a) deu maiores garantias ao contribuinte, como a ampliação do princípio da anterioridade, de maneira a impedir acréscimo na divisão pentapartida dos tributos, teoria esta adotada pelo Pretório Excelso.

b) não alterou a estrutura do sistema tributário nacional, não favorecendo uma melhor racionalização dos meios de arrecadação tributária de maneira a reduzir o número de impostos.

c) promoveu uma melhor repartição das receitas fiscais entre os entes da federação, como, por exemplo, transferindo da União para os municípios a fiscalização e a cobrança do ITR, inclusive competência para reduzir sua alíquota segundo as peculiaridades locais.

d) preocupou-se com a desigualdade social, instituindo o Fundo de Combate à Pobreza no

âmbito Federal a ser mantido com recursos oriundos de adicionais percentuais às alíquotas do IPI e ICMS.

12. (FGV – OAB Nacional – 2011) Conforme a Constituição Federal, o veículo legislativo adequado para dispor sobre conflitos de competência entre os entes políticos em matéria tributária é a

a) medida provisória.
b) lei complementar.
c) emenda constitucional.
d) lei ordinária.

13. (PUC-PR – Magistratura/PR – 2011) Dadas as assertivas abaixo, assinale a única CORRETA.

a) O Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como lei complementar, porque sua natureza era, antes dela, de lei ordinária.
b) O Código Tributário Nacional denomina de "normas complementares" as leis complementares do artigo 146 da Constituição Federal em vigor.
c) A observância das práticas, reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, livra o contribuinte da imposição de penalidades, da cobrança de juros de mora e da atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.
d) Medidas provisórias podem ser utilizadas, atualmente, para criar tributos, desde que ela tenha-se convertido em lei no ano de sua publicação e, nesse caso, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte.
e) Os princípios de direito privado são determinantes para a definição do conteúdo e efeitos tributários dos institutos privados empregados pela legislação tributária.

14. (FCC – Magistratura/AL – 2007) Nos termos do art. 153, § 4º, III, da Constituição Federal, o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural poderá ser fiscalizado e cobrado pelo Município. Se o Município, em caráter excepcional, resolver fazer uso dessa faculdade, passará a exercer:

a) a competência tributária plena.
b) juntamente com a União a competência tributária.
c) a competência e a capacidade tributária ativa.
d) juntamente com a União a capacidade tributária ativa.
e) a capacidade tributária ativa, ficando reservada à União a competência tributária.

15. (Esaf – Procuradoria da Fazenda Nacional – 1998) Alíquotas mínimas do Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), nas operações internas, podem ser estabelecidas por ____. Código Tributário Nacional (CTN) foi votado como ____. As normas gerais de direito tributário contidas no CTN podem ser alteradas ou revogadas mediante ____. As alíquotas do Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação, são estabelecidas por ____. Veja, entre as cinco alíneas abaixo, com qual de suas expressões se preenche corretamente cada uma das lacunas acima.

v) resolução do Senado Federal de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros
w) lei ordinária
x) lei complementar
y) resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos

Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros. A resposta certa corresponde à seguinte sequência:

a) y, x, x, v
b) v, w, x, y
c) y, w, x, v
d) v, w, w, y
e) v, x, w, y

16. (FCC – Procurador do TCE/AP – 2010) A lei complementar em matéria tributária é, por exigência constitucional, aplicada para:

a) disciplinar o processo judicial tributário.
b) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.
c) instituir imposto extraordinário.
d) instituir contribuição de intervenção no domínio econômico.
e) atribuir a condição de responsável tributário.

17. (Esaf – Auditor Fiscal da Receita Federal – 2003) 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.Nesse contexto, disporá sobre isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas. Ela o fará mediante:

a) resolução do senado federal;
b) decreto legislativo;
c) lei complementar;
d) lei ordinária;
e) lei delegada ou medida provisória.

18. (Cespe – OAB Nacional) A União instituiu certo tributo federal e atribuiu a uma autarquia a função de arrecadar e fiscalizar o mencionado tributo. Tendo como referência inicial a situação acima apresentada, assinale a opção correta acerca da competência tributária.

a) Em havendo discussão judicial acerca do tributo instituído, a autarquia não será beneficiada pelas garantias e privilégios processuais atribuídos à União.
b) A atribuição das funções de arrecadar e fiscalizar o tributo instituído pela União poderia ter sido conferida a pessoa jurídica de direito privado.
c) É lícito que a União revogue, a qualquer tempo e por ato unilateral, as atribuições conferidas à autarquia.
d) A situação apresentada constitui hipótese de delegação da competência tributária da União.

19. (FCC – Procurador do Estado/SE – 2005) Direito tributário é o conjunto de normas que

a) regula o destino dos valores arrecadados a título de tributo dentro da máquina do Estado.
b) regula o comportamento dos agentes públicos na condução orçamentária da Administração Pública Direta e Indireta.
c) regula o comportamento dos agentes públicos na condução orçamentária apenas da Administração Pública Direta.
d) regula o comportamento das pessoas de levar dinheiro aos cofres públicos.
e) compõem a Lei Orçamentária, a Lei Plurianual e a Lei de Diretrizes Orçamentárias.

20. (Vunesp – OAB/SP) Considerando o disposto no artigo 153, § 4º, III, da Constituição

Federal, acerca do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, NÃO é correto afirmar que

a) há transferência da competência tributária da União para os Municípios.
b) aos Municípios é vedado editar lei acerca da instituição do ITR.
c) é possível a transferência de capacidade tributária ativa, da União para os Municípios.
d) os Municípios poderão, na forma da lei, efetuar o lançamento do imposto em relação às propriedades rurais que se encontrem localizadas em seu território.

21. (Esaf – Auditor da Receita Federal – 2005) Leis complementares, ou leis complementares à Constituição, são espécies normativas que têm a função de complementar dispositivos constitucionais que tratam genericamente de determinadas matérias, normalmente devido à sua complexidade. As leis complementares, por força do art. 69 da Constituição, serão aprovadas pela maioria absoluta dos membros do Congresso Nacional. Considerando apenas o texto expresso da Constituição, pode-se concluir que as leis complementares em matéria tributária não tratam:

a) da instituição de impostos residuais.
b) da definição dos produtos industrializados sobre os quais o imposto incidirá uma única vez.
c) da instituição de um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios.
d) do estabelecimento de critérios especiais de tributação com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência.
e) da regulação da forma e das condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados, relativamente ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

22. (Cespe – Magistratura/AC – 2008) Consoante o Código Tributário Nacional, a competência tributária é indelegável. Todavia, a União pode atribuir a determinado estado as funções de arrecadar ou fiscalizar tributos. Relativamente a essas funções, assinale a opção incorreta.

a) Além de atribuir as funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, a União pode ainda conferir a de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária.
b) Ao atribuir as funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, a União estará concedendo ao estado, ainda, as garantias e os privilégios processuais que lhe competem.
c) A União pode, a qualquer tempo, por ato unilateral seu, revogar a atribuição.
d) A União pode delegar competência tributária do encargo ou da função de arrecadar tributos a pessoas de direito privado.

23. (Cespe – Procurador do Estado/CE – 2008) Com a finalidade de aprimorar a legislação estadual específica do ICMS, principalmente no que se refere à forma pela qual são concedidos e revogados os benefícios fiscais, as isenções e outras outorgas para esse tributo, o Poder Legislativo de uma localidade aprovou a alteração de vários dispositivos constantes da lei complementar federal que regulamenta a matéria. Considerando a situação hipotética apresentada acima, assinale a opção correta.

a) A legislação estadual aprovada é constitucional, porque o assunto é de competência exclusiva do estado.
b) A legislação aprovada é inconstitucional, uma vez que a Casa legislativa não poderia aprovar lei específica para tratar de assunto referente a benefício fiscal concedido a nenhum tributo.
c) A lei aprovada é inconstitucional, uma vez que somente lei complementar federal, por

imposição constitucional, pode regulamentar os benefícios fiscais a serem concedidos ao ICMS.

d) O benefício fiscal concedido ao ICMS é constitucional, pois a matéria é de competência concorrente entre o estado e os municípios.

e) É constitucional a alteração legislativa aprovada, desde que haja previsão dessa competência na lei complementar estadual.

24. (Cespe – Procuradoria Distrital – 2007) Assinale a opção correta. As leis complementares prestam-se basicamente a três (3) tipos de atuação em matéria tributária. Em consequência, elas dispõem sobre:

a) conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; limitações constitucionais ao poder de tributar da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; normas gerais de legislação tributária.

b) conflitos de competência, em matéria tributária, só entre os Estados e os Municípios; limitações constitucionais ao poder de tributar da União e dos Estados; normas gerais de direito tributário.

c) conflitos de competência, em matéria tributária, só entre a União e os Estados e o Distrito Federal; limitações constitucionais ao poder de tributar dos Estados; normas gerais de direito tributário.

d) conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; limitações constitucionais ao poder de tributar dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; normas gerais de legislação tributária.

e) conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; limitações constitucionais ao poder de tributar da União e dos Estados, desdobrando as exigências do princípio da legalidade, regulando as imunidades tributárias etc.; normas gerais de direito tributário material e formal.

25. (FCC – Analista em Planejamento da Sefaz/SP – 2010) A competência tributária:

a) pode ser conferida apenas aos entes federados.

b) pode ser delegada por lei complementar a outro ente federado.

c) não autoriza que o ente deixe de exercê-la, não instituindo um tributo de sua competência.

d) pode ser renunciada pelo ente, quando este deixa de instituir um tributo de sua competência.

e) trata-se de competência administrativa.

26. (Cespe – Promotor de Justiça/RO – 2008) A lei estadual estabelece os critérios para cobrança de tributos em conformidade com as diretrizes constitucionais. No que se refere a esse assunto, assinale a opção correta.

a) A criação do tributo se dá pela capacidade tributária ativa do ente da Federação que por lei estabelece a cobrança do tributo.

b) A instituição do tributo ocorre em função da competência tributária do ente da Federação.

c) O nascimento da obrigação tributária para o contribuinte ocorre com a distribuição da competência tributária disciplinada na CF.

d) O Poder Legislativo local é que possui a capacidade tributária.

e) O Poder Executivo local é que possui a competência tributária.

27. (FCC – Agente Fiscal de Rendas da Sefaz/SP – 2009) A respeito da competência tributária, considere:

I. A competência tributária é o poder, conferido a determinado ente político, por lei

complementar específica, para aumentar tributos.

II. A competência tributária é indelegável. Porém, as funções de arrecadar ou fiscalizar os tributos ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária podem ser delegadas por uma pessoa jurídica de Direito Público a outra.

III. A competência tributária, que compreende a competência legislativa e a capacidade tributária, é delegável.

Está correto o que se afirma APENAS em

a) I.
b) II.
c) III.
d) I e II.
e) I e III.

28. (5º Concurso da Magistratura Federal 3ª Região) Competência e capacidade tributária ativa:

a) Não se distinguem
b) distinguem-se porque, quando se exerce a competência tributária, há inovação no mundo jurídico, enquanto que na capacidade ativa tributária, não
c) distinguem-se, porque a competência tributária deriva diretamente da lei, enquanto que a capacidade tributária depende de delegação do executivo
d) não se distinguem porque somente o competente para legislar tem capacidade tributária ativa

29. (Esaf – Auditor Fiscal da Receita Federal – 2002) Avalie a correção das afirmações abaixo. Atribua a letra V para as verdadeiras e F para as falsas. Em seguida, marque a opção que contenha a sequência correta.

1 – O Código Tributário Nacional, embora tenha sido aprovado como lei ordinária, pode regular as matérias para as quais a Constituição, que lhe é posterior, passou a exigir lei complementar.

2 – Cabe a lei complementar federal, em relação aos impostos em geral, como o ICMS e o ISS, a definição dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

3 – Resolução do Senado Federal, obedecidas as condições constitucionais, poderá estabelecer, para o ICMS, as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação.

a) V, V, V
b V, V, F
c) V, F, F
d) F, F, F
e) V, F, V

30. (FCC – Analista Judiciário TRF 2ª Região – 2007) No que diz respeito à competência legislativa, o Código Tributário Nacional, dentre outras situações, dispõe que,

a) a competência tributária é sempre indelegável, abrangendo a atribuição das funções de fiscalizar tributos ou de executar leis ou serviços de natureza tributária.
b) a atribuição da função de arrecadar tributos implica que sua revogação seja feita com prévio aviso, e por ato bilateral entre as partes.
c) a atribuição da função de fiscalizar tributos não compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.
d) o não exercício da competência tributária a defere à pessoa jurídica de direito público

diversa daquela a que a constituição a tenha atribuído.
e) não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

31. (FGV – Magistratura/PA – 2009) O Estado Moderno é caracterizado pelas finanças funcionais, ou seja, pela atividade financeira do Estado orientada no sentido de influir sobre a conjuntura econômica. Prova desse fato é:

a) o mix tributário diversificado dos Estados.
b) a criação de multas elevadas no âmbito fiscal.
c) a extrafiscalidade marcante de alguns tributos.
d) o tabelamento de preços, em situações de crise.
e) a despersonalização dos impostos.

32. (Cespe – OAB Nacional – 2007.1) A União instituiu certo tributo federal e atribuiu a uma autarquia a função de arrecadar e fiscalizar o mencionado tributo. Tendo como referência inicial a situação acima apresentada, assinale a opção correta acerca da competência tributária.

a) Em havendo discussão judicial acerca do tributo instituído, a autarquia não será beneficiada pelas garantias e privilégios processuais atribuídos à União.
b) A atribuição das funções de arrecadar e fiscalizar o tributo instituído pela União poderia ter sido conferida a pessoa jurídica de direito privado.
c) É lícito que a União revogue, a qualquer tempo e por ato unilateral, as atribuições conferidas à autarquia.
d) A situação apresentada constitui hipótese de delegação da competência tributária da União.

33. (Cespe – OAB Nacional – 2010) Suponha que um decreto trate integralmente sobre relações jurídicas pertinentes aos tributos e que uma lei disponha parcialmente sobre tributos. Nessa situação, de acordo com o CTN,

a) nem o decreto nem a lei se inserem no conceito de legislação tributária.
b) o decreto insere-se no conceito de legislação tributária; a lei, não.
c) tanto o decreto quanto a lei se inserem no conceito de legislação tributária.
d) a lei se insere no conceito de legislação tributária; o decreto, não.

GABARITO

1. E / **2.** A / **3.** C / **4.** A / **5.** C / **6.** C / **7.** C / **8.** B / **9.** B / **10.** E / **11.** B / **12.** B / **13.** C / **14.** E / **15.** B / **16.** B / **17.** D / **18.** C / **19.** D / **20.** A / **21.** B / **22.** D / **23.** C / **24.** A / **25.** A / **26.** B / **27.** B / **28.** B / **29.** C / **30.** E / **31.** C / **32.** C / **33.** C

2

TRIBUTO

2.1 A IMPORTÂNCIA DO CONCEITO DE TRIBUTO

O Direito Tributário é único ramo jurídico construído em torno de um só instituto: o tributo. Segundo Geraldo Ataliba, tributo é um **conceito primário e fundamental** tendo a função de "categoria de pensamento" que aglutina todos os demais institutos do Direito Tributário[1]. A exata delimitação do conceito de tributo é fundamental para definir contra quais exigências estatais os indivíduos podem invocar o regime protetivo que o ordenamento garante ao contribuinte.

É cada vez mais comum o legislador maliciosamente mascarar a natureza tributária de determinada exação com o objetivo de afastar a incidência dos princípios e normas do Direito Tributário. "Tarifas", "preços públicos", "pedágios", "contrapartidas ambientais", "patrocínios", "subsídios", **"multas"** e "contribuições" de todo tipo, são alguns dos rótulos que recentemente vêm sendo utilizados para burlar as garantias asseguradas pelo Sistema Tributário Nacional.

Cespe: A prova de Contador da SEDF 2017 considerou ERRADA a afirmação: "Licenciamento de veículos e multas de trânsito são tributos da espécie taxa".

Além disso, a correta definição de tributo permite também distinguir o instituto de outras obrigações públicas, com regimes jurídicos bastante diversos, que a legislação atribui aos particulares em face do Estado, como as multas, o dever de indenizar, as prestações compulsórias de serviço, as sanções administrativas, entre tantas outras.

2.2 ACEPÇÕES DO VOCÁBULO "TRIBUTO"

O termo "tributo" é plurissignificativo na medida em que pode ser utilizado em, pelo menos, **cinco acepções** distintas[2]:

a) como o **dever de levar dinheiro** aos cofres públicos;

b) a **quantia em dinheiro** entregue ao Estado no cumprimento desse dever;

c) o comportamento de levar dinheiro **(prestação)**;

d) a lei que prescreve tal dever **(norma jurídica)**;

e) a **relação jurídica obrigacional** que tal lei cria;

f) o **direito do sujeito ativo** a receber seu crédito tributário.

Importante destacar que **predomina** doutrinariamente o uso do vocábulo "tributo" **no sentido da relação jurídica obrigacional** que une o Fisco e o contribuinte. É nesse sentido, também, que o art. 3º do CTN emprega o vocábulo.

2.3 CONCEITO LEGISLATIVO (ART. 3º DO CTN)

Com a finalidade de evitar previsíveis divergências doutrinárias na definição do instituto, o próprio Código Tributário Nacional preferiu formular um conceito legislativo de tributo em seu art. 3º.

Estabelece o art. 3º do Código Tributário Nacional: "**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**".

Fepese: A prova de Auditor Fiscal da Receita Estadual/SC 2010 considerou VERDADEIRA a afirmativa: "Tributo, nos termos do CTN, 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".

Passemos à análise detalhada de cada uma das partes que compõem o referido conceito.

2.3.1 Tributo é uma obrigação instituída em lei

O dever de pagar tributos sempre surge da lei. Fala-se que o tributo é uma **obrigação "ex lege"**, e não "ex voluntate"[3]. Em outras palavras: **a lei é a única fonte possível** da obrigação de recolher tributos. A Teoria Geral das Obrigações enumera diversas fontes das obrigações: a) a lei; b) os contratos; c) os atos ilícitos; d) as declarações unilaterais de vontade. Porém, a obrigação tributária principal (pagar o tributo) só pode ter como fonte a lei, nunca surgindo dos contratos, dos atos ilícitos, das declarações unilaterais de vontade ou de qualquer outra fonte.

FCC: A prova de Procurador do Estado/SE 2005 considerou CORRETA a afirmativa: "Sobre o conceito de tributo construído a partir da definição do Código Tributário Nacional, é correto afirmar que o tributo está submetido à reserva legal".

É o que estabelece o art. 114 do Código Tributário Nacional: “Fato gerador da obrigação principal é a situação **definida em lei** como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

O princípio da legalidade tributária exige que todos os aspectos da hipótese de incidência tributária (aspectos pessoal, material, territorial, temporal e quantitativo) estejam definidos em lei. Somente após a definição legal desses cinco aspectos considera-se instituído o tributo.

Note-se que as chamadas obrigações tributárias acessórias, ou deveres instrumentais, podem decorrer da “legislação tributária” (art. 113, § 2º, CTN), mas a obrigação tributária principal surge somente da lei.

IMPORTANTE: O dever de pagar tributo **NUNCA** nasce de contrato. Nos termos do art. 123 do CTN: “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”.

Esaf: A prova de Auditor do Tesouro Municipal/Natal 2008 considerou FALSA a afirmativa: “As convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, mesmo que haja lei em sentido contrário”.

Assim, por exemplo, se um contrato de locação contém cláusula “transferindo” ao inquilino o dever de pagar, durante a vigência contratual, os tributos referentes ao imóvel, essa disposição não vale perante a Fazenda Pública, ou produz qualquer efeito tributário. Se o IPTU, nesse caso, não for pago, o Fisco Municipal cobrará o proprietário e este, depois da quitação, poderá propor, com base no contrato, ação regressiva contra o locatário. Assim, a referida disposição contratual não produz efeitos tributários, mas somente efeitos civis. Apesar da aparência de que o contrato estaria produzindo o dever de o inquilino pagar tributos, na verdade isso não ocorreu, o que confirma a regra de que o contrato não é fonte do dever de pagar tributo.

FCC: A prova de Analista de Controle Externo do TCE/GO 2009 considerou FALSA a afirmativa: “O contrato de locação é o meio necessário para transferir a responsabilidade tributária do locador ao locatário pelos tributos incidentes sobre o imóvel locado”.

Pela mesma razão, se na venda de um veículo as partes pactuam que o antigo dono assume o dever de, mesmo após a transferência, continuar pagando o IPVA durante os exercícios seguintes como forma de aumentar o interesse do comprador na realização do negócio, mesmo que o acordo seja formalizado em contrato o dever de pagar o imposto incumbe sempre ao proprietário atual do

veículo, de modo que o acordo firmado entre as partes não pode ser oposto perante a Fazenda Pública.

Por fim, cabe destacar que a necessidade de lei "em sentido estrito" para instituição de tributo **não impede a sua criação** também **por medidas provisórias**, já que estas, de acordo com a própria Constituição, são editadas "com força de lei" (art. 62 da CF).

2.3.2 Tributo é toda prestação pecuniária (em moeda)

O art. 3º do Código Tributário Nacional foi redundante ao afirmar que tributo é uma prestação "pecuniária" e "em moeda" na medida em que as duas expressões significam rigorosamente a mesma coisa: o **tributo é** sempre uma **obrigação de entregar** determinada **quantia em dinheiro ao Estado**.

Isso não significa que o pagamento deva ser feito obrigatoriamente em dinheiro. O art. 3º fala "em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir". E o art. 162 do CTN completa:

"O pagamento é efetuado:

I – em **moeda corrente**, **cheque** ou **vale postal**;

Cespe: A prova de Professor do IFB 2011 considerou CORRETA a afirmativa: "O Código Tributário Nacional prevê que o pagamento do crédito tributário seja efetuado em moeda corrente, cheque ou vale postal".

II – nos casos previstos em lei, em **estampilha**, em **papel selado**, ou por **processo mecânico**".

Sobre os referidos meios de pagamento, vale transcrever as regras contidas nos cinco parágrafos do art. 162 do CTN:

"§ 1º A legislação tributária pode determinar as garantias exigidas para o pagamento por cheque ou vale postal, desde que não o torne impossível ou mais oneroso que o pagamento em moeda corrente.

§ 2º O crédito pago por cheque somente se considera extinto com o resgate deste pelo sacado.

§ 3º O crédito pagável em estampilha considera-se extinto com a inutilização regular daquela, ressalvado o disposto no art. 150.

§ 4º A perda ou destruição da estampilha, ou o erro no pagamento por esta modalidade, não dão direito a restituição, salvo nos casos expressamente previstos na legislação tributária, ou naquelas em que o erro seja imputável à autoridade administrativa.

§ 5º O pagamento em papel selado ou por processo mecânico equipara-se ao pagamento em estampilha".

FCC: A prova de Procurador do Estado/SE 2005 considerou INCORRETA a afirmativa: "Sobre o conceito de tributo construído a partir da definição do Código Tributário Nacional, está correto afirmar que pode ser pago por intermédio de prestação de serviço de qualquer natureza".

ATENÇÃO: Ao prescrever que o tributo é sempre prestação pecuniária, o art. 3º do CTN excluiu do direito brasileiro as figuras do "tributo *in labore*" (prestações de serviço) e do "tributo *in natura*" (entrega de bens)[4].

Cespe: A prova de Advogado da Serpro de 2010 considerou ERRADA a assertiva: "O Código Tributário Nacional admite que a prestação tributária ocorra nas formas 'in natura' ou 'in labore'".

Portanto, os conscritos (convocados para o serviço militar obrigatório), mesários e jurados, ao desempenharem as funções para as quais são requisitados pelo Estado, não estão "pagando tributo", na medida em que cumprem obrigações de fazer, enquanto o tributo é sempre uma obrigação de pagar.

Relevante destacar que existem muitas outras prestações pecuniárias previstas em lei, como por exemplo o dever de pagar multas ou a obrigação de ressarcir danos causados a terceiros. Assim, todo tributo é uma prestação pecuniária prevista em lei, mas nem toda prestação pecuniária prevista em lei tem natureza de tributo.

Esaf: A prova de Analista do Ministério do Planejamento 2010 considerou CORRETA a afirmativa: "Nem toda prestação pecuniária prevista em lei constitui tributo, mas sim toda prestação pecuniária que reúna o conjunto dos requisitos constantes do art. 3º do CTN, como por exemplo o caráter obrigatório".

2.3.2.1 Dação em pagamento

A natureza obrigatoriamente pecuniária do tributo não impediu o Código Tributário Nacional de aceitar a dação em pagamento como uma das formas de extinção do crédito tributário (art. 156: "Extinguem o crédito tributário: XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei").

Como será visto nos capítulos seguintes, a dação em pagamento é **admitida como forma de extinção do crédito tributário** desde que preenchidas **três condições**:

a) existência de **lei específica** autorizando;

b) haja manifesto **interesse do fisco** no bem;

c) o **bem** oferecido seja **imóvel**.

FCC: A prova de Defensor Público/SP considerou INCORRETA a afirmativa: “A dação em pagamento em bens móveis extingue o crédito tributário”.

Se fosse possível a dação de bens móveis os contribuintes com dívidas fiscais, especialmente as pessoas jurídicas, poderiam repassar ao Estado parte do que produzem, sem realização de concorrência pública, violando o princípio constitucional da isonomia (art. 5º, II, da CF), atendido quando a aquisição de bens é feita por meio de licitação.

A respeito do tema, cabe transcrever decisão do Supremo Tribunal Federal, no julgado abaixo:

> O Tribunal julgou procedente pedido formulado em ação direta ajuizada pelo Governador do Distrito Federal para declarar a inconstitucionalidade da Lei distrital 1.624/97, que dispõe sobre o pagamento de débitos das microempresas, das empresas de pequeno porte e das médias empresas, mediante dação em pagamento de materiais destinados a atender a programas de Governo do Distrito Federal. Entendeu-se que a norma impugnada viola o art. 37, XXI, da CF, porquanto afasta a incidência do processo licitatório, por ele exigido, para aquisição de materiais pela Administração Pública, bem como o art. 146, III, da CF, que prevê caber à lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, eis que cria nova causa de extinção de crédito tributário. ADIn 1.917/DF, rel. Min. Ricardo Lewandowski, 26-4-2007.

Nota-se, também, que a **aceitação do bem imóvel** ofertado é **ato discricionário** do poder público, de modo que o oferecimento em dação gera para o contribuinte simples **expectativa de direito** e não direito adquirido **à extinção do crédito tributário**.

2.3.3 Tributo é prestação compulsória

A **compulsoriedade** é a **característica fundamental** do dever de pagar tributos. Não se trata de uma obrigação consensual ou facultativa, mas de uma imposição surgida unilateralmente como decorrência do poder de império atribuído ao Estado.

FCC: A prova de Procurador do Estado/SE 2005 considerou INCORRETA a afirmativa: “Sobre o conceito de tributo construído a partir da definição do Código Tributário Nacional, está correto afirmar que é toda prestação pecuniária facultativa”.

A compulsoriedade decorre da natureza legal da obrigação tributária.

FGV: A Prova de Auditor Fiscal/RJ considerou VERDADEIRA a afirmativa: “A compulsoriedade, como elemento conceitual do tributo, decorre da natureza legal da obrigação tributária”.

Entretanto, as atividades administrativas de arrecadar tributos **não são autoexecutáveis** na medida em que, se o contribuinte deixa de pagar a obrigação tributária, o Fisco é obrigado a **recorrer ao Poder Judiciário** para fazer valer o seu direito de receber o crédito tributário, por meio da ação de execução fiscal (Lei n. 6.830/80).

2.3.4 Tributo não constitui sanção por ato ilícito

Ao afirmar que o tributo não constitui sanção por ato ilícito o legislador quis afirmar, em síntese, que **tributo não se confunde com multa**. A distinção é importante, pois existem diversas espécies de obrigações pecuniárias vinculando os indivíduos e o Estado, sendo que as multas constituem prestações bastante assemelhadas ao tributo.

A diferença reside na circunstância de que o dever de pagar tributo surge da realização de um ato conforme ao direito (fato gerador), ao passo que a obrigação de pagar uma multa nasce como resposta do ordenamento jurídico à prática de um ato ilícito (infração).

O **tributo não pode ser utilizado como punição** aplicada ao contribuinte em consequência de alguma conduta contrária ao direito.

Cespe: A prova de Especialista em Regulação da Antaq 2009 considerou INCORRETA a afirmativa: "Tributo é toda prestação pecuniária sancionatória de ato ilícito".

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional lei municipal que determinou acréscimo de 200% ao IPTU incidente sobre imóveis com construções irregulares (RE 94.001). Considerou-se, ao ensejo da decisão, que a lei utilizava o tributo como instrumento punitivo, consistindo em verdadeira sanção administrativa, o que contraria frontalmente o art. 3º do CTN[STF].

STF: "O Supremo Tribunal Federal, tendo presentes os postulados constitucionais que asseguram a livre prática de atividades econômicas lícitas, de um lado, e a liberdade de exercício profissional, de outro – e considerando, ainda, que o Poder Público dispõe de meios legítimos que lhe permitem tornar efetivos os créditos tributários –, firmou orientação jurisprudencial, hoje consubstanciada em enunciados sumulares, no sentido de que a imposição, pela autoridade fiscal, de restrições de índole punitiva, quando motivadas tais limitações pela mera inadimplência do contribuinte, revela-se contrária às liberdades públicas ora referidas. O Estado não pode valer-se de meios indiretos de coerção, convertendo-os em instrumentos de acertamento da relação tributária, para, em função deles – e mediante interdição ou grave restrição ao exercício da atividade empresarial, econômica ou profissional –, constranger o contribuinte a adimplir

obrigações fiscais eventualmente em atraso. Exemplo de sanção tributária claramente desproporcional em sentido estrito é a interdição de estabelecimento comercial ou industrial motivada pela impontualidade do sujeito passivo tributário relativamente ao cumprimento de seus deveres tributários. Embora contumaz devedor tributário, um sujeito passivo jamais pode ver aniquilado completamente o seu direito à livre iniciativa em razão do descumprimento do dever de recolher os tributos por ele devidos aos cofres públicos. O Estado deve responder à impontualidade do sujeito passivo com o lançamento e a execução céleres dos tributos que entende devidos, jamais com o fechamento da unidade econômica" – RE 550.769/RJ, rel. Min. Joaquim Barbosa. Trechos extraídos do Voto Vencido do Min. Celso de Mello, publicado no *DJe* 3-4-2014.

Importa frisar que, embora não sejam tributo, o CTN trata das multas (penalidades pecuniárias) como obrigações tributárias principais (art. 113, § 1º).

Esaf: A prova de Analista do Ministério do Planejamento 2010 considerou CORRETA a assertiva: "As multas pelo descumprimento da obrigação tributária não são tributos, mas consideradas pelo CTN como obrigação tributária, ao lado do tributo, para que se submetam ao mesmo regime de constituição, discussão administrativa, inscrição em dívida ativa e execução dos tributos".

2.3.4.1 Atividades ilícitas e princípio do non olet

Importantíssimo salientar que o art. 3º do **CTN não proíbe que a tributação recaia sobre atividades ilícitas**. Isso porque a ocorrência do fato gerador independe da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelo contribuinte (art. 118 do CTN).

Fepese: A prova de Auditor Fiscal da Receita Estadual/SC 2010 considerou VERDADEIRA a afirmativa: "No que concerne à definição legal do fato gerador, podemos afirmar que o CTN consagra o princípio 'pecunia non olet', no sentido de que a mesma é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos".

Desse modo, por exemplo, **traficantes,** "bicheiros" ou mafiosos também **devem pagar Imposto de Renda**. Pela mesma razão, a venda de madeira de corte proibido e a comercialização de animais silvestres sujeitam-se à incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

Esaf: A prova de Analista do Ministério do Planejamento 2010 considerou CORRETA a afirmativa: "A aquisição de renda e a promoção da circulação de mercadorias com o produto de renda advinda do jogo do bicho, por exemplo, apesar de fatos ilícitos, são passíveis de tributação".

A respeito da matéria o STF já decidiu caracterizar crime de **sonegação fiscal** a omissão, na declaração de rendimentos, de **lucros oriundos de atividade criminosa** (HC 77.530), conforme ementa abaixo:

> Sonegação fiscal de lucro advindo de atividade criminosa: "non olet". Drogas: tráfico de drogas,

envolvendo sociedades comerciais organizadas, com lucros vultosos subtraídos à contabilização regular das empresas e subtraídos à declaração de rendimentos: caracterização, em tese, de crime de sonegação fiscal, a acarretar a competência da Justiça Federal e atrair pela conexão, o tráfico de entorpecentes: irrelevância da origem ilícita, mesmo quando criminal, da renda subtraída à tributação. A exoneração tributária dos resultados econômicos de fato criminoso – antes de ser corolário do princípio da moralidade – constitui violação do princípio de isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética.

Para o Direito Tributário brasileiro a origem remota do dinheiro é irrelevante (princípio do *non olet*, literalmente: "o dinheiro não tem cheiro").

De acordo com muitos juristas, a tributação de atividades ilícitas e a irrelevância da origem do dinheiro ferem o princípio da moralidade (art. 37, *caput*, da Constituição). Entretanto, o raciocínio não procede. Se a Administração deixasse de arrecadar tributos por desconfiar da origem do dinheiro, ou pela ilicitude da atividade tributada, estaria descumprindo a lei (art. 118 do CTN), de modo a ferir o princípio da legalidade e a desatender o caráter plenamente vinculado da atividade fiscal (art. 3º do CTN).

2.3.4.2 Progressividade sancionatória

É certo que o tributo não constitui sanção por ato ilícito (art. 3º do CTN). Porém, admite-se que o ordenamento jurídico utilize **instrumentos tributários com efeito punitivo** visando estimular ou desestimular determinados comportamentos do contribuinte.

Bastante usual é o emprego da tributação progressiva sancionatória como meio de forçar o cumprimento da função social da propriedade. Trata-se de manifestação da chamada extrafiscalidade.

Esaf: A prova de Analista de Planejamento 2010 considerou CORRETA a afirmativa: "A extrafiscalidade é característica que possuem alguns tributos de permitirem, além da pura e simples forma de ingresso de receitas nos cofres públicos, também de intervirem na economia, incentivando ou não determinada atividade ou conduta do contribuinte".

O art. 153, § 4º, I, da Constituição Federal, por exemplo, afirma que o **imposto territorial rural** será **progressivo** e terá suas alíquotas fixadas de forma a **desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.**

Semelhante previsão consta do art. 182, § 4º, II, da CF, que admite cobrança de **IPTU progressivo no tempo** incidente sobre imóveis urbanos não edificados, subutilizados ou não utilizados.

Frise-se que a possibilidade de progressividade sancionatória não representa qualquer afronta ao art. 3º do CTN. O referido dispositivo veda a utilização do tributo em si como sanção pela prática de ato ilícito, mas não exclui a eficácia

sancionatória de outros instrumentos tributários.

2.3.5 Tributo é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada

Por fim, o art. 3º do CTN afirma que o tributo é "cobrado mediante atividade plenamente vinculada".

> Esaf: A prova de Analista do Ministério do Planejamento 2010 considerou CORRETA a afirmativa: "O poder de tributar é prerrogativa do Poder Público, que o faz para custear suas ações no interesse da sociedade. A fiscalização tributária implica exercício do poder de polícia, e somente mediante atividade administrativa pode ser exigido o pagamento de tributo".

Isso significa que, constatando a ocorrência do fato gerador, **o fisco é obrigado a realizar o lançamento tributário**.

Vale destacar que **lançamento** é o **ato administrativo vinculado e obrigatório**, declaratório do fato gerador e constitutivo do crédito tributário, que se não for realizado, importa em responsabilidade funcional do agente público competente (art. 142, parágrafo único, do CTN).

> Cespe: A prova de Advogado da ECT considerou ERRADA a assertiva: "Tributo, definido como prestação pecuniária compulsória em moeda, pode constituir sanção de ato ilícito, cobrada mediante atividade judicial ou administrativa".

Em síntese, lançamento é ato vinculado, não discricionário.

> Esaf: A prova de Analista do Ministério do Planejamento 2010 considerou INCORRETA a afirmativa: "Ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, a autoridade administrativa tem o dever de exigir o cumprimento da obrigação por parte do contribuinte, havendo, no entanto, alguma margem de discricionariedade nesta atividade".

2.3.6 Princípios constitucionais inerentes ao conceito de tributo

O conceito de tributo previsto no art. 3º do CTN faz implícita referência a, pelo menos, dois princípios tributários contidos na Texto Constitucional de 1988:

a) Legalidade tributária (art. 150, I, da CF). É o que se depreende da expressão "tributo é uma obrigação instituída em lei";

b) Vedação de tributo com efeito de confisco (art. 150, IV, da CF). Pode-se deduzir a implícita proibição de tributo confiscatório no momento em que legislador afirma que "tributo não constitui sanção por ato ilícito". Isso porque, no ordenamento jurídico brasileiro, o confisco tem sempre natureza sancionatória[STJ].

STJ: “DIREITO TRIBUTÁRIO. APLICABILIDADE DA PENA DE PERDIMENTO A MERCADORIAS IMPORTADAS. A mercadoria importada qualificada como bagagem acompanhada que fora apreendida em zona secundária e desacompanhada de Declaração de Bagagem Acompanhada (DBA) será restituída ao viajante até o limite da cota de isenção determinada pela Receita Federal (art. 33 da IN 1.059/2010 da RFB), aplicável a pena de perdimento em relação à mercadoria que exceda esse limite. Isso porque, conforme dispõe o art. 33 da IN 1.059/2010 da RFB, o viajante procedente do exterior poderá trazer, com a isenção a que se refere o *caput* do art. 32, em sua bagagem acompanhada (art. 2º, III), livros, folhetos, periódicos, bens de uso ou consumo pessoal e outros bens cujos limites de valor global não ultrapassem os limites da cota de isenção determinada por esse dispositivo normativo” – 2ª T., REsp 1.443.110-PR, rel. Min. Humberto Martins, j. 12-8-2014.

2.3.7 Outros elementos conceituais (art. 9º da Lei n. 4.320/64)

Conforme adverte Luís Eduardo Schoueri existem outros elementos da conceituação de tributo estabelecida pelo direito positivo brasileiro, além daqueles indicados no art. 3º do CTN. Isso porque o art. 9º da Lei n. 4.320/64 também enuncia um **conceito financeiro de tributo**: “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 específicas exercidas por essas entidades”.

Do referido conceito podem ser destacados cinco elementos fundamentais:

a) tributo é receita derivada;

b) instituído pelas entidades de direito público;

c) compreendendo os impostos, as taxas e as contribuições;

d) nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira;

e) destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.

Convém analisar cada um desses elementos.

2.3.7.1 Tributo é receita derivada

Como visto no capítulo anterior, dentro do quadro das receitas estatais o tributo é classificado como receita derivada porque tem **origem no patrimônio e na riqueza dos particulares**.

FGV: A prova de Procurador do TCM/RJ 2008 considerou FALSA a afirmativa: “Segundo a melhor doutrina, a receita originária pode ser considerada a que tem origem no patrimônio do particular, pelo exercício do poder de império do Estado, enquanto a receita derivada é a que tem origem no próprio patrimônio público, em que o Estado atua como empresário por meio de um acordo de vontades, e não com seu poder de império, por isso não há compulsoriedade na sua instituição”.

2.3.7.2 Tributo é instituído pelas entidades de direito público

O art. 9º da Lei n. 4.320/64 afirma também que o tributo é instituído pelas entidades de direito público. Na verdade, nem toda entidade de direito público possui competência para criar tributos (competência tributária), na medida em que esta é uma **competência legislativa** atribuída **exclusivamente às entidades federativas**. Autarquias e fundações públicas, por exemplo, são entidades de direito público, mas não têm competência para instituir tributo.

2.3.7.3 Compreendendo os impostos, as taxas e as contribuições

A **redação** do art. 9º da Lei n. 4.320/64 **está desatualizada** ao fazer referência somente a impostos, taxas e contribuições como espécies de tributo. Ainda que se considere que o termo “contribuições” inclua contribuições de melhoria e as contribuições especiais, o dispositivo **deixou de mencionar os empréstimos compulsórios**, espécie tributária que financeiramente se opõe às demais categorias devido ao caráter provisório da entrada das receitas provenientes de sua arrecadação.

2.3.7.4 Nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira

O regime jurídico aplicável ao tributo, como instituto financeiro, está definido na Constituição e nas leis vigentes de Direito Financeiro. Esse regime jurídico não exclui outras disciplinas normativas conferidas ao instituto por outros ramos, como é o caso do Direito Tributário.

2.3.7.5 Destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades

Do ponto de vista financeiro, é relevante analisar a destinação das receitas provenientes da arrecadação de tributos. Daí o art. 9º da Lei n. 4.320/64 afirmar que o seu produto destina-se “ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades”. Na verdade, **nem sempre a receita é empregada para custeio de atividades da mesma entidade que criou o tributo**. Nas

hipóteses de repartição de receitas tributárias (arts. 157 e 158 da CF), o tributo é instituído por determinada entidade federativa, mas o produto da arrecadação é distribuído a outras pessoas políticas.

Convém lembrar que, para definir a **natureza específica do tributo**, é **irrelevante a destinação** do montante arrecadado (art. 4º do CTN).

IESES: O concurso para Titular de Cartório/MA 2011 considerou FALSA a afirmativa: "A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo relevante igualmente, conforme o Código Tributário Nacional, a destinação legal do produto de sua arrecadação".

2.4 TRIBUTO COMO CONCEITO PRESSUPOSTO NO TEXTO CONSTITUCIONAL

Embora a Constituição de 1988 não conceitue expressamente tributo, a doutrina considera que **o conceito está pressuposto no Texto Constitucional.**

Segundo Geraldo Ataliba, o legislador teria apenas revelado o conceito de tributo já presente na própria Constituição. Para o autor: "o conceito tributo é constitucional. Nenhuma lei pode alargá-lo, reduzi-lo ou modificá-lo"[5].

2.5 INSTITUTOS AFINS

Diversos institutos jurídicos são confundidos, tanto pelo legislador quanto pelos operadores do direito em geral, com exigências de natureza tributária. É o caso das tarifas, pedágios, preços públicos, laudêmios, foros, emolumentos, compensações financeiras, entre tantas outras exações cobradas atualmente pelo Estado.

Convém lembrar que a questão não é simplesmente acadêmica. Só é possível invocar o regime especial de proteção do contribuinte diante de uma exação que se enquadra na definição de tributo.

Por isso, a análise detalhada do conceito de tributo realizada nos itens anteriores permite compreender por que determinado instituto não tem natureza tributária, afastando a incidência dos princípios de normas próprios do Direito Tributário.

2.5.1 Tarifa. Visão jurisprudencial

Tarifa é nome dado pelo Direito Administrativo para a **remuneração paga**

pelo usuário a concessionários e permissionários em troca da prestação de serviços públicos delegados. Assim, o art. 175, parágrafo único, III, da Constituição Federal, ao tratar do regime jurídico dos serviços públicos, afirma que: "a lei disporá sobre: III – *política tarifária*". Importante constatar que na Constituição de 1988 a referência à política tarifária não é feita dentro do "Sistema Tributário Nacional" (arts. 145 a 162), mas no capítulo referente aos "Princípios Gerais da Atividade Econômica" (arts. 170 a 181).

A Lei Geral das Concessões, Lei n. 8.987/95, tem todo um capítulo (Capítulo IV) dedicado à "política tarifária", dentro do qual o art. 9º prescreve: "a tarifa do serviço público concedido será fixada pelo preço da proposta vencedora da licitação e preservada pelas regras de revisão previstas nesta Lei, no edital e no contrato".

Nota-se pela simples análise do posicionamento do tema dentro da Constituição Federal e na legislação brasileira que **tarifa não é tributo,** mas uma contraprestação de natureza administrativa utilizada para remunerar serviços públicos delegados por meio de concessão ou permissão.

A compreensão do tema parte da regra contida no art. 175 da Constituição de 1988: "Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos".

Serviços públicos são atividades cujo desempenho a Constituição e a lei definem como deveres do Estado. São exemplos de serviços públicos: a) serviço postal e correio aéreo nacional (art. 21, X, da CF); b) serviços de telecomunicações (art. 21, XI, da CF); c) rádio e televisão (art. 21, XII, *a*, da CF); d) energia elétrica (art. 21, XII, *b*, da CF); e) navegação aérea, aeroespacial e a infraestrutura aeroportuária (art. 21, XII, *c*, da CF).

Cabe ao legislador, atendidas as diretrizes constitucionais, estabelecer a forma como o serviço público será prestado. Quando a prestação é realizada pelo próprio aparelho do Estado fala-se em prestação direta do serviço público. Em outros casos, abre-se procedimento licitatório para selecionar particulares encarregados de executar a prestação por meio de contratos de concessão e permissão de serviços públicos. Aí, tem-se prestação indireta ou delegada de serviços públicos.

Quando **o serviço público** é **prestado diretamente pelo Estado**, havendo cobrança de contraprestação junto ao usuário a **natureza** da exigência será de **taxa**. Porém, na hipótese de **delegação da prestação** do serviço a particulares concessionários ou permissionários, o valor exigido do usuário **é tarifa**.

Funiversa: A prova de Auditor Fiscal do Seplag/DF 2011 considerou FALSA a afirmativa: “Em relação à taxa, é correto afirmar que ela é sinônimo de tarifa pública”.

Assim, por exemplo, se o legislador municipal opta pela prestação direta do serviço público de transporte de passageiros, ou seja, utilizando servidores públicos e a estrutura estatal para realizar a execução, o valor cobrado dos usuários será uma taxa (natureza de tributo). Porém, se a lei municipal preferir o regime de prestação indireta, contratando via licitação uma empresa concessionária para realizar o transporte de passageiros no âmbito do município, o valor da passagem terá natureza de tarifa.

Desse modo, a natureza da remuneração dependerá da forma de prestação do serviço público.

Como **tarifa** não é tributo sua **majoração** pode ocorrer **por meio de ato administrativo** e com **aplicabilidade imediata.** Em outras palavras, tarifa não se sujeita aos princípios tributários da legalidade e da anterioridade.

Convém lembrar que a garantia constitucional de equilíbrio econômico-financeiro (art. 37, XXI, da CF) pede a necessidade de mudanças imediatas no valor da tarifa, incompatíveis com as exigências impostas pela legalidade e anterioridade tributárias.

Atualmente, essa é a orientação predominante na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: estabelecer a diferença entre taxa e tarifa a partir da forma de prestação do serviço público.

Defensoria/MT: Adotando visão minoritária, a prova da Defensoria Pública/MT 2007 considerou CERTA a afirmativa: “O critério relevante utilizado para diferenciar taxa de tarifa é verificar se a atividade concretamente executada pelo Poder Público configura um serviço público ou não”.

O **Superior Tribunal de Justiça** sempre adotou orientação diversa para diferenciar os institutos. A **taxa** seria cobrada para todo **serviço público de fruição compulsória**, como no caso dos serviços de água e esgoto.

Já nas hipóteses de serviço de **fruição facultativa**, prevaleceria uma **natureza contratual** sendo viável ao administrado dispensar a prestação, o valor cobrado como remuneração seria uma **tarifa**.

Veja-se um exemplo do entendimento tradicional do STJ sobre o tema:

“[...] O art. 11, da Lei n. 2312, de 3.09.94 (Código Nacional de Saúde) determina: ‘É obrigatória a ligação de toda construção considerada habitável à rede de canalização de esgoto, cujo afluente terá destino fixado pela autoridade competente’.[...] 8. ‘A remuneração dos serviços de água e esgoto normalmente

é feita por taxa, em face da obrigatoriedade da ligação domiciliar à rede pública' (Hely Lopes Meirelles, "in" "Direito Municipal Brasileiro", 3ª ed., RT – 1977, p.492). 9. 'Se a ordem jurídica obriga a utilização de determinado serviço, não permitindo o atendimento da respectiva necessidade por outro meio, então é justo que a remuneração correspondente, cobrada pelo Poder Público, sofra as limitações próprias de tributo'. (Hugo de Brito Machado, "in" Regime Tributário da Venda de Água, Rev. juríd. da Procuradoria-Geral da Fazenda Estadual/Minas Gerais, n. 05, pg. 11). [...]" (REsp 167489/SP Min. José Delgado *DJ* 24-8-98).

Cespe: A prova de Analista Administrativo/MS 2010 considerou VERDADEIRA a afirmativa: "A natureza jurídica da remuneração dos serviços de água e esgoto prestados por concessionária de serviço público é de tarifa ou preço público".

Porém, recentemente pode-se observar uma **mudança na jurisprudência do STJ** sobre a matéria. Desde o final de 2009 o Superior Tribunal de Justiça passou a **acompanhar a visão do STF** ao considerar que a remuneração cobrada pelos serviços de **água e esgoto** tem **natureza de tarifa**:

"ADMINISTRATIVO. REsp. SERVIÇO PÚBLICO DE ÁGUA E ESGOTO. NATUREZA JURÍDICA DE TARIFA OU PREÇO PÚBLICO. PRAZO PRESCRICIONAL. CÓDIGO CIVIL. PRECEDENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. DECISÃO MANTIDA POR SEUS PRÓPRIOS FUNDAMENTOS. 1. A controvérsia em exame foi analisada recentemente pela Primeira Seção deste Tribunal, na ocasião do julgamento dos EREsp 690.609/RS, de relatoria da eminente Min. Eliana Calmon, *DJ* 7-4-2008, que, acompanhando o entendimento do Supremo Tribunal Federal, firmou posicionamento no sentido de que a natureza jurídica das contraprestações cobradas por concessionárias de serviços público de água e esgoto não é de taxa, mas, sim, de tarifa ou preço público, razão por que deve ser aplicada a prescrição vintenária nos termos da legislação de Direito Civil. 2. REsp provido (STJ; REsp 1179478/RS; rel. Min. Mauro Campbell Marques; 2ª T.; J. 23.11.2010). PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. TAXA DE ESGOTO. TARIFA COBRADA INDEVIDAMENTE. INEXISTÊNCIA DE REDE COLETORA. DEVOLUÇÃO EM DOBRO. ART. 42, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CDC. PRECEDENTES. SÚMULA 83/STJ. APELAÇÃO. SEGUIMENTO NEGADO. AGRAVO INTERNO. APLICAÇÃO DA MULTA DO ART. 557, § 2º, DO CPC. SUPOSTA VIOLAÇÃO DO ART. 557, § 2º. AFASTAMENTO DA MULTA

(STJ; AgRg no AgRg no Ag 1324136/RJ; rel. Min. Herman Benjamin; 2ª T.; J. 16.11.2010). TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. REsp. SERVIÇO PÚBLICO DE ÁGUA E ESGOTO. NATUREZA JURÍDICA DE TARIFA OU PREÇO PÚBLICO. PRAZO PRESCRICIONAL. CÓDIGO CIVIL. PRECEDENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. DECISÃO MANTIDA POR SEUS PRÓPRIOS FUNDAMENTOS. 1. A controvérsia em exame foi analisada recentemente pela Primeira Seção deste Tribunal, na ocasião do julgamento dos EREsp 690.609/RS, de relatoria da eminente Min. Eliana Calmon, *DJ* 7-4-2008, que, acompanhando o entendimento do Supremo Tribunal Federal, firmou posicionamento no sentido de que a natureza jurídica das contraprestações cobradas por concessionárias de serviços público de água e esgoto não é de taxa, mas, sim, de tarifa ou preço público, razão por que deve ser aplicada a prescrição vintenária nos termos da legislação de Direito Civil. 2. Os argumentos apresentados no agravo interno são insuficientes para infirmar o entendimento externado na decisão agravada, que deve ser mantida por seus próprios fundamentos. 3. Agravo regimental não provido (STJ; AgRg no REsp 1155657/SP; rel. Min. Benedito Gonçalves; 1ª T.; J. 17-12-2009)".

Desse modo, a grande controvérsia que sempre existiu em torno da distinção entre taxa e tarifa perdeu força nos tribunais e na doutrina. Se o serviço público é prestado diretamente pelo Estado sua remuneração ocorre por meio de taxa. Havendo prestação indireta via concessão ou permissão, o valor cobrado será uma tarifa.

2.5.2 Preço

Preço, ou **preço público**, é a nomenclatura dada pelo **Direito Financeiro** para a remuneração de serviços públicos prestados por concessionários e permissionários, cuja **utilização não é compulsória,** predominando a relação contratual sujeita a um **regime de direito privado** (STF: RE 89.876; e STJ: REsp 167.489).

Cespe: A prova de Procurador do Estado/AL 2009 considerou CORRETA a assertiva: "O valor cobrado pela prestação de um serviço público feito por uma concessionária ou permissionária corresponde tão somente a um preço público".

Pela definição apresentada fica claro que preço público não é tributo.

Magistratura Federal: O 13º Concurso da Magistratura Federal da 4ª Região 2008 prova da Defensoria Pública/MT 2007 considerou FALSA a afirmativa: “A sinonímia existente entre taxa e preço público torna acadêmica e juridicamente irrelevante a discussão sobre classificação de determinada exigência fiscal em uma ou outra dessas figuras jurídicas”.

Desse modo, as nomenclaturas **preço público** e **tarifa** designam o **mesmo instituto**. Ocorre que “preço” é o nome dado pelo Direito Financeiro, enquanto “tarifa” é a linguagem adotada pelo Direito Administrativo. Preço público ou tarifa são exemplos de receitas originárias.

Funiversa: A prova de Auditor Fiscal do Seplag/DF 2011 considerou CORRETA a afirmativa: “O valor cobrado pelo Estado do particular, por meio de contrato e sob regime de direito privado, pela exploração de serviços públicos é um preço público, que é uma receita originária”.

2.5.3 Pedágio

Segundo o que dispõe o art. 150, V, da CF, pedágio é o valor cobrado do usuário “pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público”. Pela redação do dispositivo é possível constatar que o pedágio constitui uma **retribuição pelo uso de vias públicas**.

Quando a via pública for **conservada diretamente pelo Estado**, havendo cobrança pela sua utilização tal **pedágio** terá natureza tributária de **taxa**. É que se depreende da expressão “vias conservadas pelo Poder Público”, contida no art. 150, V, da CF, regra esta inserida no Texto Constitucional dentro do “Sistema Tributário Nacional”. Quando é o próprio Estado que conserva a via tem-se o **pedágio-taxa**. Assim, como se trata de um tributo, sua **majoração depende de lei** (art. 150, I, da CF) e somente poderá ser exigida respeitado o intervalo mínimo imposto pelo **princípio da anterioridade** (art. 150, III, *b* e *c*, da CF).

Entretanto, o serviço público de conservação de vias pode ser delegado, mediante licitação prévia, a particulares concessionários, hipótese em que haverá **prestação indireta** da atividade **via concessão de serviço público**. Nesse caso, o valor cobrado do usuário pela utilização da via irá remunerar diretamente o particular prestador, ou seja, sua natureza jurídica será de tarifa. É o **pedágio-tarifa**, exação **sem natureza tributária**, podendo ser majorada por ato administrativo e sem respeitar o intervalo mínimo exigido pela anterioridade.

Analisando a **visão do Supremo Tribunal Federal** a respeito da matéria é possível constatar que, para nossa Corte Maior, **pedágio não tem natureza**

tributária[STF].

STF: “Pedágio e preço público. O pedágio cobrado pela efetiva utilização de rodovias não tem natureza tributária, mas de preço público (tarifa), consequentemente, não está sujeito ao princípio da legalidade estrita. Os defensores da natureza tributária, da subespécie taxa, o fazem sob os seguintes fundamentos: a) a referência ao pedágio, nas limitações constitucionais ao poder de tributar; b) o pagamento de um serviço específico ou divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição; e c) a impossibilidade de remunerar serviços públicos por meio outro que não o de taxa. Entretanto, os defensores da natureza contratual da exação como preço público o fazem com base nas seguintes considerações: a) a inclusão no texto constitucional apenas esclareceria que, apesar de não incidir tributo sobre o tráfego de pessoas ou bens, poderia, excepcionalmente, ser cobrado o pedágio, espécie jurídica diferenciada; b) a ausência de compulsoriedade na utilização de rodovias; e c) a cobrança se daria em virtude da utilização efetiva do serviço, e não seria devida com base no seu oferecimento potencial. O Plenário sublinhou ser irrelevante, para a definição da natureza jurídica do pedágio, a existência, ou não, de via alternativa gratuita para o usuário trafegar. O elemento nuclear para identificar e distinguir taxa e preço público seria o da compulsoriedade, presente na primeira e ausente na segunda espécie. Nesse sentido, mencionou o Enunciado 545 da Súmula 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’)” ADIn 800/RS, rel. Min. Teori Zavascki, 11-6-2014.

Já no **Superior Tribunal de Justiça** parece predominar a orientação do pedágio com natureza de **preço definido contratualmente** (ARSL 73/2004).

2.5.4 Foro e laudêmio

Foro e laudêmio são valores devidos, no contrato de **enfiteuse**, pelo detentor do domínio útil ao senhorio direto do imóvel. Na enfiteuse ou aforamento, que pode recair sobre **imóveis públicos ou privados**, quem tem o domínio útil denomina-se enfiteuta ou foreiro.

Cespe: A prova de Analista Judiciário do TRT da 16ª Região 2005 considerou CORRETA a afirmativa: “A enfiteuse, também conhecida como aforamento, é o instituto civil que permite ao proprietário atribuir a outrem o domínio útil de imóvel, pagando o enfiteuta ao senhorio direto uma pensão ou foro, anual, certo e invariável”.

O caso mais comum de enfiteuse ocorre nos chamados **terrenos de marinha** e seus acrescidos (art. 20, VII, da Constituição Federal), obrigando todos os moradores de áreas litorâneas (enfiteutas) a recolherem foro e laudêmio **para a União** (detentora do senhorio direto).

Nos termos do Decreto-lei n. 9.760/46 consideram-se terrenos de marinha aqueles localizados a uma distância máxima de 33 metros da linha da preamar-

média.

A União Federal também vem cobrando foro, laudêmio e taxa de ocupação em áreas do território nacional consideradas remanescentes de **aldeamentos indígenas.**

Convém realizar uma diferenciação entre as mencionadas exigências.

Foro é o valor **pago anualmente** por quem detém o domínio útil dos terrenos de marinha. Nos termos do art. 101 do Decreto-lei n. 9.760/46, com redação dada pela Lei n. 7.450/85: "Os terrenos aforados pela União ficam sujeitos ao foro de **0,6%** (seis décimos por cento) do valor do respectivo domínio pleno, que será anualmente atualizado".

O **laudêmio** é devido, no contrato de enfiteuse, somente na hipótese de **alienação onerosa do imóvel**, sendo pago pelo foreiro ao detentor do senhorio direto (União). Atualmente, sua cobrança está a cargo da Secretaria de Patrimônio da União (SPU), órgão pertencente do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. O laudêmio existe como compensação financeira em favor do senhorio direto, sempre que optar por não exercer o direito de preferência na compra do imóvel aforado (STJ, AgRg no REsp 926956 RS 2007/0035563-5).

O art. 3º do Decreto-lei n. 2.398/87 determina que: "Dependerá do prévio recolhimento do laudêmio, em quantia correspondente a **5%** (cinco por cento) do valor atualizado do domínio pleno e das benfeitorias, a transferência onerosa, entre vivos, do domínio útil de terreno da União ou de direitos sobre benfeitorias neles construídas, bem assim a cessão de direito a eles relativos".

A normatização do laudêmio devido na hipótese de transferência onerosa do imóvel fortaleceu a tese de que a União não poderia exigir seu pagamento pela simples ocupação. Entretanto, no julgamento do REsp 1240709/2010-SC a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento no sentido de que o laudêmio também pode ser exigido pela mera ocupação:

> Processo: REsp 1240709 SC 2011/0042498-4
>
> Relator(a): Min. ARNALDO ESTEVES LIMA
>
> Julgamento: 05-4-2011
>
> Órgão Julgador: 1ª T.
>
> Publicação: *DJe* 11-4-2011
>
> Ementa
>
> ADMINISTRATIVO. TERRENO DE MARINHA. ENFITEUSE. MERA OCUPAÇÃO. TRANSFERÊNCIA ONEROSA. LAUDÊMIO DEVIDO. DECRETO-LEI 2.398/87.PRECEDENTES DO STJ. RECURSO PROVIDO.
>
> 1. Ao concluir o julgamento do REsp 1.143.801/SC, a 1ª T. do STJ, por maioria de votos, deu

provimento ao REsp interposto pela União, determinando a cobrança de laudêmio mesmo na hipótese de mera ocupação.

2. “Inaplicável o entendimento de que o laudêmio somente pode ser cobrado na transferência do imóvel aforado, nos termos do art. 686 do Código Civil, porque os imóveis localizados em terreno de marinha encontram-se sujeitos ao regime jurídico administrativo, sendo disciplinados por legislação específica, total ou parcialmente derrogatória dos princípios e dos institutos de Direito Privado” (REsp 1.128.333/SC, rel. Min. Herman Benjamin, 2ª T., *DJe* 30-9-2010).

3. REsp provido.

Embora sejam ainda comuns equivocadas referências a uma suposta destinação do dinheiro obtido com a enfiteuse dos terrenos de marinha aos descendentes da família real brasileira ou à Marinha, na verdade os **recursos arrecadados** com a cobrança de foro e laudêmio são destinados aos **cofres públicos da União**[6].

Erroneamente tratado por alguns como “impostos do império”, o **foro e o laudêmio não têm natureza tributária** na medida em que constituem uma contraprestação originada no contrato privado de enfiteuse; ao passo que o tributo necessariamente deve ser uma obrigação legal, conforme exige o artigo 3º do Código Tributário Nacional.

O recolhimento de foro e laudêmio não afasta o incidência de tributos sobre o imóvel. Como foro e laudêmio não são tributos, impossível cogitar sua inconstitucionalidade sob o argumento de suposta bitributação, ou *bis in idem*, em relação a tributos como IPTU e ITR[STJ].

STJ: “DIREITO TRIBUTÁRIO. COBRANÇA DE LAUDÊMIO. TRANSFERÊNCIA DE DIREITOS SOBRE BENFEITORIAS CONSTRUÍDAS EM TERRENO DE MARINHA. É cabível a cobrança de laudêmio quando o ocupante transfere a terceiros direitos sobre benfeitorias construídas em terreno de marinha, conforme previsto no art. 3º do Decreto-lei n. 2.398/1987” – EDcl nos EDcl nos EDcl no Ag 1.405.978-SC, Rel. Min. Herman Benjamin, julgados em 18-10-2012.

2.5.5 Taxa de ocupação de terrenos da União

O Decreto-lei n. 2.398/87 faz referência, além do foro e laudêmio, à possibilidade de a União cobrar **taxa de ocupação** em decorrência do uso de imóveis de sua propriedade.

Nos casos em que existe um regular contrato de aforamento entre a União e o titular do domínio útil é devido o recolhimento anual do foro. Já na hipótese de moradores que **não são foreiros** regularizados, mas **simples ocupantes da área**

sem contrato de aforamento, a União arrecada taxa de ocupação.

De acordo com o art. 1º do Decreto-lei n. 2.398/87:

> A taxa de ocupação de terrenos da União, calculada sobre o valor do domínio pleno do terreno, anualmente atualizado pelo Serviço do Patrimônio da União (SPU), será, a partir do exercício de 1988, de:
>
> I – 2% (dois por cento) para as ocupações já inscritas e para aquelas cuja inscrição seja requerida, ao SPU, até 30 de setembro de 1988; e
>
> II – 5% (cinco por cento) para as ocupações cuja inscrição seja requerida ou promovida *ex officio*, a partir de 1º de outubro de 1988.

Embora tenha recebido do legislador o nome de "taxa", a taxa de ocupação também **não tem natureza tributária** na medida em que constitui uma contrapartida contratual pela utilização de bem público, não se enquadrando em qualquer das espécies tributárias existentes no sistema tributário nacional.

2.5.6 Emolumentos notariais

Emolumentos são os valores pagos pelo usuário como remuneração pelos serviços prestados por registradores e notários, nos cartórios extrajudiciais. Embora o art. 236 da Constituição Federal prescreva que os serviços notariais e de registro "são exercidos em caráter privado", predomina o entendimento doutrinário e jurisprudencial no sentido de que os **emolumentos têm natureza tributária** sendo **taxas de serviço público.**

ESAF: A prova de Auditor Fiscal da Receita Federal/2012 considerou CORRETA a afirmação: "Considerando decisões emanadas do STF, lei complementar estadual que isenta os membros do Ministério Público do pagamento de custas judiciais, notariais, cartorárias e quaisquer taxas ou emolumentos fere o princípio da isonomia".

Desse modo, seu aumento depende de lei (sujeição à legalidade) e submete-se aos intervalos mínimos determinados pelo princípio da anterioridade tributária.

FCC: A prova de Titular de Serviços de Notas e de Registros/AP 2011 considerou INCORRETA a afirmativa: "Os emolumentos têm natureza tributária, mas não observam aos princípios da anterioridade anual e nonagesimal e da irretroatividade tributária".

Os emolumentos notariais são tributos de **competência estadual ou distrital**.

O valor fixado para os emolumentos deverá corresponder ao efetivo custo e à adequada e suficiente remuneração dos serviços prestados (art. 1º, parágrafo único, da Lei n. 10.169/2000).

Cespe: A prova de Delegado de Polícia/RN 2009 considerou FALSA a afirmativa: “O STF firmou orientação no sentido de que as custas judiciais e os emolumentos concernentes aos serviços notariais e registrais não possuem natureza tributária, uma vez que não se enquadram em nenhuma das espécies tributárias previstas na CF”.

É o entendimento pacificado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal como se nota pela decisão abaixo:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – CUSTAS JUDICIAIS E EMOLUMENTOS EXTRAJUDICIAIS – NATUREZA TRIBUTÁRIA (TAXA) – DESTINAÇÃO PARCIAL DOS RECURSOS ORIUNDOS DA ARRECADAÇÃO DESSES VALORES A INSTITUIÇÕES PRIVADAS – INADMISSIBILIDADE – VINCULAÇÃO DESSES MESMOS RECURSOS AO CUSTEIO DE ATIVIDADES DIVERSAS DAQUELAS CUJO EXERCÍCIO JUSTIFICOU A INSTITUIÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS EM REFERÊNCIA – DESCARACTERIZAÇÃO DA FUNÇÃO CONSTITUCIONAL DA TAXA – RELEVÂNCIA JURÍDICA DO PEDIDO – MEDIDA LIMINAR DEFERIDA. NATUREZA JURÍDICA DAS CUSTAS JUDICIAIS E DOS EMOLUMENTOS EXTRAJUDICIAIS

– A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou orientação no sentido de que as custas judiciais e os emolumentos concernentes aos serviços notariais e registrais possuem natureza tributária, qualificando-se como taxas remuneratórias de serviços públicos, sujeitando-se, em consequência, quer no que concerne à sua instituição e majoração, quer no que se refere à sua exigibilidade, ao regime jurídico-constitucional pertinente a essa especial modalidade de tributo vinculado, notadamente aos princípios fundamentais que proclamam, dentre outras, as garantias essenciais (a) da reserva de competência impositiva, (b) da legalidade, (c) da isonomia e (d) da anterioridade. Precedentes. Doutrina. SERVENTIAS EXTRAJUDICIAIS (ADIn-MC 1.378/ES)

De acordo com o art. 3º da Lei n. 10.169/2000:

> É vedado: I) fixar emolumentos em percentual incidente sobre o valor do negócio jurídico objeto dos serviços notariais e de registro;
>
> II) cobrar das partes interessadas quaisquer outras quantias não expressamente previstas nas tabelas de emolumentos;
>
> III) cobrar emolumentos em decorrência da prática de ato de retificação ou que teve de ser refeito ou renovado em razão de erro imputável aos respectivos serviços notariais e de registro.

A natureza tributária dos emolumentos extrajudiciais, bem como sua

consequente sujeição o princípio da legalidade, é reforçada pelo disposto no § 2º do art. 236 da CF: “Lei federal estabelecerá normas gerais para fixação de emolumentos relativos aos atos praticados pelos serviços notariais e de registro”.

FCC: Adotando visão isolada a prova de Titular de Serviços de Notas e de Registros/AP 2011 considerou CORRETA assertiva que rejeitou natureza tributária aos emolumentos: “os emolumentos não têm natureza tributária e devem ser instituídos por lei dos Estados e do Distrito Federal, levando em conta a natureza pública e o caráter social dos serviços notariais e de registro”.

2.5.6.1 Percentual repassado pelas serventias extrajudiciais aos Tribunais de Justiça

Importante destacar que o art. 236, § 1º, da Constituição Federal impõe ao Poder Judiciário a atribuição de exercer controle externo sobre as atividades notariais. Por essa razão, uma parcela do montante arrecadado pelos cartórios extrajudiciais deve ser repassada ao Tribunal de Justiça como mecanismo de custeio das referidas **atuações de vigilância, orientação e correição**.

É certo que o **percentual repassado** pelo cartório ao respectivo Tribunal de Justiça **tem natureza tributária de taxa de polícia.**

2.5.7 Custas, emolumentos e taxas judiciárias

Custas, emolumentos e taxas judiciárias são nomenclaturas utilizadas atecnicamente pela legislação brasileira para designar valores exigidos como contrapartida pela prestação da atividade jurisdicional.

Cespe: A prova de Juiz Federal/TRF 5ª Região 2011 considerou INCORRETA a afirmativa: “Consoante a jurisprudência do STF, as custas, a taxa judiciária e os emolumentos constituem espécies de preço público. Assim, é admissível que parte da arrecadação obtida com essas espécies seja destinada a instituições privadas, entidades de classe e caixas de assistência dos advogados”.

Todas as exações, na visão do **Supremo Tribunal Federal**, têm natureza jurídica de **taxas de serviço público** (ADIn 1.145-6/2002).

Cespe: A prova de Agente de Tributos/MT considerou ERRADA a afirmativa: “Apesar da legislação estadual prever a possibilidade de cobrança de taxa judiciária, as atividades judiciárias só são passíveis de cobrança de preço público, no entender do STF”.

No caso da Justiça comum, a taxa judiciária é tributo de competência estadual. Já quando cobrada na Justiça federal, trata-se de taxa de competência da União.

Nos termos da Súmula 667 do STF: “Viola a garantia constitucional de acesso à jurisdição a taxa judiciária calculada sem limite sobre o valor da causa”.

2.5.8 Compensação financeira pela exploração de recursos minerais (tributo mineral)

O ordenamento jurídico pátrio prevê diversos instrumentos de contraprestação pela exploração financeira de recursos minerais e riquezas do subsolo. Trata-se do denominado "tributo mineral".

O caso mais conhecido é o da CFEM – Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais –, instituída pela Lei n. 7.990/89 e arrecadada sob fiscalização do Departamento Nacional de Produção Mineral.

O fundamento constitucional para arrecadação dessas contrapartidas é o art. 20, § 1º, da CF: "É assegurada, nos termos da lei, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como a órgãos da administração direta da União, participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, ou compensação financeira por essa exploração".

O Texto Constitucional define os recursos minerais, inclusive os do subsolo, como bens públicos pertencentes à União (art. 20, IX), não havendo qualquer espécie tributária apropriada para enquadrar exações exigidas como contrapartida pela exploração de bens públicos.

Assim, predomina o entendimento de que o **"tributo mineral"** na verdade **não é tributo** mas uma exigência de natureza administrativo-contratual, cobrada a título de compensação pela exploração econômica de bens pertencentes ao domínio público.

No julgamento do REsp 756.530/DF a 1ª Turma do **Superior Tribunal de Justiça** firmou o entendimento de que a CFEM tem natureza jurídica de **preço público**. Já a 2ª Turma do **Supremo Tribunal Federal** vem se posicionando no sentido de que a exação seria uma simples "**participação no resultado da exploração**" (RE 228.800/DF). Portanto, é certo que para a jurisprudência de nossos tribunais superiores a CFEM **não tem natureza tributária.**

2.5.9 Compensação financeira pela exploração de recursos hídricos

Fundamentada também no art. 20, § 1º, da Constituição Federal, a Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Hídricos (CFERH) é cobrada à alíquota de 6,75% sobre o valor da energia produzida sendo devida

pelo titular da exploração de potencial hidráulico (Lei n. 7.990/89).

De acordo com visão unânime na doutrina e jurisprudência a referida compensação também **não tem natureza tributária** por não se enquadrar em nenhuma das espécies de tributo existentes na ordem jurídica nacional.

O Supremo Tribunal Federal posicionou-se pela natureza não tributária da CFERH no julgamento do MS 24.312-1/DF[7].

2.5.10 *Royalties* do petróleo

O art. 20, § 1º, da Constituição Federal prevê ainda a possibilidade de União, Estados e Municípios arrecadarem participação governamental pela exploração de petróleo e gás natural.

O dispositivo constitucional foi regulamentado pela Lei n. 9.478/97, que prevê a cobrança a cargo da Agência Nacional do Petróleo dos denominados "bônus de assinatura", *royalties*, "participações especiais" e "pagamentos pela ocupação ou retenção de área", como formas de contrapartida pela exploração comercial das jazidas de petróleo e gás natural[8].

Pelas mesmas razões apontadas na análise das demais contrapartidas fundamentadas no art. 20, § 1º, da Constituição Federal, os *royalties* do petróleo **não têm natureza tributária** na medida em que inexiste no ordenamento jurídico pátrio uma espécie tributária apropriada para disciplinar a exploração remunerada de bens públicos.

2.5.11 Contrapartidas ambientais. Falsos tributos

Tornou-se bastante comum o Poder Público utilizar as chamadas "contrapartidas ambientais" como forma de criar exigências financeiras compulsórias destituídas das garantias tributárias. São os chamados "falsos tributos ambientais".

Assim, o legislador transforma antigas taxas em "pedágios-verdes", "tarifas pelo manejo de água potável", "contrapartidas ambientais", "taxas de permanência", afastando com isso a incidência do regime protetivo estabelecido pelo Direito Tributário.

Importante relembrar que a simples mudança na denominação legal, de "taxa" para "contrapartida ambiental", não é capaz de eliminar a natureza tributária da exigência (art. 4º do CTN). Será preciso analisar se o fato gerador da exação enquadra-se, ou não, em alguma das espécies tributárias existentes no Sistema

Tributário Nacional, sendo irrelevante a nomenclatura definida pelo legislador.

2.5.12 Outras formas de invasão patrimonial

A subordinação aos princípios e normas do Direito Tributário constitui a diferença fundamental entre o tributo e outras formas estatais de invasão patrimonial, como desapropriação, requisição, tombamento e servidão. Enquanto o tributo sujeita-se ao regime jurídico tributário, estas outras formas de intervenção do Estado na propriedade estão submetidas basicamente aos princípios e normas do Direito Administrativo.

2.6 TRIBUTO OCULTO OU DISFARÇADO

Segundo Hugo de Brito Machado, tributo oculto ou disfarçado é a **prestação pecuniária** exigida pelo Estado **sem observância dos princípios e normas** que compõem o regime jurídico do tributo[9]. Trata-se de uma forma oblíqua de arrecadar recursos compulsoriamente, deixando de assegurar os direitos e garantias fundamentais do contribuinte.

O autor cita como exemplos de tributo oculto na atual legislação brasileira[10]:

a) **valor da outorga**, exigido da empresa vencedora da licitação como requisito para outorga da concessão de serviço público;

b) **sobrepreço nos monopólios estatais**, cobrado de empresas privadas que atuam em setores monopolizados como a indústria do petróleo;

c) **contraprestação de serviços públicos de uso compulsório.**

[1] *Hipótese de Incidência Tributária*, p. 35.
[2] Geraldo Ataliba, *Hipótese de Incidência Tributária*, p. 21.
[3] Geraldo Ataliba, *Hipótese de Incidência Tributária*, p. 33.
[4] Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, p. 57.
[5] *Hipótese de Incidência Tributária*, p. 31.
[6] Fonte: www.laudemio.com.br
[7] Luís Eduardo Schoueri, *Direito Tributário*, p. 126.
[8] Luís Eduardo Schoueri, *Direito Tributário*, p. 127.
[9] *Curso de Direito Tributário*, p. 69.
[10] *Curso de Direito Tributário*, p. 71.

2.7 QUADRO SINÓTICO

ACEPÇÕES DO VOCÁBULO "TRIBUTO"

O termo "tributo" é plurissignificativo na medida em que pode ser utilizado em, pelo menos, cinco acepções distintas.

a) como o **dever de levar dinheiro** aos cofres públicos;	b) a **quantia em dinheiro** entregue ao Estado no cumprimento desse dever;	c) o comportamento de levar dinheiro **(prestação)**;	d) a lei que prescreve tal dever **(norma jurídica)**;	e) a relação jurídica obrigacional que tal lei cria;	f) o **direito do sujeito ativo** a receber seu crédito tributário.

CONCEITO LEGISLATIVO (ART. 3º DO CTN)

Com a finalidade de evitar previsíveis divergências doutrinárias na definição do instituto, o próprio Código Tributário Nacional preferiu formular um conceito legislativo de tributo em seu art. 3º.

Estabelece o art. 3º do Código Tributário Nacional: "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".

Tributo é uma obrigação instituída em lei	**a lei é a única fonte possível** da obrigação de recolher tributos. A Teoria Geral das Obrigações enumera diversas fontes das obrigações: a) a lei; b) os contratos; c) os atos ilícitos; d) as declarações unilaterais de vontade. Porém, a obrigação tributária principal (pagar o tributo) só pode ter como fonte a lei, nunca surgindo dos contratos, dos atos ilícitos, das declarações unilaterais de vontade ou de qualquer outra fonte. O princípio da legalidade tributária exige que todos os aspectos da hipótese de incidência tributária (aspectos pessoal, material, territorial, temporal e quantitativo) estejam definidos em lei. Somente após a definição legal desses cinco aspectos considera-se instituído o tributo. **IMPORTANTE:** O dever de pagar tributo **NUNCA** nasce de contrato.
Tributo é toda prestação pecuniária (em moeda)	O art. 3º do Código Tributário Nacional foi redundante ao afirmar que tributo é uma prestação "pecuniária" e "em moeda" na medida em que as duas expressões significam rigorosamente a mesma coisa: o **tributo é** sempre uma **obrigação de entregar** determinada **quantia em dinheiro ao Estado**. Isso não significa que o pagamento deva ser feito obrigatoriamente em dinheiro. O art. 3º fala "em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir". **ATENÇÃO:** Ao prescrever que o tributo é sempre prestação pecuniária, o art. 3º do CTN excluiu do direito brasileiro as figuras do "tributo *in labore*" (prestações de serviço) e do "tributo *in natura*" (entrega de bens).
Dação em pagamento	A natureza obrigatoriamente pecuniária do tributo não impediu o Código Tributário Nacional de aceitar a dação em pagamento como uma das formas de extinção do crédito tributário (art. 156: "Extinguem o crédito tributário: XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei"). A dação em pagamento é **admitida como forma de extinção do crédito tributário** desde que preenchidas três condições: a) existência de **lei específica** autorizando; / b) haja manifesto **interesse do fisco** no bem; / c) o **bem** oferecido seja **imóvel**.
Tributo é prestação compulsória	A **compulsoriedade** é a **característica fundamental** do dever de pagar tributos. Não se trata de uma obrigação consensual ou facultativa, mas de uma imposição surgida unilateralmente como decorrência do poder de império atribuído ao Estado.
Tributo não constitui sanção por ato ilícito	O **tributo não pode ser utilizado como punição** aplicada ao contribuinte em consequência de alguma conduta contrária ao direito.

Atividades ilícitas e princípio do *non olet*	Importantíssimo salientar que o art. 3º do **CTN não proíbe que a tributação recaia sobre atividades ilícitas**. Isso porque a ocorrência do fato gerador independe da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelo contribuinte (art. 118 do CTN).
Progressividade sancionatória	Admite-se que o ordenamento jurídico utilize **instrumentos tributários com efeito punitivo** visando estimular ou desestimular determinados comportamentos do contribuinte. Frise-se que a possibilidade de progressividade sancionatória não representa qualquer afronta ao art. 3º do CTN. O referido dispositivo veda a utilização do tributo em si como sanção pela prática de ato ilícito, mas não exclui a eficácia sancionatória de outros instrumentos tributários.
Tributo é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada	O art. 3º do CTN afirma que o tributo é "cobrado mediante atividade plenamente vinculada". Isso significa que, constatando a ocorrência do fato gerador, **o fisco é obrigado a realizar o lançamento tributário**. Vale destacar que **lançamento** é o **ato administrativo vinculado e obrigatório**, declaratório do fato gerador e constitutivo do crédito tributário, que se não for realizado, importa em responsabilidade funcional do agente público competente (art. 142, parágrafo único, do CTN).

Princípios	O conceito de tributo previsto no art. 3º do CTN faz implícita referência a, pelo menos, dois princípios

	constitucionais inerentes ao conceito de tributo	tributários contidos na Texto Constitucional de 1988: a) Legalidade tributária (art. 150, I, da CF): É o que se depreende da expressão "tributo é uma obrigação instituída em lei". b) Vedação de tributo com efeito de confisco (art. 150, IV, da CF): Pode-se deduzir a implícita proibição de tributo confiscatório no momento em que legislador afirma que "tributo não constitui sanção por ato ilícito". Isso porque, no ordenamento jurídico brasileiro, o confisco tem sempre natureza sancionatória.
	Outros elementos conceituais (art. 9º da Lei n. 4.320/64)	Conforme adverte Luís Eduardo Schoueri, existem outros elementos da conceituação de tributo estabelecida pelo direito positivo brasileiro, além daqueles indicados no art. 3º do CTN. Isso porque o art. 9º da Lei n. 4.320/64 também enuncia um **conceito financeiro de tributo**: "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 específicas exercidas por essas entidades". Do referido conceito podem ser destacados cinco elementos fundamentais: a) tributo é receita derivada; b) instituído pelas entidades de direito público; c) compreendendo os impostos, as taxas e as contribuições; d) nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira; e) destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.
TRIBUTO COMO CONCEITO PRESSUPOSTO NO TEXTO CONSTITUCIONAL	Embora a Constituição de 1988 não conceitue expressamente tributo, a doutrina considera que **o conceito está pressuposto no Texto Constitucional**. Segundo Geraldo Ataliba, o legislador teria apenas revelado o conceito de tributo já presente na própria Constituição. Para o autor: "o conceito tributo é constitucional. Nenhuma lei pode alargá-lo, reduzi-lo ou modificá-lo".	
INSTITUTOS AFINS	Diversos institutos jurídicos são confundidos, tanto pelo legislador quanto pelos operadores do direito em geral, com exigências de natureza tributária. É o caso das tarifas, pedágios, preços públicos, laudêmios, foros, emolumentos, compensações financeiras, entre tantas outras exações cobradas atualmente pelo Estado.	
	Tarifa. Visão jurisprudencial	Tarifa é nome dado pelo Direito Administrativo para a **remuneração paga pelo usuário a concessionários e permissionários** em troca da prestação de serviços públicos delegados. Quando **o serviço público** é **prestado diretamente pelo Estado**, havendo cobrança de contraprestação junto ao usuário a **natureza** da exigência será de **taxa**. Porém, na hipótese de **delegação da prestação** do serviço a particulares concessionários ou permissionários, o valor exigido do usuário **é tarifa**.
	Preço	**Preço**, ou **preço público**, é a nomenclatura dada pelo **Direito Financeiro** para a remuneração de serviços públicos prestados por concessionários e permissionários, cuja **utilização não é compulsória**, predominando a relação contratual sujeita a um **regime de direito privado**.
	Pedágio	Segundo o que dispõe o art. 150, V, da CF, pedágio é o valor cobrado do usuário "pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público". Pela redação do dispositivo é possível constatar que o pedágio constitui uma **retribuição pelo uso de vias públicas**. Analisando a **visão do Supremo Tribunal Federal** a respeito da matéria, é possível constatar que, para nossa Corte Maior, **pedágio não tem natureza tributária**. Já no **Superior Tribunal de Justiça** parece predominar a orientação do pedágio com natureza de **preço definido contratualmente**.
	Foro e laudêmio	Foro e laudêmio são valores devidos, no contrato de **enfiteuse**, pelo detentor do domínio útil ao senhorio direto do imóvel. Na enfiteuse ou aforamento, que pode recair sobre **imóveis públicos ou privados**, quem tem o domínio útil denomina-se enfiteuta ou foreiro. **Foro** é o valor **pago anualmente** por quem detém o domínio útil dos terrenos de marinha. O **laudêmio** é devido, no contrato de enfiteuse, somente na hipótese de **alienação onerosa do imóvel**, sendo pago pelo foreiro ao detentor do senhorio direto (União).
	Taxa de ocupação de terrenos da União	Nos casos em que existe um regular contrato de aforamento entre a União e o titular do domínio útil é devido o recolhimento anual do foro. Já na hipótese de moradores que **não são foreiros** regularizados, mas **simples ocupantes da área sem contrato de aforamento**, a União arrecada taxa de ocupação.
	Emolumentos notariais	Emolumentos são os valores pagos pelo usuário como remuneração pelos serviços prestados por registradores e notários, nos cartórios extrajudiciais. Embora o art. 236 da Constituição Federal prescreva que os serviços notariais e de registro "são exercidos em caráter privado", predomina o entendimento doutrinário e jurisprudencial no sentido de que os **emolumentos têm natureza tributária** sendo **taxas de serviço público**. Desse modo, seu aumento depende de lei (sujeição à legalidade) e submete-se aos intervalos mínimos determinados pelo princípio da anterioridade tributária. Os emolumentos notariais são tributos de **competência estadual ou distrital**.

	Custas, emolumentos e taxas judiciárias	Custas, emolumentos e taxas judiciárias são nomenclaturas utilizadas atecnicamente pela legislação brasileira para designar valores exigidos como contrapartida pela prestação da atividade jurisdicional. Todas as exações, na visão do **Supremo Tribunal Federal**, têm natureza jurídica de **taxas de serviço público**. No caso da Justiça comum, a taxa judiciária é tributo de competência estadual. Já quando cobrada na Justiça Federal, trata-se de taxa de competência da União.
	Compensação financeira pela exploração de recursos minerais (tributo mineral)	O ordenamento jurídico pátrio prevê diversos instrumentos de contraprestação pela exploração financeira de recursos minerais e riquezas do subsolo. Trata-se do denominado "tributo mineral". O Texto Constitucional define os recursos minerais, inclusive os do subsolo, como bens públicos pertencentes à União (art. 20, IX), não havendo qualquer espécie tributária apropriada para enquadrar exações exigidas como contrapartida pela exploração de bens públicos.

		Assim, predomina o entendimento de que o **"tributo mineral"** na verdade **não é tributo** mas uma exigência de natureza administrativo-contratual, cobrada a título de compensação pela exploração econômica de bens pertencentes ao domínio público.
	Compensação financeira pela exploração de recursos hídricos	De acordo com visão unânime na doutrina e jurisprudência, a referida compensação também **não tem natureza tributária** por não se enquadrar em nenhuma das espécies de tributo existentes na ordem jurídica nacional. O Supremo Tribunal Federal posicionou-se pela natureza não tributária da CFERH no julgamento do MS 24.312-1/DF.
	Royalties do petróleo	O art. 20, § 1º, da Constituição Federal prevê ainda a possibilidade de União, Estados e Municípios arrecadarem participação governamental pela exploração de petróleo e gás natural. O dispositivo constitucional foi regulamentado pela Lei n. 9.478/97, que prevê a cobrança a cargo da Agência Nacional do Petróleo dos denominados "bônus de assinatura", *royalties*, "participações especiais" e "pagamentos pela ocupação ou retenção de área", como formas de contrapartida pela exploração comercial das jazidas de petróleo e gás natural (Luís Eduardo Schoueri, *Direito Tributário*, p. 127). Pelas mesmas razões apontadas na análise das demais contrapartidas fundamentadas no art. 20, § 1º, da Constituição Federal, os *royalties* do petróleo **não têm natureza tributária** na medida em que inexiste no ordenamento jurídico pátrio uma espécie tributária apropriada para disciplinar a exploração remunerada de bens públicos.
	Contrapartidas ambientais. Falsos tributos	Tornou-se bastante comum o Poder Público utilizar as chamadas "contrapartidas ambientais" como forma de criar exigências financeiras compulsórias destituídas das garantias tributárias. São os chamados "falsos tributos ambientais". Assim, o legislador transforma antigas taxas em "pedágios-verdes", "tarifas pelo manejo de água potável", "contrapartidas ambientais", "taxas de permanência", afastando com isso a incidência do regime protetivo estabelecido pelo Direito Tributário.

TRIBUTO OCULTO OU DISFARÇADO

Segundo Hugo de Brito Machado, tributo oculto ou disfarçado é a **prestação pecuniária** exigida pelo Estado **sem observância dos princípios e normas** que compõem o regime jurídico do tributo. Trata-se de uma forma oblíqua de arrecadar recursos compulsoriamente, deixando de assegurar os direitos e garantias fundamentais do contribuinte.

O autor cita como exemplos de tributo oculto na atual legislação brasileira (*Curso de Direito Tributário***, p. 71):**		
a) **valor da outorga**, exigido da empresa vencedora da licitação como requisito para outorga da concessão de serviço público;	b) **sobrepreço nos monopólios estatais**, cobrado de empresas privadas que atuam em setores monopolizados como a indústria do petróleo;	c) contraprestação de serviços públicos de uso compulsório.

2.8 QUESTÕES

1. (MS CONCURSOS – PGM de Tanguá-RJ – 2017) O Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei n. 5172, de 25 de outubro de 1966, foi elevado ao *status* de Lei Complementar pelo Supremo Tribunal Federal em inúmeros julgados, concretizando o art. 145, da Constituição da República de 1988. Segundo o CTN, qual conceito abaixo está correto?

a) 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.

b) Contribuição de melhoria é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

c) As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o custeio de obra pública, que enseja valorização imobiliária.
d) Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação dependente de atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

2. (FAFIPA – Procurador da Câmara Municipal – 2016) No tocante aos Tributos, de acordo com a legislação e doutrina pátria, analise as assertivas a seguir, considerando (V) para a(s) verdadeira(s) e (F) para a(s) falsa(s) e, em seguida, assinale a alternativa correspondente à sequência CORRETA, de cima para baixo.

( ) A definição de tributo tem sede legal no artigo 3º do Código Tributário Nacional, que traz a "definição oficial" de tributo, lavrada nos seguintes termos: "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 relativamente vinculada".
( ) É lícito entender que o Código Tributário Nacional permite a quitação de créditos tributários mediante a entrega de outras utilidade que possam ser expressas em moedas, desde que tais hipóteses estejam previstas no próprio texto do Código, posto que em seu artigo 141, o Código Tributário Nacional, afirma que o crédito tributário somente se extingue nas hipóteses nele previstas.
( ) O tributo é receita derivada, cobrada pelo Estado, no uso de seu poder de império.
( ) Tanto a multa quanto o tributo são espécies de receita derivada, no entanto a multa é por definição a sanção por um ato ilícito, já o tributo possui excepcionalmente finalidade sancionatória.
a) V, V, V, V.
b) F, F, F, F.
c) F, V, F, F.
d) F, V, V, F.

3. (FCC – Procurador Municipal – 2016) Em relação a Tributos, é correto afirmar:

a) Os Estados, os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública.
b) Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa discricionária.
c) As taxas são tributos instituídos 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.
d) A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo relevante para qualificá-la a destinação legal do produto da sua arrecadação.
e) A União, mediante medida provisória, poderá instituir empréstimos compulsórios para atender as despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência.

4. (FUMARC – Procurador Municipal – 2016) Considerando o conceito legal de tributo constante do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/1966), é CORRETO afirmar:

a) A multa imposta pelo descumprimento de obrigação tributária pode ser considerada tributo.
b) As taxas cujos fatos geradores sejam prestação de serviço público possuem natureza

contratual e não podem ser consideradas tributos.

c) O Imposto Predial Territorial Urbano progressivo não pode ser considerado tributo.

d) São elementos caracterizadores do conceito legal de tributo: prestação pecuniária compulsória, estabelecida em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, não caracterizar sanção de ato ilícito, ser instituído em lei, ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

5. (IESES – Analista de Processos – 2016) Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda cujo valor nela se possa exprimir, que não constitui sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Assinale a alternativa INCORRETA.

a) O fato gerador da obrigação tributária principal é a situação definida previamente em normatização, como apta e suficiente a originá-la.

b) Imposto é uma quantia em dinheiro, paga obrigatoriamente por pessoas ou organizações ao governo, a partir de um fato gerador, calculada mediante a aplicação de uma alíquota a uma base de cálculo. O imposto é uma das espécies do gênero tributo.

c) A espécie de tributo contribuição de melhoria é um tributo vinculado. O Estado só poderá cobrar uma contribuição de melhoria se realizar uma obra pública da qual decorra a valorização do imóvel de propriedade do contribuinte.

d) 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.

e) Taxas são tributos cujo fato gerador é configurado por uma atuação estatal específica, que consiste no exercício regular do poder de polícia; ou na prestação ao contribuinte, ou colocação à disposição deste.

6. (Planejar – Procurador Municipal – 2016) Conforme a Lei n. 5.172/66, que dispõe sobre o sistema tributário nacional, entende-se por Tributo:

a) tem 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.

b) obrigação que tem por fato gerador uma situação dependente de atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

c) toda prestação pecuniária compulsória, em moeda corrente ou estrangeira, ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei.

d) obrigação que tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

e) 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.

7. (IMES – Procurador Municipal – 2016) Para que o tributo se caracterize, precisa conter determinadas características simultaneamente. Nesse sentido é correto conceituar o tributo como:

a) 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.

b) 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 discricionária.
c) prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.
d) prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

8. (IESES – Cartório-PA – 2016) A Lei 5.172 de 1966 dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Assinale a alternativa que determina de forma correta o conceito de tributo:

a) Tributo é conceituado como sendo uma prestação compulsória em dinheiro feita pelo sujeito passivo da obrigação tributária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, decorrente de sanção de ato ilícito, desde que instituído em lei e cobrado mediante uma atividade administrativa plenamente vinculada.
b) Tributo é conceituado como sendo uma prestação compulsória em dinheiro feita pelo sujeito ativo da obrigação tributária, apenas em moeda, não decorrente de sanção de ato ilícito, desde que instituído em lei e cobrado mediante uma atividade administrativa plenamente vinculada.
c) Tributo é conceituado como sendo uma prestação compulsória em dinheiro feita pelo sujeito ativo da obrigação tributária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, não decorrente de sanção de ato ilícito, desde que instituído em lei e cobrado mediante uma atividade administrativa plenamente vinculada.
d) Tributo é conceituado como sendo uma prestação compulsória em dinheiro feita pelo sujeito passivo da obrigação tributária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, não decorrente de sanção de ato ilícito, desde que instituído em lei e cobrado mediante uma atividade administrativa plenamente vinculada.

9. (IESES – Cartório-PA – 2016) De acordo com a Lei 5.172/66, que dispõe sobre o sistema tributário nacional, identifique a assertiva correta:

I. 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.
II. Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.
III. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação.
IV. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo relevantes para qualificá-la a destinação legal do produto da sua arrecadação.

a) Apenas os itens II e III estão corretos.
b) Apenas os itens II e IV estão corretos.
c) Apenas os itens I, II e III estão corretos.
d) Os itens I, II, III e IV estão corretos.

10. (Vunesp – Cartório-SP – 2016) As alíquotas de um tributo podem ser

a) fixas e invariáveis.
b) invariáveis desde que diferentes da alíquota zero.

c) fixas e variáveis.
d) variáveis desde que em porcentual máximo de 15% do valor do bem.

11. (FGV – Auditor Fiscal da Sefaz/MT – 2014) Assinale a opção que apresenta elemento estranho ao conceito legal de tributo.

a) Prestação compulsória.
b) Prestação pecuniária.
c) Prestação com natureza de sanção.
d) Prestação cobrada mediante atividade administrativa vinculada.
e) Prestação instituída em lei.

12. (Cesgranrio – Técnico da Petrobras – 2014) O tributo é considerado uma prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitui sanção de ato ilícito, correspondendo a uma relação jurídica entre o Estado e o contribuinte. O tributo é instituído em

a) Estatuto
b) Decreto
c) Portaria
d) Resolução
e) Lei

13. (Cespe – Especialista em Regulação da Anatel – 2014) Julgue a afirmativa a seguir com CERTO ou ERRADO. Os tributos indiretos são aqueles cuja configuração jurídica permite a transferência de seu encargo financeiro para pessoa diferente daquela definida em lei como sujeito passivo. Por sua vez, tributos diretos não permitem tal transferência, já que a pessoa definida em lei como sujeito passivo é a mesma que sofre o impacto financeiro.

14. (Vunesp – Advogado do IPT – 2014) A natureza jurídica do tributo é determinada

a) pela sua denominação e demais características formais adotadas pela lei.
b) pela destinação legal do produto da sua arrecadação.
c) pelo fato gerador da respectiva obrigação.
d) pelo crédito tributário correspondente.
e) pela obrigação tributária que lhe dá origem.

15. (IESES – Titular de Serviços de Notas e de Registros/MS – 2014) Conforme as disposições do Código Tributário Nacional (CTN), em seu Livro Primeiro, é correto dizer que:

a) Se uma pessoa jurídica de direito público não exercer sua competência tributária, esta pode ser deferida à outra pessoa jurídica de direito público, diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.
b) 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.
c) Compete à União, instituir, nos Territórios e no Distrito Federal, os impostos atribuídos aos Estados e, se aqueles não forem divididos em Municípios, cumulativamente, os atribuídos a estes.
d) A imunidade recíproca significa a não incidência de impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, das entidades sindicais patronais e dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os critérios

fixados no art. 14, CTN.

16. (FEPESE – Analista do MP/SC – 2014) De acordo com a definição de tributo prevista na Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, assinale a alternativa correta.

a) Tributo é a receita originária instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria fnanceira, destinando-se o seu produto ao custeio das atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.

b) Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio das atividades gerais ou específcas exercidas por essas entidades.

c) Tributo é a prestação pecuniária compulsória, 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 das atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.

d) 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 das atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.

e) Tributo é a prestação pecuniária 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 das atividades gerais ou específcas exercidas por essas entidades.

17. (IBFC – Titular de Serviços de Notas e de Registros/PR – 2014) Nos termos do Código Tributário Nacional, tributo é:

a) Toda a 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.

b) O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana que 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.

c) A taxa cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, tem 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.

d) Imposto cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

18. (IPAD – Procurador do Estado/PE – 2013) Conforme previsto no Código Tributário Nacional, tributo é: Assinale a alternativa CORRETA:

a) toda prestação pecuniária, compulsória ou voluntária, 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.

b) toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa vinculada, e discricionária quando a lei tributária expressamente autorizar.

c) a prestação econômica compulsória, em moeda ou bens, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.
d) a 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 vinculada, e discricionária quando a lei tributária expressamente autorizar.
e) a 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.

19. (PGE/GO – Procurador do Estado/GO – 2013) Observado o conceito veiculado no art. 3º do Código Tributário Nacional, que indica tratar-se o tributo de prestação pecuniária instituída mediante lei que não constitua sanção de ato ilícito, está CORRETA a seguinte proposição:

a) A iniciativa de lei em matéria tributária é privativa do chefe do Poder Executivo, uma vez que se trata de matéria eminentemente orçamentária.
b) Medida provisória poderá regular matéria tributária só produzindo efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.
c) As obrigações tributárias acessórias, do mesmo modo que as obrigações tributárias principais, somente podem ser estabelecidas em lei em sentido estrito, uma vez que estabelecem deveres instrumentais para o sujeito passivo, impondo a prática ou abstenção de ato no interesse da administração tributária.
d) A interdição de estabelecimento como meio para cobrança de tributo é admissível, desde que estabelecida em lei.
e) Em decorrência do princípio da legalidade tributária, o prazo para pagamento do tributo deve ser estabelecido em lei em sentido estrito, isto é, ato emanado do Poder Legislativo na medida em que consolidado, no *taxation without representation*.

20. (MPF – Procurador da República – 18º Concurso) Emolumentos devidos pela prestação de serviços públicos notariais e/ou registrais têm natureza jurídica de:

a) preço público.
b) taxa.
c) caráter privado, podendo parte do seu produto ser vinculada a determinado órgão, como Caixa de Assistência de Advogados e Associações de Magistrados.
d) preço público, somente na hipótese de a prestação de serviços de serventia extrajudicial advir, por delegação do Poder Público, por considerar-se exercício de função revestida de estatalidade.

21. (FCC – Agente Fiscal de Rendas/SP – 2009) Conforme o art. 3º do CTN, Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Partindo da premissa de que o conceito de tributo previsto no Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 e fazendo uma interpretação sistemática do Código Tributário Nacional inserido na ordem constitucional vigente, é correto afirmar que no conceito legal de tributo é possível identificar alguns dos denominados "princípios constitucionais tributários". São identificáveis no conceito legal de tributo os princípios

a) da capacidade contributiva e da uniformidade geográfica.
b) da isonomia e da liberdade de tráfego.

c) da capacidade contributiva e da anterioridade.
d) da anterioridade e da irretroatividade.
e) da legalidade e da vedação ao efeito de confisco.

22. (Funrio – Analista Técnico do Sebrae/PA – 2010) O sistema tributário nacional adota clara definição de tributo e os tipos de tributos, que corresponde à seguinte alternativa abaixo:

a) A definição de tributo é a prestação pecuniária compulsória, em dinheiro, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei. Tipos de tributo: IPTU, ICMS, ITBI.
b) 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. São tributos: imposto, taxas e contribuição de melhoria.
c) Tributo é toda prestação compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e atividade administrativa plenamente vinculada. Tipos de tributo: imposto, taxas e tarifas.
d) A definição tributo relaciona a exigência estatal de prestação pecuniária da sociedade para fazer frente às despesas públicas, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, instituída em lei. São tributos: imposto, tarifa e preço público.
e) Tributo é apenas a prestação pecuniária compulsória, em moeda nacional, que não constitua poder de polícia, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Tipos de tributo: impostos federais, estaduais e municipais.

23. (Cespe – Procurador de Estado/AL – 2009) A cobrança de emolumentos pelo Poder Judiciário enquadra-se na definição jurídica de

a) taxa pela prestação de serviço público.
b) taxa pelo poder de polícia.
c) preço público.
d) imposto.
e) tarifa pública.

24. (Cespe – OAB Nacional – 2009) Duas pessoas físicas, maiores e capazes, celebram contrato de locação de imóvel residencial no qual é estipulado que a responsabilidade pelo pagamento do imposto sobre a renda incidente sobre o aluguel será do locatário, que o descontará do valor pago pela locação. Considerando essa situação hipotética, assinale a opção correta.

a) O contrato é absolutamente ineficaz e inválido, por transferir a outra pessoa, que não a legalmente responsável, a obrigação pelo pagamento de imposto.
b) O contrato é válido, e a responsabilidade tributária, no caso, passa a ser solidária, podendo a fazenda pública exigir o imposto de qualquer das partes contratantes.
c) O contrato é válido e produz efeitos entre as partes, mas é ineficaz perante a fazenda pública, pois as convenções particulares, salvo disposições de lei em contrário, não podem definir a responsabilidade pelo pagamento de tributo de modo diverso do previsto na lei tributária.
d) O contrato é válido e eficaz até mesmo perante a fazenda pública, pois o imposto de renda admite a retenção na fonte, havendo transferência da responsabilidade tributária para quem efetua o pagamento.

25. (Funiversa – Analista de Planejamento SEPLAG/DF – 2009) Foi instituída, por parte do

município, cobrança obrigatória de valor para uso de espaço público por estabelecimento comercial. A respeito dessa situação, assinale a alternativa correta.

a) Essa cobrança é preço público.
b) O valor cobrado tem natureza de imposto, por ser obrigatório.
c) A cobrança instituída tem fundamento no poder de polícia do ente da Federação; portanto, trata-se de taxa.
d) Os municípios não têm competência para instituir cobrança obrigatória de valor para concessão de uso de área pública.
e) Trata-se de taxa de serviço imposta em função de que a utilização do serviço público é efetiva ou potencial.

26. (Vunesp – OAB-SP – 2007) No que tange à definição de tributo, é correto afirmar que é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda, ou cujo valor nela se possa exprimir,

a) que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade plenamente vinculada.
b) que constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade plenamente vinculada.
c) que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei complementar e cobrada mediante atividade plenamente vinculada.
d) que não constitua sanção de ato ilícito, instituído em lei e cobrada mediante atividade legislativa.

27. (FCC – Procurador Municipal de Teresina – 2010) A partir do conceito legal de tributo, é possível afirmar que a multa NÃO é espécie de tributo porque o tributo

a) pode ser objeto de compensação, anistia e remissão, ao contrário da multa, que só pode ser objeto de anistia.
b) tem que ser instituído mediante lei, ao passo que a multa não se reveste desta obrigatoriedade.
c) é cobrado mediante atividade administrativa vinculada, enquanto a multa pode ser aplicada de forma discricionária pelo poder público.
d) não é sanção por ato ilícito e a multa é sanção pecuniária por prática de ato ilícito.
e) é prestação pecuniária compulsória, ao passo que a aplicação da multa não é compulsória, dependendo de condenação administrativa.

28. (FGV – Magistratura/PA – 2009) A taxa e o preço público se caracterizam por:

a) o preço público ser receita derivada do Estado e a taxa ser receita originária.
b) a cobrança da taxa obedecer ao princípio da proporcionalidade do uso e a do preço público não.
c) o preço público poder ser cobrado pela utilização potencial do serviço, enquanto e a taxa não poder.
d) a taxa ter como sujeito ativo pessoa jurídica de direito público e o preço público poder ser exigido por pessoa jurídica de direito privado.
e) o regime jurídico da taxa ser *sui generis*, já o dos preços públicos ser, sobretudo, contratual.

29. (FCC – Auditor Fiscal/SP 2007) Para que uma prestação pecuniária compulsória possa ser conceituada como tributo, é preciso que, além de ser cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, tenha como objeto

a) moeda corrente ou valor que nela possa ser expresso, constitua ou não sanção de ato ilícito e esteja instituída em lei.

b) unicamente moeda corrente, não constitua sanção de ato ilícito e esteja instituída em lei.
c) moeda corrente ou valor que nela possa ser expresso, não constitua sanção de ato ilícito e esteja instituída em lei.
d) unicamente moeda corrente, constitua ou não sanção de ato ilícito e esteja instituída em lei.
e) moeda corrente ou valor que nela possa ser expresso, não constitua sanção de ato ilícito e esteja instituída na legislação tributária.

30. (FCC – Agente Técnico da Alesp – 2010) Segundo Geraldo Ataliba, "Não há possibilidade jurídica de confusão entre taxa e preço. Nem há, como muitos supõem, liberdade do legislador em converter uma na outra e vice-versa. Juridicamente, são coisas reciprocamente repelentes e excludentes". Partindo deste pressuposto, é traço distintivo entre taxa e preço público o fato da taxa

a) remunerar obra pública e o preço remunerar serviço público prestado pelo Poder Público sem exclusividade.
b) ser fixada contratualmente e o preço ser fixado por decreto.
c) ser receita originária de natureza tributária e o preço ser receita derivada de natureza não tributária.
d) remunerar serviço público prestado pelo Poder Público e o preço remunerar serviço público delegado a particular.
e) remunerar poder de polícia e o preço remunerar serviço público indivisível.

31. (Esaf – Auditor do Tesouro Municipal/Natal – 2008) Sobre o conceito de tributo e sua natureza jurídica, assinale a única opção correta.

a) A Lei Complementar n. 104/2001, ao permitir a dação em pagamento de bens imóveis, como forma de extinção do crédito tributário, promoveu a derrogação do art. 30 do CTN, que confere ao tributo uma prestação pecuniária em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir.
b) Tributo é toda prestação pecuniária compulsória instituída em lei. Todavia, não há restrição para que o Município majore alíquotas de tributos, sob sua competência, por meio de decreto.
c) Tendo em vista que o tributo não pode constituir uma sanção por ato ilícito, não se faz possível a incidência de tributos sobre atividades criminosas, pois assim agindo o Estado estaria obtendo recursos de uma atividade por ele proibida.
d) A cobrança de impostos decorre de uma atividade administrativa não vinculada, haja vista os recursos poderem ser utilizados com quaisquer despesas previstas no orçamento.
e) O que determina a natureza jurídica de um tributo é o fato gerador da respectiva obrigação, independentemente de sua denominação e da destinação legal do produto de sua arrecadação.

32. (Vunesp – Magistratura/MT – 2009) Escapa ao conceito de tributo a ideia de

a) prestação pecuniária.
b) compulsoriedade.
c) penalidade.
d) atividade administrativa vinculada.
e) instituição por lei.

33. (Cespe – PGE/BA – 1999) A utilização de serviço público prestado por intermédio de sociedade anônima concessionária gera para o usuário o dever de pagar:

a) taxa ou preço público.
b) somente taxa.

c) taxa ou tarifa.
d) somente tarifa.
e) preço político.

34. (FCC – PGM/SP – 2012) Um contribuinte deixou de emitir o documento fiscal referente a uma prestação de serviço tributada pelo ISS, tributo de competência municipal, e, como consequência, foi-lhe aplicada penalidade pecuniária pelo descumprimento dessa obrigação acessória (art. 230, ***caput*****, inciso V, alínea "a" do Decreto Municipal 52.703/2011) Essa penalidade pecuniária**

a) é imposto, pois está prevista na legislação do ISS.
b) não é imposto, mas é tributo, em sentido amplo, pois tem natureza compulsória.
c) é tributo, porque é cobrado por meio de atividade vinculada, conforme estabelece o Código Tributário Nacional.
d) não é tributo, pois sanção pelo cometimento de ato ilícito não pode ser definida como tributo.
e) é taxa, pois tem a finalidade de ressarcir o erário pelo dano causado pelo descumprimento de uma obrigação acessória.

GABARITO

1. A / **2.** D / **3.** C / **4.** D / **5.** A / **6.** E / **7.** A / **8.** D / **9.** C / **10.** C / **11.** C / **12.** E / **13.** C / **14.** C / **15.** B / **16.** D / **17.** A / **18.** E / **19.** B / **20.** B / **21.** E / **22.** B / **23.** A / **24.** C / **25.** A / **26.** A / **27.** D / **28.** D / **29.** C / **30.** D / **31.** E / **32.** C / **33.** D / **34.** D

3

ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

3.1 CLASSIFICAÇÕES DOS TRIBUTOS

A grande quantidade de tributos existentes no Brasil e as diferenças que guardam entre si têm obrigado os estudiosos a desenvolver classificações com o objetivo de agrupar os tributos em categorias, impondo certa ordem ao caos reinante na legislação nacional.

Diversos critérios são apresentados pela doutrina especializada com o objetivo de classificar os tributos brasileiros. Seguem as classificações mais relevantes.

3.1.1 Quanto à função

a) tributos fiscais: cobrados com finalidade meramente arrecadatória, para prover os cofres públicos de recursos aptos a custear o aparelho estatal. Exemplo: Imposto de Renda;

b) tributos extrafiscais: instituídos pelo Estado com objetivos predominantemente sociais ou políticos, e não com a simples finalidade de obter recursos financeiros. Tais tributos atuam **estimulando ou desestimulando comportamentos do contribuinte**. Exemplo: Imposto Territorial Rural progressivo para desestimular propriedades improdutivas;

TRF1: A 8ª prova de Juiz Federal do TRF1 considerou CORRETA a assertiva: “Um tributo tem caráter extrafiscal quando tem por objetivo estimular ou desestimular comportamentos do contribuinte”.

c) tributos parafiscais: arrecadados por pessoa diversa daquela que detém a competência constitucional para sua criação. Exemplos: contribuições sindicais e anuidades dos conselhos de classe.

3.1.2 Quanto à competência

a) tributos federais: aqueles que competem à União Federal.

O rol dos impostos federais consta do art. 153 da Constituição Federal, a saber:

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.

São federais também os impostos residuais (art. 154, I, CF) e os extraordinários de guerra (art. 154, II, da CF), além dos empréstimos compulsórios (art. 148 da CF) e da maioria das contribuições especiais (arts. 149 e 195 da CF).

Cabe à União ainda instituir taxas e contribuições de melhoria, como forma de remunerar atividades administrativas de sua competência (art. 145, II e III, respectivamente).

São de **competência da União**, também, todos os **tributos arrecadados em territórios federais**, exceto os tributos municipais quando os territórios forem divididos em municípios (art. 147 da CF).

UNIUV: A Prova de Advogado da PM/PR de 2011 considerou CORRETA a assertiva: “Compete à União instituir, nos territórios federais, os impostos atribuídos aos Estados e, se aqueles não forem divididos em Municípios, cumulativamente, os atribuídos a estes”.

b) tributos estaduais: de competência dos Estados-membros.

Os impostos estaduais estão elencados no art. 155 da CF.

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.

Os Estados-membros podem cobrar taxas e contribuições de melhoria, quando a atuação ensejadora da arrecadação for de sua competência.

Além disso, são competentes ainda para cobrança de contribuição previdenciária de seus servidores visando ao financiamento de regime previdenciário próprio (art. 149, § 1º, da CF)[STF];

STF: “O Plenário desta Corte, ao apreciar o RE n. 573.540/MG-RG, cuja repercussão geral já havia sido

reconhecida, rel. o Min. Gilmar Mendes, *DJe* 11-6-2010, decidiu que falece aos Estados-membros competência para a criação de contribuição compulsória ou de qualquer outra espécie tributária destinada ao custeio de serviços médicos, hospitalares, farmacêuticos ou odontológicos prestados aos seus servidores – AgRg no ARE n. 670.075-MG rel. Min. Dias Toffoli.

c) tributos distritais: de competência do Distrito Federal. O Distrito Federal é competente para instituir os tributos estaduais e os municipais (art. 147 c/c art. 155 da CF);

d) tributos municipais: aqueles de competência dos Municípios.

Quanto aos impostos estabelece o art. 156 da CF:

> 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.

Os Municípios instituem também taxas e contribuições de melhoria, além das contribuições de iluminação pública e de seus servidores para custeio de previdência própria (arts. 149-A e 149, § 1º, da CF, respectivamente).

3.1.3 Quanto à vinculação

a) tributos vinculados, bilaterais ou sinalagmáticos: aqueles que pressupõem uma atividade estatal a ser por eles remunerada. É o caso das taxas e contribuição de melhoria;

FCC: A prova de Analista Judiciário do TRF2 considerou ERRADA a seguinte assertiva sobre taxas: "O referido tributo independe de uma atuação estatal, como o exercício do poder de polícia da Administração Pública federal, estadual ou municipal".

b) tributos desvinculados, unilaterais ou "sem causa": independem de uma atividade estatal relativa ao contribuinte. Exemplo: impostos.

FCC: A prova de Agente Técnico da Alesp de 2010 considerou CORRETA a assertiva: "Existem inúmeras classificações para os tributos. Duas podem ser citadas como muito usuais. A primeira considera o tributo como vinculado e não vinculado. A outra considera o tributo quanto à destinação específica do produto da arrecadação. Recebe a classificação como não vinculado e sem destinação específica do produto da arrecadação o imposto".

3.1.4 Quanto ao impacto financeiro

a) tributos diretos: são pagos pela mesma pessoa que sofre o impacto financeiro do pagamento. Exemplo: imposto de renda;

b) tributos indiretos: são pagos por uma pessoa (contribuinte de direito) mas seu valor é embutido no custo do produto de modo a repercutir financeiramente no patrimônio de um terceiro (contribuinte de fato). É o caso típico do ICMS, que é pago pelo lojista (contribuinte de direito) mas tem seu valor repassado ao consumidor final (contribuinte de fato).

São também considerados tributos indiretos o IPI e o ISS.

A relevância prática na distinção entre tributos diretos e indiretos reside no fato de que o art. 166 do Código Tributário Nacional, ao disciplinar a **restituição de tributos indiretos**[STJ],

> STJ: ”DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ILEGITIMIDADE ATIVA DA FONTE PAGADORA PARA PLEITEAR RESTITUIÇÃO DE IRPJ PAGO A MAIOR. Não tem legitimidade para pleitear a restituição do indébito a pessoa jurídica que retém na fonte IRPJ a maior relativo às importâncias pagas a outra pessoa jurídica pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional” – 1ª T., REsp 1.318.163-PR, rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 20-5-2014.

exige que o contribuinte de direito preencha condições especiais **(princípio da repercussão)**, nos seguintes termos: “a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la”[STJ].

> STJ: “ICMS. DEPÓSITO ADMINISTRATIVO. LEVANTAMENTO. LEGITIMAÇÃO SUBJETIVA ATIVA. Cuida-se, na espécie, do levantamento de valores depositados administrativamente relativos à cobrança de ICMS sobre serviços de instalação de linhas telefônicas. Afastou-se o levantamento do depósito administrativo pela empresa de telefonia, por se entender que somente o contribuinte de fato (o que suporta efetivamente o ônus financeiro do tributo) é que está legitimado para o pedido de repetição de valores indevidamente pagos ao Fisco. O valor depositado foi repassado para o consumidor final, ou seja, o usuário do serviço de telefonia. Assim, apenas o usuário do serviço tem legitimidade subjetiva ativa para requerer o levantamento do depósito em função de haver suportado o ônus indevido (art. 166 do CTN e Súm. n. 546-STF). Ademais, consignou-se que o depósito realizado pela empresa de telefonia não diminuiu seu patrimônio, tendo em vista que essa quantia foi repassada ao contribuinte, sendo que o levantamento pleiteado acabaria por beneficiar indevidamente pessoa que não sofreu o encargo, caracterizando enriquecimento ilícito” – AgRg no Ag 1.365.535-MG, rel. originário Min. Benedito Gonçalves, rel. para acórdão Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 7-2-2012.

3.1.5 Quanto ao objeto

a) tributos reais ou objetivos: incidem sobre fatos ou coisas. Exemplos: IPTU e ITR;

b) tributos pessoais ou subjetivos: incidem sobre realidades que levam em conta certas qualidades do sujeito passivo. Exemplo: Imposto de Renda.

3.1.6 Quanto ao tipo de incidência

a) tributos monofásicos: incidem uma única vez sobre determinado item. Exemplo: Imposto de Importação;

b) tributos plurifásicos ou multifásicos: incidem várias vezes sobre os mesmo item. É a chamada tributação "em cascata" ou "em cadeia". Exemplos: ICMS e IPI.

A incidência plurifásica, por sua vez, pode ser:

1) **tributos plurifásicos cumulativos:** o tributo incide várias vezes sobre o mesmo item sem que haja um mecanismo de redução do efeito cascata. Exemplo: Cofins sobre papel imune (Lei n. 10.833, de 2003);

2) **tributos plurifásicos não cumulativos:** ocorre a incidência sucessiva do tributo mas com utilização de um sistema de compensação para mitigar o efeito cascata. Exemplo: ICMS (art. 155, § 2º, I, da CF).

3.1.7 Quanto à cumulatividade

a) tributos cumulativos: incidem sucessivamente sobre determinado item sem que haja um sistema de redução do efeito cascata;

b) tributos não cumulativos: operam por meio de incidência sucessiva mas com utilização de um sistema de compensação para mitigar o efeito cascata.

3.1.8 Quanto à natureza econômica

Esse critério é citado por Hugo de Brito Machado[1] como sendo a fonte utilizada pelo Código Tributário Nacional para classificar os impostos, a saber:

a) tributos incidentes sobre comércio exterior (arts. 19 a 28 do CTN). Exemplos: Imposto de Importação e Imposto de Exportação;

b) tributos incidentes sobre patrimônio e renda (arts. 29 a 45 do CTN). Exemplos: IPTU, ITBI e IR;

c) tributos incidentes sobre produção e circulação (arts. 46 a 73 do CTN). Exemplos: IPI, ICMS, IOF e ISS;

d) tributos incidentes sobre circunstâncias especiais (arts. 74 a 76 do CTN). Exemplo: Imposto Extraordinário de Guerra.

3.1.9 Quanto à seletividade

a) tributos seletivos: têm sua força econômica graduada conforme a relevância social do produto ou do serviço. Exemplos: IPI (art. 153, § 3º, I, da CF) e ICMS (art. 155, § 2º, III, da CF);

b) tributos não seletivos: cobrados sem levar em consideração a importância social do objeto tributado. Exemplo: ITBI.

3.1.10 Quanto à progressividade

a) tributos progressivos: têm alíquotas graduadas conforme a capacidade econômica do contribuinte. A Constituição Federal de 1988 admite utilização de alíquotas progressivas somente em três impostos: IR, ITR e IPTU;

b) tributos não progressivos: cobrados de modo uniforme em relação a todos os contribuintes, sem levar em consideração a capacidade econômica de cada um. Exemplos: ICMS e IPVA.

3.1.11 Quanto à natureza jurídica (espécies tributárias)

Existe grande divergência doutrinária a respeito de quantas espécies de tributos existem no Direito Brasileiro.

Indiscutivelmente a análise deve começar pelo art. 4º do Código Tributário Nacional, pelo qual:

> 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.

Cespe: A prova de Consultor Executivo da Sefaz/ES de 2010 considerou CORRETA a assertiva: “Se dois tributos tiverem o mesmo fato gerador, embora uma deles seja denominado taxa, e o outro, imposto, um deles estará com um incorreta atribuição de natureza jurídica específica”.

Cespe: A prova de Advogado da Serpro de 2010 considerou ERRADA a assertiva: “A destinação legal do produto da arrecadação de determinado tributo é imprescindível para qualificar sua natureza jurídica”.

Assim, o cerne da questão consiste em saber se, tomando como ponto de partida o tipo de fato gerador, haveria duas, três, quatro ou cinco tipos de tributo em nosso ordenamento jurídico.

Ibeg: A prova de Procurador do Iprev 2017 considerou ERRADA a afirmação: “A denominação é irrelevante para determinar a natureza jurídica específica do tributo”.

O tema divide os especialistas há décadas, podendo ser identificadas quatro teorias principais: a) bipartite; b) tripartite; c) quadripartite; d) quinquipartite.

3.1.11.1 Teoria bipartite

Defendida por **Geraldo Ataliba**[2], a teoria bipartite ou dualista defende a divisão dos tributos em: a) **vinculados** a uma atuação estatal, como as taxas e contribuições de melhoria; b) **desvinculados** de uma atividade do Estado, como os impostos.

Segundo os defensores dessa concepção, empréstimos compulsórios e contribuições especiais não seriam tipos autônomos de tributos, mas categorias que sempre poderiam ser reconduzidas às espécies básicas, sendo impostos ou taxas.

A divisão de todos os tributos brasileiros em duas categorias básicas, impostos e taxas, embora rejeitada pela maioria da doutrina, ainda pode ser considerada **válida somente para fins didáticos**[3].

3.1.11.2 Teoria tripartite

A teoria tripartite considera a existência de três espécies tributárias: a) impostos; b) taxas; c) contribuições de melhoria.

Trata-se da concepção **adotada pelo Código Tributário Nacional** e aceita pela doutrina tradicional.

IESES: A prova de Cartório/RO 2017 considerou CORRETA a afirmação: “De acordo com as disposições expressas no Código Tributário Nacional, os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”.

A existência de três espécies tributárias encontra respaldo também no art. 145 da Constituição Federal de 1988 segundo o qual:

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".

Cespe: A prova de Analista Judiciário do STJ 2012 considerou ERRADA a assertiva: "O exercício do poder de polícia administrativa é um dos fatos geradores da cobrança de taxas, impostos e contribuições de melhoria".

Embora cientificamente seja a **corrente mais coerente à luz do ordenamento jurídico** pátrio, a teoria tripartite **é minoritária** na doutrina, na jurisprudência e nos concursos públicos, especialmente pelo fato de a Constituição de 1988 haver conferido um tratamento normativo autônomo para outros dois tipos de tributos: empréstimos compulsórios (art. 148) e contribuições especiais (arts. 149 e 195).

É a concepção aceita, entre outros, por Paulo de Barros Carvalho, para quem empréstimos compulsórios e contribuições especiais não seriam tipos autônomos de tributos[4].

Os defensores da teoria tripartite consideram que empréstimos compulsórios e contribuições especiais não são categorias que se opõem às três espécies tributárias. Pelo contrário, poderiam assumir no caso concreto a feição de imposto, taxa ou contribuição de melhoria.

ESPP: Embora seja minoritária em provas e concursos a teoria tripartite, a prova de Analista Administrativo do BB considerou CORRETA a afirmativa: "Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria".

3.1.11.3 Teoria quadripartite

A teoria quadripartite advoga a existência de quatro espécies tributárias: a) impostos; b) taxas; c) contribuições; e d) empréstimos compulsórios.

Quem defende tal ponto de vista reúne na mesma categoria as contribuições de melhoria (art. 145, III, da CF) e as contribuições especiais (art. 149 da CF).

O inconveniente dessa concepção é agrupar sob o mesmo rótulo "contribuição" institutos dotados de regimes jurídicos absolutamente diferentes.

No julgamento do RE 138284-CE/92 o Min. Carlos Velloso manifestou sua adesão à corrente quadripartite. Trata-se de posicionamento isolado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, pois a corte sempre defendeu a divisão quinquipartida.

3.1.11.4 Teoria quinquipartite

A teoria **amplamente majoritária** na doutrina, jurisprudência e concursos públicos é a que identifica cinco espécies de tributos na atual ordem jurídica brasileira:

a) impostos;
b) taxas;
c) contribuições de melhoria;
d) empréstimos compulsórios;
e) contribuições especiais.

Também conhecida como **corrente quinária**, a teoria que defende a existência de cinco espécies tributárias encontra **respaldo no Texto Constitucional de 1988**. Isso porque logo após fazer expressa referência à possibilidade de as entidades políticas instituírem impostos, taxas e contribuições de melhoria (art. 145), o constituinte tratou da competência para criação de empréstimos compulsórios e contribuições especiais (arts. 148 e 149, respectivamente).

De fato, o modo como o tema vem tratado na Constituição de 1988 sugere uma opção do constituinte pela divisão quinquipartida das espécies tributárias.

Trata-se também da orientação predominante na **jurisprudência do Supremo Tribunal Federal** (RE 138.284 e RE 146.733).

FMPRS: A Prova de Procurador do Estado/AC de 2012 considerou ERRADA a assertiva: “Segundo o entendimento do Supremo Tribunal Federal existem três espécies tributárias em nosso Sistema Tributário Nacional: impostos, taxas e contribuições de melhoria”.

3.1.11.4.1 Crítica

Embora a teoria quinquipartite, em razão de seu caráter amplamente majoritário, deva ser aquela adotada pelo candidato em todas as provas e concursos públicos, tal concepção não está imune a críticas.

Sua principal fragilidade reside no fato de basear a distinção entre as cinco espécies tributárias em critérios diferentes.

Impostos, taxas e contribuições de melhoria têm identidade jurídica conferida pelo fato gerador da respectiva obrigação (art. 4º do CTN).

Já os empréstimos compulsórios apartam-se das demais espécies por outro critério: o caráter restituível. Enquanto as contribuições especiais diferenciam-se pelo binômio base de cálculo/destinação.

Ora, a simples constatação de que são necessários critérios distintos para

apartar as cinco espécies tributárias demonstra a debilidade científica da teoria.

Passemos agora ao estudo detalhado de cada um dos tipos de tributos existentes no ordenamento jurídico brasileiro.

3.2 IMPOSTOS

Espécie tributária mais importante na ordem jurídica brasileira, os impostos são **tributos desvinculados** de uma atividade estatal relativa ao **contribuinte**.

FGV: A prova de Auditor Fiscal da Receita/RJ considerou ERRADA a assertiva: "De acordo com o Código Tributário Nacional, considera-se imposto o tributo vinculado a qualquer atividade estatal específica".

FCC: A prova de Auditor Fiscal de Tributos Estaduais/RO 2010 considerou ERRADA a assertiva: "Imposto é o tributo cuja obrigação tributária tem por fato gerador uma atividade estatal".

Nesse sentido o art. 16 do CTN prescreve: "imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte".

Cespe: A prova de Procurador de Fortaleza 2017 considerou CORRETA a afirmação: "O imposto é espécie tributária caracterizada por indicar fato ou situação fática relativa ao próprio contribuinte no aspecto material de sua hipótese de incidência".

Ao contrário das taxas e contribuições de melhoria, que remuneram atuações do Estado, os impostos **não têm caráter retributivo, e sim contributiva**[5], sendo utilizados para obter recursos voltados ao custeio de serviços públicos *uti universi* e outras despesas estatais gerais. Mas o fato de a prestação dos serviços indivisíveis ser custeada indiretamente pelas receitas provenientes de impostos não significa que eles, sendo tributos desvinculados, possam ser cobrados para remunerar diretamente serviços públicos indivisíveis.

Upenet: A prova de Agente Fiscal do Município de Olinda de 2011 considerou CORRETA a assertiva: "O Imposto pode ser cobrado compulsoriamente, independente da contraprestação de serviços ao contribuinte".

FCC: A prova de Juiz de Direito do TJ/GO de 2012 considerou ERRADA a assertiva: "O imposto pode ter por fato gerador serviços públicos indivisíveis, assim como o serviço de iluminação pública".

A hipótese de incidência dos impostos nunca descreve uma atividade estatal, mas um fato ou situação econômica pertinentes à esfera privada de interesses do contribuinte. São, por isso, chamados também de **tributos sem causa, unilaterais** ou **não contraprestacionais**[6].

3.2.1 Competência para criar impostos

A competência para instituir impostos é atribuída em **caráter privativo** a cada uma das entidades federativas, segundo as regras dos arts. 153, 155 e 156 da Constituição Federal.

A natureza privativa é marcada também pela **indelegabilidade** impedindo que uma pessoa política transfira a qualquer outra entidade a competência para instituir impostos (art. 7º do Código Tributário Nacional).

3.2.2 Veículo normativo para criação de impostos

Como regra geral os impostos são criados por **lei ordinária** da entidade federativa competente para sua instituição.

No caso dos **impostos federais**, excetuados aqueles submetidos à reserva de lei complementar, admite-se também sua criação por meio de **medidas provisórias**. Porém, a exigência de impostos instituídos por esse veículo normativo somente será feita no exercício seguinte ao da conversão da MP em lei (art. 62, § 1º, da CF).

3.2.3 Princípio da capacidade contributiva

O art. 145, § 1º, da Constituição Federal vincula a cobrança de impostos ao cumprimento do princípio da capacidade contributiva, nos seguintes termos: "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".

CESPE: A prova de Analista Judiciário do TRT 10R – 2013 considerou ERRADA a assertiva: "Segundo a CF, todos os tributos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica de cada contribuinte".

Trata-se de um **comando dirigido ao legislador** determinando que os impostos deverão ser cobrados de modo a subtrair progressivamente mais riqueza dos contribuinte segundo o potencial econômico de cada um. Em uma palavra: ricos devem pagar mais imposto do que pobres.

Cabe ressaltar que o princípio da capacidade contributiva é um **desdobramento do princípio da isonomia** e, segundo entendimento

majoritário, considera-se **aplicável somente a alguns impostos.**

FCC: A prova de Analista de Controle Externo do TCE-GO – 2009 considerou CORRETA a assertiva: "Previsto expressamente na Constituição Federal como sendo um princípio direcionado aos impostos para que, sempre que possível, tenham caráter pessoal e atendam às condições econômicas do contribuinte, corresponde ao princípio da capacidade contributiva".

Entretanto, no recente julgamento do RE 406.955-AgRg/2010 o **Supremo Tribunal Federal** manifestou-se pela aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva a todos os tributos: "IPVA. Progressividade. **Todos os tributos submetem-se ao princípio da capacidade contributiva** (precedentes), ao menos em relação a um de seus três aspectos (objetivo, subjetivo e proporcional), independentemente de classificação extraída de critérios puramente econômicos." (RE 406.955-AgRg, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 4-10-2011, 2ª T., *DJe* 21-10-2011.)

3.2.4 Princípio da não afetação e "dupla desvinculação" dos impostos

O princípio da não afetação **proíbe que o legislador vincule a receita de impostos a órgão, fundo ou despesa**.

Sua previsão consta expressamente no art. 167, IV, da Constituição Federal:

> 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.

Segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal a regra da não afetação **decorre do princípio da tripartição de poderes** pois cabe ao Poder Executivo, e não ao Legislativo, decidir discricionariamente onde devem ser aplicadas as receitas provenientes da arrecadação de impostos.

Depreende-se da leitura do dispositivo constitucional acima transcrito a existência de **cinco exceções** ao princípio da não afetação, de modo que poderá haver vinculação da receita de impostos nas hipóteses taxativas abaixo indicadas:

a) **repartição de receitas**, nos termos dos arts. 158 e 159 da CF;

b) destinação de recursos para as ações e serviços públicos de **saúde**;

c) manutenção e desenvolvimento do **ensino**;

d) atividades da **administração tributária**;

e) **prestação de garantias** às operações de crédito por antecipação de receita.

De acordo com reiteradas decisões do STF o princípio da não afetação **só se aplica aos impostos**, inexistindo qualquer restrição à vinculação legal da receita proveniente da arrecadação de taxas, empréstimos compulsórios e contribuições.

TJ/PR: A prova da Magistratura/PR considerou ERRADA a assertiva: "Impostos são tributos criados mediante lei, que não se vinculam a nenhuma atividade estatal específica, podendo estar relacionados com determinada entidade ou fundo público".

As **demais espécies tributárias** têm suas **receitas necessariamente afetadas**[7] à circunstância, finalidade ou atividade estatal ensejadora de sua instituição.

Veja-se, por exemplo, o referido entendimento no julgado abaixo:

> Lei Estadual 12.986/1996. Violação do art. 167, IV, da CF. Não ocorrência. Preceito de lei estadual que destina 5% [cinco por cento] dos emolumentos cobrados pelas serventias extrajudiciais e não oficializadas ao Fundo Estadual de Reaparelhamento e Modernização do Poder Judiciário – FUNDESP não ofende o disposto no art. 167, IV, da CF. Precedentes. A norma constitucional veda a vinculação da receita dos impostos, não existindo, na Constituição, preceito análogo pertinente às taxas. (RE 570.513-AgRg, rel. Min. Eros Grau, j. 16-12-2008, 2ª T., *DJe* 27-2-2009.)

E, no mesmo sentido, quanto às contribuições:

> O Plenário, por maioria, julgou parcialmente procedente pedido formulado em ações diretas de inconstitucionalidade ajuizadas pelo Partido Social Liberal (PSL) e pela Confederação Nacional da Indústria (CNI) contra os arts. 1º; 2º; 3º; 4º, I e II; 6º, § 7º; 12; 13 e 14, *caput*, I e II, da Lei Complementar n. 110/2001. A norma adversada instituíra contribuição social, devida pelos empregadores em caso de despedida de empregado sem justa causa, à alíquota de 10% sobre o montante de todos os depósitos devidos, referentes ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço. Também criara contribuição social, a cargo dos empregadores, à alíquota de 0,5% sobre a remuneração devida, no mês anterior, a cada trabalhador. (...) Consignou-se que as restrições previstas nos arts. 157, II, e 167, IV, da CF seriam aplicáveis aos impostos e, no caso em exame, tratar-se-ia da espécie tributária contribuição, nitidamente caracterizada pela prévia escolha da destinação específica do produto arrecadado. (ADI 2.556 e ADI 2.568, rel. Min. **Joaquim Barbosa**, j. 13-6-2012, Plenário, *Informativo* 670.) ***Vide*:** ADI 2.556-MC, rel. Min. **Moreira Alves**, j. 9-10-2002, Plenário, *DJ* 8-8-2003.

Diante disso, conclui-se que os **impostos são duplamente desvinculados**: quanto à origem, porque o dever de pagá-los surge independentemente de uma atuação estatal relativa ao contribuinte; e quanto à destinação da receita arrecadada, em decorrência do princípio da não afetação, exceto nos casos em que ocorre expressa previsão constitucional.

FCC: A prova de PGM de João Pessoa considerou CORRETA a afirmação: “Um tributo que tenha por características ser não vinculado a uma atividade estatal, admita, por expressa e excepcional previsão constitucional, destinação específica do produto da arrecadação e não admita previsão de restituição ao final de determinado período classifica-se como imposto”.

3.2.5 Impostos residuais

Conforme dispõe o art. 154, I, da Constituição Federal:

> 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.

Trata-se da chamada **competência impositiva residual**, isto é, da competência para instituir impostos novos ainda não previstos entre os atualmente atribuídos pela Constituição às entidades federativas.

Desse modo, a criação de novos impostos deve observar as seguintes regras:

1) instituição **pela União**;

2) por meio de **lei complementar** (sendo vedada edição de medida provisória com esse fim);

3) devem ser **não cumulativos**;

4) **não podem bitributar** (é vedado que tenham base de cálculo ou fato gerador de impostos já existentes).

Importante destacar que as regras para criação de novos impostos são dirigidas ao legislador, não se aplicando a tributos criados pelo poder constituinte derivado (STF, ADIn 936/DF). Assim, a não cumulatividade e a vedação de *bis in idem* deixam de ser observadas quando a criação do imposto ocorrer por meio de emenda constitucional[8].

Por fim, vale lembrar que o art. 195, § 4º, da Constituição Federal estendeu os requisitos do art. 154, I, para a criação de novas fontes de custeio da seguridade social, ou seja, para a instituição de novas contribuições sociais.

Por fim, o art. 157, I, da CF determina que **20%** do montante arrecadado com impostos residuais será **repassado aos Estados e Distrito Federal**.

3.2.5.1 Impostos residuais vs. *taxas residuais*

A competência da União para instituir impostos novos não se confunde com a competência residual para criação de novas taxas.

Como as taxas são tributos remuneratórios, a competência residual para sua

instituição cabe à entidade federativa com atribuição para prestar serviços públicos ou atividades de polícia não discriminados na Constituição Federal.

Nos termos do art. 25, § 1º, do Texto Maior: “São reservadas aos Estados as competências que não lhes sejam vedadas por esta Constituição”. Assim, com base no referido dispositivo constitucional conclui-se que a **competência residual para instituição de taxas é dos Estados-membros.**

3.2.6 Impostos extraordinários de guerra

Estabelece o art. 154, II, da Constituição Federal:

> A União poderá instituir: 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.

Os impostos extraordinários de guerra (IEGs) podem ser criados **pela União**, por meio de **lei ordinária** (admitida sua instituição também por medida provisória), em caso de **guerra externa ou sua iminência.**

FMPRS: A prova de Procurador do Estado/AC de 2012 considerou ERRADA a assertiva: “De acordo com a Constituição Federal, a União pode instituir, desde que por lei complementar, impostos extraordinários compreendidos ou não em sua competência tributária”.

Trata-se de tributo de emergência, razão pela qual a Constitucional **autoriza** sua cobrança incidindo em **bitributação**, isto é, recaindo sobre base de cálculo ou fato gerador de imposto já existente (ainda que estadual ou municipal).

Cespe: A prova de Advogado do Serpro de 2010 considerou ERRADA a assertiva: “Para que, no caso de guerra externa, a União possa instituir imposto extraordinário, esse imposto deverá estar, necessariamente, compreendido em sua competência tributária”.

Além disso, os IEGs são **exceções às duas anterioridades** podendo ser cobrados no dia seguinte à publicação da lei que os haja instituído.

Sendo um caso raro de “imposto de escopo”, desaparecendo a necessidade que ensejou a instituição do IEG deve-se considerar como ilegítima a continuidade na sua arrecadação, independentemente da revogação da lei instituidora[9].

3.2.6.1 Simultaneidade entre IEG e empréstimo compulsório

O Texto Constitucional prevê dois instrumentos tributários distintos para captação de recursos pela União na hipótese de guerra externa ou sua iminência. Além do imposto extraordinário (art. 154, II), é autorizada também a cobrança

de empréstimo compulsório.

É o que prescreve o art. 148, I, da Constituição Federal:

> 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.

Por falta de vedação expressa, **nada impede a instituição simultânea** dos dois tributos como instrumentos de obtenção de recursos para custeio dos gastos com uma única guerra.

Porém, enquanto os IEG devem ser suprimidos gradativamente cessadas as causas de sua criação (art. 154, II, da CF), **não existe na Constituição regra semelhante que imponha supressão gradativa dos empréstimos compulsórios.**

FCC: A prova de Agente Fiscal da Sefaz/SP de 2009 considerou ERRADA a assertiva: "Os empréstimos compulsórios têm sua cobrança suprimida, gradativamente, cessadas as causas de sua criação".

3.2.6.2 Impostos residuais vs. *IEGs*

Têm sido comuns as questões de prova abordando a comparação entre impostos residuais e impostos de guerra, especialmente pela circunstância de as duas exações estarem fundamentadas no mesmo dispositivo constitucional.

Para facilitar o estudo do tema segue um quadro comparativo entre as duas figuras:

	Imposto residual	**IEG**
Base constitucional	art. 154, I	art. 154, II
Circunstância legitimadora	não tem	guerra externa ou sua iminência
Competência	União	União
Veículo normativo	lei complementar	lei ordinária ou medida provisória
Bitributação	não pode bitributar	pode bitributar
Repartição de receitas	20% para Estados e Distrito Federal	não tem
Cumulatividade	deve ser não cumulativo	pode ser cumulativo ou não cumulativo
Aplicação dos recursos	livre, observado o repasse dos 20% a Estados e DF	vinculada à circunstância que ensejou sua criação
Natureza	tende a ser permanente	arrecadação temporária

3.2.7 Base de cálculo dos impostos

Base de cálculo é a grandeza econômica sobre a qual o tributo incide. Ao contrário das taxas, cuja base de cálculo necessariamente deve conter o custo da atividade a ser por elas remunerada, nos impostos **a base de cálculo** escolhida pelo legislador **deverá sempre ser um valor** (e não um custo) desvinculado de qualquer atividade estatal relativa ao contribuinte[10].

3.2.8 Alíquota dos impostos

Alíquota é o percentual da base de cálculo devido pelo contribuinte.

Como regra os impostos têm alíquota fixa.

Alguns impostos específicos submetem-se a regras especiais quanto ao sistema de alíquotas.

Aplicando a **mesma alíquota sobre bases de cálculo variáveis** tem-se a chamada técnica da **proporcionalidade.**

Em função do princípio da seletividade o **IPI** e o **ICMS** têm **alíquotas variáveis** conforme a essencialidade do produto, mercadoria ou serviço (arts. 153, § 3º, I, e 155, § 2º, III, da CF).

O **IPVA** também tem previsão de **alíquotas diferenciadas** conforme o uso e tipo do carro (art. 155, § 6º, II, da CF).

Por fim, **IR**, **ITR** e **IPTU** possuem **alíquotas progressivas** que aumentam em função da maior capacidade econômica do contribuinte (art. 145, § 1º, da CF).

3.2.9 Quadro competencial dos impostos brasileiros

Esaf: A prova de Agente da Fazenda Municipal/RJ 2012 considerou CORRETA a afirmativa: “De acordo com a Constituição Federal, compete aos municípios instituir tributos 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 a sua aquisição”.

FCC: A prova de Promotor de Justiça/PE 2008 considerou ERRADA a assertiva: “O imposto sobre operação de crédito é de competência dos Estados-membros”.

FMPRS: A Prova de Procurador do Estado/AC 2012 considerou ERRADA a assertiva: “É vedada ao Distrito Federal a instituição do IPTU”.

Diante de tudo o que foi visto nos itens anteriores a distribuição de competências para instituição de impostos pode ser resumida conforme o quadro abaixo:

União	Estados	Municípios	Distrito Federal
II	IPVA	IPTU	IPVA
IE	ICMS	ISS	ICMS
IOF	ITCMD	ITBI	ITCMD
IPI			IPTU
IR			ISS
ITR			ITBI
IGF			
IEG			
Impostos residuais			

3.3 TAXAS

As taxas são **tributos vinculados** cobrados com o objetivo de **remunerar atividades estatais específicas relativas ao contribuinte**. Em termos técnicos, o fato gerador da taxa está vinculado a uma atividade estatal relacionada ao contribuinte[11]. Diferentemente do que ocorre com os impostos, a arrecadação de taxas pressupõe um agir estatal (primeiro momento) e, só depois, promove-se a cobrança do tributo (segundo momento) com **natureza de contraprestação** da atuação realizada.

FCC: A prova de Analista Judiciário do TRF2 considerou ERRADA a seguinte assertiva sobre taxas: “São classificadas entre os tributos não vinculados e indiretos, confundindo-se, de regra, com os preços públicos”.

FGV: A prova de Auditor Fiscal da Receita/RJ considerou ERRADA a assertiva: “A taxa é um tributo não vinculado a uma atuação estatal específica e tem, como possível fato gerador, o exercício regular do poder de polícia”.

TJ/SP: A 177ª prova da Magistratura/SP considerou CORRETA a assertiva: “O tributo cujo fato gerador é sempre ligado a uma atividade estatal, e que deve ser instituído e cobrado pela entidade estatal competente para o desempenho da respectiva atividade é a taxa”.

Sua instituição atende ao princípio financeiro segundo o qual, sempre que possível, o custeio de uma atividade estatal específica deve recair sobre seu beneficiário direto.

Por essa razão, a doutrina refere-se às taxas como tributos **bilaterais, contraprestacionais, causais, retributivos, remuneratórios** ou **sinalagmáticos**[12]-[13].

AOCP: A prova de Procurador Municipal de Camaçari 2010 considerou CORRETA a assertiva: “A taxa é um gravame bilateral, contraprestacional e sinalagmático”.

Nos termos dos arts. 145, II, da Constituição Federal, e 77 do Código Tributário Nacional, são **duas as atividades estatais** que podem figurar na **hipótese de incidência das taxas:**

a) a prestação de **serviços públicos específicos e divisíveis**;

FMPRS: A Prova de Procurador do Estado/AC 2012 considerou ERRADA a assertiva: “Taxas, de acordo com o Código Tributário Nacional, podem ser cobradas em razão da prestação de serviços públicos específicos e indivisíveis”.

b) o **exercício efetivo do poder de polícia**.

No primeiro caso, temos as taxas de serviço; no segundo, taxas de polícia.

Nesse sentido, estabelece o art. 145, II, da Constituição Federal:

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

TJ/SP: A 4º prova de Cartório/SP considerou CORRETA a assertiva: “O exercício potencial do poder de polícia não permite a exigência de taxa”.

De semelhante modo, prescreve o art. 77 do Código Tributário Nacional:

> 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.

3.3.1 Competência para instituir taxas

A competência para criar a taxa cabe à mesma entidade federativa que exerceu a atividade ensejadora de sua arrecadação. Assim, por exemplo, a competência para instituir taxa remuneratória de determinado serviço público municipal é do município que realizar a prestação. Já, se o exercício de certa fiscalização (poder de polícia) couber à União, somente esta entidade poderá criar e cobrar a correspondente taxa.

FGV: A prova de Auditor Fiscal de Angra dos Reis/2010 considerou CORRETA a assertiva: “A possibilidade de instituir uma taxa está diretamente vinculada ao campo de atuação da entidade federativa”.

Desse modo, conclui-se que a competência para instituir taxas é **comum a todas as entidades federativas** (arts. 145, II, da CF e 77 do CTN). E como visto nos itens anteriores, a **competência residual** para criação de taxas cabe aos Estados (art. 25, § 1º, da CF).

COPEVE/UFAL: A prova de Advogado da Casal considerou ERRADA a assertiva: “As taxas, cobradas tão somente pela União, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível”.

3.3.2 Veículo normativo para criação de taxas

As taxas são criadas e disciplinadas sempre por meio de **lei ordinária** editada pela entidade federativa competente para sua instituição. Em âmbito federal, admite-se também a criação de taxa via **medida provisória**, na medida que as MPs têm a mesma potencialidade jurídica das leis ordinárias.

3.3.3 Base de cálculo das taxas

Base de cálculo é a grandeza econômica sobre a qual o tributo incide. Enquanto a base de cálculo dos impostos é um valor (valor venal do imóvel, valor da mercadoria etc.), a base de cálculo da taxa **é o custo da atividade estatal** a ser remunerada pela cobrança do tributo.

Reforçando tal entendimento, o art. 145, § 1º, da CF enuncia que “**as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos**”. E, semelhantemente, o art. 77, parágrafo único, do Código Tributário prescreve que “a taxa **não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital da empresa**”.

FCC: A prova de Analista Judiciário do TRF2 considerou ERRADA a seguinte assertiva sobre taxas: “A competência residual permite a cobrança da taxa com base de cálculo idêntica à dos impostos, ou cuja base de cálculo esteja em função do capital das empresas”.

COPEVE/UFAL: A prova de Advogado da Casal considerou ERRADA a assertiva: “As taxas podem ter base de cálculo ou fato gerador idêntico aos que correspondam a imposto”.

Ao contrário do que se costuma pensar os referidos dispositivos não contemplam somente uma proibição de bitributação, vedando que uma base de cálculo ou fato gerador "já ocupados" com a incidência de um imposto sejam simultaneamente onerados também por meio de taxa.

Mais do que isso, as citadas normas emitem um comando ao legislador infraconstitucional para que este, ao eleger a base de cálculo da taxa, observe a **necessária correlação lógica que deve haver entre a base de cálculo da taxa e sua hipótese de incidência**. Isso porque a taxa deve ser cobrada sobre uma grandeza econômica capaz de quantificar o custo da atividade estatal causadora da instituição do tributo[STF].

STF: "Taxa de Licença de Localização e de Funcionamento. Base de cálculo. Número de empregados. Inconstitucionalidade. A Corte adota entendimento no sentido da inconstitucionalidade da cobrança da Taxa de Licença de Localização e de Funcionamento pelos municípios quando utilizado como base de cálculo o número de empregados". AgRg no RE n. 614.246-SP, rel. Min. Dias Toffoli.

Em outras palavras, é como se os constituinte quisesse dizer: "as taxas não poderão ter 'valor' na base de cálculo, porque 'valor' é base de cálculo própria de imposto".

Vunesp: A prova do 133º Exame da OAB/SP considerou CORRETA a afirmativa: "Com o objetivo de viabilizar financeiramente a conservação de estradas de rodagem, foi editada lei municipal instituindo taxa de conservação a ser cobrada dos proprietários de imóveis sediados na zona rural, tendo como base de cálculo o número de hectares de propriedade do contribuinte. A aludida taxa é inconstitucional, dentre outras razões, pode determinar base de cálculo típica de imposto".

Predomina, porém, o entendimento segundo o qual na definição do valor da taxa deve-se considerar o custo da atividade estatal a ser remunerada, mas **não é obrigatória sua precisa quantificação**.

Funiversa: A prova de Advogado do CEB de 2009 considerou CORRETA a assertiva: "Na aferição do valor da taxa, leva-se em consideração o custo do serviço público, sendo desnecessária sua mensuração exata".

3.3.3.1 Súmula Vinculante n. 29

O Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento no sentido de que a base de cálculo das taxas pode ter elementos que integram a base de cálculo dos impostos, desde que não haja uma identidade absoluta.

Nesse sentido foi editada a Súmula Vinculante n. 29:

É CONSTITUCIONAL A ADOÇÃO, NO CÁLCULO DO VALOR DE TAXA, DE UM OU MAIS ELEMENTOS DA BASE DE CÁLCULO PRÓPRIA DE DETERMINADO IMPOSTO, DESDE QUE NÃO HAJA INTEGRAL IDENTIDADE ENTRE UMA BASE E **OUTRA**.

Cespe: A prova de Advogado da ECT considerou ERRADA a assertiva: “Reputa-se inconstitucional a adoção, no cálculo do valor de determinada taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, mesmo que não haja integral identidade entre uma base de cálculo e outra”.

Vunesp: A prova de Advogado da CRBio 2017 considerou CORRETA a afirmação: “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”.

3.3.4 Espécies de taxas

O art. 145, II, da Constituição Federal faz referência expressa a duas espécies de taxas: a) de serviço público; b) de polícia.

Tal dispositivo deve ser interpretado como uma **vedação à instituição de taxas remuneratórias de outras atividades estatais**, como:

a) obras públicas;
b) uso de bens públicos;
c) fomento;
d) intervenção no domínio econômico;
e) intervenção na propriedade privada;
f) intervenção no domínio social;
g) atividades desvinculadas;
h) serviços públicos gerais *uti universi*;
i) socorro a calamidade pública;
j) captação de recursos para fazer frente a guerra externa.

Passemos à análise detalhada das duas espécies de taxas.

3.3.4.1 Taxas de serviço

Taxas de serviço são cobradas quando o Estado presta ao contribuinte, ou disponibiliza, um serviço público específico e divisível *uti singuli*.

FCC: A prova de Analista Judiciário do TRF2 considerou ERRADA a seguinte assertiva sobre taxas: “Esse tributo pode ter como fato gerador a prestação de um serviço público, indivisível e efetivo, mas não aquele colocado à disposição do contribuinte, ainda que de uso compulsório”.

Segundo o Direito Administrativo, **serviço público** “é toda **atividade**

material ampliativa, definida pela lei ou pela Constituição como dever estatal, consistente no **oferecimento de utilidades e comodidades ensejadoras de benefícios particulares a cada usuário**, sendo prestada pelo Estado ou por seus delegados, e submetida predominantemente aos princípios e normas de direito público”[14].

Assim, em síntese, serviços públicos são atividades estatais prestadas em favor, em benefício do contribuinte, ampliando sua esfera de interesses. Haverá sempre uma “prestação”, um “fornecimento” tornando mais cômoda a vida do usuário. São exemplos de serviços públicos o fornecimento de água, gás canalizado, telefonia fixa, transporte coletivo, energia elétrica etc.[STF].

STF: “TAXA DE COMBATE A SINISTROS – CONSTITUCIONALIDADE. O Tribunal, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 206.777/SP, da relatoria do Min. Ilmar Galvão, concluiu pela constitucionalidade da Taxa de Combate a Sinistros. AgRg no AI n. 510.583-SP. rel. Min. Marco Aurélio.

As taxas de serviço são arrecadadas para que o contribuinte beneficiado retribua o custo da prestação.

Porém, a Constituição Federal e o CTN não permitem a cobrança de taxa para remunerar todo e qualquer serviço público. Exige-se que o serviço seja “específico e divisível” (art. 145, II, da CF).

Serviços públicos são **específicos** quando **possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção**, de utilidade, ou de necessidades públicas[STF] (art. 79, II, do CTN).

STF: “Taxa de incêndio. Constitucionalidade. É legítima a cobrança da Taxa cobrada em razão da prevenção de incêndios, porquanto instituída como contraprestação a serviço essencial, específico e divisível”. AI 677.891-AgRg, rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 17-3-2009, 1ª T., *DJe* 17-4-2009.

Consideram-se **divisíveis** quando **suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários** (art. 79, III, do CTN).

Consulplan: A prova de Promotor de Justiça/MG de 2012 considerou ERRADA a assertiva: “Os serviços públicos são considerados divisíveis quando puderem ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de unidade, ou de necessidades públicas”.

A ordem jurídica pátria limitou a taxação aos serviços específicos e divisíveis porque somente estes permitem aferição do benefício exato que a prestação traz a cada contribuinte. São exemplos de serviços específicos e divisíveis: telefonia fixa, coleta de lixo (Súmula Vinculante 19 do STF), transporte coletivo, água,

gás, atividade jurisdicional, serviço notarial e energia residencial.

FCC: A prova de Juiz de Direito do TJ/GO de 2012 considerou ERRADA a assertiva: “Serviço de coleta de lixo domiciliar é fato gerador de taxa de serviço específico e indivisível; deve ter valor fixo para todos os beneficiários do serviço, desde que haja efetiva fruição”.

3.3.4.1.1 Taxa ou tarifa?

A simples caracterização de um serviço público como específico e divisível não basta para autorizar sua remuneração via taxa. Faz-se necessária a verificação de outra circunstância: a forma como o serviço é prestado.

Conforme visto no capítulo anterior, a prestação de um serviço público *uti singuli* pode ocorrer por meio de taxa ou tarifa. Tudo depende da forma de prestação. **Se o serviço público *uti singuli* for prestado diretamente pelo Estado**, ou por meio de entidades da Administração indireta, a remuneração tem a **natureza tributária de taxa**.

Porém, se o Estado decide realizar a **prestação por meio de concessionários e permissionários** contratados para tal finalidade, a remuneração paga pelo usuário tem **natureza não tributária de tarifa**[STJ] (ou **preço público**).

STJ: “DIREITO TRIBUTÁRIO. COBRANÇA DE TARIFA DE ESGOTAMENTO SANITÁRIO NA HIPÓTESE EM QUE A CONCESSIONÁRIA RESPONSÁVEL PELO SERVIÇO REALIZE APENAS A COLETA E O TRANSPORTE DOS DEJETOS SANITÁRIOS. É possível a cobrança de tarifa de esgotamento sanitário mesmo na hipótese em que a concessionária responsável pelo serviço realize apenas a coleta e o transporte dos dejetos sanitários, sem a promoção do seu tratamento final. O art. 3º, I, *b*, da Lei n. 11.445/2007 deixa claro que o serviço de esgotamento sanitário é constituído por diversas atividades, dentre as quais a coleta, o transporte e o tratamento final dos dejetos, mas não estabeleceu que somente exista o serviço público de esgotamento sanitário na hipótese em que todas as etapas estejam presentes, nem proibiu a cobrança de tarifa pela só prestação de uma ou algumas destas atividades. Ademais, o art. 9º do Dec. n. 7.217/2010, que regulamenta a Lei n. 11.445/2007, confirma a ideia de que o serviço de esgotamento sanitário encerra um complexo de atividades, qualquer delas suficiente e autônoma a permitir a cobrança da respectiva tarifa, uma vez que o dispositivo legal é expresso ao afirmar que constitui serviço de esgotamento sanitário ‘[...] uma ou mais das seguintes atividades: I – coleta [...]; II – transporte [...];

III – tratamento dos esgotos sanitários [...]’. Além disso, o concessionário é remunerado pela tarifa que cobra pela realização do serviço, o que viabiliza a própria prestação das atividades de coleta e transporte. Se a concessionária é onerada com a instalação, operação e manutenção de toda a estrutura necessária à coleta e ao escoamento do esgoto, deve ser remunerada por isso, sob pena de não haver receita suficiente para custear o sistema já implantado, sua manutenção e expansão. Por fim, deve-se ressaltar que o benefício individualmente considerado para o usuário do serviço de esgotamento sanitário está na coleta e escoamento dos dejetos, sendo o tratamento final de efluentes uma etapa complementar, de destacada

natureza socioambiental, travada entre a concessionária e o Poder Público. Assim, não pode o usuário do serviço, sob a alegação de que não há tratamento, evadir-se do pagamento da tarifa" – REsp 1.330.195-RJ, rel. Min. Castro Meira, j. 6-12-2012.

Atualmente, por serem serviços públicos prestados indiretamente pelo Estado, **não são remunerados por meio de taxa** (mas por tarifa):

1) telefonia fixa;

Vunesp: A prova de advogado da Codesp de 2011 considerou ERRADA a assertiva: "A taxa pode ser constitucionalmente instituída para custear serviço de telefonia".

2) telefonia celular (na verdade, trata-se de atividade econômica);

3) serviço postal;

Vunesp: A prova de advogado da Codesp de 2011 considerou ERRADA a assertiva: "A taxa pode ser constitucionalmente instituída para custear serviço postal".

4) fornecimento de energia elétrica;

Vunesp: A prova de advogado da Codesp de 2011 considerou ERRADA a assertiva: "A taxa pode ser constitucionalmente instituída para custear serviço fornecimento de energia elétrica".

5) transporte aérea de passageiros.

Para uma visão mais detalhada do tema, remetemos o leitor ao item 2.5.1 deste *Manual*.

3.3.4.1.2 Exemplos de taxas de serviço

São exemplos de taxas de serviço atualmente cobradas no Brasil[STF]: a) taxa de fornecimento de água; b) taxa judiciária; c) emolumentos pagos aos cartórios extrajudiciais; d) pedágio em rodovia explorada diretamente pelo Poder Público; e) taxa do lixo.

STF: "Ensino público: gratuidade e taxa de alimentação. A cobrança de 'taxa de alimentação' por instituição federal de ensino profissionalizante é inconstitucional. Com base nessa orientação, a 1ª Turma deu provimento a recurso extraordinário em que se questionava a referida exigência.

No caso, aluno de escola técnico-agrícola, proveniente da zona rural, matriculado sob o regime de internato, fora compelido a satisfazer a exação. A cobrança foi instituída por portarias administrativas que afastaram o Programa Nacional de Alimentação Escolar – PNAE de alunos do ensino médio e do profissionalizante. A Turma salientou que o princípio da legalidade foi desrespeitado ante a ausência de lei autorizadora de cobrança da citada 'anuidade-alimentação'. As aludidas portarias administrativas foram inadequadas para criar obrigações dessa natureza. Mesmo que a 'taxa' tivesse sido instituída por lei, ainda

assim seria inconstitucional, por afrontar o princípio da gratuidade do ensino público. A instituição de ensino em comento, autarquia federal, não poderia reforçar o orçamento com base na referida anuidade sem vulnerar o art. 206, IV, da CF. A interpretação conjunta dos arts. 206, IV, e 208, VI, da CF revela que programa de alimentação de estudantes em instituição pública de ensino profissionalizante que se apresentasse oneroso consistiria na própria negativa de adoção do programa. O princípio constitucional da gratuidade de ensino público em estabelecimento oficial alcança não apenas o ensino em si. Abarca, também, as garantias de efetivação do dever do Estado com a educação previsto na Constituição. Nessas garantias, está englobado o atendimento ao educando em todas as etapas da educação básica, incluído o nível médio profissionalizante, além do fornecimento de alimentação. Conclusão diversa distorce o sistema de educação pública gratuita consagrado na Constituição". RE 357148/MT, rel. Min. Marco Aurélio, 25-2-2014.

3.3.4.1.2.1 Taxa do lixo e Súmula Vinculante n. 19

A constitucionalidade da taxa cobrada para remunerar a coleta municipal de lixo sempre despertou grande debate na doutrina e jurisprudência pátrias. Isso porque é controvertida a caracterização de tal serviço público, consistente na retirada sistemática de todo o lixo ensacado produzido pelos imóveis, como *uti singuli* ou não.

O maior obstáculo à aceitação da coleta de lixo como um serviço *uti singuli* reside na dificuldade em quantificar o custo da prestação em favor de cada usuário. Como regra no Brasil, o serviço é prestado de modo que os caminhões recolhem tudo que estiver ensacado em frente ao imóvel, sem que seja feita qualquer espécie de pesagem ou quantificação do lixo produzido pelos usuários individualmente considerados.

Assim, salvo raríssimos municípios onde balanças são acopladas aos veículos para precisar o montante de lixo recolhido em cada passagem pelo imóvel, a cobrança é calculada com base em um arbitramento do volume médio mensal de lixo produzido pelo contribuinte.

Nesse cenário, a enorme dificuldade técnica para definir o valor adequado da cobrança vinha desnaturando o caráter sinalagmático da taxa do lixo. Sempre predominou o entendimento segundo o qual **a taxa do lixo era inconstitucional.**

Porém, no ano de 2009 o Supremo Tribunal Federal editou a **Súmula Vinculante n. 19** considerando **constitucional a taxa do lixo**, *in verbis*: "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".

Cespe: A prova de Juiz Federal do TRF 5 2011 considerou CERTA a assertiva: “A cobrança de taxa exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis não viola o texto constitucional”.

Embora ainda haja margem doutrinária para discutir a legitimidade da cobrança, para provas e concursos públicos o tema, após a edição da súmula vinculante, encontra-se pacificado no sentido da constitucionalidade da taxa do lixo.

3.3.4.1.3 Serviços públicos *uti universi*

Os serviços públicos *uti universi* (inespecíficos e indivisíveis) não podem ser taxados nem dados em concessão porque sua prestação cria vantagens com custos insuscetíveis de quantificação para cada usuário. São serviços que favorecem difusa e indistintamente toda a coletividade. Não há como definir um valor justo para a cobrança. Sua remuneração por meio de taxa violaria o caráter contraprestacional dessa espécie de tributo.

Como exemplos de serviços *uti universi* podem ser mencionados: iluminação pública, limpeza e conservação de logradouros (varrição de ruas), saúde, educação[STF].

Cespe: A prova de Analista Judiciário do STJ 2012 considerou CERTA a assertiva: “Segundo o STF, o serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa”.

STF: “TAXA DE EXPEDIENTE. FATO GERADOR. EMISSÃO DE GUIA PARA PAGAMENTO DE TRIBUTO. AUSÊNCIA DOS CRITÉRIOS EXIGIDOS PELO ART. 145, II, CF/88. INCONSTITUCIONALIDADE. 1. A emissão de guia de recolhimento de tributos é de interesse exclusivo da Administração, sendo mero instrumento de arrecadação, não envolvendo a prestação de um serviço público ao contribuinte. 2. Ratifica-se, no caso, a jurisprudência da Corte consolidada no sentido de ser inconstitucional a instituição e a cobrança de taxas por emissão ou remessa de carnês/guias de recolhimento de tributos. Repercussão Geral em RE n. 789.218-MG. rel. Min. Dias Toffoli.

O custeio dos serviços públicos *uti universi* é considerado despesa geral do Estado devendo ser suportado indiretamente pelos recursos provenientes de impostos.

Nesse sentido, o STF editou a Súmula Vinculante n. 41: “O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa”.

3.3.4.1.4 Fruição efetiva ou potencial

Nos termos dos arts. 145, II, da Constituição Federal e 77 do Código

Tributário Nacional, a utilização do serviço público, para que a taxa seja devida, pode ser efetiva ou potencial.

FCC – A prova de Defensor Público/SP 2006 considerou CERTA a assertiva: “A Constituição Federal estabelece que, nos serviços públicos específicos e divisíveis, a cobrança da taxa deve ser baseada na utilização, efetiva ou potencial dos serviços pelo contribuinte”.

A **utilização efetiva** é aquela em que o **serviço público é usufruído a qualquer título** pelo contribuinte (art. 79, I, *a*, do CTN).

Já a **utilização potencial** ocorre quando, sendo de utilização compulsória, **o serviço público é posto à disposição do contribuinte** mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento (art. 79, I, *b*, do CTN).

Consulplan: A prova de Promotor de Justiça/MG de 2012 considerou ERRADA a assertiva: “A taxa não pode ter como fato gerador a utilização apenas potencial de serviço público específico e divisível posto à disposição do contribuinte”.

Ocorre que a disponibilização de um serviço público tem um custo e, mesmo que o contribuinte decida não utilizar, **o prestador pode exigir um valor fixo mínimo** somente pelo fato do **serviço estar disponível para utilização a qualquer momento**.

Cespe: A prova de Juiz Federal do TRF 2 considerou CORRETA a assertiva: “Diferentemente dos impostos, as taxas têm como característica essencial a existência de atividade estatal específica e divisível, ou seja, há a necessidade de o serviço realizado trazer, em tese, benefício potencial e determinado ao contribuinte, que deve pagá-lo ainda que não o utilize”.

É o que ocorre, por exemplo, com o valor da **assinatura da telefonia fixa**, um valor mensal pago, independentemente da efetiva realização de chamadas, para remunerar a disponibilização da linha telefônica ao usuário.

3.3.4.2 Taxas de polícia

As taxas de polícia são cobradas para remunerar o **exercício efetivo do poder de polícia** pelo Estado.

FCC: A prova de Analista Judiciário do TRF2 considerou CORRETA a seguinte assertiva sobre taxas: “Para serem cobradas pelo Distrito Federal, dentre outras esferas da organização político-administrativa, no âmbito de suas respectivas atribuições, seu fato gerador é também o exercício do poder de polícia”.

De acordo com o art. 78 do CTN: “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".

Entende-se como regular[STF]

STF: "PODER DE POLÍCIA – PRESUNÇÃO. Presume-se o que normalmente ocorre, ou seja, o exercício do poder de polícia ante a cobrança da taxa respectiva. MANDADO DE SEGURANÇA – INSTRUÇÃO. O mandado de segurança não é meio próprio a demonstrar-se a inexistência do exercício do poder de polícia que estaria a respaldar o implemento da taxa". AgRg no AI n. 786.940-RJ. rel. Min. Marco Aurélio.

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[STF] (art. 78, parágrafo único, do CTN).

Esaf: A prova de Agente da Fazenda Municipal/RJ 2012 considerou CORRETA a afirmativa: "Entende-se por regular o poder de polícia quando desempenhado por órgão competente, nos limites da lei, observando devido processo legal, e exercida sem desvio ou excesso de poder".

STF: "TAXA DE FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL. EXAÇÕES COBRADAS PELA UNIÃO E PELO ÓRGÃO ESTADUAL. BITRIBUTAÇÃO DESCARACTERIZADA. É condição constitucional para a cobrança de taxa pelo exercício de poder de polícia a competência do ente tributante para exercer a fiscalização da atividade específica do contribuinte (art. 145, II, da Constituição). Por não serem mutuamente exclusivas, as atividades de fiscalização ambiental exercidas pela União e pelo estado não se sobrepõem e, portanto, não ocorre bitributação". AgRg no RE n. 602.089-MG rel. Min. Joaquim Barbosa.

Em síntese, o poder de polícia desdobra-se num trinômio consistente nas atividades administrativas de **LIMITAR, FISCALIZAR e SANCIONAR** particulares em favor do interesse público[15].

Esaf: A prova de Agente da Fazenda Municipal/RJ 2012 considerou CORRETA a afirmativa: "Exercendo o poder de polícia, o Estado impõe restrições aos interesses individuais em favor do interesse público, conciliando esses interesses".

Convém destacar uma importante diferença entre serviço público e poder de polícia. Enquanto serviço público é uma atividade ampliativa (utilidades e comodidades oferecidas ao usuário), **o poder de polícia tem sempre natureza de atuação restritiva da esfera de interesses do particular**.

Esaf: A prova de Agente da Fazenda Municipal/RJ 2012 considerou CORRETA a afirmativa: “A atuação fiscalizadora do Estado, em rigor, visa ao interesse da coletividade e não ao do contribuinte da taxa, isoladamente. É este, porém, que provoca a atuação do Estado, sendo isso que justifica a imposição da taxa”.

Desse modo, as taxas de polícia são cobradas para remunerar atividades exercidas pelo Estado **contra o interesse do contribuinte** na medida em que limitam sua liberdade e propriedade em benefício do interesse coletivo[STF].

STF: “Taxa. Exercício do poder de polícia presumido. Este Tribunal tem orientação no sentido de que o exercício do poder de polícia é presumido em favor da Municipalidade. Precedente. Agravo regimental a que se nega provimento”. RE 581.947-AgRg, rel. Min. Eros Grau, j. 16-12-2008, 2ª T., *DJe* 27-2-2009.

Exemplos de taxas de polícia:

1) taxa de fiscalização ambiental[STJ];

STJ: “A cobrança da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA – submete-se ao prévio procedimento administrativo fiscal, que contempla exigências para a constituição do crédito tributário. 2. Ausente na notificação de lançamento o prazo para a apresentação de defesa administrativa, requisito previsto no art. 11, inciso II, do Decreto n. 70.235/72, é nula a respectiva cobrança. Agravo regimental improvido”. AgRg no REsp 1.352.234/PR, rel. Min. Humberto Martins, j. 21-2-2013, 2ª T.

2) taxa de licenciamento de veículo;

3) taxa de licenciamento de elevadores;

4) taxa para obtenção de alvarás;

FCC: A prova de Juiz de Direito do TJ/GO de 2012 considerou CERTA a assertiva: “A concessão de alvará de construção pode ser remunerada por taxa de polícia, pois se trata de exercício regular do poder de polícia”.

5) taxa para expedição de certidões e atestados;

6) taxa para expedição de passaporte;

Vunesp: A prova de Advogado da Codesp de 2011 considerou CORRETA a afirmação: “A taxa pode constitucionalmente ser instituída para custear expedição de passaporte”.

7) taxa para renovação da licença de funcionamento do estabelecimento comercial.

Importante salientar que, ao contrário do que comumente se pensa, as atividades estatais exercidas pelos **órgãos de segurança pública** (polícias) tecnicamente não constituem serviços públicos, mas **manifestação do poder de**

polícia. Daí ser incorreto falar-se em "serviço público de segurança". Pela mesma razão, qualquer tentativa de remunerar tais atividades pela cobrança de tributos exigiria, atendidos todos os requisitos constitucionais, a arrecadação de taxa de polícia, ou seu custeio por meio da receita proveniente de impostos. Impossível a cobrança de qualquer tipo de "taxa de serviço" na medida em que não se trata de um serviço público.

Cespe: A prova de Delegado de Polícia/RN de 2008 considerou ERRADA a assertiva: "O ordenamento jurídico brasileiro admite a instituição de taxa para o custeio de serviços prestados por órgãos de segurança pública, na medida em que tal atividade, por ser essencial, pode ser financiada por qualquer espécie de tributo existente".

3.3.4.2.1 Necessidade de fiscalização efetiva

Ao contrário das taxas de serviço, que podem ser cobradas pela utilização efetiva ou potencial, as taxas de polícia só podem ser arrecadadas se o Estado tiver efetivamente realizado a atividade de polícia. **Não se admite cobrança de taxa por fiscalização potencial ou posta à disposição do contribuinte.**

UNIUV: A prova de Advogado da PM/PR de 2011 considerou ERRADA a assertiva: "As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador a utilização, efetiva ou potencial, do poder de polícia, ou a regular prestação de serviço público essencial ao contribuinte".

3.3.5 Ordem de imputação ao pagamento

Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público envolvendo taxas e outros tributos, se o devedor fizer um pagamento parcial considera-se a dívida quitada na seguinte ordem: **primeiramente contribuições de melhoria, depois taxas e por fim os impostos** (art. 163, II, do CTN).

3.3.6 Lançamento das taxas

Por fim, quanto à modalidade de lançamento, as taxas **são lançadas de ofício**, isto é, diretamente pela autoridade administrativa sem qualquer participação do contribuinte (art. 149 do CTN).

3.3.7 Afetação da receita das taxas

A receita proveniente da arrecadação das taxas deve ser destinada ao custeio da atividade estatal que ensejou sua cobrança. Por tal razão, é **inconstitucional qualquer forma de destinação de tais receitas a entidades privadas.**

FGV: A prova de Fiscal de Rendas de Angra dos Reis/2010 considerou CORRETA a afirmativa: “Em determinado Estado da Federação foi editada lei que dispõe em seu artigo Y que X% do valor dos emolumentos relativos aos atos praticados pelos cartórios de notas serão destinados à Caixa de Assistência dos Advogados do Estado e XX% à Associação dos Magistrados do Estado. Essa lei é inconstitucional no que se refere à destinação dos emolumentos, que têm natureza de taxa, e não podem ser destinados a entidades privadas”.

3.4 CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA

Contribuições de melhoria são **tributos vinculados** de **competência comum** entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, cobrados quando a **realização de uma OBRA PÚBLICA** causa **ACRÉSCIMO NO VALOR DO IMÓVEL** localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente pela obra (art. 1º do Decreto-lei n. 195/67).

COPEVE/UFAL: A prova de Advogado da Casal considerou CORRETA a assertiva: “A contribuição de melhoria pode ser instituída por qualquer dos entes da federação”.

Cespe: A prova de Juiz Federal do TRF 2 considerou ERRADA a assertiva: “As contribuições de melhoria, de competência exclusiva dos municípios, são tributos cujo fato gerador é a valorização de imóveis urbanos em razão de obras realizadas pelo poder público local”.

Cetro: A prova de Procurador de Campinas de 2012 considerou ERRADA a assertiva: “Nas contribuições de melhoria, a realização de obra pública é o fato gerador da contribuição de melhoria”.

FGV: A prova de Auditor Fiscal da Receita/RJ considerou ERRADA a assertiva: “A contribuição de melhoria é o tributo cobrado em função da realização de obras e prestação de serviços”.

FCC: A prova de Auditor Fiscal de Tributos Estaduais/RO 2010 considerou CORRETA a assertiva: “Contribuição de melhoria é uma espécie de tributo vinculado a uma prévia atividade estatal, qual seja, obra pública”.

Nesse sentido, o art. 145, III, da Constituição Federal prescreve que: “a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas”.

Cetro: A prova de Procurador de Campinas de 2012 considerou ERRADA a assertiva: “As contribuições de melhoria são tributos de competência exclusiva dos municípios”.

O elemento finalístico dessa espécie tributária é a **absorção da "mais valia"** que a obra pública produz no patrimônio imobiliário do contribuinte. Além disso, em nome da **proibição do enriquecimento sem causa** não seria justo o proprietário beneficiar-se de um aumento patrimonial provocado por terceiros (Poder Público executor da obra).

AOCP: Considerando que o mero "benefício imobiliário" decorrente da obra não autoriza a cobrança do tributo, a prova de Procurador Municipal de Camaçari de 2010 considerou ERRADA a assertiva: "O fato gerador da contribuição de melhoria é a valorização ou o benefício imobiliário decorrente de uma obra pública".

3.4.1 Obras públicas autorizadoras da cobrança

A contribuição de melhoria, no caso de **valorização de imóveis de propriedade privada,** pode ser cobrada em virtude das seguintes obras (art. 2º do Decreto-lei n. 195/67):

I – abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas;

FCC: A prova de Juiz de Direito do TJ/GO de 2012 considerou ERRADA a assertiva: "Pavimentação asfáltica é fato gerador de taxa de serviço específico e divisível; deve ter valor fixo para todos os beneficiários da obra".

II – construção e ampliação de parques, campos de desportos, pontes, túneis e viadutos;

III – construção ou ampliação de sistemas de trânsito rápido inclusive todas as obras e edificações necessárias ao funcionamento do sistema;

IV – serviços e obras de abastecimento de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes e comunicações em geral ou de suprimento de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade pública;

V – proteção contra secas, inundações, erosão, ressacas, e de saneamento de drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos d'água e irrigação;

VI – construção de estradas de ferro e construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem;

VII – construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos;

VIII – aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriações em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico.

O rol acima transcrito tem **natureza taxativa** para o âmbito da União. Quanto

às demais esferas federativas, trata-se de listagem meramente exemplificativa na medida em que um diploma normativo com natureza federal não tem força jurídica para vincular Estados, Distrito Federal e Municípios.

3.4.2 Veículo normativo instituidor da contribuição de melhoria

Contribuições de melhoria são criadas e disciplinadas por **lei ordinária** da entidade federativa executora da obra pública. Em âmbito federal, nada impede também a edição de **medida provisória** com o mesmo objetivo.

3.4.3 Obra pública *vs.* serviço público

Taxas e contribuições de melhoria são tributos vinculados cuja principal diferença consiste na atividade estatal ensejadora da cobrança. Enquanto as taxas são cobradas para retribuir a prestação de serviços públicos e o exercício do poder de polícia, as contribuições de melhoria surgem para remunerar a realização de obra pública.

FCC – A prova de Defensor Público/SP 2006 considerou ERRADA a assertiva: “O tributo encontra fundamento de validade na competência tributária da pessoa política, não havendo necessidade, para que ele seja instituído e cobrado, de que o Poder Público desenvolva, em relação ao contribuinte, qualquer atividade específica”.

FCC: A prova de Auditor Fiscal de Tributos Estaduais/RO 2010 considerou ERRADA a assertiva: “Taxa é o tributo cuja obrigação tributária tem por fato gerador uma obra pública”.

A grande semelhança entre serviços públicos e obras públicas vem criando dificuldades para identificar se, em face de uma determinada atividade estatal, o tributo correto a ser cobrado seria taxa ou contribuição de melhoria.

Consulplan: A prova de Promotor de Justiça/MG de 2012 considerou ERRADA a assertiva: “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição de melhoria, no âmbito de suas respectivas atribuições, em decorrência dos serviços públicos prestados junto ao Sistema Único de Saúde – SUS”.

Por exemplo, asfaltamento de rua (primeira cobertura) é obra ou serviço? Deve-se cobrar taxa ou contribuição de melhoria? E recapeamento asfáltico (segunda cobertura em diante) é obra ou serviço?

A distinção é de grande interesse prático e constitui na verdade problema de Direito Administrativo, não de Tributário.

Para o Direito Administrativo a diferença entre obra e serviço deve ser feita com base no **critério da preponderância.**

Se em determinada atuação **prepondera o resultado final sobre a atividade** trata-se de uma **obra pública**. É o caso do asfaltamento de rua (pavimentação), verdadeira obra pública ensejadora, se valorizar imóvel particular, da cobrança de contribuição de melhoria (art. 2º, I, do Decreto-lei n. 195/67).

Porém, havendo **predominância da atividade sobre o resultado final** a atuação da Administração tem natureza jurídica de **serviço público** autorizando a cobrança de taxa. Exemplo: recapeamento asfáltico.

Cespe: A prova de Juiz Federal do TRF 5 de 2011 considerou ERRADA a assertiva: "É cabível a cobrança de contribuição de melhoria em virtude da construção de estradas de rodagem e do recapeamento de via pública já asfaltada".

3.4.4 Contribuição de custeio *vs.* contribuição decorrente de obra

O regime jurídico da contribuição de melhoria decorre atualmente de três diplomas normativos principais: a Constituição Federal (art. 145, III), o Código Tributário Nacional (arts. 81 e 82) e o Decreto-lei n. 195/67.

Ocorre que o CTN e o Decreto-lei n. 195/67, ao tratarem da contribuição de melhoria, misturaram elementos característicos de dois institutos europeus diferentes: a contribuição para custeio da obra (cobrada antes de sua realização) e a contribuição decorrente da obra (para absorver a valorização)[16].

Essa é a razão pela qual o legislador parece preocupado ora em usar o tributo para custear a obra, ora para absorver a valorização dela derivada.

O certo é que como a Constituição de 1988, em seu art. 145, III, fala na cobrança de contribuição de melhoria "decorrente de obras públicas" **exclui qualquer possibilidade de arrecadar o tributo antes da realização total ou parcial da obra** (art. 9º do Decreto-lei n. 195/67).

Assim, existe uma cronologia implícita: primeiro realiza-se a obra pública; depois, observada a valorização dela decorrente, pode ser realizada a cobrança.

A contribuição para custeio de obra pública não foi recepcionada pelo art. 145, III, da Constituição Federal de 1988.

3.4.5 Conceito de obra "pública"

Para ser legítima a cobrança da contribuição de melhoria é necessário que a obra seja pública, isto é, **realizada pelo Poder Público** ou por **particulares em nome do Estado.** O importante é que o produto final da execução termine incorporado ao domínio público.

Assim, afasta-se qualquer possibilidade de cobrar o referido tributo em decorrência da valorização imobiliária oriunda de obras particulares, como *shopping centers*, estádios esportivos privados, condomínios de luxo e outros empreendimentos sem natureza pública, ainda que os recursos utilizados para sua execução tenham sido total ou parcialmente obtidos por meio de financiamentos captados junto ao Estado.

3.4.6 E se a obra desvalorizar o imóvel?

Interessante questão consiste em saber o que pode ser feito se uma obra pública desvalorizar imóvel do contribuinte. Tal circunstância ocorre com bastante frequência na construção de presídios, unidades de internação de menores infratores, viadutos e estações do metrô.

Constata-se, inicialmente, que não existe nenhuma solução de Direito Tributário para resguardar os direitos do contribuinte prejudicado pela desvalorização imobiliária decorrente da execução de obra pública. Porém, o Direito Administrativo admite a propositura de **ação indenizatória** fundamentada na prática de ato lícito contra o Poder Público responsável pela obra (art. 37, § 6º, da CF).

3.4.7 Obras realizadas em consórcio

Na hipótese de obra pública realizada em consórcio por mais de uma entidade federativa, havendo valorização imobiliária dela decorrente, a contribuição de melhoria deve ser **rateada entre as entidades consorciadas na proporção dos respectivos percentuais de investimento.**

Assim, se por exemplo uma rodovia federal for duplicada com recursos provenientes 50% da União, 30% do Estado X e 20% dos Municípios Y e Z, ocorrendo valorização, metade da contribuição de melhoria caberá à União, 30% ao Estado X e os restantes 20% aos Municípios Y e Z.

Reputam-se feitas pela União as obras executadas pelos Territórios federais (art. 3º, § 4º, do Decreto-lei n. 195/67).

3.4.8 Devido processo legal para a cobrança

UEL: Comprovando que é indispensável a observância de todo o devido processo legal para ser legítima a arrecadação do tributo, a prova de Procurador do Estado/PR de 2011 considerou ERRADA a assertiva: "A veiculação de notícia que anuncie a realização de obra pública e que com isso gere a valorização dos imóveis próximos a ele autoriza a cobrança de contribuição de melhoria, nos termos do art. 145, III, da Constituição Federal".

O Decreto-lei n. 195/67 define o devido processo legal para cobrança da contribuição de melhoria. O rito arrecadatório deve ser **fixado na lei relativa à contribuição de melhoria** (art. 82 do CTN) e obedecer a sequência abaixo:

1) publicação de edital contendo os seguintes elementos (art. 5º do Decreto-lei n. 195/67 c/c art. 82 do CTN):

I – delimitação das áreas direta e indiretamente beneficiadas e a relação dos imóveis nelas compreendidos;

II – memorial descritivo do projeto;

III – orçamento total ou parcial do custo das obras;

IV – determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas (determinação da parcela do custo das obras a ser ressarcida pela contribuição, com o correspondente plano de rateio entre os imóveis beneficiados).

2) impugnação do edital pelos proprietários dos imóveis situados nas zonas beneficiadas pela obra dentro do prazo de 30 dias (art. 6º);

3) regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação acima referida, sem prejuízo da sua apreciação judicial (art. 82, III, do CTN);

4) publicação do demonstrativo de custos da obra, incluindo despesas de estudos, projetos, fiscalização, desapropriações, administração, execução e financiamento, inclusive prêmios de reembolso e outras de praxe em financiamento ou empréstimos (art. 4º do Decreto-lei n. 195/67);

5) lançamento de ofício referente aos imóveis beneficiados, após executada a obra de melhoramento na sua totalidade ou em parte (art. 9º do Decreto-lei n. 195/67);

6) escrituração, em registro próprio, do débito referente à contribuição de melhoria relativa a cada imóvel pelo órgão encarregado do lançamento (art. 10 do Decreto-lei n. 195/67);

7) notificação do proprietário, diretamente ou por edital, informando especificamente a respeito do (art. 10 do Decreto-lei n. 195/67):

I – valor da contribuição de melhoria lançada;

II – forma e prazo para o seu pagamento, suas prestações e vencimentos, bem como sobre os elementos que integram o respectivo cálculo;

III – prazo para a impugnação;

IV – local do pagamento.

8) abertura de prazo não inferior a 30 dias para o proprietário reclamar contra (art. 10, parágrafo único, do Decreto-lei n. 195/67):

I – erro na localização e dimensões do imóvel;

II – cálculo dos índices atribuídos;

III – valor da contribuição;

IV – número de prestações.

9) pagamento de forma que a parcela anual não exceda a três por cento do maior valor fiscal do seu imóvel, atualizado à época da cobrança (art. 12 do Decreto-lei n. 195/67).

Nos termos do art. 12, § 4º, do Decreto-lei n. 195/67, é lícito ao contribuinte liquidar a contribuição de melhoria com títulos da dívida **pública**, emitidos especialmente para financiamento da obra pela qual foi lançado; neste caso, o pagamento será feito pelo valor nominal do título, se o preço do mercado for inferior".

Cespe: A prova de Analista do TRE/PE 2017 considerou ERRADA a afirmação: "É vedado o pagamento de tributos com títulos da dívida mobiliária".

3.4.9 Parafiscalidade nas contribuições de melhoria

Parafiscalidade é a delegação por meio de lei da capacidade de cobrar tributos (art. 7º do CTN).

O art. 12, § 6º, do Decreto-lei n. 195/67 autoriza a União a delegar, **mediante convênio**, aos Estados e Municípios, ou ao Distrito Federal, o lançamento e a arrecadação de contribuição de melhoria devida por obra pública federal, fixando a percentagem na receita, que caberá ao Estado ou Município que arrecadar o tributo.

Além disso, nas obras federais quando o montante previsto na arrecadação da contribuição de melhoria não compensar o lançamento pela União, ou por seus órgãos, o lançamento poderá ser delegado aos municípios interessados e neste caso: a) caberão aos Municípios o lançamento, arrecadação e as receitas apuradas; b) o órgão federal delegante se limitará a fixar os índices e critérios

para o lançamento (art. 12, § 7º, do Decreto-lei n. 195/67).

Embora tais dispositivos prevejam somente parafiscalidade envolvendo obra federal, nada impede que as demais entidades federativas também realizem delegação, por lei específica, da capacidade de cobrar contribuição de melhoria umas às outras, inclusive em favor da própria União.

A cobrança da contribuição de melhoria, resultante de obras executadas pela União, situadas em áreas urbanas de um único Município, poderá ser efetuada pelo órgão arrecadador municipal, em convênio com o órgão federal que houver realizado a referida obra (art. 13).

3.4.10 Ônus de conservação das obras públicas

Como regra geral, o ônus de conservar a obra pública incumbe à entidade federativa que a realizou. Porém, nos termos do art. 14 do Decreto-lei n. 195/67, tal regra possui importante exceção: no caso de obra executada pela União situada em área urbana de um único município, se a União tiver delegado por convênio ao município a capacidade de cobrar a respectiva contribuição de melhoria, **a conservação, operação manutenção da obra constituem encargos do município em que estiver situada.**

3.4.11 Abatimento no Imposto de Renda

Para fins de recolhimento do Imposto de Renda, devido sobre a valorização imobiliária resultante de obra pública, deve ser deduzida a importância que o contribuinte tiver pago a título de contribuição de melhoria (art. 17 do Decreto-lei n. 195/67).

3.4.12 Preferência da dívida fiscal

De acordo com o disposto no art. 18 do Decreto-lei n. 195/67, a dívida fiscal originada da contribuição de melhoria tem preferência sobre outras dívidas fiscais relativas ao imóvel beneficiado.

3.4.13 Ordem de imputação ao pagamento

Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público envolvendo

contribuição de melhoria e outros tributos, se o devedor fizer um pagamento parcial considera-se a dívida quitada na seguinte ordem: **primeiramente contribuições de melhoria, depois taxas e por fim os impostos** (art. 163, II, do CTN).

3.4.14 Modalidade de lançamento

Assim como ocorre com as taxas, as contribuições de melhoria também **são lançadas de ofício pela autoridade administrativa** sem qualquer participação do sujeito passivo (art. 149 do CTN).

3.4.15 Limite total

O valor exigido do sujeito passivo a título de contribuição de melhoria encontra dois limites estabelecidos pela legislação: a) limite total; b) limite individual.

Cetro: A prova de Procurador de Campinas de 2012 considerou ERRADA a assertiva: "Os limites total e individual da contribuição de melhoria são constitucionalmente previstos".

O **limite total** ou **global** é **a despesa realizada** (custo da obra), computando gastos com estudos, projetos, fiscalização, desapropriações, administração, execução e financiamento, inclusive prêmios de reembolso e outras de praxe em financiamento ou empréstimos e terá a sua expressão monetária atualizada na época do lançamento mediante aplicação de coeficientes de correção monetária (art. 4º do Decreto-lei n. 195/67).

Importante destacar que o limite total será aplicado **levando-se em conta o montante pago por todos os imóveis** localizados na área de influência da obra. Assim, se somarmos o valor pago por todos os contribuintes beneficiados pela obra esse montante global não pode superar a despesa realizada pelo Poder Público.

3.4.16 Limite individual

Ao contrário do limite global, que leva em consideração a situação de todos os imóveis beneficiados pela obra pública, o limite individual está vinculado à **condição de cada imóvel isoladamente analisada.**

O art. 81 do Código Tributário Nacional define como limite individual o

acréscimo de valor (mais valia) que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

IESES: A prova de Titular de Cartório do TJ/MA 2011 considerou ERRADA a assertiva: “Com a redação do art. 145, III, CF, o critério da valorização deixou de ser importante para caracterizar o aspecto material da hipótese de incidência da Contribuição de Melhoria, sendo esta a orientação majoritária da doutrina e jurisprudência nacionais”.

Cespe: A prova de Advogado do Serpro de 2010 considerou CORRETA a assertiva: “O ente tributante, ao instituir contribuição de melhoria, deve respeitar como limite individual o acréscimo de valor decorrente da valorização imobiliária resultante de obra pública”.

Além da valorização propriamente dita, a apuração será feita levando em conta outros elementos considerados isolada ou conjuntamente, como testada do imóvel, área, finalidade de exploração econômica (art. 3º, § 1º, do Decreto-lei n. 195/67).

3.4.17 Cálculo do valor final

O cálculo do valor final devido a título de contribuição de melhoria exige a **combinação entre os limites total e individual**. Assim, tomando como ponto de partida a despesa global realizada com a execução integral da obra (incluindo gastos com estudos, projetos, fiscalização, desapropriações, administração e financiamento), é preciso ratear esse montante total entre os proprietários de todos os imóveis localizados no entorno da obra, proporcionalmente à metragem do imóvel.

Feito esse cálculo, passa-se à verificação se o rateio do custo global ultrapassa ou não, no caso de cada imóvel individualmente considerado, o acréscimo patrimonial resultante da obra.

Se o montante do rateio não ultrapassar o *quantum* da valorização, a quantia devida pelo contribuinte será exatamente o valor rateado.

Porém, na hipótese de o custo da obra rateado entre os proprietários superar, no caso de um imóvel específico, o acréscimo resultante da valorização, a cobrança da contribuição de melhoria ficará limitada ao valor do acréscimo que da obra resultar para o imóvel.

3.4.18 Contribuição de melhoria e desapropriação por zona

Por fim, convém recordar a existência de um instituto de Direito

Administrativo utilizado exatamente com a mesma finalidade de absorver a valorização em imóveis particulares provocada por obras públicas. É a desapropriação por zona. Prevista no art. 4º do Decreto-lei n. 3.345/41, trata-se da possibilidade de a desapropriação incidir sobre área maior do que a necessária visando absorção da futura valorização no entorno.

Para alguns autores (visão minoritária), o instituto da contribuição de melhoria atingiria o mesmo objetivo da desapropriação por zona mas de um modo menos gravoso para o particular, razão pela qual a figura da desapropriação por zona teria sido revogada pela Constituição Federal de 1988[17].

3.5 EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS

Previstos no art. 148 da Constituição Federal, os empréstimos compulsórios são **tributos restituíveis** de **competência exclusiva da União.**

Esaf: A prova de Agente da Receita Federal/2009 considerou CORRETA a afirmativa: "Os empréstimos compulsórios são tributos, pois atendem às cláusulas que integram o art. 3º do Código Tributário Nacional".

O **caráter restituível** é a nota fundamental de sua natureza jurídica e constitui o elemento que **confere identidade aos empréstimos compulsórios** diferenciando-os das demais espécies tributárias.

3.5.1 Fundamentos normativos

A instituição de empréstimos compulsórios está disciplinada tanto na Constituição Federal quanto no Código Tributário.

O art. 148 da CF estabelece que: "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".

Já o art. 15 do Código Tributário prescreve: "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".

3.5.2 Competência

A competência para instituição dos empréstimos compulsórios é **exclusiva da União** (art. 148 da CF), sendo incabível sua criação, ainda que mediante delegação, pelos Estados, Distrito Federal ou Municípios.

IESES: A prova de Titular de Cartório do TJ/MA 2011 considerou CORRETA a assertiva: "O Empréstimo Compulsório, conforme a Constituição Federal, somente pode ser instituído pela União, sendo que os Estados e os Municípios não podem exercer tal competência".

FEPESE: A prova de Auditor Fiscal da Receita Estadual/SC considerou ERRADA a assertiva: "O Empréstimo Compulsório, conforme a Constituição Federal, pode ser instituído pela União e pelos Estados membros da Federação, nesse caso desde que a Constituição estadual fixe sua competência".

FCC: A prova de Auditor Fiscal de Tributos Estaduais/RO 2010 considerou ERRADA a assertiva: "O empréstimo compulsório é um tributo de competência comum e pode ser instituído por medida provisória em caso de investimento urgente".

3.5.3 Inaplicabilidade do art. 4º do CTN

Segundo dispõe o art. 4º do CTN: "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".

O referido dispositivo identifica o fato gerador como elemento fundamental capaz de identificar a natureza jurídica das espécies tributárias. Porém, a regra vale somente para impostos, taxas e contribuições de melhoria, **não se aplicando aos empréstimos compulsórios e contribuições especiais.**

Empréstimos compulsórios e contribuições especiais não se diferenciam dos demais tributos pelo fato gerador porque **podem ter fato gerador idêntico ao de outros tributos**, admitindo bitributação.

Assim, dependendo do fato gerador escolhido pelo legislador, o empréstimo compulsório **pode ser vinculado ou desvinculado** a uma atividade estatal específica.

Cespe: A prova de Advogado do Serpro de 2010 considerou ERRADA a assertiva: “No empréstimo compulsório, tributo não vinculado, é admissível a aplicação dos recursos provenientes de sua arrecadação em programas de investimento de saúde pública”.

Na verdade, os empréstimos compulsórios distinguem-se pelo caráter restituível, ao passo que as contribuições especiais encontram identidade no universo das espécies tributárias a partir da destinação constitucional.

Vale ressaltar, ainda, que nos empréstimos compulsórios e nas contribuições especiais **é relevante a destinação do montante arrecadado.**

FMPRS: A prova de Procurador do Estado/AC de 2012 considerou ERRADA a assertiva: “A destinação da receita do tributo não é relevante para caracterizar qualquer espécie tributária prevista no Sistema Tributário Nacional”.

Portanto, no caso dessas duas espécies de tributos é inaplicável a regra da identidade pelo fato gerador definida no art. 4º do Código Tributário Nacional.

3.5.4 Veículo normativo

Os empréstimos compulsórios são criados e disciplinados por **lei complementar federal**, vedada sua disciplina por meio de leis ordinárias ou medidas provisórias (art. 64, § 1º, III, da CF).

FCC: A prova de Agente Fiscal da Sefin/RO de 2009 considerou ERRADA a assertiva: “O empréstimo compulsório é um tributo de competência comum e pode ser instituído por medida provisória em caso de investimento urgente”.

UNIUV: A prova de Advogado da PM/PR de 2011 considerou ERRADA a assertiva: “Em caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, empréstimos compulsórios poderão ser instituídos pela União por meio de Medida Provisória”.

3.5.5 Hipóteses constitucionais de instituição

O art. 148 da Constituição Federal de 1988 prevê três hipóteses autorizativas da instituição de empréstimos compulsórios:

a) calamidade pública (inciso I);

b) guerra externa ou sua iminência (inciso I); ou

c) investimento público relevante (inciso II).

Convém destacar que tais circunstâncias **não representam fato gerador dos**

empréstimos compulsórios, mas as hipóteses constitucionais que autorizam sua instituição. O fato gerador dos empréstimos compulsórios não está definido na Constituição Federal, devendo ser fixado pela lei complementar de criação do tributo.

Outra constatação importante é que o inciso I do art. 148 faz referência a instituição de empréstimo compulsório para atender "**despesa extraordinária**" decorrente de calamidade pública ou guerra externa. Assim, o Texto Constitucional pressupõe que **os gastos gerem despesas anormais que não possam ser suportadas pelos fundos públicos disponíveis no orçamento.**

Furmarc: A prova de Agente Fiscal de Ouro Preto de 2011 considerou ERRADA a assertiva: "O tributo empréstimo compulsório poderá ser instituído no caso de despesas ordinárias".

Esaf: A prova de Agente da Receita Federal/2009 considerou ERRADA a afirmativa: "O conceito de 'despesa extraordinária' a que alude o art. 148, inciso I, da Constituição Federal, pode abranger inclusive aquelas incorridas sem que tenham sido esgotados todos os fundos públicos de contingência".

Passemos à análise das três hipóteses que autorizam a instituição de empréstimos compulsórios.

3.5.5.1 Calamidade pública

A primeira circunstância constitucional autorizadora da instituição de empréstimo compulsório é calamidade pública. Trata-se de uma **situação emergencial transitória** provocada pela **ação humana** ou **evento da natureza** e cujo enfrentamento exija uma captação extraordinária de recursos pelo Poder Público junto à iniciativa privada. Exemplos: acidente aéreo de grandes proporções, furacão, terremoto, *tsunami*, enchente, desmoronamento etc.

Embora a competência para instituição de empréstimos compulsórios seja exclusiva da União, a calamidade pública **não precisa ser de proporção nacional**, podendo ter seu alcance restrito ao âmbito territorial até mesmo de um único Município. Seria o caso, por exemplo, do empréstimo compulsório criado pela União para socorrer as vítimas de enchente em determinada cidade de Santa Catarina.

Não é necessária tampouco a existência de vinculação geográfica direta entre o local onde ocorreu a calamidade e os contribuintes eleitos para suportar o pagamento do tributo. Assim, no mencionado exemplo da enchente ocorrida num específico município catarinense nada impede que o empréstimo compulsório seja cobrado de todos os brasileiros, ainda que, na maioria dos

casos, o contribuinte não tenha qualquer relação com a localidade afetada pela calamidade ensejadora da cobrança.

3.5.5.1.1 Regime de anterioridade

No caso de calamidade pública, o empréstimo compulsório é de **cobrança imediata**, não se sujeitando nem à anterioridade anual, nem à nonagesimal (art. 150, § 1º, da CF). Desse modo, pode ser cobrado no dia seguinte ao da publicação da lei complementar que o houver instituído.

> Esaf: A prova de Agente da Receita Federal/2009 considerou ERRADA a afirmativa: "Os empréstimos compulsórios se subordinam, em todos os casos, ao princípio da anterioridade da lei que os houver instituído".

3.5.5.2 Guerra externa ou sua iminência

A segunda hipótese autorizadora da instituição de empréstimos compulsórios é a situação de guerra externa ou sua iminência (art. 148, I, da CF). A extrema gravidade de uma guerra internacional e a necessidade urgente de captar recursos para custeio de seus enormes gastos justificam a criação de um tributo especial previsto para tal finalidade.

Importante constatar que, para ser legítima a cobrança do empréstimo compulsório, **a guerra não precisa ter iniciado**, bastando haver indícios de que está prestes a começar (guerra iminente).

Por óbvio, **a guerra deve ser externa**, isto é, precisa envolver o Brasil e pelo menos mais um país entre as nações beligerantes.

Exclui-se qualquer possibilidade de criação de empréstimo compulsório para custear guerra interna, civil ou de secessão (guerra para desligamento de um membro da federação).

> Furmarc: A prova de Agente Fiscal de Ouro Preto de 2011 considerou ERRADA a assertiva: "O tributo empréstimo compulsório poderá ser instituído no caso de guerra interna entre Estados".

3.5.5.2.1 Regime de anterioridade

O empréstimo compulsório instituído no caso de guerra externa também é de **cobrança imediata**, não se sujeitando nem à anterioridade anual, nem à nonagesimal (art. 150, § 1º, da CF). Assim como o de calamidade pública, também pode ser cobrado no dia seguinte ao da publicação da lei complementar que o tiver instituído.

FCC: A prova de Agente Fiscal da Sefaz/SP de 2009 considerou CORRETA a assertiva: “Os empréstimos compulsórios poderão ser instituídos para atender às despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, não sendo necessária, nesses casos, a observância ao princípio da anterioridade”.

3.5.5.2.2 Comparação entre os tributos de guerra

Conforme visto nos itens anteriores, a Constituição de 1988 oferece dois instrumentos tributários para captação de recursos diante de uma guerra externa: imposto extraordinário e empréstimo compulsório.

Passemos a uma comparação entre os dois institutos.

	Imposto Extraordinário	**Empréstimo Compulsório**
Fundamento	Art. 154, II, da CF	Arts. 148, I, da CF e 15 do CTN
Competência	União	idem
Motivo	Guerra externa ou iminência	idem
Veículo normativo	Lei ordinária	Lei complementar
Admite med. provisória?	Sim	Não
Deve ser restituído?	Não	Sim
Pode bitributar?	Sim	Sim
Regime de anterioridade	Cobrança imediata	Cobrança imediata
Supressão da cobrança	Deve ser suprimida gradativamente cessadas as causas de sua criação	Não existe regra similar

O quadro comparativo acima deixa claro que a existência dos impostos extraordinários eliminou qualquer possibilidade prática de, diante de uma guerra externa, ser instituído empréstimo compulsório haja vista ter este tributo um grau bem mais acentuado de dificuldade para aprovação (exige lei complementar) além de o valor exigir restituição por parte da União.

FCC: A prova de Agente Fiscal da Sefaz/SP de 2009 considerou ERRADA a assertiva: “Os empréstimos compulsórios são de competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observando-se a competência material de cada um desses entes políticos”.

3.5.5.3 Investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional

A última circunstância constitucional autorizadora da instituição de empréstimo compulsório é o investimento público de caráter urgente e de

relevante interesse nacional. Trata-se de **empreendimento estatal emergencial que favoreça todo o país** e cuja realização não possa ser feita com os recursos orçamentários ordinários.

Furmarc: A prova de Agente Fiscal de Ouro Preto de 2011 considerou ERRADA a assertiva: “O tributo empréstimo compulsório poderá ser instituído no caso de investimento privado”.

É imperioso descartar, de plano, o uso dessa segunda hipótese para custear o socorro a tragédias, da natureza ou provocadas pela ação humana, já que tais calamidades devem estar enquadradas no inciso I do art. 148.

Impossível, tampouco, utilizar tal hipótese de empréstimo compulsório para obtenção de recursos visando atender a planos econômicos ou medidas governamentais similares porque não se pode falar, nesse caso, em um “investimento”.

O fundamental é que os recursos captados com fundamento no art. 148, II, da CF sejam utilizados para a execução de algo concreto, permanente, como seria o caso da **realização de obras públicas de grandes proporções**, como a transposição das águas do Rio São Francisco, por exemplo.

3.5.5.3.1 Regime de anterioridade

Existe importante controvérsia a respeito do regime de anterioridade aplicável ao empréstimo compulsório no caso de investimento público relevante.

É certo que a parte final do **art. 148, II, da Constituição Federal** sujeita o referido empréstimo compulsório **somente à anterioridade anual.** Porém, é preciso ponderar que a redação está desatualizada diante da Emenda Constitucional n. 42/2003, que passou a submeter a maioria dos tributos às duas anterioridades combinadas: anual e nonagesimal.

FCC: A prova de Agente Fiscal da Sefaz/SP de 2009 considerou ERRADA a assertiva: “Os empréstimos compulsórios poderão ser instituídos no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, não sendo necessária, nesse caso, a observância ao princípio da anterioridade”.

Verdade também que o constituinte reformador silenciou quanto à situação do empréstimo compulsório de investimento público relevante, deixando de esclarecer se tal tributo estaria enquadrado na regra geral das duas anterioridades ou faria parte de algum grupo de exceções (art. 150, § 1º, da CF).

Porém, **predomina amplamente a orientação** segundo a qual após a Emenda Constitucional n. 42/2003, o empréstimo compulsório de investimento público relevante **está submetido simultaneamente às anterioridade anual e**

nonagesimal (art. 150, III, *b* e *c*, da CF).

3.5.5.4 A regra do art. 34, § 12, do ADCT

O art. 34, § 12, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias cria uma ressalva específica ao afirmar que "a urgência prevista no art. 148, II, não prejudica a cobrança do empréstimo compulsório instituído, em benefício das Centrais Elétricas Brasileiras S.A. (Eletrobrás), pela Lei n. 4.156, de 28 de novembro de 1962, com as alterações posteriores".

É que o art. 4º da Lei n. 4.156/62 instituiu um empréstimo compulsório pago pelo consumidor de energia elétrica em favor da Eletrobrás, com valor resgatável em até 10 anos, mas o tributo não era revestido de qualquer caráter de urgência. Daí a preocupação do constituinte em proteger a cobrança de tal exação.

3.5.5.5 Cobrança para enxugamento da moeda: uma quarta hipótese de empréstimo compulsório?

O art. 15, III, do Código Tributário Nacional prevê a instituição de empréstimo compulsório **no caso excepcional de conjuntura de exija absorção temporária do poder aquisitivo.** A doutrina costuma tratar essa hipótese como sendo uma instituição do tributo voltada ao "enxugamento da moeda", ou seja, uma manobra econômica utilizada pelo governo na tentativa de conter a inflação.

Porém, **o art. 15, III, do CTN está revogado** pela Constituição de 1988 na medida em que as únicas hipóteses de empréstimo compulsório para despesas extraordinárias são aquelas previstas no art. 148, I, do Texto Maior (calamidade pública e guerra externa).

Mas como ocorreu uma **revogação tácita** a norma permanece inserida no corpo do Código Tributário Nacional, sem todavia produzir qualquer efeito.

> Esaf: A prova de Agente da Receita Federal/2009 considerou ERRADA a afirmativa: "A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios em face de conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo".

3.5.5.5.1 O Plano Collor 1

> Esaf: A prova de Agente da Receita Federal/2009 considerou ERRADA a afirmativa: "Os empréstimos compulsórios são uma espécie de confisco, como ocorreu com a retenção dos saldos de depósitos a vista, cadernetas de poupança e outros ativos financeiros, por ocasião do chamado 'Plano Collor'".

Na tentativa de conter o avanço inflacionário, a Medida Provisória n. 168/90, posteriormente convertida na Lei n. 8.024/90, promoveu o bloqueio de parte dos

valores depositados na caderneta de poupança de milhões de brasileiros. Embora o Supremo Tribunal Federal não tenha se manifestado sobre a constitucionalidade da retenção, houve decisões de tribunais pátrios no sentido da inconstitucionalidade da medida porque o "enxugamento da moeda" não se enquadra nas hipóteses de empréstimo compulsório atualmente admitidas pelo art. 148 do Texto Maior[STJ] (TRF1, 2ª Turma, AMS 91.01.06056-2)[18].

STJ: "DIREITO TRIBUTÁRIO. CESSÃO DE CRÉDITO DECORRENTE DE EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO SOBRE ENERGIA ELÉTRICA. É possível a cessão dos créditos decorrentes de empréstimo compulsório sobre energia elétrica. De fato, o empréstimo compulsório instituído em favor da Eletrobrás pela Lei n. 4.156/1962 e alterações posteriores tem a forma de resgate disciplinada pelo Decreto-lei n. 1.512/1976. Ao estabelecer o modo de devolução do referido tributo, a legislação de regência não criou óbice à cessão do respectivo crédito a terceiros, razão pela qual não há impedimento para tanto". AgRg no REsp 1.090.784-DF, rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, j. 11-4-2013.

3.5.6 Fato gerador

Conforme afirmado anteriormente, calamidade pública, guerra externa e investimento público relevante não são fatos geradores dos empréstimos compulsórios, mas circunstâncias constitucionais que autorizam sua instituição.

Na verdade, o fato gerador do empréstimo compulsório será definido pela lei complementar que o instituir **podendo ser um fato econômico qualquer**, ainda que já utilizado para cobrança de imposto, taxa ou contribuição, de melhoria ou especial, existente.

3.5.7 Base de cálculo

O ordenamento pátrio não estabelece qualquer exigência geral quanto à base de cálculo dos empréstimos compulsórios. Assim, a lei complementar que instituir o tributo poderá definir **uma base de cálculo qualquer**, mesmo que já utilizada para cobrança de outro tributo.

3.5.8 Natureza vinculada ou desvinculada

A Constituição Federal de 1988 não estabelece diretrizes sobre a natureza vinculada ou desvinculada dos empréstimos compulsórios. Isso porque **o legislador tem liberdade para decidir se o empréstimo compulsório será**

cobrado de forma vinculada ou não a determinada atividade estatal.

3.5.9 Bitributação e *bis in idem*

Conforme visto anteriormente, enquanto na bitributação duas ou mais entidades exigem tributos sobre um único fato gerador ou a mesma base de cálculo, no *bis in idem* as exigências tributárias simultâneas sobre a mesma base de cálculo ou fato gerador emanam de uma única entidade tributante.

Ora, devido ao caráter emergencial implícito na arrecadação dessa espécie tributária, inexiste qualquer impedimento à cobrança de empréstimo compulsório sobre fato gerador ou base de cálculo de tributos já existentes, sejam federais, estaduais ou municipais.

Assim, **nada impede a ocorrência de *bis in idem* ou bitributação na arrecadação de empréstimos compulsórios**, ou seja, podem ser cobrados sobre grandezas econômicas já utilizadas para incidência de outros tributos.

3.5.10 Cobrança simultânea com o Imposto Extraordinário de Guerra

Se o ordenamento jurídico pátrio não veda bitributação e *bis in idem* envolvendo empréstimos compulsórios, a possibilidade de sua exigência simultânea junto com outros tributos alcança também os impostos extraordinários de guerra (art. 154, II, da CF).

De fato, diante da hipótese de guerra externa ou sua iminência, **pode a União instituir simultaneamente empréstimo compulsório e imposto extraordinário** para fazer frente aos gastos com o embate internacional.

3.5.11 Proibição de desvio de finalidade

De acordo com o art. 148, parágrafo único, da Constituição Federal: “A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição”.

FCC: A prova de Agente Fiscal da Sefaz/SP de 2009 considerou ERRADA a assertiva: “Os empréstimos compulsórios têm, em decorrência das razões de urgência e de relevância para sua instituição, a aplicação dos recursos desvinculada da despesa que fundamentou sua instituição”.

O referido dispositivo estabelece a obrigatoriedade de aplicação dos recursos

arrecadados com o empréstimo compulsório exatamente na mesma destinação que ensejou sua criação.

Desse modo, **a Constituição veda expressamente o desvio de finalidade** (tredestinação) **na aplicação do montante arrecadado**, ainda que em favor de outra destinação também de interesse público, por mais legítima que seja.

> Cespe: A prova de Juiz Federal do TRF 5 de 2011 considerou ERRADA a assertiva: "A receita proveniente da arrecadação de empréstimo compulsório instituído para atender a despesa extraordinária decorrente de calamidade pública ocorrida no sul do país pode ser destinada para a construção de escolas públicas na região Nordeste, uma vez que é vedada vinculação de receita de tributo a órgão, fundo ou despesa".

Inexiste em matéria de empréstimo compulsório tredestinação lícita (inaplicável o art. 519 do Código Civil).

Por tal razão, **a lei complementar de criação** dessa espécie tributária **sempre deve declarar para qual finalidade** a exação está sendo instituída.

Para o Direito Financeiro trata-se de uma **hipótese de vinculação entre receita e despesa.**

Assim, por exemplo, se o empréstimo foi cobrado para custear uma guerra externa contra o Estado estrangeiro X, ainda que o recurso seja destinado para outra guerra na qual o Brasil esteja envolvido, ou mesmo para melhoria das condições gerais das Forças Armadas, **a tredestinação será sempre inconstitucional**, sujeitando os agentes envolvidos no desvio às punições previstas.

3.5.12 Entrada provisória de receita

Do ponto de vista financeiro, os valores provenientes da arrecadação de empréstimos compulsórios são espécie de **entradas provisórias** (temporárias) na medida em que os recursos ingressam nos cofres públicos mas posteriormente precisam ser devolvidos aos contribuintes.

3.5.13 Empréstimos compulsórios disfarçados

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal contempla grande variedade de decisões em que se considerou **inconstitucional a retenção forçada de valores pagos pelo contribuinte**, sob os mais diversos títulos, em desatenção a regras exigidas para criação de empréstimos compulsórios. São os chamados "falsos empréstimos compulsórios" ou "empréstimos compulsórios disfarçados".

Foi o caso, por exemplo, da Lei n. 3.985/67, do Estado de Santa Catarina, que limitava o aproveitamento dos créditos do ICMS ao montante de 80% sobre o valor do imposto na saída da mercadoria durante determinado período, mecanismo que, em termos práticos, constituía um tipo de empréstimo compulsório embutido no tributo estadual. Tal lei foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 70.204.

Semelhante raciocínio fundamentou a decisão exarada liminarmente pelo Supremo Tribunal Federal na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade 2.022/2000, a respeito do art. 3º da Lei capixaba n. 5.827/99, que autorizava o Executivo estadual a reter 20% dos vencimentos dos servidores públicos para posterior devolução. Tratava-se, uma vez mais, conforme consta do teor da decisão do relator, Min. Ilmar Galvão, de um empréstimo compulsório disfarçado – uma forma oblíqua de o Estado-membro exercer ilegitimamente competência exclusiva da União.

3.5.14 Devolução do montante arrecadado

Os empréstimos compulsórios são tributos restituíveis. Assim, o valor arrecadado deve ser devolvido pela União aos contribuintes. Nesse sentido, o art. 15, parágrafo único, do CTN afirma que "a lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo **e as condições de seu resgate**".

Assim, a lei complementar que institui o empréstimo compulsório deve dispor obrigatoriamente sobre prazos e condições para resgate integral dos valores pagos, corrigidos monetariamente.

O certo é que se o tributo é pago em dinheiro obrigatoriamente o resgate do empréstimo compulsório deve ser em dinheiro, ou, segundo orientação do Supremo Tribunal Federal, **a restituição precisa ser efetuada na mesma espécie em que o tributo foi recolhido** (RE 175.385/CE)[19].

Porém, no caso de empréstimos compulsórios instituídos **antes da Constituição de 1988**, o STF admitiu **resgate em ações** (AGRRE 193798/PR)[20].

3.5.15 Súmula n. 418 do STF

Na Súmula n. 418, publicada em 6-7-1964, o Supremo Tribunal Federal fixou o seguinte entendimento: "O empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita a exigência constitucional da prévia autorização orçamentária".

Entretanto, a referida súmula **foi cancelada no julgamento do RE 111954.**

3.6 CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

A quinta espécie tributária existente no ordenamento jurídico brasileiro é uma "colcha de retalhos" formada pela aglomeração no Texto Constitucional, sob o rótulo genérico de "contribuições", de todas as tentativas malsucedidas de criar exações que não se ajustavam às outras modalidades tributárias presentes em nosso direito.

3.6.1 Conceito

Contribuições especiais são **tributos finalísticos qualificados pela destinação**. Assim, o elemento que confere identidade às contribuições, diante dos demais tributos, é a finalidade para a qual são instituídas.

Esaf: A prova de Agente da Receita Federal/2012 considerou CORRETA a afirmativa: "Com relação ao entendimento do STF sobre as contribuições é correto afirmar que sua constitucionalidade seria aferida pela necessidade pública atual do dispêndio vinculado e pela eficácia dos meios escolhidos para alcançar essa finalidade".

Enquanto nas outras espécies tributárias a competência constitucional para criação é definida basicamente a partir do fato gerador, nas contribuições o Texto Maior estabelece **a base de cálculo** e a **finalidade** do tributo.

Note-se, por exemplo, que a Constituição Federal de 1988 prevê a criação de diversas contribuições sempre definindo qual a finalidade de sua instituição:

1) **PARA** intervenção no domínio econômico (art. 149);
2) **PARA** custeio das categorias profissionais ou econômicas (art. 149);
3) **PARA** custeio do serviço de iluminação pública (art. 149-A);
4) **PARA** financiamento da Seguridade Social[STF] (art. 195);

STF: "Vale-transporte e contribuição previdenciária. O Plenário acolheu embargos declaratórios para esclarecer que a inconstitucionalidade do art. 4º da Lei n. 7.418/85 e do art. 5º do Decreto 95.247/87 seria tão somente para efeitos fiscais, portanto, exclusivamente com o intuito de afastar a incidência de contribuição previdenciária sobre o valor pago, em pecúnia, a título de vale-transporte pelo recorrente aos seus empregados". RE 478410 ED/SP, rel. Min. Luiz Fux, 15-12-2011.

5) **PARA** custeio de entidades privadas de serviço social e formação profissional (art. 240);

6) **PARA** custeio da educação básica pública (art. 212, § 5º, da CF).

É possível perceber que as contribuições têm sua natureza definida pela finalidade a que a Constituição vincula sua existência. Daí o conceito de "tributos qualificados pela destinação"[STF].

STF: "A espécie tributária contribuição ocupa lugar de destaque no sistema constitucional tributário e na formação de políticas públicas, além de caracterizar-se pela previsão de destinação específica do produto arrecadado com a tributação. As contribuições escapam à força atrativa do pacto federativo, pois a União estaria desobrigada a partilhar o dinheiro recebido com os demais entes federados. Relembrou-se que o uso compartilhado de base de cálculo própria de imposto pelas contribuições não se revelaria bitributação. Enfatizou-se que a tributação somente se legitimaria pela adesão popular e democrática, cujo expoente seria a regra da legalidade.

Além disso, afirmou-se que a cobrança de contribuições somente se justificaria se a exação respeitasse os limites constitucionais e legais que a caracterizariam. Assim, a existência das contribuições com todas as suas vantagens e condicionantes deveria preservar sua destinação e finalidade. Frisou-se que a constitucionalidade das contribuições seria aferida pela necessidade pública atual do dispêndio vinculado e pela eficácia dos meios escolhidos para alcançar essa finalidade. Sublinhou-se que a jurisprudência do Supremo teria considerado constitucionais as referidas contribuições, que objetivariam custear os dispêndios da União, em decorrência de decisão do STF que entendera devido o reajuste do saldo do FGTS, desde que respeitado o prazo de anterioridade para início das respectivas exigibilidades". ADIn 2.556/DF, rel. Min. Joaquim Barbosa, 13-6-2012.

Por outro lado, as provas e concursos vêm considerando inconstitucional a criação de contribuições para atender a finalidades não previstas no Texto de 1988.

Cespe: A prova de Advogado da União de 2008 considerou ERRADA a afirmativa: "Suponha que determinado tributo criado pela União, com base em sua competência tributária residual, tenha o produto de sua arrecadação destinado à formação de reservas cambiais. Nesse caso, o referido tributo somente poderá ser uma contribuição".

3.6.2 A questão terminológica

Muitos nomes diferentes têm sido utilizados para fazer referência à quinta espécie tributária: "contribuições", "contribuições especiais", "contribuições sociais", "contribuições parafiscais".

O art.149 da Constituição Federal emprega simplesmente o termo "contribuições" para se referir à quinta espécie tributária, subdividindo-a em contribuições "sociais", "de intervenção no domínio econômico" e "de interesse

das categorias profissionais ou econômicas". O inconveniente de adotar tal opção é que as contribuições de melhoria também são "contribuições", mas de outra espécie.

A nomenclatura "contribuições sociais", por sua vez, jamais pode ser empregada para designar a espécie como um todo na medida em que a própria Constituição Federal utiliza o termo no sentido de um dos tipos de contribuição, as de custeio da Seguridade (art. 149 c/c o art. 195).

Quanto à expressão "contribuições parafiscais", sua utilização não é mais recomendada como antigamente, pois hoje nem todas as contribuições são arrecadadas mediante delegação legal da capacidade ativa para sua cobrança (parafiscalidade).

Pelo menos no âmbito federal, com a criação da chamada "Super Receita" (art. 1º da Lei n. 11.457/2007) praticamente todas as contribuições federais passaram a ser arrecadadas pela Administração Direta, abolindo-se o modelo parafiscal até então predominante nas contribuições.

Portanto, fica evidenciado que a melhor nomenclatura a ser utilizada é a de "contribuições especiais", evitando assim imprecisões e confusões terminológicas desnecessárias.

3.6.3 Fundamento normativo

A Constituição Federal de 1988 disciplina a criação e o regime das contribuições especiais em três dispositivos principais:

> **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 do serviço de iluminação pública, 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. 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:

UNIUV: A prova de Advogado da PM/PR de 2011 considerou ERRADA a assertiva: "É obrigatória a cobrança da contribuição pelo serviço de iluminação pública na fatura de consumo de energia elétrica".

> I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III – sobre a receita de concursos de prognósticos;

IV – do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar".

O art. 149 define a competência "exclusiva" da União e enumera os três tipos de contribuições especiais atualmente existentes: sociais, de intervenção no domínio econômico (Cides) e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Já o art. 149-A, acrescentado pela Emenda 39/2002, prevê a competência do Distrito Federal e Municípios para instituir a Contribuição de Iluminação Pública (Cipe).

Por fim, o art. 195 estabelece as linhas gerais do regime aplicável às contribuições de custeio da Seguridade Social (contribuições sociais), prescrevendo regras que serão detalhadamente analisadas nos itens seguintes.

3.6.4 Competência

O art. 149 da Constituição Federal afirma textualmente que a competência para instituir contribuições cabe **"exclusivamente"** à União ("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").

Como regra geral, quando a Constituição Federal define uma competência exclusiva inexistem exceções. Essa é a diferença fundamental para as competências privativas, pois estas admitem exceções.

Por isso, não faltam doutrinadores e bancas examinadoras que apontam o **equívoco constitucional ao tratar essa competência como exclusiva** na medida em que o próprio Texto Maior prevê várias outras contribuições que não são federais. **O certo seria estar escrito "compete PRIVATIVAMENTE à União instituir contribuições".** Já houve provas que, corrigindo o erro do constituinte, chegaram a considerar correta a alternativa que trata tal

competência como privativa da União.

Porém, **em respeito à dicção constitucional a POSIÇÃO MAIS SEGURA** e majoritária é a que aponta a natureza da competência para instituir contribuições como **EXCLUSIVA DA UNIÃO, COM EXCEÇÕES.**

FGV: A prova de Auditor Fiscal da Receita/RJ considerou CORRETA a assertiva: "A instituição de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, é de competência exclusiva da União".

Assim, em regra, compete à União instituir contribuições especiais, com exceção daquelas previstas nos arts. 149, § 1º, e 149-A, da CF, que serão analisadas no item seguinte.

FGV: A prova de Auditor Fiscal da Receita/RJ considerou ERRADA a assertiva: "A União, os Estados e o Distrito Federal, e os Municípios poderão instituir, exclusivamente, os seguintes tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria".

Importante frisar que somente a Constituição Federal poderá definir novos casos de contribuições não federais.

3.6.4.1 Contribuição para custeio de regime previdenciário próprio

O art. 149, § 1º, da CF autoriza **Estados, Distrito Federal e Municípios** a instituir **contribuição cobrada de seus servidores para custeio em benefício destes de regime previdenciário próprio**, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União[STF].

STF: "AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 149, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA (ALTERADO PELA EMENDA CONSTITUCIONAL N. 41/2003). 1. A norma que fixa alíquota mínima (contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos na União) para a contribuição a ser cobrada pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40 da Constituição da República não contraria o pacto federativo ou configura quebra de equilíbrio atuarial. 2. A observância da alíquota mínima fixada na Emenda Constitucional n. 41/2003 não configura quebra da autonomia dos Estados Federados. O art. 201, § 9º, da Constituição da República, ao estabelecer um sistema geral de compensação, há ser interpretado à luz dos princípios da solidariedade e da contributividade, que regem o atual sistema previdenciário brasileiro". ADIn 3.138-DF. rel. Min. Cármen Lúcia.

O referido dispositivo cria um privilégio em favor de **servidores públicos estatutários titulares de cargos efetivos** estaduais, distritais e municipais, mediante um sistema previdenciário especial, de caráter contributivo e solidário (art. 40 da CF), que os subtrai do regime geral da Previdência Social.

Em regra, o modelo especial de previdência é administrado por autarquias previdenciárias especializadas que realizam também a arrecadação da respectiva contribuição.

A contribuição paga pelos servidores estatutários estaduais, distritais e municipais às respectivas autarquias previdenciárias constitui o primeiro caso excepcional, no Texto de 1988, de contribuição não federal.

3.6.4.2 Contribuição para iluminação pública

Declarada inconstitucional pelo STF, a antiga taxa de iluminação pública foi escandalosamente transformada em contribuição e constitucionalizada por força da EC 39/2002 (Súmula n. 670 do STF: "O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa"). No mesmo sentido, a Súmula Vinculante n. 41 do STF: "O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa".

Hoje, a denominada **CIP** ou **Cosip** pode ser instituída pelo **Distrito Federal e Municípios**, na forma das respectivas leis, para custeio do serviço de iluminação pública (art. 149-A da CF).

FCC: A prova de Auditor Fiscal de Tributos Estaduais/RO 2010 considerou ERRADA a assertiva: "A contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública é de competência exclusiva dos Estados e Distrito Federal".

Cespe: A prova de Procurador do TCE/ES 2009 considerou CORRETA a assertiva: "Apenas os municípios e o DF podem instituir contribuição para custear o serviço de iluminação pública".

Cespe: A prova de Procurador do DF 2013 considerou ERRADA a assertiva: "O DF pode instituir contribuições parafiscais, inclusive destinadas à intervenção no domínio econômico, desde que o faça por lei complementar".

COPEVE/UFAL: A prova de Advogado da Casal considerou ERRADA a assertiva: "A contribuição para o custeio da iluminação pública tem natureza extrafiscal".

Admite-se a cobrança da Cosip na fatura da energia elétrica (art. 149, parágrafo único, da Constituição Federal), ou seja, o valor do tributo pode ser exigido junto com a conta de luz.

ESAF: A prova de Auditor Fiscal da Receita Federal/2012 considerou CORRETA a afirmação: "Considerando decisões emanadas do STF, a progressividade da alíquota, que resulta do rateio do custo da iluminação pública entre os consumidores de energia elétrica, não afronta o princípio da isonomia".

A Cosip sujeita-se às duas anterioridades.

Cespe: A prova de Procurador do TCE/ES 2009 considerou CORRETA a assertiva: “A contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública deve obedecer tanto aos princípios da anterioridade quanto aos da noventena”.

Esaf: A prova de Agente da Fazenda Municipal/RJ 2012 considerou CORRETA a afirmativa: “Sobre a Cosip é correto afirmar que os municípios somente poderão instituir tal tributo sob a forma de contribuição, que observará as garantias da anterioridade e da legalidade”.

3.6.5 Veículo normativo introdutor

Como regra geral, as contribuições especiais são criadas e disciplinadas por meio de **lei ordinária**[STF]

STF: “A fixação da base de incidência da contribuição social alusiva ao frete submete-se ao princípio da legalidade. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – FRETE – BASE DE INCIDÊNCIA – PORTARIA – MAJORAÇÃO. Surge conflitante com a Carta da República majorar mediante portaria a base de incidência da contribuição social relativa ao frete. MANDADO DE SEGURANÇA – BALIZAS. No julgamento de processo subjetivo, deve-se observar o pedido formalizado. RMS N. 25.476-DF. Red. P/ O ACÓRDÃO: Min. Marco Aurélio. TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA.

promulgada pela entidade federativa competente para sua instituição. Nada impede, assim, pelo menos em âmbito federal, utilização de **medida provisória** para a mesma finalidade.

Porém, registre-se a existência de importante exceção a essa regra. Isso porque nos termos do art. 195, § 4º, da CF, a criação de **novas fontes de custeio da Seguridade Social (contribuições sociais residuais) exige lei complementar federal.**

Cespe: A prova de Juiz Federal do TRF 5 de 2011 considerou CERTA a assertiva: “As contribuições sociais residuais devem ser instituídas por lei complementar, ser não cumulativas e ter bases de cálculo e fatos geradores diferentes dos de outras contribuições sociais”.

Tal exigência só se aplica a contribuições ainda não descritas (base de cálculo ou fato gerador) no Texto Constitucional. Assim, se o legislador for instituir **contribuição já mencionada no Texto Maior basta lei ordinária.**

Esfcex: A Prova de Oficial de Direito do Exército de 2011 considerou ERRADA a assertiva: “Os fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes das contribuições de seguridade social previstas no texto constitucional devem estar definidos em lei complementar”.

3.6.6 Tipos de contribuições especiais segundo a Constituição

Embora a doutrina e o Supremo Tribunal Federal apresentem outras classificações das espécies de contribuições, que serão mencionadas nos itens seguintes, convém iniciar o estudo do tema pelo modo como o Texto de 1988 organiza a matéria.

De acordo com o art. 149 da Constituição Federal as contribuições especiais são de três tipos:

FCC – A prova de Defensor Público/SP 2006 considerou ERRADA a assertiva: "A Constituição Federal traz expressa no seu texto a previsão de contribuição, que por certo tem natureza tributária, obedece ao regime jurídico tributário e possui uma única modalidade que é a contribuição social".

1) sociais (art. 195);
2) de intervenção no domínio econômico (Cides);
3) de interesse das categorias profissionais ou econômicas (Cides).

Passemos ao estudo separado de cada um dos três tipos. Convém lembrar o leitor que o tratamento mais detalhado de cada uma das contribuições específicas será objeto de capítulo próprio deste *Manual*. Assim, o objetivo dos itens a seguir é analisar somente as características normativas comuns aos tipos de contribuição.

3.6.6.1 Contribuições sociais

As contribuições sociais são tributos federais instituídos para **financiamento da Seguridade Social**[STF] (art. 195 da CF).

STF: "Competência trabalhista e execução de contribuições sociais. A competência da Justiça do Trabalho para execução de contribuições sociais pressupõe decisão condenatória em parcela trabalhista geradora da incidência da referida espécie tributária. ('Art. 114. Compete à Justiça do Trabalho processar e julgar: ... VIII – a execução, de ofício, das contribuições sociais previstas no art. 195, I, *a*, e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir')". RE 564424 AgRg/PA, rel. Min. Marco Aurélio, 18-9-2012.

Na Constituição Federal de 1988, a Seguridade é um sistema que compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos aos subsistemas da: a) **Previdência Social**; b) **Assistência Social**; 3) **Saúde** (art. 194).

Nesse sentido, o art. 195 afirma que 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**:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social;

III – sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV – do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Assim, são exemplos de contribuições sociais o **PIS** (Contribuição para o Programa de Integração Social – Lei Complementar n. 7/70), o **Pasep** (Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – Lei Complementar n. 8/70), a **Cofins** (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Lei n. 10.833/2003), a **Cofins-Importação** (Lei n. 10.863/2004), a **CSLL** (Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – Lei n. 7.689/88) e a **Contribuição Social do Trabalhador** (art. 11 da Lei n. 8.212/91).

3.6.6.1.1 Contribuições sociais *vs.* contribuições previdenciárias

É importante não confundir contribuições sociais, que são todas aquelas voltadas genericamente ao custeio da Seguridade Social (Previdência + Assistência + Saúde), com contribuições previdenciárias.

Contribuições previdenciárias são somente aquelas especificamente destinadas a custear benefícios previdenciários, devidas pelos segurados e pelas empresas (arts. 20 e 23 da Lei n. 8.212)[STJ].

STJ: “DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONTRATAÇÃO DE MÃO DE OBRA TERCEIRIZADA. RESPONSABILIDADE DA EMPRESA TOMADADORA DO SERVIÇO. A partir da redação do art. 31 da Lei n. 8.212/1991 dada pela Lei n. 9.711/1998, a empresa contratante é responsável, com exclusividade, pelo recolhimento da contribuição previdenciária por ela retida do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, afastada, em relação ao montante retido, a responsabilidade supletiva da empresa prestadora cedente de mão de obra. Em consonância com o exposto pela Primeira Seção desta Corte no julgamento do REsp 1.131.047-MA, *DJe* 2-12-2010, representativo de controvérsia, a responsabilidade pelo recolhimento da contribuição previdenciária retida na fonte incidente sobre a mão de

obra utilizada na prestação de serviços contratados é exclusiva do tomador do serviço, nos termos do art. 33, § 5º, da Lei n. 8.212/1991, não havendo falar em responsabilidade supletiva da empresa cedente". AgRg no AgRg no REsp 721.866-SE, rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, j. 20-9-2012.

Portanto, as contribuições previdenciárias são uma espécie do gênero contribuições sociais. Assim, **toda contribuição previdenciária é uma contribuição social, mas nem toda contribuição social é previdenciária.**

Cespe: A prova de Contador da SEDF 2017 considerou CORRETA a afirmação: "É obrigatória a retenção da contribuição ao INSS quando do pagamento por serviços contratados por empreitada para preparação de dados para processamento eletrônico, excetuados os relativos a vigilância ou segurança por meio de monitoramento eletrônico".

3.6.6.1.2 Veículo normativo instituidor

As contribuições sociais já descritas no **art. 195** da Constituição Federal são criadas e disciplinadas por **lei ordinária** ou **medida provisória**.

No entanto, sendo instituída **nova fonte de custeio da Seguridade Social** a disciplina normativa exige **lei complementar**[STF] (art. 195, § 4º, da CF).

STF: "É inconstitucional a contribuição a cargo de empresa, destinada à seguridade social, no montante de 'quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho', prevista no art. 22, IV, da Lei n. 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n. 9.876/1999. A Lei n. 9.876/1999 transferiu a sujeição passiva da obrigação tributária para as empresas tomadoras dos serviços. Embora os sócios/usuários possam prestar seus serviços no âmbito dos respectivos locais de trabalho, com seus equipamentos e técnicas próprios, a prestação dos serviços não é dos sócios/usuários, mas da sociedade cooperativa.

Os terceiros interessados nesses serviços efetuam os pagamentos diretamente à cooperativa, que se ocuparia, posteriormente, de repassar aos sócios/usuários as parcelas relativas às respectivas remunerações. A norma extrapolou a base econômica delineada no art. 195, I, *a*, da CF, ou seja, a regra sobre a competência para se instituir contribuição sobre a folha de salários ou sobre outros rendimentos do trabalho. Afrontou ainda o princípio da capacidade contributiva (CF, art. 145, § 1º), porque os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus associados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados. O legislador ordinário, ao tributar o faturamento da cooperativa, descaracterizou a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, com evidente *bis in idem*. A contribuição destinada a financiar a seguridade social, que tenha base econômica estranha àquelas indicadas no art. 195 da CF, somente poderia ser legitimamente instituída por lei complementar, nos termos do art. 195, § 4º, da CF". RE 595838/SP, rel. Min. Dias Toffoli, 23-4-2014.

3.6.6.1.3 Regime de anterioridade

As contribuições sociais submetem-se exclusivamente à anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6º, da CF), **não precisando respeitar a anterioridade anual**[STF].

> STF: "TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. § 6º DO ART. 195, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA: APLICAÇÃO À CONTRIBUIÇÃO AO PIS. LEI DE CONVERSÃO DE MEDIDA PROVISÓRIA. DISPOSITIVO SUSCITADO AUSENTE DO TEXTO DA MEDIDA PROVISÓRIA: CONTAGEM DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL A PARTIR DA PUBLICAÇÃO DA LEI. 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". RE n. 568.503-RS. rel. Min. Cármen Lúcia.

Assim, se determinada contribuição é criada ou majorada, por exemplo no dia 28 de maio de 2014, poderá ser exigida 90 dias depois (aproximadamente 28 de agosto de 2014).

3.6.6.1.4 Normas constitucionais específicas

As contribuições sociais (art. 149, § 2º, da CF):

a) **não incidirão sobre** receitas decorrentes de **exportação**;

b) **incidirão sobre a importação** de produtos estrangeiros ou serviços;

c) poderão ter **alíquotas**: 1) ***ad valorem*** (variáveis proporcionalmente ao valor do bem): tendo por base o faturamento, a receita bruta[STF] ou o valor

> STF: "CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – INCIDÊNCIA SOBRE A RECEITA DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL – LEI N. 8.540/92 – INCONSTITUCIONALIDADE – ALCANCE. A inconstitucionalidade da Contribuição Social sobre a receita bruta da comercialização da produção rural não alcança os produtores rurais autônomos sem empregados, mencionados no § 8º do artigo 195 da Carta". AgRg no RE n. 701.254-PR. rel. Min. Marco Aurélio.

da operação e, no caso da importação, o valor aduaneiro; 2) **específica**: é um alíquota fixa tendo por base a unidade de medida adotada.

Além disso, convém listar outras regras constitucionais aplicáveis às contribuições sociais, que serão posteriormente analisadas, com maior nível de detalhamento, nos capítulos específicos deste *Manual*:

1) São imunes a contribuições sociais as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei (art. 195, § 7º);

2) O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais 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 (art. 195, § 8º);

3) As contribuições sociais poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho (art. 195, § 9º);

4) A lei definirá os critérios de transferência de recursos para o sistema único de saúde e ações de assistência social da União para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e dos Estados para os Municípios, observada a respectiva contrapartida de recursos (art. 195, § 10);

5) É vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais para débitos em montante superior ao fixado em lei complementar (art. 195, § 11);

6) A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, *b*; e IV do *caput*, serão não cumulativas. (art. 195, § 12).

3.6.6.1.5 Fontes de custeio

As contribuições de custeio da Seguridade Social têm as seguintes fontes de custeio (art. 195 da CF):

a) empregador, empresa e entidade a ela equiparada[STJ];

STJ: "1 – Incide contribuição previdenciária a cargo da empresa sobre os valores pagos a título de salário-maternidade; 2 – Incide contribuição previdenciária a cargo da empresa sobre os valores pagos a título de salário paternidade; 3 – Não incide contribuição previdenciária a cargo da empresa sobre o valor pago a título de terço constitucional de férias gozadas; 4 – Não incide contribuição previdenciária a cargo da empresa sobre o valor pago a título de terço constitucional de férias indenizadas; 5 – Não incide contribuição previdenciária a cargo da empresa sobre o valor pago a título de aviso prévio indenizado; 6 – Não incide contribuição previdenciária a cargo da empresa sobre a importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença". 1ª Seção. REsp 1.230.957-RS, rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 26-2-2014.

b) trabalhador e demais segurados da previdência;

c) receita de concurso de prognósticos (loterias);

d) importador de bens ou serviços do exterior ou quem a lei a ele equiparar.

3.6.6.2 Cides

As contribuições de intervenção no domínio econômico (Cides) são tributos

federais utilizados pela União como **ferramenta de regulação sobre setores estratégicos da economia.**

Em outras palavras, as Cides são uma **manifestação do poder de polícia estatal** para disciplina de mercados com potencial de crise.

> Cespe: A prova de Procurador do TCE/ES 2009 considerou CORRETA a assertiva: "A contribuição de intervenção no domínio econômico é utilizada pela União quando ela atua como agente normativo e regulador da ordem econômica, exercendo as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, nos termos da CF".

São exemplos de Cides atualmente existentes em nosso ordenamento a Cide/combustíveis (art. 177, § 4º, da CF e Lei n. 10.233/2001) e a Cide/*Royalties* (Lei n. 10.168/2000).

> Esaf: A prova de Agente da Receita Federal/2009 considerou CORRETA a afirmativa: "A Constituição Federal prevê a possibilidade de criação, exclusivamente por lei, de contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível".

3.6.6.2.1 Veículo normativo instituidor

> Esaf: A prova de Agente da Receita Federal/2012 considerou ERRADA a afirmativa: "Não se pode prescindir de lei complementar para a criação das contribuições de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais".
>
> FCC: A prova de Agente Fiscal da Sefaz/SP de 2009 considerou ERRADA a assertiva: "As contribuições sobre o domínio econômico devem ser instituídas por lei complementar, em razão de sua natureza excepcional".

As Cides devem ser instituídas e disciplinadas por meio de **lei ordinária federal**[STF], admitindo também veiculação via **medida provisória.**

STF: "A contribuição destinada ao Sebrae possui natureza de contribuição de intervenção no domínio econômico e não necessita de edição de lei complementar para ser instituída. Com base nessa jurisprudência, o Plenário, por maioria, negou provimento a recurso extraordinário em que se alegava: a) indevida exigência do pagamento da referida exação, pois criada por meio de lei ordinária, em afronta ao art. 146, II, *a*, da CF; e b) identidade de fato gerador e base de cálculo com outras contribuições, em violação ao art. 195, § 4º, c/c o art. 154, I, ambos da CF. Reputou-se que o acórdão recorrido estaria em consonância com a orientação da Corte. Vencido o Min. Marco Aurélio, que dava provimento ao recurso. Assentava a exigência de lei complementar, bem como realçava o fato de a contribuinte, além de já submetida a outras contribuições, não se incluir no rol de beneficiárias do Sebrae, haja vista não se identificar com micro e pequenas empresas. RE 635682/RJ, rel. Min. Gilmar Mendes, 25-4-2013.

3.6.6.2.2 Regime de anterioridade

As Cides estão submetidas **às duas anterioridades**, ou seja, sujeitam-se tanto à anterioridade anual quanto à nonagesimal.

3.6.6.2.3 Normas constitucionais específicas

Assim como ocorre com as contribuições sociais, as Cides sujeitam-se a três regras constitucionais específicas (art. 149, § 2º, da CF):

1) não incidirão sobre receitas decorrentes de **exportação**;

> FCC: A prova de Agente Fiscal da Sefaz/SP de 2009 considerou ERRADA a assertiva: "As contribuições sobre o domínio econômico incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação".

2) incidirão sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

> FCC: A prova de Agente Fiscal da Sefaz/SP de 2009 considerou CORRETA a assertiva: "As contribuições sobre o domínio econômico incidirão sobre importação de produtos estrangeiros ou serviços".

3) poderão ter **alíquotas**: a) ***ad valorem*** (variáveis conforme o valor do bem): tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso da importação, o valor aduaneiro; b) **específica**: tendo por base a unidade de medida adotada.

3.6.6.3 Contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas

O terceiro tipo de contribuição especial mencionado no art. 149 da Constituição Federal são as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Trata-se de tributos federais instituídos para **custear entidades de classe e outras instituições representativas de interesses profissionais.**

> Cespe: A prova de Procurador do TCE/ES 2009 considerou CORRETA a assertiva: "As contribuições no interesse de categorias profissionais ou econômicas, conhecidas também por contribuições corporativas, incluem as contribuições sindicais e as contribuições para os conselhos de fiscalização profissional".

São tributos **instituídos pela União** e **delegados por meio de lei (parafiscalidade)** às respectivas entidades de classe que passam a exercer a capacidade tributária ativa realizando sua arrecadação.

> FCC: A prova de Procurador Municipal de Teresina/2010 considerou CORRETA a assertiva: "Não é competência municipal a instituição de contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas".

O exemplo mais importante desse tipo de tributo são as **contribuições sindicais**, pagas pelos trabalhadores e empregadores filiados, para custear o sindicato da categoria.

Importante destacar que as **entidades profissionais não detêm competência tributária para instituir as contribuições**. Assim, como dito anteriormente, cabe à União criar e emanar os preceitos normativos disciplinadores do tributo. Por meio da parafiscalidade típica dessas contribuições (art. 7º do CTN), a União delega por lei às entidades profissionais a capacidade tributária ativa, ou seja, delega a aptidão para cobrar o tributo. Portanto, **as entidades profissionais exercem a atribuição administrativa de cobrar o tributo, podendo também aplicar os recursos arrecadados em suas finalidades,** mas a instituição e regramento normativo da contribuição constituem competências indelegáveis da União.

3.6.6.3.1 Veículo normativo instituidor

As contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas são criadas e disciplinadas por meio de **lei ordinária federal**, admitindo também regramento por **medida provisória.**

> Consulplan: A prova de Cartório/MG de 2015 considerou CORRETA a assertiva: “É defeso ao Estado e ao Distrito Federal a instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico”.

3.6.6.3.2 Regime de anterioridade

As contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas estão submetidas **tanto à anterioridade anual quanto à nonagesimal**.

3.6.6.3.3 Contribuição confederativa (art. 8º, IV, da CF)

Não se deve confundir contribuição sindical, que é o tributo pago pelo trabalhador ou empregador filiado ao respectivo sindicato da categoria, com a denominada contribuição confederativa.

Contribuição confederativa não é tributo mas uma exigência **de recolhimento facultativo** que pode ser **instituída pela Assembleia Geral** (e não por lei) da categoria profissional **para custeio do sistema sindical como um todo** (federações, confederações e centrais sindicais).

Nesse sentido, o STF editou a Súmula Vinculante n. 40: “A contribuição confederativa de que trata o art. 8º, IV, da Constituição Federal, só é exigível dos filiados ao sindicato respectivo”.

A natureza não tributária da contribuição confederativa, bem como as enormes distinções entre ela e a contribuição sindical, vem indicada no art. 8º, IV, da CF: "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**".

3.6.7 Classificação das contribuições segundo o STF

Na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é possível encontrar diversas classificações das contribuições, todas elas superando a concepção tripartite adotada pelo art. 149 da Constituição Federal.

Duas são as construções mais conhecidas.

No julgamento do **RE 148.754-4/98**, o voto do rel. **Min. Carlos Velloso** defendeu a existência do **gênero "contribuição"**, do qual seriam espécies:

a) contribuições de melhoria;

b) contribuições parafiscais;

c) contribuições especiais.

As contribuições parafiscais, por sua vez, estariam subdivididas em:

b1) contribuições para a seguridade social (PIS, Finsocial, previdenciárias);

b2) contribuições sociais gerais (FGTS, salário-educação e contribuições do sistema "S");

Cespe: Embora o STF tenha inserido nesse julgado o FGTS como exemplo de contribuição geral, já está pacificado o entendimento no sentido de que o FGTS não tem natureza tributária, conforme se constata da assertiva considerada CORRETA pelo Cespe na prova de Advogado da Serpro em 2008: "O Fundo de Garantia por Tempo de Serviço – FGTS não tem natureza jurídica tributária".

Cespe: A prova de Juiz Federal do TRF 5 de 2011 considerou ERRADA a assertiva: "Aplicam-se às contribuições para o fundo de garantia por tempo de serviço as disposições do CTN".

b3) novas fontes de custeio da seguridade (art. 195, § 4º, da CF).

Já as contribuições especiais seriam de dois tipos:

c1) de intervenção no domínio econômico (Cides);

c2) de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Porém, no julgamento da **ADIn 2556/ 2001**, o Supremo Tribunal Federal, a partir de voto do **Min. Moreira Alves**, passou a adotar **outra classificação.**

Segundo esse entendimento mais recente, o gênero "contribuição" possuiria quatro espécies:

a) sociais para custeio da seguridade (art. 195);

b) sociais gerais (art. 149);
c) Cides (art. 149);
d) corporativas (art. 149).

Independentemente do acerto ou erro de cada uma das classificações acima mencionadas, é possível constatar que o sistema tributário nacional atualmente vigente não prevê somente as três contribuições indicadas no art. 149 da Constituição Federal.

De fato, qualquer esforço classificatório deve levar em considerações outras contribuições além das sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

3.6.8 Todas as contribuições na Constituição de 1988

Fazendo uma busca criteriosa pelo Texto Constitucional de 1988, o estudioso encontrará a nomenclatura "contribuição" utilizada para fazer referência às seguintes exações, exatamente na ordem em que ocorrem na sequência de dispositivos:

1) **contribuição confederativa** (art. 8º, IV): sem natureza tributária, é uma exigência instituída pela assembleia geral das categorias profissionais, recolhida junto a empregados e empregadores filiados a instituições de classe, de pagamento facultativo, voltada ao custeio do sistema sindical geral;

2) **contribuição de melhoria** (art. 145, III): espécie tributária autônoma, vinculada à realização de uma obra pública que valorize imóvel do contribuinte;

3) **contribuições sociais** (art. 149 c/c art. 195): são tributos federais arrecadados para custear a Seguridade Social[STJ] (Previdência, Assistência e Saúde);

STJ: "DIREITO TRIBUTÁRIO E PREVIDENCIÁRIO. ISENÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE DESPESAS COM MEDICAMENTOS PAGOS DIRETAMENTE PELO EMPREGADOR. Não incide contribuição social sobre o valor dos medicamentos adquiridos pelo empregado e pagos pelo empregador ao estabelecimento comercial de forma direta, mesmo que o montante não conste na folha de pagamento". 2ª T., REsp 1.430.043-PR, rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 25-2-2014.

STJ: "DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL AO FUNRURAL. A despeito dos arts. 1º da Lei n. 8.540/1992, 1º da Lei n. 9.528/1997 e 1º da Lei n. 10.256/2001, desde a vigência da Lei n. 8.212/1991, não é possível exigir a contribuição social ao FUNRURAL, a cargo do empregador rural pessoa física, incidente sobre o valor comercial dos produtos rurais. A contribuição social incidente sobre a produção rural foi extinta pela Lei n. 8.213/1991 para os produtores rurais empregadores pessoas físicas, que passaram a recolher contribuições sobre a folha de salários de seus empregados. Todavia, a referida contribuição foi

mantida para os segurados especiais (produtores rurais em regime de economia familiar)". 1ª T., REsp 1.070.441-SC, rel. Min. Sérgio Kukina, j. 2-9-2014.

4) **contribuições de intervenção no domínio econômico – Cides** (art. 149): cobradas pela União como mecanismo de polícia sobre setores econômicos relevantes;

5) **contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas** (art. 149) instituídas pela União, mas cuja arrecadação é delegada a entidades de classe para custeio de suas atividades finalísticas;

6) **contribuição para custeio de regime previdenciário próprio** (art. 149, § 1º): cobradas pelos Estados, Distrito Federal e Municípios junto a seus servidores estatutários para manutenção de autarquias previdenciárias especializadas em sistema especial de previdência;

7) **contribuição de iluminação pública – CIP ou Cosip** (art. 149-A): arrecadada pelos Municípios e Distrito Federal para custeio do serviço de iluminação pública, facultada a cobrança na fatura da energia residencial;

Consulplan: A prova de Cartório/MG de 2015 considerou CORRETA a assertiva: "Os Municípios e o Distrito Federal não podem instituir taxa para remunerar o serviço de iluminação pública".

8) **contribuição social do salário-educação** (art. 212, § 5º): devida pelas empresas como fonte adicional de financiamento da educação básica pública[STF];

STF: "Nos termos da Súmula 732/STF, é constitucional a cobrança da contribuição do salário--educação, seja sob a Carta de 1969, seja sob a Constituição Federal de 1988, e no regime da Lei n. 9.424/1996. A cobrança da exação, nos termos do Decreto-lei n. 1.422/1975 e dos Decretos 76.923/1975 e 87.043/1982 é compatível com as Constituições de 1969 e 1988. Repercussão geral da matéria reconhecida e jurisprudência reafirmada, para dar provimento ao recurso extraordinário da União". Repercussão Geral em RE n. 660.933-SP. rel. Min. Joaquim Barbosa.

9) **contribuição geral para os serviços sociais** (art. 240): recolhida compulsoriamente junto aos empregadores, sobre a folha de salários, destinada às entidades privadas de serviço social e formação profissional vinculadas ao sistema sindical, como Sesc, Sebrae e Senac[STJ-STF].

STJ: "CONTRIBUIÇÃO AO SESC E SENAC. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS EDUCACIONAIS. INCIDÊNCIA. A Seção, ao apreciar o REsp submetido ao regime do art. 543-C do CPC e Res. n. 8/2008-STJ, entendeu que as empresas prestadoras de serviços educacionais, embora integrem a Confederação Nacional de Educação e Cultura, estão sujeitas às contribuições destinadas ao SESC e Senac. A lógica em que assentados os precedentes é que os empregados das empresas prestadoras de

serviços não podem ser excluídos dos benefícios sociais das entidades em questão quando inexistente entidade específica a amparar a categoria profissional a que pertencem. Assim, na ausência daquelas, há que fazer o enquadramento correspondente à Confederação Nacional do Comércio, ainda que submetida a atividade respectiva a outra confederação, incidindo as contribuições ao SESC e Senac, que se encarregarão de fornecer os benefícios sociais correspondentes". REsp 1.255.433-SE, rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 23-5-2012.

STF: "2. Tributário. 3. Contribuição para o SEBRAE. Desnecessidade de lei complementar. 4. Contribuição para o SEBRAE. Tributo destinado a viabilizar a promoção do desenvolvimento das micro e pequenas empresas. Natureza jurídica: contribuição de intervenção no domínio econômico. 5. Desnecessidade de instituição por lei complementar. Inexistência de vício formal na instituição da contribuição para o SEBRAE mediante lei ordinária. 6. Intervenção no domínio econômico. É válida a cobrança do tributo independentemente de contraprestação direta em favor do contribuinte". RE n. 635.682-RJ. rel. Min. Gilmar Mendes.

3.6.9 Natureza parafiscal

A doutrina tradicional costumava identificar uma natureza parafiscal inerente a todas as contribuições especiais. Isso porque, até o ano de 2007, a quase totalidade das contribuições era arrecadada por entidades que recebiam delegação legal de tal atribuição por meio da chamada parafiscalidade (art. 7º do Código Tributário Nacional). Por isso, eram comumente denominadas "contribuições parafiscais".

Porém, como dito nos itens anteriores, com o advento da Lei n. 11.457/2007 foi instituída a "Super Receita", órgão federal que acumulou a atribuição de arrecadar os tributos da União, praticamente eliminando os casos de parafiscalidade envolvendo contribuições.

Atualmente, permanecem genuinamente parafiscais somente as contribuições de interesse das categorias profissionais (art. 149 da CF) e as contribuições para custeio dos serviços sociais[STJ] (art. 240 da CF).

STJ: "DIREITO TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO TRIBUTÁRIA DO SENAI REFERENTE À IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS E SERVIÇOS. O Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI) goza de isenção do imposto de importação, da contribuição ao PIS-importação e da COFINS-importação independentemente de a entidade ser classificada como beneficente de assistência social ou de seus dirigentes serem remunerados. Isso porque a isenção decorre diretamente dos arts. 12 e 13 da Lei n. 2.613/1955". 2ª Turma, REsp 1.430.257-CE, rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 18-2-2014.

3.6.10 Bitributação e *bis in idem*

As contribuições são tributos vocacionados para a bitributação, ou seja, inexiste vedação à sua cobrança incidindo sobre base de cálculo e/ou fato gerador já utilizados para a arrecadação de tributos já existentes.

COPEVE/UFAL: A prova de Advogado da Casal considerou ERRADA a assertiva: “As contribuições não podem ter base de cálculo própria de impostos”.

Quando as exigências simultâneas emanam da **mesma entidade tributante** tem-se o fenômeno do ***bis in idem***. Já no caso dos tributos incidentes sobre a mesma base de cálculo e/ou fato gerador decorrerem de **entidades tributantes diferentes** trata-se da denominada **bitributação.**

Por ausência de impedimento constitucional, contribuições podem bitributar e incidir em *bis in idem*, admitindo multitributação.

3.6.11 Criação de novas fontes de custeio da seguridade

Por força do art. 195, § 4º, da CF, a **criação de novas fontes de custeio da seguridade** deve obedecer os **seguintes condicionamentos**:

a) competência exclusiva da União;

b) necessidade de lei complementar;

c) vedação de edição de medida provisória para tal finalidade;

d) o tributo deve ser não cumulativo;

e) não pode ter fato gerador ou base de cálculo já utilizados para arrecadação **de outra contribuição já existente.**

3.6.12 Tributação sobre importações e nas exportações

Quanto à incidência das contribuições especiais nas importações e exportações, tais tributos seguem a mesma regra geral adotada pelo Texto de 1988 para os demais tributos: desonerar as exportações e superonerar as importações.

Trata-se de uma lógica pensada como um mecanismo de proteção da indústria brasileira. Como as exportações são excelentes para a indústria nacional, pois aumentam as vendas e a clientela, foram desoneradas de modo a recolher somente imposto de exportação. Já as importações são ruins para a indústria nacional pois trazem de fora produtos estrangeiros para competir com o

equivalente nacional, razão pela qual diversos tributos incidem sobre as importações.

É nesse sentido que devem ser compreendidas as normas contidas nos incisos I e II do § 2º do art. 149 da Constituição Federal:

"§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo:

I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II – incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços".

Vamos memorizar a regra utilizando o quadro abaixo. Caro leitor, para registrar bem a lógica geral sobre a tributação sobre importações e exportações memorize esta frase:

"Quando **importo** um produto **pago tudo** que é tributo; mas na **exportação só incide o IE**".

Cespe: A prova de Procurador do TCE/ES 2009 considerou ERRADA a assertiva: "Sobre as receitas decorrentes de exportação incide a contribuição social, mas não incide a contribuição de intervenção no domínio econômico".

[1] *Curso de Direito Tributário*, p. 67.
[2] *Hipótese de Incidência*, p. 128.
[3] Eduardo Sabbag, *Manual de Direito Tributário*, p. 354.
[4] *Curso de Direito Tributário*, p. 76.
[5] Ricardo Alexandre, *Direito Tributário Esquematizado*, p. 45.
[6] Eduardo Sabbag, *Manual de Direito Tributário*, p. 359.
[7] Leandro Paulsen, *Direito Tributário*, p. 422.
[8] Leandro Paulsen, *Direito Tributário*, p. 328. O referido entendimento foi defendido pelo STF a propósito da criação do IPMF (Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira) realizada por força de emenda constitucional.
[9] Leandro Paulsen, *Direito Tributário*, p. 330.
[10] Eduardo Sabbag, *Manual de Direito Tributário*, p. 382.
[11] Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, p. 434.
[12] Eduardo Sabbag, *Manual de Direito Tributário*, p. 367.
[13] Ricardo Alexandre, *Direito Tributário Esquematizado*, p. 49.
[14] Alexandre Mazza, *Manual de Direito Administrativo*, p. 664.
[15] Alexandre Mazza, *Manual de Direito Administrativo*, p. 295.
[16] Geraldo Ataliba, *Hipótese de Incidência Tributária*, passim.
[17] Alexandre Mazza, *Manual de Direito Administrativo*, p. 633.
[18] Ricardo Alexandre, *Direito Tributário Esquematizado*, p. 65.

[19] Ricardo Alexandre, *Direito Tributário Esquematizado*, p. 67.
[20] Ricardo Alexandre, *Direito Tributário Esquematizado*, p. 67.

3.7 QUADRO SINÓTICO

CLASSIFICAÇÕES DOS TRIBUTOS

Diversos critérios são apresentados pela doutrina especializada com o objetivo de classificar os tributos brasileiros.

QUANTO À FUNÇÃO	
a) tributos fiscais:	cobrados com finalidade meramente arrecadatória, para prover os cofres públicos de recursos aptos a custear o aparelho estatal. Exemplo: Imposto de Renda;
b) tributos extrafiscais:	instituídos pelo Estado com objetivos predominantemente sociais ou políticos, e não com a simples finalidade de obter recursos financeiros. Tais tributos atuam **estimulando ou desestimulando comportamentos do contribuinte**;
c) tributos parafiscais:	arrecadados por pessoa diversa daquela que detém a competência constitucional para sua criação. Exemplos: contribuições sindicais e anuidades dos conselhos de classe.

QUANTO À COMPETÊNCIA	
a) tributos federais:	aqueles que competem à União Federal. O rol dos impostos federais consta do art. 153 da Constituição Federal. São federais também os impostos residuais (art. 154, I, CF) e os extraordinários de guerra (art. 154, II, da CF), além dos empréstimos compulsórios (art. 148 da CF) e da maioria das contribuições especiais (arts. 149 e 195 da CF).
b) tributos estaduais:	de competência dos Estados-membros. Os impostos estaduais estão elencados no art. 155 da CF. Os Estados-membros podem cobrar taxas e contribuições de melhoria, quando a atuação ensejadora da arrecadação for de sua competência. Além disso, são competentes ainda para cobrança de contribuição previdenciária de seus servidores visando ao financiamento de regime previdenciário próprio (art. 149, § 1º, da CF).
c) tributos distritais:	de competência do Distrito Federal. O Distrito Federal é competente para instituir os tributos estaduais e os municipais (art. 147 c/c art. 155 da CF).
d) tributos municipais:	de competência dos Municípios (art. 156 da CF). Os Municípios instituem também taxas e contribuições de melhoria, além das contribuições de iluminação pública e de seus servidores para custeio de previdência própria (arts. 149-A e 149, § 1º, da CF, respectivamente).

QUANTO À VINCULAÇÃO	
a) tributos vinculados, bilaterais ou sinalagmáticos:	aqueles que pressupõem uma atividade estatal a ser por eles remunerada. É o caso das taxas e contribuição de melhoria;
b) tributos desvinculados, unilaterais ou "sem causa":	independem de uma atividade estatal relativa ao contribuinte. Exemplo: impostos.

QUANTO AO IMPACTO FINANCEIRO	
a) tributos diretos:	são pagos pela mesma pessoa que sofre o impacto financeiro do pagamento. Exemplo: imposto de renda;
b) tributos indiretos:	são pagos por uma pessoa (contribuinte de direito) mas seu valor é embutido no custo do produto de modo a repercutir financeiramente no patrimônio de um terceiro (contribuinte de fato).

QUANTO AO OBJETO	
a) tributos reais ou objetivos:	incidem sobre fatos ou coisas. Exemplos: IPTU e ITR;
b) tributos pessoais ou subjetivos:	incidem sobre realidades que levam em conta certas qualidades do sujeito passivo. Exemplo: Imposto de Renda.

QUANTO AO TIPO DE INCIDÊNCIA	
a) tributos monofásicos:	incidem uma única vez sobre determinado item. Exemplo: Imposto de Importação;
b) tributos plurifásicos ou multifásicos:	incidem várias vezes sobre o mesmo item. É a chamada tributação "em cascata" ou "em cadeia". Exemplos: ICMS e IPI.

QUANTO À CUMULATIVIDADE	
a) tributos cumulativos:	incidem sucessivamente sobre determinado item sem que haja um sistema de redução do efeito cascata;
b) tributos não cumulativos:	operam por meio de incidência sucessiva mas com utilização de um sistema de compensação para mitigar o efeito cascata.

QUANTO À NATUREZA ECONÔMICA	
a) tributos incidentes sobre comércio exterior:	(arts. 19 a 28 do CTN). Exemplos: Imposto de Importação e Imposto de Exportação;
b) tributos incidentes sobre patrimônio e renda:	(arts. 29 a 45 do CTN). Exemplos: IPTU, ITBI e IR;
c) tributos incidentes sobre produção e circulação:	(arts. 46 a 73 do CTN). Exemplos: IPI, ICMS, IOF e ISS;
d) tributos incidentes sobre circunstâncias especiais:	(arts. 74 a 76 do CTN). Exemplo: Imposto Extraordinário de Guerra.

QUANTO À SELETIVIDADE	
a) tributos seletivos:	têm sua força econômica graduada conforme a relevância social do produto ou do serviço. Exemplos: IPI (art. 153, § 3º, I, da CF) e ICMS (art. 155, § 2º, III, da CF);
b) tributos não seletivos:	cobrados sem levar em consideração a importância social do objeto tributado. Exemplo: ITBI.

QUANTO À PROGRESSIVIDADE	
a) tributos progressivos:	têm alíquotas graduadas conforme a capacidade econômica do contribuinte. A Constituição Federal de 1988 admite utilização de alíquotas progressivas somente em três impostos: IR, ITR e IPTU;
b) tributos não progressivos:	cobrados de modo uniforme em relação a todos os contribuintes, sem levar em consideração a capacidade econômica de cada um. Exemplos: ICMS e IPVA.

QUANTO À NATUREZA JURÍDICA (ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS)	
O tema divide os especialistas há décadas, podendo ser identificadas quatro teorias principais: a) bipartite; b) tripartite; c) quadripartite; d) quinquipartite.	
Teoria bipartite	Defendida por **Geraldo Ataliba** (*Hipótese de Incidência*, p. 128), a teoria bipartite ou dualista defende a divisão dos tributos em: a) **vinculados** a uma atuação estatal, como as taxas e contribuições de melhoria; b) **desvinculados** de uma atividade do Estado, como os impostos. Segundo os defensores dessa concepção, empréstimos compulsórios e contribuições especiais não seriam tipos autônomos de tributos, mas categorias que sempre poderiam ser reconduzidas às espécies básicas, sendo impostos ou taxas.
Teoria tripartite	A teoria tripartite considera a existência de três espécies tributárias: a) impostos; b) taxas; c) contribuições de melhoria. Trata-se da concepção **adotada pelo Código Tributário Nacional** e aceita pela doutrina tradicional. Embora cientificamente seja a **corrente mais coerente à luz do ordenamento jurídico** pátrio, a teoria tripartite **é minoritária** na doutrina, na jurisprudência e nos concursos públicos, especialmente pelo fato de a Constituição de 1988 haver conferido um tratamento normativo autônomo para outros dois tipos de tributos: empréstimos compulsórios (art. 148) e contribuições especiais (arts. 149 e 195).
Teoria quadripartite	A teoria quadripartite advoga a existência de quatro espécies tributárias: a) impostos; b) taxas; c) contribuições; e d) empréstimos compulsórios. Quem defende tal ponto de vista reúne na mesma categoria as contribuições de melhoria (art. 145, III, da CF) e as contribuições especiais (art. 149 da CF).
Teoria quinquipartite	A teoria **amplamente majoritária** na doutrina, jurisprudência e concursos públicos é a que identifica cinco espécies de tributos na atual ordem jurídica brasileira: a) impostos; b) taxas; c) contribuições de melhoria; d) empréstimos compulsórios; e) contribuições especiais. Também conhecida como **corrente quinária**, a teoria que defende a existência de cinco espécies tributárias encontra **respaldo no Texto Constitucional de 1988**.

IMPOSTOS

Espécie tributária mais importante na ordem jurídica brasileira, os impostos são **tributos desvinculados** de uma atividade estatal relativa ao contribuinte.

Ao contrário das taxas e contribuições de melhoria, que remuneram atuações do Estado, os impostos **não têm caráter retributivo, e sim contributiva** (Ricardo Alexandre, *Direito Tributário Esquematizado*, p. 45), sendo utilizados para obter recursos voltados ao custeio de serviços públicos *uti universi* e outras despesas estatais gerais. Mas o fato de a prestação dos serviços indivisíveis ser custeada indiretamente pelas receitas provenientes de impostos não significa que eles, sendo tributos desvinculados, possam ser cobrados para remunerar diretamente serviços públicos indivisíveis.

Competência para criar impostos	A competência para instituir impostos é atribuída em **caráter privativo** a cada uma das entidades federativas, segundo as regras dos arts. 153, 155 e 156 da Constituição Federal. A natureza privativa é marcada também pela **indelegabilidade**, impedindo que uma pessoa política transfira a qualquer outra entidade a competência para instituir impostos (art. 7º do Código Tributário

	Nacional).
Veículo normativo para criação de impostos	Como regra geral, os impostos são criados por **lei ordinária** da entidade federativa competente para sua instituição. No caso dos **impostos federais**, excetuados aqueles submetidos à reserva de lei complementar, admite-se também sua criação por meio de **medidas provisórias**. Porém, a exigência de impostos instituídos por esse veículo normativo somente será feita no exercício seguinte ao da conversão da MP em lei (art. 62, § 1º, da CF).

Princípio da capacidade contributiva	O art. 145, § 1º, da Constituição Federal vincula a cobrança de impostos ao cumprimento do princípio da capacidade contributiva. Trata-se de um **comando dirigido ao legislador** determinando que os impostos deverão ser cobrados de modo a subtrair progressivamente mais riqueza dos contribuintes segundo o potencial econômico de cada um. Em uma palavra: ricos devem pagar mais imposto do que pobres. O princípio da capacidade contributiva é um **desdobramento do princípio da isonomia** e, segundo entendimento majoritário, considera-se **aplicável somente a alguns impostos**.
Princípio da não afetação e "dupla desvinculação" dos impostos	O princípio da não afetação proíbe que o legislador vincule a receita de impostos a órgão, fundo ou despesa. Sua previsão consta expressamente no art. 167, IV, da Constituição Federal. Segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal, a regra da não afetação **decorre do princípio da tripartição de poderes**, pois cabe ao Poder Executivo, e não ao Legislativo, decidir discricionariamente onde devem ser aplicadas as receitas provenientes da arrecadação de impostos. **cinco exceções** ao princípio da não afetação, de modo que poderá haver vinculação da receita de impostos nas hipóteses taxativas a seguir indicadas: a) repartição de receitas, nos termos dos arts. 158 e 159 da CF; b) destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde; c) manutenção e desenvolvimento do ensino; d) atividades da administração tributária; e) prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita. De acordo com reiteradas decisões do STF, o princípio da não afetação **só se aplica aos impostos**, inexistindo qualquer restrição à vinculação legal da receita proveniente da arrecadação de taxas, empréstimos compulsórios e contribuições.
Impostos residuais	Trata-se da chamada **competência impositiva residual**, isto é, da competência para instituir impostos novos ainda não previstos entre os atualmente atribuídos pela Constituição às entidades federativas. Desse modo, a criação de novos impostos deve observar as seguintes regras: 1) instituição pela União; 2) por meio de lei complementar (sendo vedada edição de medida provisória com esse fim); 3) devem ser não cumulativos; 4) não podem bitributar (é vedado que tenham base de cálculo ou fato gerador de impostos já existentes).

Impostos extraordinários de guerra	Os impostos extraordinários de guerra (IEGs) podem ser criados **pela União**, por meio de **lei ordinária** (admitida sua instituição também por medida provisória), em caso de **guerra externa ou sua iminência**. Trata-se de tributo de emergência, razão pela qual a Constitucional **autoriza** sua cobrança, incidindo em **bitributação**, isto é, recaindo sobre base de cálculo ou fato gerador de imposto já existente (ainda que estadual ou municipal). os IEGs são **exceções às duas anterioridades** podendo ser cobrados no dia seguinte à publicação da lei que os haja instituído.

SIMULTANEIDADE ENTRE IEG E EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO

O Texto Constitucional prevê dois instrumentos tributários distintos para captação de recursos pela União na hipótese de guerra externa ou sua iminência. Além do imposto extraordinário (art. 154, II), é autorizada também a cobrança de empréstimo compulsório.
É o que prescreve o art. 148, I.

IMPOSTOS RESIDUAIS VS. IEGs

	IMPOSTO RESIDUAL	IEG
Base constitucional	art. 154, I	art. 154, II
Circunstância	não tem	guerra externa ou sua iminência

legitimadora		
Competência	União	União
Veículo normativo	lei complementar	lei ordinária ou medida provisória
Bitributação	não pode bitributar	pode bitributar
Repartição de receitas	20% para Estados e Distrito Federal	não tem
Cumulatividade	deve ser não cumulativo	pode ser cumulativo ou não cumulativo
Aplicação dos recursos	livre, observado o repasse dos 20% a Estados e DF	vinculada à circunstância que ensejou sua criação
Natureza	tende a ser permanente	arrecadação temporária

Base de cálculo dos impostos	Base de cálculo é a grandeza econômica sobre a qual o tributo incide. Ao contrário das taxas, cuja base de cálculo necessariamente deve conter o custo da atividade a ser por elas remunerada, nos impostos **a base de cálculo** escolhida pelo legislador **deverá sempre ser um valor** (e não um custo) desvinculado de qualquer atividade estatal relativa ao contribuinte.
Alíquota dos impostos	Alíquota é o percentual da base de cálculo devido pelo contribuinte. Como regra, os impostos têm alíquota fixa.
Quadro competencial dos impostos brasileiros	

UNIÃO	ESTADOS	MUNICÍPIOS	DISTRITO FEDERAL
II	IPVA	IPTU	IPVA
IE	ICMS	ISS	ICMS
IOF	ITCMD	ITBI	ITCMD
IPI			IPTU
IR			ISS
ITR			ITBI
IGF			
IEG			
Impostos residuais			

TAXAS

As taxas são **tributos vinculados** cobrados com o objetivo de **remunerar atividades estatais específicas relativas ao contribuinte**.
Sua instituição atende ao princípio financeiro segundo o qual, sempre que possível, o custeio de uma atividade estatal específica deve recair sobre seu beneficiário direto.
Por essa razão, a doutrina refere-se às taxas como tributos bilaterais, contraprestacionais, causais, retributivos, remuneratórios ou sinalagmáticos.
Nos termos dos arts. 145, II, da Constituição Federal, e 77 do Código Tributário Nacional, são duas as atividades estatais que podem figurar na hipótese de incidência das taxas:
a) a prestação de serviços públicos específicos e divisíveis;
b) o exercício efetivo do poder de polícia.

Competência para instituir taxas	A competência para criar a taxa cabe à mesma entidade federativa que exerceu a atividade ensejadora de sua arrecadação. A competência para instituir taxas é **comum a todas as entidades federativas** (arts. 145, II, da CF e 77 do CTN).
Veículo normativo para criação de taxas	As taxas são criadas e disciplinadas sempre por meio de **lei ordinária** editada pela entidade federativa competente para sua instituição. Em âmbito federal, admite-se também a criação de taxa via **medida provisória**, na medida que as MPs têm a mesma potencialidade jurídica das leis ordinárias.
Base de cálculo das taxas	Base de cálculo é a grandeza econômica sobre a qual o tributo incide. Enquanto a base de cálculo dos impostos é um valor (valor venal do imóvel, valor da mercadoria etc.), a base de cálculo da taxa é o custo da atividade estatal a ser remunerada pela cobrança do tributo. Reforçando tal entendimento, o art. 145, § 1º, da CF enuncia que “as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos”. E, semelhantemente, o art. 77, parágrafo único, do Código Tributário prescreve que “a taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital da empresa”.

SÚMULA VINCULANTE N. 29
O Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento no sentido de que a base de cálculo das taxas pode ter elementos que integram a base de cálculo dos impostos, desde que não haja uma identidade absoluta.

Espécies de taxas	O art. 145, II, da Constituição Federal faz referência expressa a duas espécies de taxas: a) de serviço público; b) de polícia.

Tal dispositivo deve ser interpretado como uma vedação à instituição de taxas remuneratórias de outras atividades estatais, como:
a) obras públicas;
b) uso de bens públicos;
c) fomento;
d) intervenção no domínio econômico;
e) intervenção na propriedade privada;
f) intervenção no domínio social;
g) atividades desvinculadas;
h) serviços públicos gerais *uti universi*;
i) socorro a calamidade pública;
j) captação de recursos para fazer frente a guerra externa.

Taxas de serviço	Taxas de serviço são cobradas quando o Estado presta ao contribuinte, ou disponibiliza, um serviço público específico e divisível *uti singuli*. Serviços públicos são **específicos** quando **possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção,** de utilidade, ou de necessidades públicas (art. 79, II, do CTN). Consideram-se divisíveis quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários (art. 79, III, do CTN). Atualmente, por serem serviços públicos prestados indiretamente pelo Estado, **não são remunerados por meio de taxa** (mas por tarifa): 1) telefonia fixa; 2) telefonia celular (na verdade, trata-se de atividade econômica); 3) serviço postal; 4) fornecimento de energia elétrica; 5) transporte aérea de passageiros.
Taxas de polícia	As taxas de polícia são cobradas para remunerar o **exercício efetivo do poder de polícia** pelo Estado. De acordo com o art. 78 do CTN: "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". Em síntese, o poder de polícia desdobra-se num trinômio consistente nas atividades administrativas de **LIMITAR, FISCALIZAR e SANCIONAR** particulares em favor do interesse público. Convém destacar uma importante diferença entre serviço público e poder de polícia. Enquanto serviço público é uma atividade ampliativa (utilidades e comodidades oferecidas ao usuário), **o poder de polícia tem sempre natureza de atuação restritiva da esfera de interesses do particular**.

Ordem de imputação ao pagamento	Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público envolvendo taxas e outros tributos, se o devedor fizer um pagamento parcial considera-se a dívida quitada na seguinte ordem: **primeiramente contribuições de melhoria, depois taxas e por fim os impostos** (art. 163, II, do CTN).
Lançamento das taxas	Quanto à modalidade de lançamento, as taxas **são lançadas de ofício**, isto é, diretamente pela autoridade administrativa sem qualquer participação do contribuinte (art. 149 do CTN).
Afetação da receita das taxas	A receita proveniente da arrecadação das taxas deve ser destinada ao custeio da atividade estatal que ensejou sua cobrança. Por tal razão, é **inconstitucional qualquer forma de destinação de tais receitas a entidades privadas**.

Contribuições de melhoria são **tributos vinculados** de **competência comum** entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, cobrados quando a **realização de uma OBRA PÚBLICA** causa **ACRÉSCIMO NO VALOR DO IMÓVEL** localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente pela obra (art. 1º do Decreto-lei n. 195/67).
O elemento finalístico dessa espécie tributária é a **absorção da "mais-valia"** que a obra pública produz no patrimônio imobiliário do contribuinte. Além disso, em nome da **proibição do enriquecimento sem causa** não seria justo o proprietário beneficiar-se de um aumento patrimonial provocado por terceiros (Poder Público executor da obra).

Obras públicas autorizadoras da cobrança	A contribuição de melhoria, no caso de **valorização de imóveis de propriedade privada,** pode ser cobrada em virtude das seguintes obras (art. 2º do Decreto-lei n. 195/67): I – abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas; II – construção e ampliação de parques, campos de desportos, pontes, túneis e viadutos; III – construção ou ampliação de sistemas de trânsito rápido inclusive todas as obras e edificações necessárias ao funcionamento do sistema; IV – serviços e obras de abastecimento de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes e comunicações em geral ou de suprimento de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade pública;

CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA		V – proteção contra secas, inundações, erosão, ressacas, e de saneamento de drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos d'água e irrigação; VI – construção de estradas de ferro e construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem; VII – construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos; VIII – aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriações em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico. O rol acima transcrito tem **natureza taxativa** para o âmbito da União. Quanto às demais esferas federativas, trata-se de listagem meramente exemplificativa na medida em que um diploma normativo com natureza federal não tem força jurídica para vincular Estados, Distrito Federal e Municípios.
	Veículo normativo instituidor da contribuição de melhoria	Contribuições de melhoria são criadas e disciplinadas por **lei ordinária** da entidade federativa executora da obra pública. Em âmbito federal, nada impede também a edição de **medida provisória** com o mesmo objetivo.
	Obra pública *vs*. serviço público	Taxas e contribuições de melhoria são tributos vinculados cuja principal diferença consiste na atividade estatal ensejadora da cobrança. Enquanto as taxas são cobradas para retribuir a prestação de serviços públicos e o exercício do poder de polícia, as contribuições de melhoria surgem para remunerar a realização de obra pública. Para o Direito Administrativo a diferença entre obra e serviço deve ser feita com base no **critério da preponderância**. Se em determinada atuação **prepondera o resultado final sobre a atividade** trata-se de uma **obra pública**. É o caso do asfaltamento de rua (pavimentação), verdadeira obra pública ensejadora, se valorizar imóvel particular, da cobrança de contribuição de melhoria (art. 2º, I, do Decreto-lei n. 195/67). Porém, havendo **predominância da atividade sobre o resultado final** a atuação da Administração tem natureza jurídica de **serviço público** autorizando a cobrança de taxa.
	Contribuição de custeio vs. contribuição decorrente de obra	O regime jurídico da contribuição de melhoria decorre atualmente de três diplomas normativos principais: a Constituição Federal (art. 145, III), o Código Tributário Nacional (arts. 81 e 82) e o Decreto-lei n. 195/67. A contribuição para custeio de obra pública não foi recepcionada pelo art. 145, III, da Constituição Federal de 1988.
	Conceito de obra "pública"	Para ser legítima a cobrança da contribuição de melhoria é necessário que a obra seja pública, isto é, **realizada pelo Poder Público** ou por **particulares em nome do Estado**. O importante é que o produto final da execução termine incorporado ao domínio público.
	E se a obra desvalorizar o imóvel?	Constata-se, inicialmente, que não existe nenhuma solução de Direito Tributário para resguardar os direitos do contribuinte prejudicado pela desvalorização imobiliária decorrente da execução de obra pública. Porém, o Direito Administrativo admite a propositura de **ação indenizatória** fundamentada na prática de ato lícito contra o Poder Público responsável pela obra (art. 37, § 6º, da CF).
	Obras realizadas em consórcio	Na hipótese de obra pública realizada em consórcio por mais de uma entidade federativa, havendo valorização imobiliária dela decorrente, a contribuição de melhoria deve ser **rateada entre as entidades consorciadas na proporção dos respectivos percentuais de investimento**.
	Devido processo legal para a cobrança	O Decreto-lei n. 195/67 define o devido processo legal para cobrança da contribuição de melhoria. O rito arrecadatório deve ser **fixado na lei relativa à contribuição de melhoria** (art. 82 do CTN) e obedecer a sequência abaixo: **1) publicação de edital** contendo os seguintes elementos (art. 5º do Decreto-lei n. 195/67 c/c art. 82 do CTN); **2) impugnação do edital** pelos proprietários dos imóveis situados nas zonas beneficiadas pela obra dentro do prazo de 30 dias (art. 6º); **3) regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação acima referida, sem prejuízo da sua apreciação judicial (art. 82, III, do CTN);** **4) publicação do demonstrativo de custos da obra**, incluindo despesas de estudos, projetos, fiscalização, desapropriações, administração, execução e financiamento, inclusive prêmios de reembolso e outras de praxe em financiamento ou empréstimos (art. 4º do Decreto-lei n. 195/67); **5) lançamento de ofício** referente aos imóveis beneficiados, após executada a obra de melhoramento na sua totalidade ou em parte (art. 9º do Decreto-lei n. 195/67); **6) escrituração, em registro próprio, do débito** referente à contribuição de melhoria relativa a cada imóvel pelo órgão encarregado do lançamento (art. 10 do Decreto-lei n. 195/67); **7) notificação do proprietário**, diretamente ou por edital (art. 10 do Decreto-lei n. 195/67);

	8) abertura de prazo não inferior a 30 dias para o proprietário reclamar (art. 10, parágrafo único, do Decreto-lei n. 195/67);
	9) pagamento de forma que a parcela anual não exceda a três por cento do maior valor fiscal do seu imóvel, atualizado à época da cobrança (art. 12 do Decreto-lei n. 195/67).
Parafiscalidade nas contribuições de melhoria	Parafiscalidade é a delegação por meio de lei da capacidade de cobrar tributos (art. 7º do CTN). O art. 12, § 6º, do Decreto-lei n. 195/67 autoriza a União a delegar, **mediante convênio**, aos Estados e Municípios, ou ao Distrito Federal, o lançamento e a arrecadação de contribuição de melhoria devida por obra pública federal, fixando a percentagem na receita, que caberá ao Estado ou Município que arrecadar o tributo. Além disso, nas obras federais quando o montante previsto na arrecadação da contribuição de melhoria não compensar o lançamento pela União, ou por seus órgãos, o lançamento poderá ser delegado aos municípios interessados e neste caso: a) caberão aos Municípios o lançamento, arrecadação e as receitas apuradas; b) o órgão federal delegante se limitará a fixar os índices e critérios para o lançamento (art. 12, § 7º, do Decreto-lei n. 195/67).

	Embora tais dispositivos prevejam somente parafiscalidade envolvendo obra federal, nada impede que as demais entidades federativas também realizem delegação, por lei específica, da capacidade de cobrar contribuição de melhoria umas às outras, inclusive em favor da própria União.
Ônus de conservação das obras públicas	Como regra geral, o ônus de conservar a obra pública incumbe à entidade federativa que a realizou. Porém, nos termos do art. 14 do Decreto-lei n. 195/67, tal regra possui importante exceção: no caso de obra executada pela União, situada em área urbana de um único município, se a União tiver delegado por convênio ao município a capacidade de cobrar a respectiva contribuição de melhoria, **a conservação, operação, manutenção da obra constituem encargos do município em que estiver situada**.
Abatimento no Imposto de Renda	Para fins de recolhimento do Imposto de Renda, devido sobre a valorização imobiliária resultante de obra pública, deve ser deduzida a importância que o contribuinte tiver pago a título de contribuição de melhoria (art. 17 do Decreto-lei n. 195/67).
Preferência da dívida fiscal	De acordo com o disposto no art. 18 do Decreto-lei n. 195/67, a dívida fiscal originada da contribuição de melhoria tem preferência sobre outras dívidas fiscais relativas ao imóvel beneficiado.
Ordem de imputação ao pagamento	Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público envolvendo contribuição de melhoria e outros tributos, se o devedor fizer um pagamento parcial considera-se a dívida quitada na seguinte ordem: **primeiramente contribuições de melhoria, depois taxas e por fim os impostos** (art. 163, II, do CTN).
Modalidade de lançamento	Assim como ocorre com as taxas, as contribuições de melhoria também **são lançadas de ofício pela autoridade administrativa** sem qualquer participação do sujeito passivo (art. 149 do CTN).

Limite total	O valor exigido do sujeito passivo a título de contribuição de melhoria encontra dois limites estabelecidos pela legislação: a) limite total; b) limite individual. **limite total** ou **global**: é **a despesa realizada** (custo da obra), computando gastos com estudos, projetos, fiscalização, desapropriações, administração, execução e financiamento, inclusive prêmios de reembolso e outras de praxe em financiamento ou empréstimos e terá a sua expressão monetária atualizada na época do lançamento mediante aplicação de coeficientes de correção monetária (art. 4º do Decreto-lei n. 195/67). **Limite individual**: o limite individual está vinculado à **condição de cada imóvel isoladamente analisada. O art. 81 do Código Tributário Nacional define como limite individual o acréscimo de valor (mais-valia) que da obra resultar para cada imóvel beneficiado**.
Cálculo do valor final	O cálculo do valor final devido a título de contribuição de melhoria exige a **combinação entre os limites total e individual**. Assim, tomando como ponto de partida a despesa global realizada com a execução integral da obra (incluindo gastos com estudos, projetos, fiscalização, desapropriações, administração e financiamento), é preciso ratear esse montante total entre os proprietários de todos os imóveis localizados no entorno da obra, proporcionalmente à metragem do imóvel. Feito esse cálculo, passa-se à verificação se o rateio do custo global ultrapassa ou não, no caso de cada imóvel individualmente considerado, o acréscimo patrimonial resultante da obra. Se o montante do rateio não ultrapassar o *quantum* da valorização, a quantia devida pelo contribuinte será exatamente o valor rateado.
Contribuição de melhoria e desapropriação por zona	Para alguns autores (visão minoritária), o instituto da contribuição de melhoria atingiria o mesmo objetivo da desapropriação por zona, mas de um modo menos gravoso para o particular, razão pela qual a figura da desapropriação por zona teria sido revogada pela Constituição Federal de 1988.

Previstos no art. 148 da Constituição Federal, os empréstimos compulsórios são **tributos restituíveis** de **competência exclusiva da União**.

O **caráter restituível** é a nota fundamental de sua natureza jurídica e constitui o elemento que **confere identidade aos empréstimos compulsórios**, diferenciando-os das demais espécies tributárias.

EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS

Fundamentos normativos	A instituição de empréstimos compulsórios está disciplinada tanto na Constituição Federal, art. 148 da CF, quanto no Código Tributário, art. 15.
Competência	A competência para instituição dos empréstimos compulsórios é **exclusiva da União** (art. 148 da CF), sendo incabível sua criação, ainda que mediante delegação, pelos Estados, Distrito Federal ou Municípios.
Inaplicabilidade do art. 4º do CTN	O referido dispositivo identifica o fato gerador como elemento fundamental capaz de identificar a natureza jurídica das espécies tributárias. Porém, a regra vale somente para impostos, taxas e contribuições de melhoria, **não se aplicando aos empréstimos compulsórios e contribuições especiais**. Empréstimos compulsórios e contribuições especiais não se diferenciam dos demais tributos pelo fato gerador porque **podem ter fato gerador idêntico ao de outros tributos**, admitindo bitributação. Assim, dependendo do fato gerador escolhido pelo legislador, o empréstimo compulsório **pode ser vinculado ou desvinculado** a uma atividade estatal específica.
Veículo normativo	Os empréstimos compulsórios são criados e disciplinados por **lei complementar federal**, vedada sua disciplina por meio de leis ordinárias ou medidas provisórias (art. 64, § 1º, III, da CF).

Hipóteses constitucionais de instituição	O art. 148 da Constituição Federal de 1988 prevê três hipóteses autorizativas da instituição de empréstimos compulsórios: a) calamidade pública (inciso I); b) guerra externa ou sua iminência (inciso I); ou c) investimento público relevante (inciso II). Tais circunstâncias **não representam fato gerador dos empréstimos compulsórios**, mas as hipóteses constitucionais que autorizam sua instituição. O fato gerador dos empréstimos compulsórios não está definido na Constituição Federal, devendo ser fixado pela lei complementar de criação do tributo.

Calamidade pública	Trata-se de uma **situação emergencial transitória** provocada pela **ação humana** ou **evento da natureza** e cujo enfrentamento exija uma captação extraordinária de recursos pelo Poder Público junto à iniciativa privada. Embora a competência para instituição de empréstimos compulsórios seja exclusiva da União, a calamidade pública **não precisa ser de proporção nacional**, podendo ter seu alcance restrito ao âmbito territorial até mesmo de um único Município. **REGIME DE ANTERIORIDADE** No caso de calamidade pública, o empréstimo compulsório é de **cobrança imediata**, não se sujeitando nem à anterioridade anual, nem à nonagesimal (art. 150, § 1º, da CF).
Guerra externa ou sua iminência	A extrema gravidade de uma guerra internacional e a necessidade urgente de captar recursos para custeio de seus enormes gastos justificam a criação de um tributo especial previsto para tal finalidade. Para ser legítima a cobrança do empréstimo compulsório, **a guerra não precisa ter iniciado**, bastando haver indícios de que está prestes a começar (guerra iminente). **REGIME DE ANTERIORIDADE** No caso de calamidade pública, o empréstimo compulsório é de **cobrança imediata**, não se sujeitando nem à anterioridade anual, nem à nonagesimal (art. 150, § 1º, da CF).

COMPARAÇÃO ENTRE OS TRIBUTOS DE GUERRA

	IMPOSTO EXTRAORDINÁRIO	EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO
Fundamento	Art. 154, II, da CF	Arts. 148, I, da CF e 15 do CTN
Competência	União	idem
Motivo	Guerra externa ou iminência	idem
Veículo normativo	Lei ordinária	Lei complementar
Admite med. provisória?	Sim	Não
Deve ser restituído?	Não	Sim
Pode bitributar?	Sim	Sim

Regime de anterioridade	Cobrança imediata	Cobrança imediata
Supressão da cobrança	Deve ser suprimida gradativamente cessadas as causas de sua criação	Não existe regra similar

Investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional	Trata-se de **empreendimento estatal emergencial que favoreça todo o país** e cuja realização não possa ser feita com os recursos orçamentários ordinários. **REGIME DE ANTERIORIDADE** **Predomina amplamente a orientação** segundo a qual após a Emenda Constitucional n. 42/2003, o empréstimo compulsório de investimento público relevante **está submetido simultaneamente às anterioridade anual e nonagesimal** (art. 150, III, *b* e *c*, da CF).

A regra do art. 34, § 12, do ADCT	O art. 34, § 12, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias cria uma ressalva específica ao afirmar que "a urgência prevista no art. 148, II, não prejudica a cobrança do empréstimo compulsório instituído, em benefício das Centrais Elétricas Brasileiras S.A. (Eletrobrás), pela Lei n. 4.156, de 28 de novembro de 1962, com as alterações posteriores". É que o art. 4º da Lei n. 4.156/62 instituiu um empréstimo compulsório pago pelo consumidor de energia elétrica em favor da Eletrobrás, com valor resgatável em até 10 anos, mas o tributo não era revestido de qualquer caráter de urgência. Daí a preocupação do constituinte em proteger a cobrança de tal exação.
Fato gerador	O fato gerador do empréstimo compulsório será definido pela lei complementar que o instituir, **podendo ser um fato econômico qualquer**, ainda que já utilizado para cobrança de imposto, taxa ou contribuição, de melhoria ou especial, existente.
Base de cálculo	O ordenamento pátrio não estabelece qualquer exigência geral quanto à base de cálculo dos empréstimos compulsórios. Assim, a lei complementar que instituir o tributo poderá definir **uma base de cálculo qualquer**, mesmo que já utilizada para cobrança de outro tributo.
Natureza vinculada ou desvinculada	A Constituição Federal de 1988 não estabelece diretrizes sobre a natureza vinculada ou desvinculada dos empréstimos compulsórios. Isso porque **o legislador tem liberdade para decidir se o empréstimo compulsório será cobrado de forma vinculada ou não** a determinada atividade estatal.

Bitributação e *bis in idem*	**Nada impede a ocorrência de** *bis in idem* **ou bitributação na arrecadação de empréstimos compulsórios**, ou seja, podem ser cobrados sobre grandezas econômicas já utilizadas para incidência de outros tributos.
Cobrança simultânea com o Imposto Extraordinário de Guerra	Diante da hipótese de guerra externa ou sua iminência, **pode a União instituir simultaneamente empréstimo compulsório e imposto extraordinário** para fazer frente aos gastos com o embate internacional.
Proibição de desvio de finalidade	**A Constituição veda expressamente o desvio de finalidade** (tredestinação) **na aplicação do montante arrecadado**, ainda que em favor de outra destinação também de interesse público, por mais legítima que seja. Inexiste em matéria de empréstimo compulsório tredestinação lícita (inaplicável o art. 519 do Código Civil). Por tal razão, **a lei complementar de criação** dessa espécie tributária **sempre deve declarar para qual finalidade** a exação está sendo instituída.
Entrada provisória de receita	Do ponto de vista financeiro, os valores provenientes da arrecadação de empréstimos compulsórios são espécie de **entradas provisórias** (temporárias) na medida em que os recursos ingressam nos cofres públicos mas posteriormente precisam ser devolvidos aos contribuintes.
Empréstimos compulsórios disfarçados	A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal contempla grande variedade de decisões em que se considerou **inconstitucional a retenção forçada de valores pagos pelo contribuinte**, sob os mais diversos títulos, em desatenção a regras exigidas para criação de empréstimos compulsórios. São os chamados "falsos empréstimos compulsórios" ou "empréstimos compulsórios disfarçados".

Devolução do montante arrecadado	Os empréstimos compulsórios são tributos restituíveis. Assim, o valor arrecadado deve ser devolvido pela União aos contribuintes. Nesse sentido, o art. 15, parágrafo único, do CTN afirma que "a lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo **e as condições de seu resgate**". O certo é que, se o tributo é pago em dinheiro, obrigatoriamente o resgate do empréstimo compulsório deve ser em dinheiro, ou, segundo orientação do Supremo Tribunal Federal, **a restituição precisa ser efetuada na mesma espécie em que o tributo foi recolhido** (RE 175.385/CE). Porém, no caso de empréstimos compulsórios instituídos **antes da Constituição de 1988**, o STF admitiu resgate em ações (AGRRE 193798/PR).
Súmula n. 418 do STF	Na Súmula n. 418, publicada em 6-7-1964, o Supremo Tribunal Federal fixou o seguinte entendimento: "O empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita a exigência constitucional da prévia autorização orçamentária". **Entretanto, a referida súmula foi cancelada no julgamento do RE 111954.**

	Conceito	São **tributos finalísticos qualificados pela destinação**. Assim, o elemento que confere identidade às contribuições, diante dos demais tributos, é a finalidade para a qual são instituídas. Enquanto nas outras espécies tributárias a competência constitucional para criação é definida basicamente a partir do fato gerador, nas contribuições o Texto Maior estabelece **a base de cálculo** e a **finalidade** do tributo.

CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

A Constituição Federal de 1988 prevê a criação de diversas contribuições sempre definindo qual a finalidade de sua instituição:
1) **PARA** intervenção no domínio econômico (art. 149);
2) **PARA** custeio das categorias profissionais ou econômicas (art. 149);
3) **PARA** custeio do serviço de iluminação pública (art. 149-A);
4) **PARA** financiamento da Seguridade Social (art. 195);
5) **PARA** custeio de entidades privadas de serviço social e formação profissional (art. 240);
6) **PARA** custeio da educação básica pública (art. 212, § 5º, da CF).

Fundamento normativo	A Constituição Federal de 1988 disciplina a criação e o regime das contribuições especiais em três dispositivos principais: **Art. 149** **Art. 149-A** **Art. 195**
Competência	O art. 149 da Constituição Federal afirma textualmente que a competência para instituir contribuições cabe **"exclusivamente"** à União. **Em respeito à dicção constitucional, a POSIÇÃO MAIS SEGURA** e majoritária é a que aponta a natureza da competência para instituir contribuições como **EXCLUSIVA DA UNIÃO, COM EXCEÇÕES**.
Contribuição para custeio de regime previdenciário próprio	O art. 149, § 1º, da CF autoriza **Estados**, **Distrito Federal e Municípios** a instituir **contribuição cobrada de seus servidores para custeio em benefício destes de regime previdenciário próprio**, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. O referido dispositivo cria um privilégio em favor de **servidores públicos estatutários titulares de cargos efetivos** estaduais, distritais e municipais, mediante um sistema previdenciário especial, de caráter contributivo e solidário (art. 40 da CF), que os subtrai do regime geral da Previdência Social.
Contribuição para iluminação pública	Declarada inconstitucional pelo STF, a antiga taxa de iluminação pública foi escandalosamente transformada em contribuição e constitucionalizada por força da EC 39/2002 (Súmula n. 670 do STF: "O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa"). No mesmo sentido, a Súmula Vinculante n. 41 do STF: "O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa".
Veículo normativo introdutor	Como regra geral, as contribuições especiais são criadas e disciplinadas por meio de **lei ordinária** promulgada pela entidade federativa competente para sua instituição. Nada impede, assim, pelo menos em âmbito federal, utilização de **medida provisória** para a mesma finalidade.
EXCEÇÃO	
Nos termos do art. 195, § 4º, da CF, a criação de **novas fontes de custeio da Seguridade Social (contribuições sociais residuais) exige lei complementar federal**.	

Tipos de contribuições especiais segundo a Constituição	De acordo com o art. 149 da Constituição Federal, as contribuições especiais são de três tipos: 1) sociais (art. 195); 2) de intervenção no domínio econômico (Cides); 3) de interesse das categorias profissionais ou econômicas (Cides).
Contribuições sociais	As contribuições sociais são tributos federais instituídos para **financiamento da Seguridade Social** (art. 195 da CF).
Veículo normativo instituidor	As contribuições sociais já descritas no **art. 195** da Constituição Federal são criadas e disciplinadas por **lei ordinária** ou **medida provisória**. No entanto, sendo instituída **nova fonte de custeio da Seguridade Social** a disciplina normativa exige **lei complementar** (art. 195, § 4º, da CF).
Regime de anterioridade	As contribuições sociais submetem-se exclusivamente à anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6º, da CF), **não precisando respeitar a anterioridade anual**.
Normas constitucionais específicas	As contribuições sociais (art. 149, § 2º, da CF): a) não incidirão sobre receitas decorrentes de exportação;
	b) incidirão sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

		c) poderão ter alíquotas: 1) *ad valorem* (variáveis proporcionalmente ao valor do bem): tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso da importação, o valor aduaneiro; 2) **específica**: é um alíquota fixa tendo por base a unidade de medida adotada.
	Fontes de custeio	As contribuições de custeio da Seguridade Social têm as seguintes fontes de custeio (art. 195 da CF): a) empregador, empresa e entidade a ela equiparada; b) trabalhador e demais segurados da previdência; c) receita de concurso de prognósticos (loterias); d) importador de bens ou serviços do exterior ou quem a lei a ele equiparar.
Cides	As contribuições de intervenção no domínio econômico (Cides) são tributos federais utilizados pela União como **ferramenta de regulação sobre setores estratégicos da economia**.	
	Veículo normativo instituidor	As Cides devem ser instituídas e disciplinadas por meio de **lei ordinária federal**, admitindo também veiculação via **medida provisória**.
	Regime de anterioridade	As Cides estão submetidas **às duas anterioridades**, ou seja, sujeitam-se tanto à anterioridade anual quanto à nonagesimal.
	Normas constitucionais específicas	Assim como ocorre com as contribuições sociais, as Cides sujeitam-se a três regras constitucionais específicas (art. 149, § 2º, da CF): 1) não incidirão sobre receitas decorrentes de exportação; 2) incidirão sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; **3)** poderão ter **alíquotas**: a) *ad valorem* (variáveis conforme o valor do bem): tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso da importação, o valor aduaneiro; b) **específica**: tendo por base a unidade de medida adotada.

Contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas	Trata-se de tributos federais instituídos para **custear entidades de classe e outras instituições representativas de interesses profissionais**. São tributos **instituídos pela União** e **delegados por meio de lei (parafiscalidade)** às respectivas entidades de classe que passam a exercer a capacidade tributária ativa realizando sua arrecadação.	
	Veículo normativo instituidor	As contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas são criadas e disciplinadas por meio de **lei ordinária federal**, admitindo também regramento por **medida provisória**.
	Regime de anterioridade	As contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas estão submetidas **tanto à anterioridade anual quanto à nonagesimal**.

	Contribuição confederativa (art. 8º, IV, da CF)	Contribuição confederativa não é tributo mas uma exigência de recolhimento facultativo que pode ser instituída pela Assembleia Geral (e não por lei) da categoria profissional para custeio do sistema sindical como um todo (federações, confederações e centrais sindicais). Nesse sentido, o STF editou a Súmula Vinculante n. 40: "A contribuição confederativa de que trata o art. 8º, IV, da Constituição Federal, só é exigível dos filiados ao sindicato respectivo".
Todas as contribuições na Constituição de 1988	1) **contribuição confederativa** (art. 8º, IV):	sem natureza tributária, é uma exigência instituída pela assembleia geral das categorias profissionais, recolhida junto a empregados e empregadores filiados a instituições de classe, de pagamento facultativo, voltada ao custeio do sistema sindical geral;
	2) **contribuição de melhoria** (art. 145, III):	espécie tributária autônoma, vinculada à realização de uma obra pública que valorize imóvel do contribuinte;
	3) **contribuições sociais** art. 149 c/c art. 195):	são tributos federais arrecadados para custear a Seguridade Social (Previdência, Assistência e Saúde);
	4) **contribuições de intervenção no domínio econômico – Cides** (art. 149):	cobradas pela União como mecanismo de polícia sobre setores econômicos relevantes;
	5) **contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas** (art. 149):	instituídas pela União, mas cuja arrecadação é delegada a entidades de classe para custeio de suas atividades finalísticas;
	6) **contribuição para**	cobradas pelos Estados, Distrito Federal e Municípios junto a seus

		custeio de regime previdenciário próprio (art. 149, § 1º):	servidores estatutários para manutenção de autarquias previdenciárias especializadas em sistema especial de previdência;
		7) **contribuição de iluminação pública – CIP ou Cosip** (art. 149-A):	arrecadada pelos Municípios e Distrito Federal para custeio do serviço de iluminação pública, facultada a cobrança na fatura da energia residencial;
		8) **contribuição social do salário-educação** (art. 212, § 5º):	devida pelas empresas como fonte adicional de financiamento da educação básica pública;
		9) **contribuição geral para os serviços sociais** (art. 240):	recolhida compulsoriamente junto aos empregadores, sobre a folha de salários, destinada às entidades privadas de serviço social e formação profissional vinculadas ao sistema sindical, como Sesc, Sebrae e Senac.
	Natureza parafiscal	Atualmente, permanecem genuinamente parafiscais somente as contribuições de interesse das categorias profissionais (art. 149 da CF) e as contribuições para custeio dos serviços sociais (art. 240 da CF).	
	Bitributação e *bis in idem*	Por ausência de impedimento constitucional, contribuições podem bitributar e incidir em *bis in idem*, admitindo multitributação.	
	Criação de novas fontes de custeio da seguridade	Por força do art. 195, § 4º, da CF, a criação de novas fontes de custeio da seguridade deve obedecer os seguintes condicionamentos: a) competência exclusiva da União; b) necessidade de lei complementar; c) vedação de edição de medida provisória para tal finalidade; d) o tributo deve ser não cumulativo; e) não pode ter fato gerador ou base de cálculo já utilizados para arrecadação de outra contribuição já existente.	
	Tributação sobre importações e nas exportações	Quanto à incidência das contribuições especiais nas importações e exportações, tais tributos seguem a mesma regra geral adotada pelo Texto de 1988 para os demais tributos: desonerar as exportações e superonerar as importações. Trata-se de uma lógica pensada como um mecanismo de proteção da indústria brasileira. Como as exportações são excelentes para a indústria nacional, pois aumentam as vendas e a clientela, foram desoneradas de modo a recolher somente imposto de exportação. Já as importações são ruins para a indústria nacional, pois trazem de fora produtos estrangeiros para competir com o equivalente nacional, razão pela qual diversos tributos incidem sobre as importações.	

3.8 QUESTÕES

1. (IESES – Cartório-RO – 2017) Sobre as TAXAS, assinale a alternativa INCORRETA:

a) As taxas 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.

b) Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que 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.

c) A taxa pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto e ser calculada em função do capital das empresas.

d) 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.

2. (IESES – Cartório-RO – 2017) 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 sentença acima define:

a) A contribuição de melhoria.
b) Taxa.
c) Imposto.
d) Tarifa.

3. (MP-PR – Promotor de Justiça – 2017) Quanto às taxas, assinale a alternativa incorreta:

a) As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.
b) É constitucional a adoção, no cálculo do valor da taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma e outra.
c) Segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal, o texto constitucional diferencia taxas decorrentes do exercício do poder de polícia daquelas de utilização de serviços específicos e divisíveis, facultando, em ambos os casos, a prestação potencial do serviço público.
d) Segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal, a regularidade do exercício do poder de polícia é imprescindível para a cobrança da taxa de localização e fiscalização.
e) O fato gerador da taxa de serviço é a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição.

4. (FCC – Magistratura-SC – 2017) Município X cobra taxa por coleta de lixo urbano, feita por empresa contratada pela Administração municipal. O tributo é calculado sobre o valor, atribuído por lei municipal, da frente para a via pública do imóvel em que se dará a coleta, medida em metros lineares. O tributo é julgado inconstitucional. A taxa não pode ser cobrada porque

a) a base de cálculo é semelhante ao valor venal do imóvel, base de cálculo do IPTU.
b) a base de cálculo não é apropriada para prestação de serviços, prestando-se, somente, para o caso de taxa por exercício de poder de polícia.
c) o serviço público é prestado por particular contratado, sendo, portanto, caso de cobrança de preço público diretamente pelo contratado.
d) o serviço é, por natureza, indivisível, tendo em vista a impossibilidade de pesar o lixo no momento da coleta.
e) a base de cálculo não tem pertinência com o serviço prestado ou posto à disposição.

5. (Consulplan – Cartório-MG – 2017) Sobre os empréstimos compulsórios, à luz da disciplina constante da Constituição Federal, é INCORRETO afirmar:

a) A sua instituição deve ocorrer mediante lei complementar.
b) Podem ser instituídos no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, vedada a cobrança no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu.
c) A sua instituição pelos Estados deve ser previamente autorizada pelo Senado Federal.
d) A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

6. (CESPE – Magistratura-PR – 2017) O município de Curitiba – PR instituiu, por lei ordinária, taxa de coleta e remoção de lixo para os imóveis urbanos situados em seu território, estabelecendo como base de cálculo do tributo a área construída do imóvel, que, multiplicada pelo valor de R$ 2, resultaria no valor do tributo devido pelo contribuinte.

Acerca dessa situação hipotética e dos preceitos constitucionais pertinentes ao poder de tributar, assinale a opção correta.

a) A utilização da área construída do imóvel como parte da base de cálculo do tributo em

questão, por também compor a base de cálculo do IPTU, torna inconstitucional a instituição do mencionado tributo.

b) A restrição constitucional para que haja identidade da base de cálculo atinge apenas as contribuições, e não as taxas, sendo, portanto, constitucional o tributo em questão.

c) O serviço de coleta e remoção de lixo em questão pode adotar um dos elementos de base de cálculo de impostos, desde que não haja identidade completa e o valor pago pelo contribuinte seja proporcional ao serviço que lhe é prestado.

d) A coleta e remoção de lixo é serviço público inespecífico e indivisível, por beneficiar toda a coletividade, sendo, portanto, inconstitucional a instituição da referida taxa.

7. (CESPE – PC-GO – 2017) O estado de Goiás instituiu, por lei ordinária, um departamento de fiscalização de postos de gasolina com objetivo de aferir permanentemente as condições de segurança e vigilância de tais locais, estabelecendo um licenciamento especial e anual para o funcionamento de tais estabelecimentos e instituindo uma taxa anual de R$ 1.000 a ser paga pelos empresários, relacionada a tal atividade estatal.

A respeito dessa situação hipotética, assinale a opção correta

a) A instituição do departamento de fiscalização de postos de gasolina como órgão competente com funcionamento regular é suficiente para caracterizar o exercício efetivo do poder de polícia.

b) É desnecessária, para justificar a cobrança de taxa, a criação de órgão específico para o desempenho das atividades de fiscalização de postos de gasolina, por se tratar de competências inerentes às autoridades de segurança pública.

c) Para observar o princípio da capacidade contributiva, a taxa deveria ter correspondência com o valor venal do imóvel a ser fiscalizado, sendo inconstitucional a cobrança de valor fixo por estabelecimento.

d) A taxa em questão é inconstitucional, já que a segurança pública é um dever do Estado, constituindo um serviço indivisível, a ser mantido apenas por impostos, o que torna incabível a cobrança de taxa.

e) Por ter caráter contraprestacional, a taxa só será devida caso o departamento de fiscalização de postos de gasolina faça visitas periódicas aos estabelecimentos, certificando-se do cumprimento das normas de segurança e vigilância de tais locais, de acordo com a legislação.

8. (TRF3 – Juiz federal – 2016) Aponte a alternativa correta:

a) Contribuições de melhoria são tributos vinculados à prestação ou à disposição de serviços públicos fruíveis pelo contribuinte.

b) Pagando um imposto o contribuinte pode exigir do Poder Público uma contraprestação individual e específica.

c) Em caso de relevante interesse público os Estados e o DF podem instituir contribuições de intervenção no domínio econômico.

d) A tarifa pública e o preço público não se submetem ao regime jurídico tributário porque sua natureza é contratual.

9. (TRF3 – Juiz federal – 2016) Assinale a alternativa incorreta:

a) Tratando-se de serviço indivisível e inespecífico, a iluminação pública não pode ser remunerada mediante taxa.

b) Cabe ao Poder Judiciário, em prestígio da isonomia, estender tratamento tributário benéfico já previsto em lei, para contribuinte não contemplado no texto legal.

c) As contribuições sociais e as contribuições de intervenção no domínio econômico não

incidirão sobre receitas decorrentes de exportação.

d) É possível a adoção, no cálculo do valor de uma taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo de um imposto, desde que não ocorra integral identidade entre uma base e outra.

10. (Cespe – Juiz de Direito-DF – 2016) De acordo com a jurisprudência sumulada do STF acerca da legislação tributária, assinale a opção correta.

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

b) O princípio da anterioridade sujeita norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária.

c) A lei poderá estabelecer alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis (ITBI) com base no valor venal do imóvel.

d) A ação penal por crime de sonegação fiscal é pública e condicionada, devendo ser comprovada a existência de inscrição na dívida ativa.

e) A adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto pode ser feita, mesmo em caso de identidade integral entre uma base e outra.

11. (FCC – Procurador Municipal – 2016) Em relação a Tributos, é correto afirmar:

a) Os Estados, os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública.

b) Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa discricionária.

c) As taxas são tributos instituídos 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.

d) A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo relevante para qualificá-la a destinação legal do produto da sua arrecadação.

e) A União, mediante medida provisória, poderá instituir empréstimos compulsórios para atender as despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência.

12. (FCC – Juiz de Direito/SC – 2015) Autoridades brasileiras constataram que as relações internacionais com determinado país vizinho começaram a se deteriorar velozmente, e todas as medidas diplomáticas ao alcance de nossas autoridades foram inúteis para reverter o quadro que apontava para a eclosão de guerra iminente. Em razão disso, o País teve de começar a tomar medidas defensivas, visando a aparelhar as forças armadas brasileiras de modo a que pudessem defender o território nacional e sua população. Os ministérios das áreas competentes constataram que seria necessário incrementar a arrecadação de tributos em, pelo menos, 20%, para fazer face às despesas extraordinárias que essa situação estava ocasionando. Com base na situação hipotética descrita e nas regras da Constituição Federal,

a) a União poderá instituir, mediante lei, tanto empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de guerra externa ou sua iminência, como impostos extraordinários, sendo estes últimos apenas no caso de guerra externa deflagrada.

b) a União, não tendo despesas extraordinárias a atender, poderá instituir, na iminência de guerra externa, mediante lei complementar, empréstimo compulsório, que deverá ser cobrado, observados os princípios da anterioridade e da noventena (anterioridade

nonagesimal).

c) os Estados e os Municípios, por meio de lei, poderão instituir contribuições de beligerância, a serem lançadas e cobradas na fase pré-conflito, para custear as despesas necessárias à adaptação da infraestrutura urbana das cidades que fazem fronteira com a potência estrangeira hostil.

d) a União, tendo ou não tendo despesas extraordinárias a atender, poderá instituir, na iminência de guerra externa, mediante lei, impostos extraordinários, dispensada a observância dos princípios da anterioridade e da noventena (anterioridade nonagesimal).

e) a União, os Estados e os Municípios, na iminência de guerra externa, poderão, por meio de lei, instituir, respectivamente, adicionais do ITR, do IPVA e do IPTU sobre a propriedade de bens de estrangeiros residentes no Brasil, nacionais da potência estrangeira hostil.

13. (FUNIVERSA – Delegado de Polícia/DF – 2015) Em relação às espécies tributárias previstas no ordenamento jurídico brasileiro, assinale a alternativa correta.

a) O Distrito Federal, por ter a competência tributária dos estados e municípios, pode instituir taxa pelo serviço de iluminação pública e cobrá-la dos contribuintes beneficiados, tomando, por base de cálculo, o valor do consumo de energia elétrica dos domicílios.

b) A contribuição de melhoria pode ser instituída em razão de obra pública e da consequente valorização imobiliária, tendo por limite total a despesa com a realização da obra e, por limite individual, o acréscimo de valor ao imóvel do contribuinte beneficiado.

c) Os impostos são tributos vinculados a uma contraprestação específica do ente tributante em relação ao contribuinte, como, por exemplo, a obrigatoriedade de boa manutenção das estradas de rodagem pelo poder público em decorrência do pagamento do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) pelo contribuinte.

d) Fatos geradores das taxas são a prestação de serviço público e o poder de polícia, sendo necessário, no primeiro caso, que o serviço público seja indivisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

e) Poderá o Distrito Federal instituir taxa de segurança pública, pois um dos fatos geradores das taxas é o poder de polícia.

14. (Vunesp – Auditor Tributário da Prefeitura de São José dos Campos/SP – 2015) De acordo com a legislação tributária brasileira, é correto afirmar que:

a) as taxas podem ter bases de cálculo ou fato gerador próprio de impostos.

b) nenhum tributo pode ser cobrado no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

c) o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doações é de competência municipal.

d) a legislação tributária aplica-se a ato ou fato pretérito ainda não definitivamente julgado quando deixe de defini-lo como infração.

e) na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público, a analogia e a equidade.

15. (FMP – Defensor Público/PA – 2015) Assinale a alternativa INCORRETA.

a) As taxas podem ser cobradas em razão do exercício do poder de polícia e da utilização efetiva ou potencial de um serviço público, enquanto os preços públicos podem ser cobrados em face de um serviço público de utilização efetiva.

b) Contribuições sociais e taxas têm como traço comum a previsão necessária na hipótese de incidência respectiva de contraprestação estatal endereçada de modo direto e efetivo ao sujeito passivo.

c) Impostos e taxas podem ser instituídos, observadas as normas constitucionais, por todos os entes da Federação.
d) A contribuição de melhoria é tributo contraprestacional, visto que pressuposto para a sua cobrança é a existência de obra pública da qual decorra a valorização de imóveis.
e) As Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico podem ser instituídas, de modo exclusivo, pela União Federal.

16. (Vunesp – Contador do TJ/SP – 2015) “ _____ pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios no âmbito de suas respectivas atribuições, tem (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.”

Assinale a alternativa que preenche corretamente o espaço em branco, correspondente à espécie tributária de que trata o art. 77 do CTN.
a) As taxas cobradas
b) O imposto cobrado
c) A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) cobrada
d) A contribuição de melhoria cobrada
e) O empréstimo compulsório cobrado

17. (UFG – Procurador da AL/GO – 2015) Considerando o princípio constitucional da segurança jurídica na tributação,

a) a legalidade tributária corresponde ao princípio da reserva legal, dado que toda imposição tributária, em cada um dos aspectos do fato gerador, deve necessariamente estar prevista em lei no sentido estrito.
b) a atualização monetária do valor venal dos veículos automotores para fins do lançamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) não dispensa a edição de lei em sentido estrito.
c) a cobrança de taxas administrativas pelo Poder Executivo estadual prescinde da observância do princípio da legalidade tributária, na medida em que decorrentes de atividade pública típicas do exercício do poder de polícia em prol da ordem pública.
d) o princípio da anterioridade nonagesimal não se aplica em matéria de taxas de serviços públicos, considerando que vige o princípio da continuidade do serviço público, não sendo crível a interrupção do serviço em prol da não surpresa do contribuinte que já usufruía daquele mesmo serviço.

18. (UFG – Procurador da AL/GO – 2015) A propósito do tributo taxa cobrado mediante o exercício de atividade administrativa plenamente vinculada, deve ser observado o seguinte:

a) a cobrança de Taxa de Fiscalização Estadual requer lei estadual que a institua independentemente da organização de estrutura administrativa de fiscalização.
b) as taxas de poder de polícia, espécies tributárias diversas dos impostos, inobservam ao princípio constitucional da capacidade contributiva.
c) o projeto de lei estadual que estabeleça a cobrança de taxa de fiscalização de posturas e bons costumes de bares e estabelecimentos congêneres é inconstitucional, na medida em que está ausente competência administrativa do Estado.
d) a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal indica que taxa de fiscalização fixada de acordo com o faturamento da empresa é inconstitucional.

19. (FCC – Procurador Autárquico da ManausPrev – 2015) De acordo com o que estabelece o Código Tributário Nacional, a contribuição de melhoria é um tributo que pode ser cobrado

a) em decorrência da valorização de imóvel de propriedade da pessoa jurídica de direito público que nele realizou benfeitorias.

b) como consequência do aumento do faturamento dos estabelecimentos comerciais próximos ao local em que foi realizada a obra pública que atraiu a freguesia.

c) como resultado da melhoria do fluxo viário de determinada região, em razão de obra pública realizada em suas cercanias.

d) em decorrência da melhoria da qualidade de vida de uma região, com o consequente aumento do valor dos imóveis ali localizados, ocasionada pela remoção das indústrias poluentes daquela área.

e) de sujeito passivo que teve seu imóvel valorizado em decorrência da realização de obra pública.

20. (FCC – Julgador Administrativo da Sefaz/PE – 2015) Sobre a constitucionalidade das taxas, é correto afirmar:

a) É constitucional a taxa cobrada em face do fornecimento de iluminação pública, pois consubstancia atividade estatal apta a ser remunerada por meio dessa espécie tributária.

b) É inconstitucional a taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis, uma vez que realizados em benefício da população em geral e de forma indivisível.

c) É constitucional a instituição e a cobrança de taxas por emissão ou remessa de carnês/guias de recolhimento de tributos, visto que consubstancia atuação estatal específica e divisível.

d) É constitucional a exigência de taxa de prevenção de incêndio, cuja base de cálculo é cobrada em função do valor venal do imóvel, pois mensura indiretamente a quantidade de trabalho ou atividade que o poder público se vê obrigado a desempenhar.

e) É constitucional a taxa de renovação da licença 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.

21. (Cespe – Defensor Pública da União – 2015) Julgue a afirmativa a seguir com CERTO ou ERRADO com base nas normas gerais de direito tributário. Caso determinado contribuinte tenha dois ou mais débitos tributários vencidos com a União, estes deverão ser cobrados na seguinte ordem de precedência: impostos, taxas e contribuição de melhoria.

22. (FCC – Procurador do TCM/GO – 2015) Considere as seguintes situações:

I. Definição da base de cálculo de taxa de poder de polícia.

II. Fixação das alíquotas máximas e mínimas do ISSQN.

III. Aumento da alíquota do IPI, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei.

IV. Estabelecimento das alíquotas do ICMS aplicáveis às operações e prestações interestaduais.

V. Definição de contribuinte de imposto.

Com base no que dispõem a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional, as situações acima descritas podem ser criadas, correta e respectivamente, por meio de

a) decreto; resolução do Senado Federal; lei ordinária; decreto; lei ordinária.

b) lei complementar; lei complementar; resolução do Senado Federal; resolução do Senado

Federal; lei complementar.

c) lei ordinária; lei complementar; decreto; resolução do Senado Federal; lei complementar.

d) resolução do Senado Federal; lei ordinária; resolução do Senado Federal; lei ordinária; lei ordinária.

e) lei complementar; resolução do Senado Federal; lei ordinária; lei complementar; lei ordinária.

23. (Consulplan – Titular de Serviços de Notas e de Registros/MG – 2015) Acerca das taxas, é correto afirmar:

a) Têm por fato gerador o exercício efetivo ou potencial do poder de polícia, ou a utilização regular de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

b) Em casos excepcionais, podem ter base de cálculo ou fatos geradores idênticos aos que correspondam a impostos; com efeito, os emolumentos percebidos por notários e registradores são taxas e têm base de cálculo idêntica à do imposto sobre a renda da pessoa física do tabelião ou registrador.

c) Consideram-se serviços públicos específicos quando podem ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas; e divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

d) Segundo norma constitucional explícita, são assegurados a todos – mediante prévio e regular pagamento de taxas – o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder e a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal.

24. (Consulplan – Titular de Serviços de Notas e de Registros/MG – 2015) Não é necessário lei complementar para instituir

a) empréstimos compulsórios.

b) Imposto sobre Produtos Industrializados.

c) impostos residuais.

d) Imposto sobre Grandes Fortunas.

25. (FCC – Auditor Fiscal da Sefaz/PI – 2015) O *caput* do art. 77 do Código Tributário Nacional estabelece que *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.*

Para fins de aplicação da norma acima transcrita,

I. consideram-se serviços públicos divisíveis, os que podem ser prestados em parceria formada por duas ou mais pessoas jurídicas de direito público.

II. consideram-se serviços públicos efetivamente utilizados pelo contribuinte, aqueles por ele usufruídos a qualquer título.

III. consideram-se serviços públicos específicos, os que constam expressamente de contratos firmados entre a pessoa jurídica de direito público e o contribuinte utente do serviço.

IV. consideram-se serviços públicos potencialmente utilizados pelo contribuinte, aqueles prestados por pessoa jurídica de direito público diversa da que instituiu a taxa.

V. 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.

Está correto o que se afirma APENAS em

a) II e V.
b) IV e V.
c) I, II e V.
d) I, III e IV.
e) II, III e IV.

26. (FCC – Auditor Fiscal da Sefaz/PI – 2015) Com base nas normas da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, a contribuição de melhoria

a) pode ser cobrada da União, em relação a terreno baldio de sua propriedade, por Município que tenha realizado obra pública da qual tenha resultado valorização do referido imóvel.
b) é uma espécie de contribuição pertencente ao gênero das contribuições sociais.
c) pode ser cobrada em razão de obra realizada em imóvel pertencente ao próprio ente tributante, no qual funciona repartição pública, e da qual tenha resultado valorização do imóvel.
d) só pode ser cobrada pela União, a quem cabe instituir contribuições de todas as espécies.
e) tem como limite total a despesa orçada para a obra pública a ser realizada.

27. (FCC – Auditor Fiscal da Sefaz/PI – 2015) A Constituição Federal atribui competência a determinados entes federados para instituir contribuições de naturezas diversas. Desse modo, as contribuições

a) para o custeio do serviço de iluminação pública poderão ser instituídas pelos Estados e pelo Distrito Federal.
b) sociais serão instituídas preferencialmente pela União e, no caso de omissão, poderão sê-lo, subsidiariamente, por Estados e Municípios.
c) de intervenção no domínio econômico serão instituídas pela União e, supletivamente, pelos Estados.
d) para o custeio do regime previdenciário dos servidores públicos estatutários, em benefício desses servidores, poderão ser instituídas pelos Municípios.
e) de interesse das categorias profissionais ou econômicas serão instituídas pela União, pelos Estados e pelos Municípios, nas suas respectivas áreas de atuação.

28. (Consulplan – Titular de Serviços de Notas e de Registros/MG – 2015) Com relação às contribuições de melhoria, é correto afirmar:

a) São instituídas 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) A lei relativa à contribuição de melhoria observará, dentre outros requisitos mínimos, a publicação prévia dos seguintes elementos: memorial descritivo do projeto, orçamento do custo total da obra, determinação de que o custo total da obra deverá ser financiado pela contribuição, delimitação da zona beneficiada, determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas.
c) São tributos largamente utilizados pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios quando da realização de obras públicas, em decorrência da praticidade e da rápida tramitação dos procedimentos para a definição do montante a ser cobrado a título de contribuição de melhoria.
d) Poderão ser instituídas pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, não havendo previsão legal para que possam ser cobradas pela União.

29. (FUNDEP – Auditor do TCE/MG – 2015) Sobre Direito Financeiro e/ou Direito Tributário, assinale a alternativa INCORRETA.

a) A previsão constitucional geral é de que é vedada a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas as exceções admitidas pela Constituição.

b) O Distrito Federal é competente para instituir, além de outros tributos, os impostos municipais.

c) Cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, definindo os fatos geradores, alíquotas, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados na Constituição de 1988.

d) 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.

e) 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.

30. (Cespe – Magistratura Federal TRF – 1ª Região 2009) Considerando que o governo de determinado Estado da Federação, após a arrecadação de impostos, tenha criado um fundo para que essa receita seja destinada à manutenção do ensino fundamental, assinale a opção correta.

a) A CF autoriza a União a fazer a vinculação em questão, mas não os estados.

b) Essa possibilidade de vinculação é vedada pelo princípio orçamentário da exclusividade.

c) O estado pode criar fundo com a referida vinculação de receita de imposto, bem como de receita proveniente de taxa.

d) A vedação de vincular receita de imposto a fundo ou órgão tem exceção apenas quanto à prestação de garantias às operações de crédito por antecipação.

e) O estado poderia criar essa vinculação à despesa para custear serviços públicos de segurança pública.

31. (FGV – 2008 – Magistratura TJ/PA – 2008) Com base na jurisprudência do STF e do STJ, assinale a afirmativa incorreta.

a) A intervenção do Ministério Público nas execuções fiscais é desnecessária.

b) A decisão que reconhece que o contribuinte *de jure* não recuperou do contribuinte *de facto* o *quantum* respectivo, admite a restituição do tributo pago indevidamente.

c) A adoção da teoria do “pentapartite” pelo STF implica a adoção de cinco modalidades de tributos previstos na Constituição Federal. Em consequência, a Súmula 418 do STF, que dispõe que “o empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional de prévia autorização orçamentária”, perdeu sua eficácia.

d) A conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo não pode ensejar a cobrança de empréstimo compulsório pela União, tendo em vista que esse dispositivo do CTN não foi recepcionado pela Constituição Federal.

e) A compensação de créditos tributários pode ser deferida em ação cautelar ou por medida cautelar antecipatória, conforme orientação dominante no STJ.

32. (ESPP – Analista Administrativo/ BB – 2013) Assinale a alternativa correta sobre o sistema tributário nacional:

I. 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.
II. Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.
a) Todas as afirmações estão corretas.
b) Nenhuma das afirmações está correta.
c) Somente a afirmação I está correta.
d) Somente a afirmação II está correta.

33. (FCC – Procurador Municipal – João Pessoa – 2012) Um tributo que tenha por características ser não vinculado a uma atividade estatal, admita, por expressa e excepcional previsão constitucional, destinação específica do produto da arrecadação e não admita previsão de restituição ao final de determinado período classifica-se como
a) taxa.
b) contribuição de intervenção no domínio econômico.
c) imposto.
d) empréstimo compulsório.
e) contribuição social.

34. (FCC – Auditor Fiscal/SP – 2012) Projeto de lei estadual, no intuito de fiscalizar a pesca esportiva no rio Piracicaba, foi enviado à Assembleia Legislativa, propondo a criação da Taxa de Fiscalização de Pesca do Rio Piracicaba, como meio de custear aparato fiscalizador estadual das atividades de pesca do referido rio. Tendo em vista que os benefícios trazidos por tal fiscalização atingiriam toda a população das cidades ribeirinhas, o projeto de lei em questão propunha que a base de cálculo da taxa pelo exercício do poder de polícia sobre a pesca esportiva fosse o valor venal dos imóveis localizados no perímetro urbano das cidades, desde que esses imóveis se encontrassem na zona limítrofe do rio Piracicaba, até a distância máxima de 10 km. O projeto de lei não foi aprovado pela Assembleia Legislativa, tendo sido arquivado, sob o fundamento de inconstitucionalidade. Com base na situação descrita acima, é correto afirmar:
a) Como a competência para instituir taxas pelo exercício do poder de polícia é exclusiva dos municípios, o projeto de lei deveria ser municipal.
b) A taxa não pode ter base de cálculo idêntica à que corresponda a imposto.
c) A espécie tributária a ser criada deveria ser uma contribuição de melhoria, e não uma taxa pelo exercício do poder de polícia, tendo em vista os benefícios trazidos pela fiscalização da pesca às cidades ribeirinhas.
d) A espécie tributária a ser criada deveria ser um imposto estadual com base de cálculo idêntica à do IPTU, e não uma taxa pelo exercício do poder de polícia.
e) Nas circunstâncias descritas e pela relevância social do projeto de lei proposto, somente a União teria competência para instituir um imposto extraordinário, com a mesma finalidade e com a mesma base de cálculo do IPTU.

35. (PGE-PR – Procurador/PR) Dentre as alternativas abaixo, aponte aquela que estiver correta:
a) somente os impostos são classificados como tributos vinculados;
b) as taxas são tributos que podem ser instituídos tanto em razão do exercício do poder de polícia quanto somente pela efetiva utilização de serviços públicos específicos e divisíveis;
c) as contribuições de melhoria são classificadas como tributos não vinculados porque não decorrem da utilização de serviços públicos, específicos e divisíveis, e sim de obras públicas;

d) compete à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas;
e) n. d. a.

36. (Cespe – Juiz Federal TRF2 – 2011) O sistema tributário brasileiro compreende tributos de diversas espécies. Em regra, quando uma pessoa jurídica de natureza industrial vende produto a empresa comercial, sobre essa operação incidem

a) taxas e impostos.
b) apenas contribuições sociais
c) taxas e contribuições sociais.
d) impostos e contribuições sociais.
e) apenas taxas.

37. (FCC – 2011 – Advogado da Infraero – 2011) O imposto, a taxa e a contribuição de melhoria são, para o Estado, formas de receita

a) derivada, derivada e originária, respectivamente.
b) originária.
c) derivada.
d) derivada, originária e derivada, respectivamente.
e) originária, derivada e derivada, respectivamente.

38. (FUMARC – Advogado BDMG – 2011) Todas as assertivas abaixo são verdadeiras, EXCETO:

a) As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.
b) 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.
c) A União, mediante lei ordinária, poderá instituir empréstimos compulsórios.
d) 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.

39. (Cespe – Juiz Federal – TRF 5ª Região – 2011) A respeito do Sistema Tributário Nacional, assinale a opção correta.

a) Consoante a jurisprudência do STF, as custas, a taxa judiciária e os emolumentos constituem espécies de preço público. Assim, é admissível que parte da arrecadação obtida com essas espécies seja destinada a instituições privadas, entidades de classe e caixas de assistência dos advogados.
b) Compete aos entes federativos instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de atuação nas respectivas áreas, observado o princípio da anterioridade.
c) A cobrança de taxa exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis não viola o texto constitucional.
d) A receita proveniente da arrecadação de empréstimo compulsório instituído para atender a despesa extraordinária decorrente de calamidade pública ocorrida no sul do país pode ser destinada para a construção de escolas públicas na região Nordeste, uma vez que é vedada

a vinculação de receita de tributos a órgão, fundo ou despesa.

e) Segundo o STF, a existência de órgão administrativo constitui condição suficiente para o reconhecimento da constitucionalidade da cobrança da taxa de localização e fiscalização, sendo um dos elementos para se inferir o efetivo exercício do poder de polícia, exigido constitucionalmente.

40. (FCC – Analista de Controle Externo do TCE-GO – 2009) Os tributos classificam-se em vinculados e não vinculados. É exemplo de tributo vinculado, de forma direta, com finalidade de remunerar serviço público:

a) o imposto.
b) a taxa.
c) a contribuição de melhoria.
d) a contribuição social.
e) o empréstimo compulsório.

41. (FGV – Advogado do Senado – 2008) É tributo contraprestacional:

a) a CSLL.
b) o IRPJ.
c) a COFINS.
d) a contribuição para o CREA.
e) a taxa judiciária.

42. (Cespe – Exame de Ordem – 2008) Se o governo criar um tributo sobre a utilização dos serviços públicos de defesa nacional destinado a cobrir os custos de manutenção das forças armadas, nesse caso, a natureza jurídica de tal exação

a) será de imposto, porque servirá ao serviço público não divisível.
b) será de taxa, porque se destinará ao exercício do poder de polícia.
c) não será de contribuição de melhoria, porque não haverá obra envolvida.
d) não será de contribuição social, porque estará vinculada.

43. (OAB-DF – Exame de Ordem – 2006) Assinale a alternativa CORRETA:

a) levando em consideração a definição de tributo, podemos afirmar que o serviço militar obrigatório é um tributo, pois a prestação de serviço pode ter seu valor expresso em moeda;

b) a Constituição Federal criou uma hipótese de competência tributária delegável, quando disciplinou que o poder de fiscalização e cobrança do ITR poderá ser exercido pelo Município, ao invés da União, quando requerido pelo primeiro. Assim caso a União não exerça a sua competência e institua o ITR, este poderá ser instituído por ato normativo do Município;

c) a distribuição do produto da arrecadação de um tributo, implica necessariamente na distribuição da competência tributária, que será exercida supletivamente pelo ente destinatário de parte da arrecadação;

d) a obrigação acessória (dever instrumental), em sua inobservância, converte-se em principal no que se refere a penalidade pecuniária, contudo esta penalidade não pode ser considerada um tributo, vez que é uma sanção por ato ilícito (descumprimento de norma).

44. (Cespe – Procurador do TCE/ES – 2009) Com relação aos tributos e às suas espécies, assinale a opção incorreta.

a) A contribuição de intervenção no domínio econômico é utilizada pela União quando ela atua como agente normativo e regulador da ordem econômica, exercendo as funções de

fiscalização, incentivo e planejamento, nos termos da CF.

b) Sobre as receitas decorrentes de exportação incide a contribuição social, mas não incide a contribuição de intervenção no domínio econômico.

c) As contribuições no interesse de categorias profissionais ou econômicas, conhecidas também por contribuições corporativas, incluem as contribuições sindicais e as contribuições para os conselhos de fiscalização profissional.

d) A contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública deve obedecer tanto aos princípios da anterioridade quanto aos da noventena.

e) Apenas os municípios e o DF podem instituir contribuição para custear o serviço de iluminação pública.

45. (FCC – Agente Técnico Legislativo Especializado da AL/SP – 2010) Existem inúmeras classificações para os tributos. Duas podem ser citadas como muito usuais. A primeira considera o tributo como vinculado e não vinculado. A outra considera o tributo quanto à destinação específica do produto da arrecadação. Recebe a classificação como não vinculado e sem destinação específica do produto da arrecadação

a) o imposto.

b) a taxa.

c) a contribuição de melhoria.

d) o empréstimo compulsório.

e) as contribuições especiais.

46. (Cespe – Exame de Ordem) Assinale a opção correta acerca da legislação tributária.

a) Os empréstimos compulsórios somente serão instituídos mediante lei complementar.

b) A discriminação dos serviços a serem tributados pelo imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) será veiculada por lei ordinária.

c) Apenas emendas constitucionais estabelecerão as alíquotas do ICMS aplicáveis às operações de exportação.

d) É lícito que a matéria atinente à fixação das alíquotas mínimas para o IPVA seja disciplinada por decreto.

47. Das taxas relacionadas, não se enquadra nas disposições do artigo 78 do Código Tributário Nacional – CTN:

a) taxa de controle e fiscalização de produtos químicos.

b) taxa judiciária.

c) taxa de fiscalização de anúncios publicitários.

d) taxa de licença de funcionamento.

48. Quanto à competência impositiva residual pode-se dizer que:

a) cabe aos Estados-membros e Municípios;

b) cabe à União, que poderá exercê-la por meio de lei ordinária;

c) cabe à União, que poderá exercê-la por medida provisória;

d) cabe à União, que deverá exercê-la por lei complementar.

49. Assinale a alternativa que contenha apenas impostos da competência do Distrito Federal:

a) IR, ICMS e IPTU;

b) IPTU, ITR, ISS e IPVA;

c) IPI, ICMS, IPTU, ISS e ITBI;

d) IPTU, ISS, ICMS e IPVA.

50. A doutrina costuma denominar "tributos sem causa":
a) as taxas e contribuições de melhoria;
b) somente as taxas;
c) somente as contribuições de melhoria;
d) os impostos.

51. Assinale a alternativa que contenha apenas impostos da competência federal:
a) IR, ICMS e IPTU;
b) IPTU, ITR, ISS e IPVA;
c) IPI, IR, II, IE, IOF e IGF;
d) IPTU, ISS, ICMS e IPVA.

52. (Vunesp – Exame de Ordem – OAB/SP) Os empréstimos compulsórios, instituídos pela União para custeio dos investimentos públicos,
a) estão submetidos ao princípio da anterioridade nonagesimal.
b) deverão respeitar o princípio da anterioridade.
c) deverão ser instituídos por lei ordinária, como ocorre com os demais tributos.
d) são uma forma de ingresso de recursos definitivos nos cofres públicos.

53. (Vunesp – Exame de Ordem – OAB/SP) Nos termos da competência tributária estabelecida pela Constituição Federal, admite-se que a União possa
a) instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.
b) tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.
c) instituir tributo não uniforme em todo o território nacional, ainda que não se trate de incentivo regional.
d) instituir, mediante lei complementar, outros tributos além daqueles expressamente mencionados pela Constituição Federal, no artigo 153, desde que estes tributos sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição Federal.

54. (Vunesp – Exame de Ordem – OAB/SP) O aumento, por Medida Provisória, de alíquota de contribuição social,
a) é inconstitucional porque a matéria é reservada a lei complementar.
b) produz efeitos imediatamente.
c) produz efeitos no exercício seguinte, independentemente da sua conversão em lei.
d) está sujeito à anterioridade nonagesimal.

55. (Vunesp – Exame de Ordem – OAB/SP) As taxas
a) são tributos compreendidos na competência residual.
b) não poderão ter base de cálculo própria de impostos.
c) são cobradas em decorrência da valorização do imóvel em razão de obras públicas.
d) são tributos cobrados dos presidiários, em razão da atuação da polícia.

56. (Vunesp – Exame de Ordem – OAB/SP) Mediante lei ordinária, a União pode instituir
a) imposto sobre operações relativas à circulação de ouro, definido em lei como ativo

financeiro ou instrumento cambial, na operação de origem, desde que sua alíquota não ultrapasse um por cento.
b) impostos extraordinários, compreendidos na competência tributária dos Estados ou dos Municípios, na iminência de guerra externa.
c) empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência.
d) imposto sobre doações de bens móveis, quando o doador e donatário tiverem domicílio no exterior.

57. (Vunesp – Exame de Ordem – OAB/SP) Os empréstimos compulsórios
a) são tributos instituídos pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, criados por lei complementar.
b) podem ser criados por lei complementar com a finalidade de enxugamento da moeda em circulação na economia, desde que sejam restituídos no prazo de 2 anos.
c) instituem-se por lei complementar, observado o princípio da anterioridade.
d) em casos de despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, podem ser cobrados no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os houver instituído.

58. (Vunesp – Exame de Ordem – OAB/SP) As contribuições
a) são de competência exclusiva da união.
b) sociais e de intervenção no domínio econômico podem ter alíquotas *ad valorem* ou específicas.
c) são tributos plurifásicos e não cumulativos.
d) não incidem sobre os livros, jornais e periódicos, bem como sobre o papel destinado a sua impressão.

59. (Vunesp – Exame de Ordem – OAB/SP) Sobre as espécies tributárias, pode-se afirmar que
a) as taxas são cobradas em razão da utilização de bens e serviços públicos.
b) as contribuições se distinguem dos impostos em função do seu fato gerador.
c) as contribuições de melhoria são tributos que podem ser instituídos pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios.
d) as contribuições não podem ter base de cálculo própria de impostos.

60. (Vunesp – Exame de Ordem – OAB/SP) As taxas
a) somente são espécie de receita originária do Estado como remuneração dos serviços prestados ao Estado.
b) somente são cobradas em razão do exercício de poder de polícia efetivo ou posto à disposição da comunidade.
c) somente podem ser instituídas pela União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, 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.
d) terão caráter pessoal e serão graduadas segundo a capacidade econômica do contribuinte.

61. (Vunesp – Exame de Ordem – OAB/SP) Município instituiu contribuição de melhoria para custear obra pública de ampliação de via expressa de ligação entre bairros. A previsão do custo total da obra é de R$ 1.000.000,00 e a previsão de arrecadação da contribuição é de R$ 1.500.000,00. O valor da contribuição, para cada imóvel, foi calculado

com base na efetiva valorização imobiliária e em plano de rateio previamente publicado. A irregularidade no procedimento descrito consiste em *não* poder

a) o total de arrecadação ser superior ao custo da obra.
b) a contribuição de melhoria destinar-se ao custeio de obra viária.
c) a contribuição de cada imóvel ser calculada com base na sua valorização imobiliária.
d) o plano de rateio ser publicado previamente.

62. (Vunesp – Exame de Ordem – OAB/SP) A destinação do produto da arrecadação, à luz da Carta Magna de 1988, é

a) irrelevante.
b) relevante, em se tratando de taxas de poder de polícia.
c) relevante, em se tratando de empréstimo compulsório.
d) relevante, em se tratando de contribuição de melhoria.

63. (Vunesp – Exame de Ordem – OAB/SP) Lei Complementar da União instituiu empréstimo compulsório para absorver temporariamente poder aquisitivo da população, em face da tendência à hiperinflação causada pelo atual Governo. Esse empréstimo compulsório

a) é constitucional, pois trata-se de matéria urgente e de relevante interesse nacional.
b) deveria ter sido criado por lei ordinária federal.
c) é inconstitucional, pois escapa às hipóteses permissivas de sua instituição e cobrança.
d) é inconstitucional, por ter sido instituído por Lei Complementar.

64. (Vunesp – Exame de Ordem – OAB/SP) A competência para a instituição de taxas é comum à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, não podendo estes, entretanto,

a) cobrá-las uns aos outros.
b) lançá-las contra pessoas jurídicas.
c) cobrá-las com base de cálculo idêntica à que corresponda aos impostos.
d) cobrá-las em função dos fatores constantes das letras A e C.

65. (Vunesp – Exame de Ordem – OAB/SP) Indique a asserção correta.

a) A enumeração dos impostos da União pela Constituição Federal é exaustiva, vedada a sua ampliação.
b) A Constituição Federal enumera os impostos de competência da União, que pode instituir, mediante lei complementar, outros além dos previstos, desde que respeitadas restrições constantes da Carta Maior quanto à natureza, ao fato gerador e à base de cálculo.
c) A Constituição Federal enumera os impostos de competência da União, que somente por Emenda Constitucional poderá instituir novos impostos além dos já previstos, para compor a sua receita tributária.
d) A enumeração dos impostos da União pela Constituição Federal é exaustiva, podendo lei complementar ampliá-los somente se se tratar de impostos extraordinários na iminência ou no caso de guerra externa.

66. (FCC – Agente Fiscal da Polícia de SP – 2012) A realização de obras públicas, que transformaram uma região anteriormente pantanosa em um belo e aprazível parque, ocasionou a valorização da maior parte dos imóveis localizados em suas proximidades, da seguinte maneira:

– o imóvel “A”, que valia R$ 4.000.000,00 antes das obras, teve fator de absorção do benefício

de valorização de 200%, passando a valer R$ 12.000.000,00.
– o imóvel “B”, que valia R$ 3.000.000,00 antes das obras, teve fator de absorção do benefício da valorização de 100%, passando a valer R$ 6.000.000,00.
– o imóvel “C”, que valia R$ 2.000.000,00 antes das obras, teve fator de absorção do benefício da valorização de 50%, passando a valer R$ 3.000.000,00.
– o imóvel “D” não teve valorização alguma em decorrência das obras realizadas.
Obs.: Todos os quatro imóveis têm a mesma área de terreno e o que determinou a diferença nos fatores de absorção do benefício da valorização foram elementos alheios à dimensão do terreno. O custo total da obra foi orçado em R$ 6.000.000,00 e a referida contribuição deverá custeá-la integralmente.
Com base nessas informações e considerando que o município em questão editou lei ordinária estabelecendo a cobrança de contribuição de melhoria para fazer face ao custo dessa obra, é correto afirmar que

a) os proprietários dos imóveis “A”, “B”, “C” e “D” deverão pagar contribuição de melhoria, pois estão na zona beneficiada.

b) os proprietários dos imóveis “A”, “B” e “C” deverão pagar contribuição de melhoria, desde que a fixação das bases de cálculo e dos fatos geradores respectivos sejam estabelecidos por lei complementar.

c) os proprietários dos imóveis “A”, “B” e “C”, que tiveram seus imóveis efetivamente valorizados com a obra, deverão ratear integralmente o valor de custo da obra, com base na área do terreno de cada um deles, cabendo a cada um o valor de R$ 2.000.000,00.

d) a municipalidade poderá exigir, cumulativamente, de todos os quatro proprietários, contribuição de melhoria em valor igual ao da valorização de seus respectivos imóveis, cabendo ao imóvel “A” pagar R$ 8.000.000,00, ao imóvel “B” pagar R$ 3.000.000,00, ao imóvel “C” pagar R$ 1.000.000,00 e não cabendo nada a “D”, perfazendo um total de R$ 12.000.000,00.

e) a municipalidade poderá exigir do proprietário do imóvel “C” contribuição de melhoria no valor de R$ 500.000,00, mesmo que seu imóvel tenha sido valorizado em R$ 1.000.000,00, desde que o limite total da exigência referente ao custo da obra não ultrapasse R$ 6.000.000,00.

67. (FCC – Analista Judiciário TRF 5R – 2012) Admite-se constitucionalmente a bitributação e o *bis in idem* na seguinte hipótese:

a) imposto de competência dos Estados pela União, para incidir em Território Federal.

b) contribuição de melhoria.

c) imposto residual de competência da União.

d) imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza pelos Estados-membros e Municípios em relação aos seus servidores públicos.

e) imposto extraordinário, pela União, na iminência ou no caso de guerra externa.

GABARITO

1. C / **2.** A / **3.** C / **4.** E / **5.** C / **6.** C / **7.** A / **8.** D / **9.** B / **10.** A / **11.** C / **12.** D / **13.** B / **14.** D / **15.** B / **16.** A / **17.** A / **18.** C / **19.** E / **20.** E / **21.** E / **22.** C / **23.** C / **24.** B / **25.** A / **26.** A / **27.** D / **28.** A / **29.** C / **30.** C / **31.** E / **32.** A / **33.** C / **34.** B / **35.** E / **36.** D / **37.** C / **38.** C / **39.** C / **40.** B / **41.** E / **42.** C / **43.** D / **44.** B / **45.** A / **46.** A / **47.** B / **48.** D / **49.** D / **50.** D / **51.** C / **52.** B / **53.** D / **54.** D / **55.** B / **56.** B / **57.** D / **58.** B / **59.** C / **60.** C / **61.** A / **62.** C / **63.** C / **64.** C / **65.** B / **66.** E / **67.** E

4

PRINCÍPIOS

4.1 CONCEITO

Princípios tributários são **preceitos fundamentais** de observância obrigatória pelo legislador e pelo Fisco, cujo descumprimento causa a nulidade do tributo ou de sua cobrança.

Cespe: A prova de Promotor de Justiça/TO de 2012 considerou CORRETA a assertiva: “Para a validade de uma norma, é necessária sua adequação aos princípios constitucionais, o que se tem convencionado chamar de Estado de Constituição. Nesse sentido, o Sistema Tributário Nacional tem sua regulamentação constitucional com uma série de princípios, que são utilizados para regular diversas situações de incidência tributária”.

4.2 TAXONOMIA. NATUREZA DÚPLICE DOS PRINCÍPIOS

Definir a taxonomia ou **natureza jurídica** de um instituto é inseri-lo dentro das grandes categorias do direito (atos, processos, bens) com a finalidade de **precisar o regime aplicável**, ou seja, esclarecer quais os princípios e regras que sobre ele incidem.

O Texto de 1988 define duas espécies de limitações constitucionais ao poder de tributar: 1) princípios; 2) imunidades.

É a conclusão que pode ser extraída da Seção II do Sistema Tributário Nacional na Constituição de 1988 intitulada “Das Limitações ao Poder de Tributar”.

Assim, verifica-se inicialmente que, junto com as imunidades, os princípios são normas constitucionais que restringem a atividade tributante. **Princípios são preceitos instituídos em favor do contribuinte e contra o Fisco**, nunca o contrário. São proteções sistêmicas erigidas para defesa da parte hipossuficiente na relação Fisco-contribuinte. Não faz qualquer sentido invocar um princípio contra o interesse do contribuinte!

Na mesma linha, o art. 150 da Constituição Federal trata dos princípios como verdadeiras “**garantias fundamentais do contribuinte**”. O referido dispositivo afirma que: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é

vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios...".

Portanto, conclui-se que o Texto de 1988 confere aos princípios tributários uma **natureza dúplice** sendo, a um só tempo, do ponto de vista do Fisco, **limitações ao poder de tributar**, e representando, para o contribuinte, **garantias fundamentais.**

4.3 CONSEQUÊNCIAS DA NATUREZA DE GARANTIA FUNDAMENTAL E DE LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR

Como os princípios são garantias fundamentais do contribuinte e, ao mesmo tempo, limitações constitucionais ao poder de tributar **decorrem** dessa natureza dúplice **as seguintes consequências**:

a) **constituem cláusulas pétreas**: isso porque nos termos do art. 60, § 4º, IV, da Constituição Federal, "não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: IV – direitos e garantias fundamentais". Assim, os princípios fazem parte do núcleo imodificável da Constituição Federal, não podendo ser suprimidos ou ter seu alcance reduzido por emenda constitucional. Registre-se, todavia, o entendimento do Supremo Tribunal Federal no sentido de que os **princípios tributários que não constam do art. 150** da Constituição Federal **não são cláusulas pétreas**, pois estariam fora da lista que o *caput* do referido dispositivo constitucional denominada "garantias asseguradas ao contribuinte", tais como os princípios da seletividade e da não cumulatividade;

b) **sua regulamentação infraconstitucional, se necessária, exige lei complementar**: de acordo com o art. 146, II, da CF, "cabe à lei complementar: II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar". Desse modo, tornando-se necessária a promulgação de lei com o objetivo de viabilizar a aplicação concreta de qualquer princípio tributário tal lei deve ser uma lei complementar, vedada a edição de medida provisória com esse fim (art. 62, § 1º, III, da CF);

c) **devem receber interpretação ampliativa**: como toda norma consagradora de garantias fundamentais, os princípios devem ser interpretados ampliativamente.

4.4 ROL DOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS EM ESPÉCIE

No vigente Sistema Tributário Nacional são os seguintes os princípios

tributários existentes:

1) legalidade (arts. 150, I, da CF e 97 do CTN);
2) anterioridade (art. 150, III, *b* e *c*, da CF);
3) isonomia (art. 150, II, da CF);
4) irretroatividade (art. 150, III, *a*, da CF);
5) vedação do confisco (art. 150, IV, da CF);
6) uniformidade geográfica (art. 151, I, da CF);
7) não limitação (art. 150, V, da CF);
8) não cumulatividade (arts. 153, § 3º, II, e 155, § 2º, I, da CF);
9) seletividade (arts. 153, § 3º, I, e 155, § 2º, III, da CF);
10) não discriminação quanto à procedência ou destino (art. 152 da CF);
11) princípio do *non olet* (art. 118, I, do CTN).

Passemos ao estudo detalhado de cada um dos referidos princípios específicos.

4.5 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE (arts. 150, I, da CF e 97 do CTN)

O princípio da **legalidade tributária**, **estrita legalidade** ou **tipicidade cerrada**[1] vem enunciado nos arts. 150, I, da Constituição Federal, e 97 do CTN.

Nos termos do art. 150, I, da CF:

> 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.

A infeliz redação da citada norma constitucional sugere que a lei somente seria necessária nos casos de instituição e majoração do tributo[2], mas não nas hipótese de redução ou extinção. Na verdade, o integral conteúdo do princípio da legalidade depende da leitura associada com o art. 97 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

> 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 arts. 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 arts. 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.

TJ/SP: A 178ª prova da Magistratura/SP considerou CORRETA a assertiva: “Somente a lei tributária pode dispensar penalidade”.

Assim, analisando associadamente os preceitos contidas na Constituição Federal e no CTN verifica-se que o princípio da legalidade tributária tem o seguinte conteúdo: a **INSTITUIÇÃO**, **MAJORAÇÃO**, **REDUÇÃO** ou **EXTINÇÃO DE TRIBUTO** sempre **DEPENDEM DE LEI**.

VUNESP: A prova da Magistratura/RJ de 2012 considerou CORRETA a assertiva: “O Princípio da Legalidade Tributária há de ser analisado sob dupla óptica: a formal e a material. A legalidade formal impõe que toda norma tributária deve estar inserta no ordenamento jurídico, enquanto que a material exige, ademais, que a própria lei defina todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, aos sujeitos da obrigação, à qualificação do tributo, dentre outros aspectos relevantes. Assim, do ponto de vista formal, o Princípio da Legalidade insculpido na Constituição Federal está associado ao ato meramente legiferante, ao passo que, do ponto de vista material, está associado à denominada determinação conceitual específica”.

ESAF: A prova de Analista Técnico da Susep/2012 considerou CORRETA a assertiva: “A lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo, sem que restem à autoridade poderes para, discricionariamente, se ‘A’ irá ou não pagar tributo, em face de determinada situação”.

ESAF: A prova de Analista Técnico da Susep/2012 considerou CORRETA a assertiva: “A lei é a fonte da obrigação tributária, que surge com a sua incidência, e não por força de acordo de vontades. Por isso, diz-se que se trata de uma obrigação *ex lege*. Há que se distinguir, porém, a legalidade geral (segundo a qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei) da legalidade tributária, que implica no fato de que a instituição dos tributos se dê não apenas com base legal, mas diretamente por meio da lei”.

CESPE: A prova de Juiz Federal do TRF1 de 2009 considerou INCORRETA a assertiva: “Autarquia federal pode expedir instrução normativa para cobrança de preço público objetivando custear o cadastro de empresas e serviços administrativos referente à fiscalização das atividades desenvolvidas por empresas do ramo importador de pescados, inclusive estabelecendo sanções pecuniárias para o descumprimento das obrigações que relacionar”.

4.5.1 Qual é o tipo de lei exigido para tratar de matéria tributária?

Como **regra geral** a lei exigida pelo ordenamento jurídico brasileiro para instituir, majorar, reduzir ou extinguir tributo é a **lei ordinária** emanada **da entidade federativa competente para a respectiva exação**. Assim, por exemplo, sendo o Imposto Territorial Rural (ITR) um tributo federal, a lei utilizada para sua instituição deve ser uma lei ordinária federal.

4.5.2 A regra da lei ordinária tem exceções?

Importante destacar que **SOMENTE QUATRO TRIBUTOS** são instituídos por meio de **LEI COMPLEMENTAR**. Tais exceções à regra da lei ordinária justificam-se por uma simples "vontade política" do constituinte, que preferiu sujeitar a instituição de tais exações ao quórum mais rigoroso para aprovação de uma lei complementar (maioria absoluta) se comparado ao que se exige para aprovar a lei ordinária (maioria simples).

Os quatro únicos tributos submetidos à reserva de lei complementar quanto à sua instituição são:

1) empréstimos compulsórios (art. 148);
2) imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII);
3) impostos residuais (art. 154, I);
4) novas fontes de custeio da seguridade (art. 195, § 4º).

4.5.3 Tributos criados por lei ordinária e disciplinados por lei complementar

É muito importante perceber que somente quatro tributos são criados por lei complementar. Mas muitos outros, embora instituídos por lei ordinária, têm aspectos do seu regime submetidos constitucionalmente à reserva de lei complementar.

Assim, **uma coisa é ser criado por lei complementar**. **Outra coisa é ser disciplinado, em alguns aspectos, por lei complementar**.

Entre tantos outros exemplos, note-se o caso do ICMS.

O ICMS é um tributo estadual e, por isso, é criado por lei ordinária estadual (art. 155, II, da CF).

Porém, uma grande quantidade de temas relacionados ao ICMS deve ser disciplinada por lei complementar da União, conforme dispõe o art. 155, § 2º, XII, da Constituição Federal:

> XII – cabe à lei complementar (*em matéria de ICMS*):
>
> a) definir seus contribuintes;
>
> b) dispor sobre substituição tributária;
>
> c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
>
> d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
>
> e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além

dos mencionados no inciso X, *a*;

f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, *b*;

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

Na mesma condição peculiar encontra-se o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (art. 156, III, da CF).

Tal expediente, o de submeter determinados temas de tributos estaduais e municipais à disciplina de lei complementar federal, tem a finalidade de padronizar aspectos relevantes do regime jurídico de certos tributos, uniformizando a maneira como são exigidos em todo o território nacional.

A mesma preocupação com padronização na forma de tributar que justifica a norma contida no art. 146, III, *a* e *b*, da Constituição, segundo a qual:

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;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Portanto, é preciso ficar claro que o fato de certo aspecto de um tributo ser disciplinado por lei complementar não significa que sua instituição exija lei complementar. Embora vários tributos tenham aspectos disciplinados por lei complementar, instituídos por lei complementar, nunca é demais repetir, somente: a) empréstimos compulsórios; b) impostos sobre grandes fortunas; c) impostos residuais; e d) novas fontes de custeio da seguridade.

4.5.4 Temas de lei complementar não admitem medida provisória

Nunca é demais lembrar que o art. 62, § 1º, III, da CF proíbe a edição de medida provisória versando sobre temas reservados à lei complementar.

FGV: A prova da Magistratura/MS de 2008 considerou ERRADA a assertiva: “É vedado o uso de medida provisória para instituir empréstimos compulsórios, imposto sobre grande fortuna e imposto de importação, por serem tributos reservados à lei complementar”.

Para melhor fixação dessa regra guarde a frase: “TEMAS DE LEI COMPLEMENTAR NÃO ADMITEM MP”.

A referida proibição tem uma justificativa dentro do sistema jurídico brasileiro. A lógica que inspirou a redação original do Texto de 1988 pretendia reservar as leis complementares como instrumento para veicular normas nacionais, ou seja, normas que afetassem simultaneamente os âmbitos federal, estadual e municipal. Ao contrário das leis ordinárias, prioritariamente concebidas para introduzir no sistema normas federais, isto é, de alcance exclusivo para o âmbito da União.

Com as sucessivas alterações que o texto original sofreu na assembleia constituinte a clara divisão de funções entre a lei complementar e a lei ordinária foi bastante comprometida. Porém, em larga medida ainda é possível verificar que, na maioria dos casos, os temas reservados à lei complementar afetam o interesse simultâneo de todas as entidades federativas. Daí a preocupação do constituinte em exigir um quórum mais rigoroso para aprovação de leis complementares.

Sendo assim, haveria uma interferência na autonomia das entidades federativas se o Chefe do Executivo Federal, o Presidente da República, editasse medida provisória versando sobre tema afeto aos interesses dos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Essa é a razão pela qual o art. 62, § 1º, III, da CF proíbe a edição de medidas provisórias sobre temas reservados à lei complementar.

FGV: A prova da Magistratura/MS de 2008 considerou ERRADA a assertiva: “O STF pacificou o entendimento de que medida provisória tem força de lei; por isso, admite-se em qualquer hipótese o seu uso em matéria tributária para instituir ou majorar os tributos previstos na Constituição Federal”.

Desse modo, está vedada a edição de medida provisória para instituição de empréstimo compulsório, imposto sobre grandes fortunas, imposto residual e novas fontes de custeio da seguridade.

4.5.5 Alcance possível das MPs tributárias

A Constituição Federal proíbe a edição de medidas provisórias sobre temas reservados à lei complementar. Assim, o campo possível de incidência das MPs

é a seara das lei ordinárias.

FGV: A prova da Magistratura/MS de 2008 considerou ERRADA a assertiva: “Segundo a Constituição Federal de 1988 é vedado o uso de medidas provisórias para instituir ou majorar impostos por violar o princípio da legalidade tributária”.

Como a regra geral no Direito Tributário é o uso de lei ordinária, logo, em regra, admite-se a edição de medidas provisórias tributárias.

Cespe: A prova da Magistratura/CE de 2012 considerou INCORRETA a assertiva: “De acordo com o princípio da legalidade, apenas a lei, em sentido formal, configura veículo apto para instituir tributo, razão pela qual é vedada a instituição de tributo por intermédio de medida provisória”.

Porém, sabendo que as medidas provisórias são editadas pelo Presidente da República (Chefe do Executivo Federal), por respeito à autonomia das entidades federativas, **o campo possível de incidência das medidas provisórias tributárias é aquele próprio das leis ordinárias federais.**

FGV: A prova da Magistratura/MS de 2008 considerou ERRADA a assertiva: “Medida provisória não poderá instituir ou majorar o imposto de importação, exportação, IPI e IOF por serem tributos extrafiscais”.

4.5.5.1 Medidas provisórias que criam ou aumentam impostos

Importante destacar que o § 2º do art. 62 da Constituição Federal estabelece regra especial para as medidas provisórias que impliquem criação ou majoração de impostos:

> 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.

(FGV: A prova da Magistratura/MS de 2008 considerou CORRETA a assertiva: Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, como regra, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada)

A referida norma submete ao princípio da anterioridade anual os impostos que houverem sido criados ou majorados por medida provisória. Desse modo, **a própria medida provisória instituidora ou majoradora do imposto não terá eficácia alguma**. Na verdade, o imposto somente poderá ser exigido SE HOUVER A CONVERSÃO DA MEDIDA PROVISÓRIA EM LEI e, mesmo assim, a exigência efetiva ainda deverá aguardar o exercício seguinte ao da conversão (1º de janeiro do ano seguinte).

(Cartório/SP: A 4ª Prova de Cartório/SP considerou CORRETA a assertiva: Em matéria tributária, as medidas provisórias podem instituir ou aumentar as alíquotas previstas em lei, desde que a respectiva cobrança só tenha lugar no exercício seguinte ao de sua conversão em lei, respeitado o princípio da anterioridade)

Como regra geral, funciona assim: se, por exemplo, uma medida provisória for editada no dia 28 de novembro de 2014 majorando a alíquota do Imposto Territorial Rural, o novo valor só poderá ser cobrado depois da conversão da MP em lei. Suponhamos que essa MP seja convertida em lei pelo Congresso Nacional na data de 30 de janeiro de 2015. Nesse caso, a nova alíquota só poderá ser exigida a partir de 1º de janeiro de 2016 (exercício seguinte ao da conversão da MP em lei).

Para ser mais exato, essa regra do art. 62, § 2º, precisa ainda ser compatibilizada com o art. 150, III, *c*, com redação dada pela Emenda Constitucional n. 42/2003. A Emenda n. 42/2003 estabeleceu a obrigatoriedade de a maioria dos tributos respeitar, além da anterioridade anual, a regra da noventena.

Desse modo, conciliando as duas regras (art. 62, § 2º, c/c art. 150, III, *c*) chega-se à seguinte conclusão: **se medida provisória criar ou majorar imposto, este somente poderá ser exigido após a conversão da medida provisória em lei e RESPEITADA A ANTERIORIDADE VÁLIDA PARA O IMPOSTO ESPECÍFICO EM QUESTÃO** (que pode ser só a anual; só a nonagesimal; ou ambas, dependendo do imposto).

As regras de anterioridade aplicáveis a cada tributo, após as alterações promovidas pela Emenda 42/2003, serão estudadas nos itens seguintes.

4.5.5.2 Medidas provisórias que reduzem ou extinguem impostos

Embora a Constituição não trate expressamente do tema, por interpretação sistemática pode-se concluir que medida provisória que reduz ou extingue imposto produz efeito **imediatamente após sua conversão em lei**, momento em que o tributo em questão já poderá ser exigido a menor ou deixar de ser cobrado.

4.5.5.3 Medidas provisórias versando sobre tributo diverso de imposto

No caso de medida provisória instituir ou majorar tributo diverso de imposto, como uma taxa por exemplo, a Constituição Federal não indica qualquer orientação quanto à forma de cobrança.

Cartório/SP: A 4ª Prova de Cartório/SP considerou ERRADA a assertiva: “Em matéria tributária, as medidas provisórias não podem instituir ou majorar tributos, em nenhuma hipótese”.

Como o art. 62, § 2º, estabelece uma regra específica para o caso de impostos, se a medida provisória instituir ou majorar taxa, contribuição de melhoria ou contribuição especial não se deve concluir que a cobrança precisa aguardar a conversão da MP em lei e, após isso, respeitar a anterioridade.

Pelo contrário. Se medida provisória for editada para instituir ou majorar taxa, contribuição de melhoria ou contribuição especial o tributo pode ser exigido **antes mesmo da conversão em lei, respeitada a anterioridade específica do tributo em questão.**

Suponhamos, por exemplo, que foi editada Medida Provisória publicada em 10 de outubro de 2014 instituindo determinada taxa. Como as taxas estão submetidas às duas anterioridades (anual e nonagesimal), essa nova taxa já poderá ser exigida 90 dias após a publicação da MP, ou seja, a partir de 10 de janeiro de **2015**.

Cespe: A prova de Procurador de BH 2017 considerou ERRADA a afirmação: “Medida provisória que instituir ou majorar taxas só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte ao da sua edição”.

Inexiste, nesse caso, necessidade de aguardar a conversão da MP em lei (tal necessidade é constitucionalmente exigida apenas para impostos).

Porém, como as medidas provisórias têm validade de 60 dias prorrogáveis por igual período (art. 62, § 3º, da CF), se tal prazo de 120 dias não for suficiente para ultrapassar a anterioridade exigida para o tributo que a medida provisória instituir ou majorar, ela perde a eficácia sem que o tributo chegue a ser exigido.

Por fim, se medida provisória reduzir ou extinguir qualquer tributo, produzirá efeito imediatamente após sua conversão em lei sem qualquer intervalo exigido por anterioridade.

4.5.6 Exceções ao princípio da legalidade

Cespe: A prova da Magistratura/CE de 2012 considerou INCORRETA a assertiva: “O princípio da legalidade afasta em caráter absoluto a possibilidade de se remeter, para o plano infralegal, a definição de aspectos inerentes aos elementos do tributo”.

A Constituição de 1988 prevê **seis tributos** cujas **ALÍQUOTAS** podem ser **MODIFICADAS** por meio de **ATO DO PODER EXECUTIVO.**

Como nesses casos a alteração na matéria tributária não é promovida por lei

convencionou-se chamar esse conjunto de hipóteses de “exceções ao princípio da legalidade”.

ESAF: A prova de Analista Técnico da Susep/2012 considerou CORRETA a assertiva: “Não há a possibilidade de delegação de competência tributária ao Executivo, para que institua tributo, qualquer que seja, tampouco para que integre a norma tributária impositiva, ressalvadas apenas as atenuações por meio das quais a própria Constituição, de modo excepcional, autoriza a graduação de alíquotas pelo Executivo”.

Cespe: A prova de Promotor de Justiça/PI de 2012 considerou INCORRETA a assertiva: “O princípio da legalidade, o mais importante no âmbito do direito tributário, não comporta exceções ou mitigações”.

A primeira constatação importante é que em todos os casos a alteração por ato do Executivo diz respeito somente às alíquotas (art. 153, § 1º, da CF), **nunca às bases de cálculo.** Base de cálculo é tema que, como regra, somente pode ser disciplinado por meio de lei (art. 97, IV, do CTN).

Outra observação relevante: a competência do Poder Executivo é para “alterar/modificar” as alíquotas, e não para instituir as alíquotas. **A instituição de alíquotas é tema reservado exclusivamente ao legislador.**

A competência para “alterar/modificar” dada ao Poder Executivo pressupõe que as alíquotas já tenham sido instituídas em seus patamares mínimo e máximo pelo legislador. É isso que o art. 153, § 1º, da CF quer dizer ao prescrever que: “É facultado ao Poder Executivo, **atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei**, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V”.

Portanto, enquanto o legislador não estabelecer as alíquotas mínima e máxima desses tributos não surge a competência para o Executivo alterá-las.

4.5.6.1 Quais tributos excepcionam a legalidade?

Os tributos que podem ter alíquotas alteradas por ato do Executivo são seis:

a) imposto de importação **(II)**;

b) imposto de exportação **(IE)**;

c) imposto sobre operações financeiras **(IOF)**;

d) imposto sobre produtos industrializados **(IPI)**;

CESPE: A prova de professor do IFG de 2011 considerou ERRADA a assertiva: “Se a União, por ato do Poder Executivo, alterar as alíquotas do imposto sobre a produção industrial, majorando-as em 2%, com o objetivo de intervir sobre determinada atividade econômica, tal ato violará o princípio da legalidade tributária”.

e) **ICMS/combustíveis**;

f) **Cide/combustíveis**.

O fundamento constitucional das quatro primeiras exceções é o art. 153, § 1º. A previsão quanto ao ICMS/combustíveis está no art. 155, § 4º, IV, *c*, da CF, com redação dada pela Emenda 33/2001. E no caso da Cide/combustíveis é o art. 177, § 4º, I, *b*, da CF, com redação pela Emenda 33/2001.

Importante destacar que, enquanto nos quatro primeiros impostos (II, IE, IOF e IPI) o Texto Constitucional permite ao Executivo "alterar as alíquotas", quanto à Cide/combustíveis e ICMS/combustíveis a expressão utilizada é **"reduzir e restabelecer"** as alíquotas. A diferença é bastante significativa.

A competência para "alterar alíquotas" significa que, observados os limites legais máximo e mínimo, o Poder Executivo pode manobrar o percentual livremente, majorando e reduzindo à vontade.

CESPE: A prova de Juiz Federal do TRF1 de 2009 considerou INCORRETA a assertiva: "Inexistindo legislação específica impondo condições e limites, é lícito ao Poder Executivo alterar as alíquotas da contribuição de intervenção no domínio econômico".

Porém, **no caso da Cide/combustíveis e do ICMS/combustíveis** a margem de manobra nas alíquotas é bem mais reduzida. O ato do Executivo poderá, sempre observados os limites mínimo e máximo estabelecidos em lei, **diminuir a alíquota e, num segundo momento, devolver ao patamar anterior**, sem escalas intermediárias.

Assim, por exemplo, se a alíquota da Cide/combustíveis era de 2,0% e o ato do Executivo reduziu para 0,5%, a única possibilidade de modificação posterior será restabelecer ao patamar inicial de 2,0%.

4.5.6.2 Quais os veículos normativos para tal excepcionalização?

A Constituição Federal de 1988 afirma que os tributos acima mencionados podem ter suas alíquotas "alteradas por ato do Executivo". No entanto, não esclarece qual exatamente o tipo de ato administrativo precisa ser expedido para tal finalidade

O instrumento normativo apto para modificar as alíquotas dos seis tributos que excepcionam a legalidade varia conforme o tributo em questão, podendo ser:

a) **Decreto do Presidente da República:** nos casos o **II**, **IE**, **IOF**, **IPI** e **Cide/combustíveis** (arts. 153, § 1º, e 177, § 4º, I, *b*, da CF);

CESPE: A prova de Promotor de Justiça/RR de 2012 considerou CORRETA a assertiva: “As alíquotas do imposto de exportação podem ser alteradas pelo Poder Executivo federal por decreto, desde que obedecidos os limites e condições estabelecidos por lei”.

b) **Portaria do Min. da Fazenda:** nos casos do **II** e **IE** (art. 153, § 1º);

c) **Resolução da Câmara de Comércio Exterior (Camex):** no caso do IE (STF: RE 570.680);

CESPE: A prova da Defensoria Pública da União/2010 considerou CORRETA a assertiva: “A competência para a fixação das alíquotas do imposto de exportação de produtos nacionais ou nacionalizados não é exclusiva do presidente da República; pode ser exercida por órgão que integre a estrutura do Poder Executivo”.

d) **Convênio interestadual:** no caso do ICMS/combustíveis (art. 155, § 4º, IV, *c*, da CF);

e) **Medida provisória:** nos casos do IOF, IPI, II, IE e Cide/combustíveis.

Desse modo, podemos resumir as regras de alteração das alíquotas por ato do Poder Executivo de acordo com o quadro abaixo:

Quadro das exceções à legalidade tributária

	II	IE	IOF	IPI	Cide/Comb.	ICMS/Comb.
Alcance da alteração	alteração de alíquota	alteração de alíquota	alteração de alíquota	alteração de alíquota	redução e restabelecimento	redução e restabelecimento
Veículos normativos	decreto presidencial, medida provisória ou portaria ministerial	decreto presidencial, medida provisória, resolução da Camex ou portaria ministerial	decreto presidencial ou medida provisória	decreto presidencial ou medida provisória	decreto presidencial ou medida provisória	convênio interestadual
anterioridade	nenhuma (cobrança imediata)	nenhuma (cobrança imediata)	nenhuma (cobrança imediata)	nonagesimal	nenhuma (cobrança imediata)	nenhuma (cobrança imediata)

4.5.6.3 Qual a eficácia da medida provisória usada para excepcionar a legalidade?

Se o Presidente da República editar medida provisória com o objetivo de alterar as alíquotas do IOF, IPI, II, IE ou Cide/combustíveis ela **não produzirá os efeitos típicos de uma medida provisória tributária.** Na verdade, tal MP deverá ser recebida como um decreto presidencial e não com força de lei. Porque se tal MP fosse recebida como uma típica medida provisória tributária deveria submeter-se à regra prevista no art. 62, § 2º, da CF, e o imposto somente poderia ser exigido no exercício seguinte ao da sua conversão em lei.

Porém, aqui temos uma **medida provisória editada com força de decreto**

presidencial produzindo efeitos imediatos sem sujeitar-se a qualquer anterioridade, nem precisando aguardar a conversão em lei.

4.5.6.4 Alterações na base de cálculo por decreto

Redigidos antes da entrada em vigor da Constituição de 1988, os arts. 21, 26 e 65 do CTN autorizavam que o Presidente da República alterasse por decreto também as bases de cálculo de alguns tributos federais (II, IE e IOF).

Com o Texto de 88, a modificação da base de cálculo depende sempre de lei, razão pela qual os dispositivos acima citados **estão revogados**.

4.5.6.5 Princípio da legalidade no CTN

O art. 97 do CTN estabelece um rol infraconstitucional de temas reservados à lei. Nos termos desse dispositivo **somente a lei** pode estabelecer:

I – a instituição de tributos ou a sua extinção;

II – a majoração de tributos ou a sua redução;

III – a definição do **fato gerador** da obrigação principal;

IV – a fixação da **alíquota** do tributo e da sua **base de cálculo**;

V – a **cominação de penalidades** para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos;

VI – as hipóteses de **exclusão, suspensão e extinção** de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Nos termos do § 1º do art. 97: “equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso”.

CESPE: A prova de Auditor de Controle Externo do TCE/ES de 2012 considerou CORRETA a assertiva: “O princípio da legalidade não obsta a possibilidade de que a definição de alguns conceitos seja realizada no plano infralegal, por determinação legal”.

Segundo orientação jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, o art. 97 contempla um **rol taxativo** dos temas sob reserva de lei no Direito Tributário brasileiro (RE 172.394).

4.5.6.6 Fixação da data para pagamento do tributo

Sendo taxativa a lista de temas constantes do art. 97 do CTN, de acordo com entendimento do STF a **definição ou modificação da data para pagamento** do tributo **não depende de lei** (RE 172.394), na medida em que o tema não consta do rol do dispositivo e, pela mesma razão, **não se sujeita à anterioridade**.

Nesse sentido, o STF editou a Súmula Vinculante n. 50: “Norma legal que

altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade".

MPF: A 17ª prova de Procurador da República considerou CORRETA a afirmativa: "Lei que altera prazo de recolhimento do PIS não se submete ao princípio da anterioridade".

Cartório/RJ: A 38ª Prova de Cartório/RJ considerou CORRETA a assertiva: "Portaria da Secretaria de Fazenda que, respaldada em lei estadual, altera e antecipa o prazo para pagamento do IPVA é constitucional".

Cespe: A prova de Juiz Federal do TRF da 5ª Região considerou INCORRETA a seguinte assertiva: "De acordo com a CF, as normas gerais de direito tributário e a jurisprudência do STJ e do STF, a edição pela União de norma modificadora alterando o prazo para o recolhimento de determinada obrigação tributária deve respeitar o princípio da anterioridade".

CESPE: A prova de Juiz Federal do TRF1 de 2009 considerou INCORRETA a assertiva: "Ofende o princípio da legalidade decreto que antecipa data de recolhimento de tributo".

FGV: A prova da Magistratura/MS de 2008 considerou ERRADA a afirmação: "Norma legal que altera prazo de recolhimento da obrigação tributária se sujeita ao princípio da anterioridade tributária".

4.5.6.7 Atualização monetária da base de cálculo

Por força de norma expressa no § 2º do art. 97 do CTN, a mera atualização do valor monetário da base de cálculo não é considerada majoração tributária.

O dispositivo está assim redigido: "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".

Isso ocorre porque **atualização monetária não é aumento real**, mas mera recomposição da perda inflacionária do período.

Em termos práticos, se o aumento na base de cálculo for inferior ao percentual da inflação no lapso temporal considerado a majoração do tributo **não se sujeita nem à legalidade nem à anterioridade**, podendo ser realizada por ato do Executivo e exigida imediatamente.

Consulpan: A prova de Cartório/MG de 2015 considerou ERRADA a assertiva: "Ofende o princípio da legalidade a atualização monetária da base de cálculo do tributo por meio de decreto".

A observância da legalidade e anterioridade somente é obrigatória se a majoração no valor da base de cálculo ultrapassar o índice inflacionário.

FGV: A prova da Magistratura/MS de 2008 considerou CORRETA a afirmação: “É defeso ao Município atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária”.

Nesse sentido, preceitua a **Súmula 160 do STJ**: “É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária”.

4.6 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE (art. 150, III, *b* e *c*, da CF)

Também chamado de **princípio da não surpresa** ou da **eficácia diferida**, o princípio da anterioridade tributária estabelece um **intervalo mínimo entre a publicação da lei que cria ou majora o tributo e a data de sua efetiva exigência.** Sua finalidade é dar um “prazo de respiro” a fim de que o contribuinte possa preparar-se para pagar novos valores ao Fisco.

Trata-se, em última análise, de um **desdobramento do imperativo da segurança jurídica**

ESAF: A prova de Auditor Fiscal da Receita Federal/2012 considerou CORRETA a assertiva: “Parte significativa da doutrina entende que os princípios da legalidade e da anterioridade tributária constituem regras concretizadoras da segurança jurídica”.

Cartório/RJ: A 38ª Prova de Cartório/RJ considerou CORRETA a assertiva: “O princípio da eficácia diferida tem a função preservar a segurança jurídica), evitando surpresas repentinas no aumento da carga tributária”.

É por essa razão que o art. 150, III, da Constituição Federal deixa claro que o intervalo da anterioridade **só se aplica para criação e aumento do tributo**, mas não quando o tributo é reduzido ou extinto.

Leis que REDUZEM ou EXTINGUEM tributos, embora muito raras no Brasil, **TÊM APLICAÇÃO IMEDIATA** não se sujeitando a qualquer intervalo de anterioridade na medida em que são mais benéficas ao contribuinte, inexistindo lógica na invocação de uma garantia (regra da anterioridade) contra o interesse de seu titular (contribuinte).

4.6.1 Conceito didático de anterioridade

Nos termos do art. 150, III, *b* e *c*, da CF: **tributo instituído (criado) ou majorado (aumentado) em um exercício (ano) somente poderá ser exigido no ano seguinte, respeitado o intervalo mínimo de noventa dias.**

Cespe: A prova de Analista de Gestão Financeira do Serpro/2013 considerou CORRETA a assertiva: “A adoção da noventena, associada ao princípio da anterioridade, confere ao contribuinte a possibilidade de aperfeiçoar o seu planejamento pessoal e empresarial, prevenindo-se, com antecedência, das modificações provocadas pela criação ou majoração dos tributos devidos”.

No Brasil o chamado “exercício fiscal” inicia em 1º de janeiro e termina em 31 de dezembro. Assim, o exercício fiscal coincide com o ano civil.

Guarde bem:

EXERCÍCIO = ANO

Conforme será melhor explicado adiante, o atual conteúdo do princípio da anterioridade é composto por duas partes: a) anterioridade anual: adia a cobrança para o exercício seguinte (art. 150, III, *b*, da CF); b) anterioridade nonagesimal: estabelece um intervalo de mínimo 90 dias entre a publicação da lei e a exigência do tributo (art. 150, III, *c*, da CF). Após a Emenda n. 42/2003, essas duas anterioridades atuam de forma combinada. O tema será detalhado a seguir.

4.6.2 Anterioridade e anualidade

Importante destacar que o atual princípio da anterioridade não deve ser confundido com a antiga anualidade.

TJ/PR: A prova da Magistratura/PR de 2003 considerou ERRADA a assertiva: “Não há diferença técnica entre o princípio da anualidade e o da anterioridade tributária”.

Previsto na Constituição de 1946 e na Carta de 1967, o **princípio da anualidade** exigia que a **cobrança do tributo** em um ano deveria estar **autorizada na legislação orçamentária do ano anterior**.

Sobre o tema, prescrevia o art. 141, § 34, da Constituição de 1946:

> Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.

No mesmo sentido, o art. 153, § 28, da Carta de 1967:

> Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o impôsto sôbre produtos industrializados e o imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição.

A anualidade era uma garantia adicional assegurada ao contribuinte **mas não foi mantida no Texto Constitucional de 1988.** Assim, atualmente o

contribuinte brasileiro tem direito à observância da anterioridade mas não à anualidade tributária.

CETAP: A prova de Analista do MPCM de 2015 considerou CORRETA a assertiva: “Com o advento do Princípio da Anterioridade (art. 150, III, “b” da CF/88) que passou a regular a matéria tributária na CF/88, o Princípio da Anualidade (art. 165, III, da CF/88 c/c art. 34 da Lei 4.320/1964) passou a ser adstrito a matéria orçamentária”.

Ressalte-se, entretanto, que em matéria de Direito Financeiro reconhece-se a existência de um princípio denominado anualidade sem, todavia, relação exata com a antiga anualidade tributária.

4.6.3 Conceito de anterioridade antes e depois da EC 42/2003

Na redação original da Constituição de 1988 o princípio da anterioridade enunciava duas regras distintas aplicadas a tributos separados:

a) anterioridade anual (art. 150, III, *b*, da CF): valia para a maioria absoluta dos tributos, transferindo a possibilidade de sua arrecadação para o exercício (ano) seguinte ao da publicação da lei que os tivesse instituído ou majorado;

b) anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6º, da CF): de aplicação exclusiva às contribuições sociais, tal regra criava um intervalo mínimo de noventa dias entre a data de publicação da lei e o momento de exigência do tributo instituído ou majorado.

Assim, **as duas anterioridades operavam separadamente** antes da Emenda Constitucional n. 42/2003.

A principal deficiência desse modelo residia no fato de que a anterioridade anual, aplicada de forma isolada para praticamente todos os tributos, não tinha força para proteger o contribuinte contra novas exações instituídas nos meses finais do ano. Isso porque, como a anterioridade anual somente transferia a exigência para o exercício (ano) seguinte, em termos práticos o novo tributo já poderia ser cobrado no próximo 1º de janeiro.

CESPE: A prova de Juiz Federal do TRF1 de 2009 considerou CORRETA a assertiva: “Atende ao princípio da anterioridade de exercício a publicação, no Diário Oficial, da lei instituidora de imposto no dia 31/12, sábado, apesar de a sua circulação dar-se apenas na segunda-feira”.

Assim, se a lei de criação fosse publicada, por exemplo, em 30 de dezembro de 2001, o tributo poderia ser cobrado já a partir de 1º de janeiro de 2002, ou seja, somente DOIS DIAS DEPOIS!

Era, sem dúvida alguma, uma garantia pouco eficiente.

Diante dessa fragilidade do princípio foi promulgada a Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003, que acrescentou a alínea *c* ao inciso III do art. 150 da Constituição Federal, modificando o conteúdo do princípio da anterioridade.

Após a EC 42/2003 o princípio da anterioridade passou a vigorar fundamentado no art. 150, III, *b* e *c*, nos seguintes termos:

> 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;
>
> 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*.

Desse modo, agora **a regra geral** para a maioria dos tributos passou a ser o funcionamento combinado das duas anterioridades, anual e nonagesimal, aplicando-se a **REGRA DA ANTERIORIDADE MAIS BENÉFICA PARA O CONTRIBUINTE.**

CESPE: A prova de Juiz Federal do TRF1 de 2009 considerou INCORRETA a assertiva: "Às taxas é aplicado o princípio da anterioridade de exercício, mas não o da anterioridade nonagesimal, que é restrita a impostos e contribuições".

4.6.4 Regra da anterioridade mais benéfica para o contribuinte

Após a promulgação da Emenda Constitucional n. 42/2003, passou a vigorar a "regra da anterioridade mais benéfica para o contribuinte", segundo a qual quando determinado tributo for instituído ou majorado **deve ser aplicada a regra de anterioridade (anual ou nonagesimal) que tornar mais distante a data da exigência.**

Em termos práticos, é preciso verificar se para o contribuinte é mais vantajoso o uso da anterioridade anual ou da nonagesimal. Desse modo, constata-se que a Emenda 42/2003 garantiu um **intervalo mínimo de 90 dias entre as datas de publicação da lei e da cobrança efetiva do novo tributo.**

4.6.4.1 Como fazer a contagem da anterioridade

Após a Emenda 42/2003, para realizar a contagem da data a partir da qual o tributo pode ser exigido basta **aplicar separadamente as duas anterioridades sobre o dia em que foi publicada a lei** que instituiu ou majorou o tributo. A

anterioridade que “empurrar a cobrança mais longe” indicará a data correta da exigência.

Vamos entender a aplicação dessa regra por meio dos exemplos contidos no quadro a seguir*:

Data de publicação da lei que instituiu ou majorou o tributo	Data considerando a aplicação somente da anterioridade anual	Data considerando a aplicação somente da anterioridade nonagesimal	Anterioridade mais vantajosa no caso concreto	Data a partir da qual a exigência fica autorizada
Ex. 1: 28-4-2015	1º-1-2016	28-7-2015	anual	1º-1-2016 (anual)
Ex. 2: 15-7-2015	1º-1-2016	15-10-2015	anual	1º-1-2016 (anual)
Ex. 3: 13-11-2015	1º-1-2016	13-2-2016	nonagesimal	13-2-2016 (nonagesimal)
Ex. 4: 3-1-2016	1º-1-2017	3-4-2016	anual	1º-1-2017 (anual)

*__ATENÇÃO__: A contagem didática feita no quadro acima considerou, para fins da anterioridade nonagesimal, meses de 30 dias. A verificação de uma data real precisaria levar em conta o número de dias dos meses em questão. Por óbvio, recomenda-se o uso de um calendário na aferição da data exata.

4.6.5 Anterioridade e entrada em vigor da lei

O princípio da anterioridade estabelece um intervalo mínimo entre a publicação da lei e a efetiva cobrança do tributo, não tendo qualquer relação com a entrada em vigor da lei tributária.

Isso está bem claro na redação do art. 150, III, *b* e *c*, da Constituição, segundo o qual:

> 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;
>
> 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 Texto Constitucional afirma que a anterioridade se posiciona entre “publicação” da lei e a “cobrança” do tributo. Ao contrário do que muitos pensam, **a anterioridade não impede que a lei tributária entre em vigor na data de sua publicação.** “Entrar em vigor na data de sua publicação” é o

fenômeno da vigência, o que não significa necessariamente que o tributo seja efetivamente cobrado com base na lei nova. **Inexiste qualquer relação entre anterioridade e vigência**.

FGV: A prova de Advogado do Senado Federal/2008 considerou ERRADA a afirmação: "O princípio da anterioridade é uma regra de vigência, que impede que a lei seja aplicada antes do próximo exercício fiscal".

Portanto, mesmo que a lei, instituindo ou majorando tributo, seja publicada e entre em vigor na mesma data, não haverá afronta ao princípio da anterioridade, desde que qualquer exigência somente seja realizada no exercício seguinte (anterioridade anual), observado o intervalo mínimo de noventa dias (anterioridade nonagesimal).

4.6.6 Anterioridade e revogação de isenção

A isenção é um benefício legal que libera temporariamente o contribuinte do pagamento do tributo. E, como toda vantagem concedida pelo legislador, a isenção pode ser também revogada com a simples revogação da lei que a concedeu.

Ocorre que do ponto de vista do contribuinte beneficiário da isenção a revogação do benefício equivale à criação de um novo tributo na medida em que o contribuinte passa a pagar valores anteriormente indevidos.

Em nome do princípio da isonomia (situações equivalentes, tratamento equivalente), alguns doutrinadores passaram a defender que havendo revogação de isenção o contribuinte beneficiário somente deveria voltar a recolher o tributo no exercício seguinte, para garantir uma simetria com a posição de quem é surpreendido com a criação de tributo novo.

Favorecendo tal orientação, o art. 178, III, do Código Tributário Nacional, prescreve que:

> Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:
>
> III – que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.

Embora o dispositivo acima transcrito seja bastante claro ao sujeitar a revogação de isenções ao princípio da anterioridade anual, **essa não é a corrente majoritária**. Atualmente, **predomina o entendimento de que a revogação de isenção NÃO SE SUJEITA À ANTERIORIDADE**, especialmente com base

em dois argumentos:

1) o art. 104 do CTN não seria uma regra específica de anterioridade, mas de vigência porque fala em “entrada em vigor” e, como visto nos itens pretéritos, o princípio da anterioridade não tem qualquer relação com o fenômeno da entrada em vigor da lei;

2) o art. 104 do CTN não teria sido recepcionado pela Constituição de 1988, pois inexiste no Texto Maior qualquer referência a tal aplicação do princípio da anterioridade.

Esse é o entendimento do Supremo Tribunal Federal, segundo o qual “na isenção, o tributo já existe. Por isso, revogado o favor legal, força é concluir que um novo tributo não foi criado, senão que houve apenas a restauração do direito de cobrar o tributo, o que não implica o obrigatoriedade de ser observado o princípio da anterioridade” (RE 204.026). Tal visão, entretanto, foi recentemente alterada pelo STF, que voltou a aplicar a anterioridade na revogação de benefícios fiscais (RE 564225, rel. Min. Marco Aurélio, 2.9.2014, *vide* item 11.6.1 deste *Manual*).

Por fim, é importante destacar que **quando se tratar de ISENÇÃO ONEROSA e TEMPORÁRIA**, deve-se garantir o direito adquirido do contribuinte que preencher os requisitos necessários para sua concessão, como será visto nos capítulos seguintes deste *Manual* (art. 178 do CTN e Súmula 544 do STF: “Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas”).

4.6.7 As várias anterioridades

A promulgação da Emenda Constitucional n. 42/2003 trouxe como resultado principal a consolidação de um **complexo sistema de aplicação do princípio da anterioridade.**

Para compreensão integral de todo o conteúdo da atual anterioridade **é preciso fixar as seguintes premissas**:

1) o nome “anterioridade anual” ou simplesmente “anterioridade” compreende a regra específica que adia a cobrança do tributo para o exercício seguinte àquele da publicação da lei que o tiver instituído ou majorado;

2) a terminologia “anterioridade nonagesimal”, “anterioridade mitigada”, “anterioridade reduzida” ou “noventena” corresponde ao preceito específico que empurra a cobrança para noventa dias após a data da publicação da lei que houver criado ou majorado o tributo;

3) atualmente, para a maioria absoluta dos tributos as anterioridades anual e nonagesimal atuam de forma combinada aplicando-se aquela que, diante do caso concreto, for mais favorável ao contribuinte, afastando a cobrança para a data mais distante;

4) a Emenda n. 42/2003 estabeleceu três grupos de tributos submetidos a regras próprias de anterioridade (exceções), previstos no art. 150, § 1º, da Constituição Federal, conforme será visto no item seguinte.

4.6.8 Exceções à anterioridade

A Emenda 42/2003 alterou a redação do § 1º do art. 150 da Constituição Federal definindo um conjunto de três grupos de exceções ao princípio da anterioridade. Estabelece o referido dispositivo:

> A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, *c*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

Interpretando as diversas referências que o citado preceito faz a outras normas constitucionais, podemos dividir as exceções em três grupos:

1) TRIBUTOS DE COBRANÇA IMEDIATA (podem ser cobrados no dia seguinte): nesse primeiro grupo estão os tributos que não se sujeitam nem à anterioridade anual, nem à nonagesimal. São eles: alteração nas alíquotas do **Imposto de Importação**, **Imposto de Exportação**, **Imposto sobre Operações Financeiras**, bem como criação e majoração do **Imposto Extraordinário de Guerra** e do **Empréstimo Compulsório** nos casos de calamidade pública ou guerra externa;

VUNESP: A prova de Procurador do Município de São Paulo/2008 considerou CORRETA a assertiva: “Em relação aos impostos, haverá exceção aos princípios da anterioridade anual e nonagesimal a majoração de alíquotas do IOF”.

VUNESP: A prova de Advogado da SPTRANS/2012 considerou CORRETA a assertiva: “Excepciona o princípio da anterioridade o imposto sobre operações relativas a títulos ou valores mobiliários”.

Cespe: A prova de Juiz Federal da 2ª Região/2011 considerou ERRADA a afirmação: “Pelo princípio da anterioridade tributária, nenhum tributo, seja da União, dos Estados, do DF ou dos Municípios, pode ser cobrado no mesmo exercício financeiro em que tenha sido aprovada a lei que o instituiu”.

2) TRIBUTOS QUE RESPEITAM SOMENTE A ANTERIORIDADE

NONAGESIMAL (podem ser cobrados no mesmo exercício): no segundo grupo de exceções temos os tributos que, embora submetidos à anterioridade nonagesimal, não cumprem a anual, razão pela qual podem ser exigidos noventa dias após a publicação do ato normativo que os houver instituído ou majorado, ainda que a cobrança ocorra no mesmo ano. São eles: instituição ou majoração do **Imposto sobre Produtos Industrializados, Contribuições Sociais (art. 195 da CF) Cide/Combustíveis e ICMS/Combustíveis** (art. 155, § 4º, IV, *c*, e § 5º da CF);

ESAF: A prova da PFN/2012 considerou CORRETA a seguinte afirmação: "Alguns tributos possuem, além da função meramente arrecadatória ou fiscal, finalidade outra que se destina a regular a economia, criando mecanismos que induzem, ou incentivam, a conduta do potencial contribuinte numa ou noutra direção. É o que se viu recentemente com a majoração das alíquotas do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, incidente sobre a importação de automóveis, já que, no período de janeiro a agosto de 2011, a balança comercial do setor automotivo atingiu um déficit de R$ 3 bilhões. Contudo, o STF entendeu que o decreto que majorar as alíquotas aplicáveis às operações de importação de veículos automotores submete-se, dentre outros, ao princípio constitucional da anterioridade nonagesimal, ou seja, fica suspenso até que tenha transcorrido o prazo de noventa dias da sua publicação".

3) TRIBUTOS QUE RESPEITAM SOMENTE A ANTERIORIDADE ANUAL (não se sujeitam ao intervalo mínimo de noventa dias): por fim, no terceiro grupo estão os tributos que se submetem somente à anterioridade anual, mas não à nonagesimal. Nesse caso, tais tributos podem ser cobrados sempre em primeiro de janeiro do ano seguinte ao da publicação do ato normativo que os tiver instituído ao majorado, independentemente do intervalo mínimo de noventa dias. São eles o **Imposto de Renda**, bem como as **alterações na base de cálculo do IPTU** (mudança na planta genérica de valores que implique aumento real no imposto) e na **base de cálculo do IPVA** (modificação na tabela oficial de valores de veículos resultando em majoração efetiva no valor do carro).

4.6.8.1 Redução de desconto ou alteração no prazo legal para recolhimento do tributo

A anterioridade aplica-se especificamente sobre a norma que cria ou majora tributo. Porém, havendo redução de desconto no pagamento ou alteração no prazo legal para recolhimento do tributo, não incide o princípio da anterioridade. Nesses casos, inexiste criação ou majoração do tributo, por isso a lei produz efeito imediatamente, sem qualquer intervalo **mínimo**.

Cespe: A prova de Procurador de Fortaleza 2017 considerou CERTA a afirmação: “O princípio da anterioridade do exercício, cláusula pétrea do sistema constitucional, obsta a eficácia imediata de norma tributária que institua ou majore tributo existente, o que não impede a eficácia, no mesmo exercício, de norma que reduza desconto para pagamento de tributo ou que altere o prazo legal de recolhimento do crédito”.

4.7 PRINCÍPIO DA ISONOMIA (art. 150, II, da CF)

Cespe: A prova de Promotor de Justiça/PI de 2012 considerou INCORRETA a assertiva: “O princípio da isonomia não se inclui entre os princípios que limitam o poder de tributar, mas entre os princípio universais de justiça”.

Aplicação da noção geral de isonomia (art. 5º, *caput*, da CF) no campo fiscal, o princípio da igualdade tributária **proíbe seja dado tratamento diferenciado a contribuintes que se encontrem em situação equivalente**.

Nesse sentido, dispõe o art. 150, II, da Constituição Federal:

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

Note-se que o princípio da isonomia tributária tem **dois destinatários**: a) o legislador; b) a administração tributária (fisco). Daí poder falar-se em “igualdade na lei” e em “igualdade perante a lei”.

A observância da **igualdade na lei** é um dever que se volta ao legislador na medida em que exige um **tratamento paritário conferido pela legislação** aos contribuintes.

CESPE: A prova do Exame Nacional da OAB/2009 considerou CORRETA a assertiva: “Considerando que Júnior, Júlio e Augusto tenham diferentes ocupações profissionais, exerçam diferentes funções e percebam remunerações de diferentes denominações jurídicas, à luz do princípio constitucional tributário da isonomia, os três devem ser tributados com a mesma carga de imposto de renda”.

Já a **igualdade perante a lei** constitui imperativo destinado a quem exerce as atividades de fiscalização e arrecadação de tributos, isto é, **aplica-se ao Fisco, que não pode desigualar, no exercício de suas atribuições, contribuintes que se encontrem em situação equivalente**.

É importante destacar que nem todas as diferenciações estabelecidas pela legislação são atentatórias ao referido princípio.

ESAF: A prova de Auditor Fiscal da Receita Federal/2012 considerou INCORRETA a afirmação: “Considerando decisões emanadas do STF, a sobrecarga imposta aos bancos comerciais e às entidades financeiras, no tocante à contribuição previdenciária sobre a folha de salários, fere o princípio da isonomia tributária”.

FCC: A prova de Agente Técnico Legislativo da Alesp/2010 considerou CORRETA a assertiva: “A concessão de isenção de certo tributo para um determinado setor produtivo, que esteja passando por dificuldades de mercado, em detrimento de outros setores produtivos, é constitucional, atendendo, em tese, ao princípio da isonomia”.

Por exemplo, a previsão de alíquotas progressivas para o Imposto de Renda (art. 153, § 2º, I, da CF) tem o objetivo, precisamente, de conferir tratamento diferenciado a contribuintes, tributando com mais intensidade aqueles que são economicamente mais fortes.

O que a Constituição veda é a discriminação injustificada.

Imagine-se, por hipótese, que a lei confira isenção fiscal a certas classes de portadores de deficiência motora. Determinado indivíduo requer o benefício fiscal, mas seu tipo específico de deficiência não foi previsto expressamente pelo legislador por se tratar de restrição desconhecida até então. Se houver demonstração de que as limitações físicas do requerente equivalem, na prática, àquelas verificáveis nas deficiências mencionadas na lei, o princípio da igualdade justifica a extensão da vantagem ao portador da nova doença.

Em termos práticos, a aplicação mais relevante do princípio da isonomia tem sido justamente a apontada acima: ampliar o alcance de vantagens tributárias a certas categorias de portadores de deficiência injustamente esquecidos pelo legislador na concessão do benefício.

É importante frisar que, em certos casos, a aplicação do princípio da igualdade tributária obriga o operador do direito a mitigar o alcance de algumas normas restritivas previstas no CTN. O art. 111, II, por exemplo, determina que deve ser interpretada literalmente a legislação tributária que disponha sobre isenções. Tal norma é importantíssima, pois impede que vantagens tributárias sejam estendidas indiscriminadamente a toda e qualquer situação concreta que não guarde uma mínima relação de semelhança com os casos previstos na norma isentiva. Ocorre que uma regra do CTN não pode imobilizar a produção de efeitos de normas constitucionais. Por isso, ao intérprete cabe a tarefa de indagar se, no caso concreto, está ocorrendo, ou não, a hipótese de tratamento injustificadamente desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, podendo, se a resposta for afirmativa, afastar a incidência do art.

111, II, do CTN, sob pena de tornar-se inaplicável o disposto no art. 150, II, da Constituição Federal.

A respeito da aplicação do princípio da igualdade, o STF decidiu pela inconstitucionalidade de lei do Estado do Amapá que concedia isenção do IPVA aos proprietários de veículos destinados ao transporte escolar, mas restringia o benefício apenas aos condutores cujos carros estivessem devidamente regularizados junto à cooperativa de transportes escolares do Município de Macapá, limitação esta considerada atentatória à isonomia (ADIMC 1.655).

Em outra oportunidade o STF também considerou inconstitucional a proibição, imposta pelo Ministério da Fazenda, de importação de automóveis usados, medida contrária à isonomia porque a restrição não se estendia à importação de carros novos (RE 203.954).

4.7.1 Desdobramentos do princípio da isonomia tributária

Tão relevante quanto compreender o conteúdo próprio do princípio da isonomia, é conhecer três importantes desdobramentos, ou subprincípios, que derivam do preceito isonômico[3], a saber:

a) a regra da irrelevância da capacidade civil para fins tributários;

b) o princípio do *non olet*;

c) o princípio da capacidade **contributiva**.

> Cespe: A prova de Procurador de Fortaleza 2017 considerou CERTA a afirmação: “O princípio da isonomia pressupõe a comparação entre sujeitos, o que, em matéria tributária, é efetivado pelo princípio da capacidade contributiva em seu aspecto subjetivo”.

Devido à relevância do tema, convém analisar cada um dos três subprincípios separadamente.

4.7.1.1 Irrelevância da capacidade civil para fins tributários (art. 126, I, do CTN)

O primeiro desdobramento do princípio da isonomia tributária é a regra segundo a qual **a incapacidade civil é irrelevante para o Direito Tributário.**

Esse postulado decorre daquilo que se encontra disposto no art. 126 do Código Tributário Nacional:

> 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.

Em razão dessa regra, **todos os civilmente incapazes pagam tributos** desde que realizem o fato gerador tributário. Assim, nada impede, por exemplo, que **menor de idade seja contribuinte**, ou os loucos de todo o gênero, ou ainda **as empresas irregularmente constituídas** (sem registro na Junta Comercial). Na verdade, este último demonstra que até **a ausência de personalidade jurídica não impede o surgimento do dever de pagar tributo** na medida em que o registro na Junta Comercial é condição para aquisição na personalidade empresarial.

São exemplos dessa regra:

1) camelô irregular que, embora atue clandestinamente, deve recolher ICMS sobre as mercadorias que vender;

2) criança de 1 ano que receber de herança um imóvel urbano (é contribuinte do IPTU).

4.7.1.2 Princípio do non olet *(art. 118, I, do CTN)*

A expressão latina *non olet*, que em português pode ser traduzida como "sem cheiro", deriva do provérbio *pecunia non olet* ("o dinheiro não tem cheiro"). A origem da expressão remonta à história de Roma, quando o Imperador Nero instituiu uma taxa para utilização dos banheiros públicos. Quando o tributo foi extinto e depois restabelecido pelo Imperador Vespasiano, seu filho Tito reclamou com o pai sobre a natureza imoral da exigência dizendo que a cidade ficaria mal cheirosa, então Vespasiano pegou uma moeda de ouro e disse *pecunia non olet* (dinheiro não tem cheiro).

Para a realidade atual do Direito Tributário brasileiro, o princípio do *non olet* significa que **não importa a origem remota do dinheiro do contribuinte e nem se a atividade tributada é ilícita ou imoral.**

Cartório/RJ: A 38ª Prova de Cartório/RJ considerou CORRETA a assertiva: "O princípio do *non olet*, na relação tributária, significa que o tributo deve incidir sobre as atividades ilícitas ou imorais".

O fundamento normativo do princípio é o art. 118, I, do CTN, segundo o qual:

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.

Desse modo, por exemplo, **traficantes,** "bicheiros" ou mafiosos também **devem Imposto de Renda**. A venda de madeira de corte proibido e a comercialização de animais silvestres sujeitam-se à incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

Sobre o tema, o STF já decidiu caracterizar crime de sonegação fiscal a omissão, na declaração de rendimentos, de lucros oriundos de atividade criminosa (HC 77.530).

Há quem sustente que a tributação de atividades ilícitas viole o princípio da moralidade (art. 37, *caput*, da Constituição). Entretanto, o raciocínio não procede. Se a Administração deixasse de arrecadar tributos por desconfiar da origem do dinheiro, ou pela ilicitude da atividade tributada, estaria descumprindo a lei (art. 118 do CTN), de modo a ferir o princípio da legalidade e a desatender o caráter plenamente vinculado da atividade fiscal (art. 3º do CTN). Além do que ocorreria desoneração tributária da atividade ilegal acarretando verdadeiro incentivo do comportamento contrário à ordem jurídica.

Assim, por todas as razões, e ainda em atenção ao princípio da igualdade, a tributação de atividades ilícitas é um imperativo exigido pelo ordenamento jurídico nacional.

4.7.1.3 Capacidade contributiva como subprincípio da isonomia

Conforme visto no capítulo anterior deste *Manual* (item 3.2.3), o princípio da capacidade contributiva é um **comando dirigido ao legislador** obrigando que **todos os tributos** (Supremo Tribunal Federal) sejam **graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte**[STF].

> STF: "Servidor público. Contribuição previdenciária. Alíquota progressiva. Impossibilidade. Precedentes. 1. Esta Corte já decidiu que a instituição de alíquotas progressivas para a contribuição previdenciária dos servidores públicos ofende o princípio da vedação à utilização de qualquer tributo com efeito de confisco (art. 150, inciso IV, da Constituição Federal) AgRg no RE n. 346.197-DF, rel. Min. Dias Toffoli.

Seu fundamento constitucional está no art. 145, § 1º, da CF: "Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte".

TJ-SC: A prova da Magistratura/SC de 2013 considerou CORRETA a seguinte assertiva: “Os impostos sempre 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”.

Embora do dispositivo faça referência somente a impostos, no julgamento do RE 406.955/2010 o STF firmou o entendimento no sentido de que a capacidade contributiva é aplicável a todos os tributos.

Trata-se de um desdobramento do princípio da isonomia na medida em que o ideal almejado pela capacidade contributiva é **tributar os contribuintes na proporção de suas riquezas**, observando a fórmula clássica de tratar “igualmente os iguais e desigualmente os desiguais” em matéria de tributação.

TJ/SP: A 175ª prova da Magistratura/SP considerou CORRETA a assertiva: “O princípio da capacidade contributiva escuda-se no princípio da isonomia”.

TJ/PR: A prova da Magistratura/PR 2003 considerou ERRADA a assertiva: “A capacidade econômica não se confunde com capacidade financeira dos contribuintes”.

4.7.1.3.1 Capacidade contributiva e alíquotas progressivas

Alíquotas progressivas são aquelas que aumentam ou diminuem função, como regra, da capacidade econômica do contribuinte.

Chama-se **progressividade fiscal** a técnica que utiliza as alíquotas progressivas voltadas para o cumprimento do princípio da capacidade contributiva, **graduando a cobrança dos tributos de acordo com a riqueza** revelada pelo sujeito passivo. Exemplo: Imposto de Renda (art. 153, § 2º, I, da CF).

Já a **progressividade extrafiscal** é aquela aplicada **visando objetivo alheio** à tributação segundo a capacidade econômica. Exemplo: Imposto Territorial Rural progressivo para desestimular propriedades improdutivas (art. 153, § 4º, I, da CF).

Convém ressalvar que grande fator de limitação concreta no uso de sistema de alíquotas progressivas fiscais é que **raríssimos tributos incidem sobre fatos signos presuntivos de riqueza** (“termômetros de riqueza”), ou seja, poucos tributos são capazes de revelar a capacidade econômica do contribuinte.

TJ/SP: A 175ª prova da Magistratura/SP considerou CORRETA a assertiva: “O princípio da capacidade contributiva é atendido com a aplicação de alíquota proporcional à base de cálculo”.

Isso porque a aplicação da técnica das alíquotas progressivas fiscais só se legitima se o tributo for “revelador de capacidade econômica” do contribuinte, sob pena de inconstitucionalidade na utilização do sistema por violação ao art. 145, § 1º, da CF: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

Se, por exemplo, o ICMS fosse cobrado com alíquotas progressivas haveria uma subversão na lógica do sistema da progressividade porque tal imposto incide sobre uma grandeza econômica (circulação de mercadorias) que não é indício de riqueza. Sabe-se que indivíduos muito ricos compram diariamente mercadorias de baixo valor (canetas, copos de água, balas) e pessoas de baixo poder aquisitivo podem adquirir esporadicamente itens caros (carros, equipamentos eletrônicos, móveis). Se o ICMS tivesse alíquota progressiva, a compra de uma caneta por um rico tributaria pouquíssimo o indivíduo de muito poder aquisitivo, enquanto a operação da compra de um carro pela pessoa de baixa renda atrairia alta alíquota sobre o contribuinte economicamente mais frágil. Haveria uma inversão nos valores da capacidade contributiva. Isso demonstra que alguns tributos, como o ICMS por exemplo, simplesmente são incapazes de revelar a capacidade econômica do contribuinte. Neles, as alíquotas progressivas não podem ser utilizadas.

Portanto, existe uma relação direta entre alíquotas progressivas fiscais e o princípio da capacidade contributiva.

4.7.1.3.2 Impostos progressivos na CF/88

Na Constituição de 1988 pressupõe-se que as alíquotas progressivas sejam uma **excepcionalização ao direito de propriedade** do contribuinte, diante do elevado potencial de lesividade que tal técnica de tributação pode causar sobre o patrimônio privado.

Assim, vem-se se formando um **consenso jurisprudencial** no sentido de que **as alíquotas progressivas somente** podem ser aplicadas **com expressa previsão no Texto Constitucional.**

Isso porque se a Constituição Federal assegura o direito de propriedade (art.

5º, XXII) somente o próprio Texto Maior poderia limitar tal direito.

Na Constituição de 1988 existe previsão de **progressividade apenas para três impostos:**

a) Imposto de Renda (art. 153, § 2º, I, da CF);

TJ/SP: A 175ª prova da Magistratura/SP considerou CORRETA a assertiva: "O princípio da capacidade contributiva é atendido com a progressividade do imposto sobre a renda".

b) Imposto Territorial Rural (art. 153, § 4º, I, da CF);

c) Imposto Predial e Territorial Urbano (arts. 156, § 1º, I, e 182, § 4º, II, da CF).

Portanto, atualmente só há três impostos expressamente progressivos pela Constituição de 1988: o IR, o ITR e o IPTU.

FEPESE: A prova de Auditor da Receita Estadual/RJ de 2010 considerou CORRETA a assertiva: "O princípio da progressividade aplica-se, conforme a Constituição Federal, ao IR, ITR e IPTU".

Cespe: A prova de Auditor de Controle Externo do TCE/ES de 2012 considerou CORRETA a assertiva: "Consoante a jurisprudência do STF, o princípio da capacidade contributiva restringe a utilização da progressividade às hipóteses autorizadas constitucionalmente, motivo pelo qual não poderá a lei ordinária estabelecer alíquotas progressivas, com base no valor venal do imóvel, para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis".

Cespe: A prova da Magistratura/CE de 2012 considerou INCORRETA a assertiva: "Dado que o estabelecimento da progressividade de alíquotas constitui instrumento a serviço do princípio da capacidade contributiva, entende o STF ser constitucional lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis, com base no valor venal do imóvel".

Vamos analisar separadamente a progressividade desses três impostos. Vale lembrar que o estudo detalhado do regime jurídico de cada um dos tributos existentes no ordenamento brasileiro será feito no capítulo sobre tributos em espécie.

4.7.1.3.2.1 Progressividade do Imposto de Renda

A progressividade do IR está prevista no art. 153, § 2º, I, da CF, segundo o qual: "O imposto previsto no inciso III: I – será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei".

Trata-se de uma **progressividade fiscal** na medida em que seu objetivo é atender ao princípio da capacidade contributiva, cumprindo **finalidade arrecadatória** tributar de forma mais acentuada o contribuinte que revelar maior capacidade econômica.

O tema será melhor abordado no capítulo sobre tributos em espécie.

4.7.1.3.2.2 Progressividade do Imposto Territorial Rural

No caso do Imposto Territorial Rural, as alíquotas progressivas vêm previstas no art. 153, § 4º, I, da CF, com redação dada pela Emenda 42/2003: "O imposto previsto no inciso VI do *caput*: I – será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas".

Ao contrário do que ocorre no Imposto de Renda, no ITR a **progressividade é essencialmente extrafiscal**, isto é, sua finalidade primeira não consiste na mera arrecadação de recursos para custeio das despesas estatais, mas atende ao objetivo, constitucionalmente declarado, de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

Atualmente, as alíquotas do imposto variam de 0,03% a 20% (art. 11 da Lei n. 9.393/96).

4.7.1.3.2.3 Progressividades do IPTU

O IPTU sujeita-se a **três sistemas diferenciados de alíquotas**:

a) alíquotas progressivas no tempo em razão do uso inadequado do solo urbano (art. 182, § 4º, II, da CF);

b) alíquotas progressivas em função do valor do imóvel (art. 156, § 1º, I, da CF);

c) alíquotas diferenciadas de acordo com o binômio localização/uso do imóvel (art. 156, § 1º, II, da CF).

Importantíssimo salientar que até a promulgação da Emenda Constitucional n. 29, no ano de 2000, o Texto Maior somente continha previsão expressa de progressividade do IPTU para a hipótese de uso inadequado do solo urbano (art. 182, § 4º, II, da CF), razão pela qual a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal pacificou entendimento de que, antes do ano de promulgação da referida Emenda, não se admitia a cobrança do imposto com alíquotas progressivas em razão do valor ou do uso/localização do imóvel.

A progressividade do IPTU no tempo (art. 182, § 4º, II, da CF) consiste em instrumento para o Município desestimular a manutenção de imóveis urbanos não edificados, subutilizados ou não utilizados, podendo a alíquota atingir patamar máximo de 15% sobre o valor venal do imóvel (art. 7º, § 1º, do Estatuto da Cidade – Lei federal n. 10.257/2001).

A progressividade em função do valor do imóvel (art. 156, § 1º, I, da CF) é instituída com finalidade puramente arrecadatória (progressividade fiscal),

realizando a exigência de tributação graduada conforme a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, § 1º, da CF).

Por fim, o art. 156, § 1º, II, da CF prevê a cobrança de IPTU com alíquotas variáveis de acordo com o uso e a localização do imóvel. Note-se que a norma constitucional impõe ao legislador o dever de combinar uso e localização para determinar a diferenciação nas alíquotas.

Assim, por exemplo, descumpriria o referido dispositivo da Constituição a lei municipal que estabelecesse alíquotas de 3% para imóveis comerciais, e de 2% para imóveis residenciais, pois nessa hipótese o tipo de uso foi empregado separadamente do quesito localização. Seria preciso, para tornar válida a exigência, delimitar certa região do Município dentro da qual os imóveis comerciais estariam sujeitos a alíquotas superiores às aplicadas a imóveis residenciais, não dissociando assim o binômio uso/localização referido pelo Texto Constitucional.

4.7.1.3.3 O caso da progressividade do ITCMD

A Constituição Federal de 1988 não prevê alíquotas progressivas para o ITCMD. Porém, o **Supremo Tribunal Federal** no julgamento do Recurso Extraordinário 562045/RS, em 6/2/2013, rel. Min. Ricardo Lewandowski, **passou a admitir a possibilidade da cobrança progressiva do ITCMD**.

A síntese do entendimento do Tribunal consta da Ementa abaixo transcrita:

> Contudo, todos os impostos estariam sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, mesmo os que não tivessem caráter pessoal. Esse dispositivo estabelece que os impostos, sempre que possível, devem ter caráter pessoal. Assim, todos os impostos, independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal, podem e devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo. É possível aferir a capacidade contributiva do sujeito passivo do ITCMD, pois, tratando-se de imposto direto, a sua incidência poderia expressar, em diversas circunstâncias, progressividade ou regressividade direta. A progressividade de alíquotas do imposto em comento não teria como descambar para o confisco, porquanto haveria o controle do teto das alíquotas pelo Senado Federal (CF, art. 155, § 1º, IV). Diferentemente do que ocorreria com o IPTU, no âmbito do ITCMD não haveria a necessidade de emenda constitucional para que o imposto fosse progressivo.

Importante destacar que se trata de um **reconhecimento jurisprudencial de progressividade**, não devendo ser equiparado, para provas em concursos, com os casos do IR, ITR e IPTU cuja previsão de alíquotas progressivas têm expresso fundamento no Texto Constitucional.

4.7.1.3.4 A situação da progressividade do IPVA

O IPVA **não tem previsão expressa de progressividade** na Constituição de 1988, embora há quem sustente uma progressividade implícita no Texto Maior, o que, todavia, é incompatível com o raciocínio das alíquotas progressivas como exceções expressas ao direito de propriedade.

A controvérsia sobre progressividade implícita do imposto reside na regra contida no art. 155, § 6º, II, da CF: "O imposto previsto no inciso III: II – poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização".

Na verdade, o referido dispositivo não contempla autorização para alíquotas progressivas mas para cobrança do imposto com alíquotas variáveis em função de critérios alheios à capacidade econômica do contribuinte, a saber: o tipo de utilização do veículo.

Portanto, não se trata de progressividade.

4.7.1.3.5 Proporcionalidade e progressividade

Importante fazer uma distinção entre proporcionalidade e progressividade.

Na **proporcionalidade** ocorre a aplicação de uma alíquota fixa sobre base calculada variável, resultando em valores devidos diferentes. Imagine, por exemplo, os indivíduos submetidos à alíquota máxima do Imposto de Renda no Brasil (27,5%) mas com salários bem diferentes. Pedro ganha R$ 10.000,00 por mês e Antônio aufere R$ 400.000,00 mensais.

Pelo simples fato da base calculada variar (de 10 mil para 400 mil) o valor do imposto devido será proporcionalmente maior para Antônio.

Porém, **a proporcionalidade não atende aos ideais da justiça social, da isonomia e da capacidade contributiva** na medida em que contribuintes com capacidades econômicas visivelmente distintas são tratados como se tivessem o mesmo potencial contributivo. **A proporcionalidade tributa igualmente os desiguais.**

Já na **progressividade** busca-se um aumento nas alíquotas sempre que a base calculada do tributo revela maior capacidade contributiva. **As alíquotas são ajustadas para sofrer majoração na medida da riqueza do contribuinte**, atendendo adequadamente aos imperativos da justiça social, da isonomia e da capacidade contributiva. A progressividade tributa igualmente os iguais e desigualmente os desiguais. Trata-se de um sistema mais avançado, socialmente justo e isonômico do que a proporcionalidade.

4.7.1.3.6 Progressividade desvinculada da capacidade contributiva

A progressividade, em regra, é vinculada do princípio da capacidade

contributiva (progressividade fiscal) e tem como objetivo graduar a tributação de acordo com a riqueza do contribuinte.

Entretanto, em casos raros o sistema de alíquotas progressivas pode ser aplicado visando interesses diversos da mera tributação segundo a capacidade contributiva. Tem-se então a progressividade extrafiscal. É o caso, por exemplo, do IPTU progressivo no tempo cuja finalidade é estimular o uso adequado do solo urbano (art. 182, § 4º, II, da CF).

4.7.1.3.7 Progressividade simples e graduada

Existem dois modos principais de aplicação do sistema de alíquotas progressivas: progressividade simples e a graduada[4].

Na progressividade simples a alíquota aplicável incide sobre a integralidade da base calculada. A grande desvantagem desse modelo de progressividade é que a passagem para a faixa seguinte de tributação faz com que o valor do tributo devido, por vezes, torne mais interessante permanecer na faixa anterior de incidência.

Preste muita atenção no seguinte exemplo. João ganha R$ 2.900,00 mensais atraindo alíquota de 10% do Imposto de Renda (valores fictícios), e acaba recebendo o montante líquido de R$ 2.610,00 após os desconto do imposto. Suponha agora que a faixa seguinte de tributação fosse a alíquota de 20% do IR para rendimentos acima de R$ 3.000,00. Se o chefe de João propusesse um aumento de salário para R$ 3.100,00, a mudança de faixa tornaria o aumento salarial desvantajoso porque aplicando 20% sobre R$ 3.100,00 a remuneração líquida de João cairia para R$ 2.480,00. Ou seja, apesar do aumento salarial João acabaria recebendo menos do que antes.

Por incrível que pareça, o sistema da progressividade simples pode acarretar o absurdo prático de tornar desvantajoso um aumento salarial!

O modelo da **progressividade graduada** corrige a incoerência da progressividade simples porque **aplica as alíquotas mais altas somente sobre a fração da base calculada que superar a faixa anterior**. Desse modo, tomando como exemplo o caso do aumento salarial e o Imposto de Renda, torna-se impossível que a mudança da faixa de tributação resulte em recebimento líquido menor do que o anterior.

Usando os mesmos dados do exemplo fictício anteriormente referido. Se João ganha R$ 2.900,00 mensais e paga 10% de IR, recebendo aumento para R$ 3.100,00, a nova alíquota de 20% incidirá somente sobre o que exceder R$ 3.000,00. Assim, sobre os primeiros R$ 3.000,00 recolherá 10% (R$ 300,00) +

20% somente sobre R$ 100,00, totalizando R$ 320,00 de imposto devido, que descontados dos R$ 3.100,00 do novo salário, resulta numa remuneração líquida de R$ 2.780,00 (R$ 180,00 a mais do que o salário líquido anterior, ou seja, João pode comemorar seu aumento REAL!!!).

Portanto, tendo em vista que o **ordenamento brasileiro adotou o modelo da progressividade graduada**, havendo várias alíquotas diferentes, cada uma delas somente incide sobre a fração da base calculada que ultrapassar a faixa anterior.

4.7.1.3.8 Alíquotas regressivas?

Por fim, deve-se registrar a existência de casos raros em nosso ordenamento nos quais a legislação prevê a utilização de um sistema de **alíquotas decrescentes ou regressivas.** É o que ocorre, por exemplo, no caso no regime previsto no art. 1º da Lei n. 11.053/2004, em que a **tributação do Imposto de Renda sobre planos de previdência privada vai recuando** a depender de por quanto tempo o contribuinte mantiver o dinheiro aplicado, podendo variar de 35% para aplicações por até 2 anos, a 10% se o aporte permanecer por mais de 10 anos aplicado.

Trata-se de curiosa hipótese de alíquotas regressivas.

4.7.1.3.9 Princípio da progressividade sobre impostos reais

A técnica da progressividade adquiriu modernamente o *status* de verdadeiro princípio tributário, tendo sua aplicabilidade estendida a todas as espécies tributárias (RE 406.955/2010). Por isso, não importa para fins de incidência do princípio da progressividade se o imposto é real ou **pessoal**.

> Cespe: A prova de Procurador de Fortaleza 2017 considerou ERRADA a afirmação: “O princípio da progressividade exige a graduação positiva do ônus tributário em relação à capacidade contributiva do sujeito passivo, não se aplicando, todavia, aos impostos reais, uma vez que, em se tratando desses tributos, é impossível a aferição dos elementos pessoais do contribuinte”.

4.8 PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE (art. 150, III, *a*, da CF)

Estabelece o art. 150, III, *a*, da Constituição Federal:

> 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 princípio da irretroatividade é um **desdobramento garantia da segurança jurídica** e tem como objetivo específico **impedir que novas leis tributárias alcancem fatos anteriores à data de sua vigência.**

CESPE: A prova de Advogado do Detran/ES considerou ERRADA a assertiva: “Em obediência ao princípio da irretroatividade, a lei tributária, ao entrar em vigor, aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros, mas não aos pendentes e pretéritos”.

Desse modo, a lei publicada hoje vale para o presente (fatos pendentes) e o futuro (fatos futuros), mas não atinge os fatos geradores já ocorridos.

No mesmo sentido prescreve o artigo 105 do Código Tributário Nacional: “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”.

FGV: A prova de Advogado da Codeba/BA 2010 considerou CORRETA a afirmação: “O Supremo Tribunal Federal tem como referência, para análise da irretroatividade, o aspecto temporal da hipótese de incidência, ou seja, o momento apontado pela lei como sendo aquele em que se deve considerar ocorrido o fato gerador”.

4.8.1 Exceções

O art. 106 do CTN define **duas exceções** ao princípio da irretroatividade:

a) **lei interpretativa**;

b) **lei mais benéfica em matéria de infração**.

O referido dispositivo tem a seguinte redação:

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.

Vamos estudar os dois casos separadamente.

4.8.1.1 Retroatividade da lei interpretativa

Lei interpretativa é aquela **promulgada com o objetivo de explicar o conteúdo de lei anterior**. Conforme exigido pelo art. 106, I, do CTN, para que tenha efeito retroativo **a lei deve ser expressamente interpretativa**, ou seja, o diploma normativo precisa autodeclarar-se interpretativo, sob pena de o efeito retroativo não ocorrer.

Assim, a lei autodeclarada interpretativa retroage à data da lei interpretada, operando em termos práticos como se os dispositivos da lei nova substituíssem as normas da lei anterior dentro do próprio corpo desta.

Porém, para evitar que a referida exceção não esvazie por completo o princípio deve-se verificar se a nova lei é verdadeiramente interpretativa. Isso porque inexistindo dúvida real sobre o conteúdo da lei anterior e se a nova lei não tiver, de fato, o objetivo de interpretar a lei anterior bastaria o legislador dizer que uma lei é interpretativa para atribuir-lhe efeito retroativo.

Portanto, existem ao menos **três requisitos fundamentais** que precisam ser rigorosamente observados para que a lei tributária interpretativa retroaja:

1) existência de fundada dúvida interpretativa sobre o conteúdo da lei tributária anterior;

2) a lei nova deve ser expressamente declarada pelo legislador como interpretativa;

3) o conteúdo da lei nova deve ser de fato voltado a solucionar a dúvida interpretativa da lei anterior.

4.8.1.2 Retroatividade da lei mais benéfica em matéria de infração

A segunda hipótese de lei tributária retroativa ocorre no caso da lei mais benéfica em matéria de infração (art. 106, II, do CTN). Exige-se o preenchimento dos seguintes **requisitos**:

1) a **lei deve tratar de infração tributária, multa, penalidade ou temas afins**, excluída a retroatividade se a lei versar sobre pagamento do tributo. Assim, **lei que reduz ou extingue tributo NÃO retroage** na medida em que trata do tributo em si, e não de multas, penalidades ou infrações;

2) **a lei tem que ser favorável ao contribuinte**, ou seja, reduzir a penalidade, eliminar uma infração, dilatar o prazo para pagamento da pena;

3) a lei nova mais benéfica **somente retroage para favorecer casos que ainda não tenham sido definitivamente julgados**, quer na esfera judicial, quer no âmbito administrativo. Isso porque o caso definitivamente julgado na esfera judicial é imutável por força da coisa julgada sendo inatingível pela lei nova. Já o caso definitivamente julgado na esfera administrativa, esgotado por força da

preclusão, é imodificável por força do ato jurídico perfeito e também não pode ser alcançado pela nova lei.

O fundamento para as duas hipóteses de imutabilidade é o art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal: "a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada".

São **exemplos de leis tributárias mais benéficas** em matéria de infração, **dotadas de força retroativa**:

a) lei que deixa de definir certa conduta como infracional (abolição de infração);

b) lei que reduz multa tributária;

c) lei que comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

4.8.2 Retroatividade da lei que institui novos critérios de apuração ou amplia poderes do fisco

Além das hipóteses de retroatividade previstas no art. 106, a doutrina costuma fazer referência a um **terceiro caso de lei tributária retroativa** enunciado no art. 144, § 1º, do CTN:

> 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.

Assim, tem efeitos retroativos também a lei tributária que **estabelece melhorias no procedimento de fiscalização, ampliando os poderes de investigação** das autoridades administrativas, **ou outorgando ao crédito maiores garantias ou privilégios.**

FMP: A prova de Defensor Público/PA de 2015 considerou ERRADA a assertiva: "Não se aplica ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador, tenha ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas".

4.8.3 O caso do Imposto de Renda

Bastante peculiar é a situação do Imposto de Renda diante da aplicação dos princípios da irretroatividade e anterioridade.

Nos termos do art. 43 do Código Tributário Nacional:

O imposto, de competência da União, 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;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Assim, o fato gerador o Imposto de Renda consiste no acréscimo patrimonial proveniente do produto do capital, trabalho ou de outra fonte.

Pelo princípio da irretroatividade, as novas leis tributárias em matéria de Imposto de Renda somente se aplicam sobre acréscimos patrimoniais posteriores à data de publicação.

A grande dificuldade nessa matéria é que a legislação define diferentes momentos em que se considera ocorrido o fato gerador do Imposto de Renda, dependendo do tipo de operação.

Em linhas gerais, como será visto detalhadamente no capítulo sobre tributos em espécie, o fato gerador do Imposto de Renda é do tipo continuado (“complessivo” ou pendente), ou seja, o tributo incide, em regra, sobre o conjunto de rendas e proventos apurados durante determinado período de tempo[5].

Como regra, o imposto incide anualmente sobre a totalidade de rendas e proventos auferidos durante o ano-base compreendido entre 1º de janeiro e 31 de dezembro.

Desse modo, para fins de apuração geral, o fato gerador do imposto fica pendente durante o ano-base e considera-se definitivamente consumado somente ao final do dia 31 de dezembro de cada ano.

Para outras situações muito específicas (ganho de capital, por exemplo) a legislação considera ocorrido o fato gerador na própria data em que acontece o acréscimo patrimonial. Mas estes são casos diferentes e bastante peculiares, que devem ser tratados como exceções.

Mas se o fato gerador do Imposto de Renda leva em consideração todos os acréscimos patrimoniais ocorridos desde o início do ano-base até o dia 31 de dezembro, havendo alteração durante o ano na legislação aplicável ao imposto qual lei deve ser aplicada?

Como o Imposto de Renda tem, em regra, fato gerador pendente **vale a lei vigente na época do início do ano-base.** Essa é a conclusão decorrendo daquilo que exige o princípio da irretroatividade.

Qualquer tentativa de aplicar uma nova lei em matéria de Imposto de Renda no mesmo ano de sua publicação viola o princípio da

irretroatividade.

Por exemplo. Se no dia 2 de janeiro de 2015 sobrevém uma lei modificando regras sobre a arrecadação do Imposto de Renda, por força do princípio da irretroatividade a nova lei somente poderá ser aplicada a partir de 1º de janeiro de 2016. A nova lei não valerá para o ano de 2015 na medida em que os fatos geradores deste ano estão pendentes, sendo que sua consumação efetiva somente se dará ao final do dia 31 de dezembro.

O raciocínio acima desenvolvido é válido para as situações gerais de incidência do imposto. Para os casos de operações especiais, nada impede que a lei determine regra diferenciada estabelecendo, por exemplo, que o fato gerador considera-se ocorrido na própria data do acréscimo patrimonial. Em tais casos, sendo aprovada nova lei em matéria de Imposto de Renda o princípio da irretroatividade não irá determinar a aplicação somente a partir de 1º de janeiro do ano seguinte. Na verdade, tal lei aplica-se aos fatos geradores ocorridos já no dia seguinte à sua publicação na medida em que, para as referidas operações especiais (repita-se o exemplo do ganho de capital), o fato gerador é instantâneo e não pendente.

Quanto ao princípio da anterioridade, conforme já visto o Imposto de Renda submete-se somente à anterioridade anual (art. 150, III, *b*, e § 1º, da CF), de modo que, sendo publicada lei que crie ou majore o tributo, sua exigência poderá ser feita a partir de 1º de janeiro do ano seguinte, sem necessidade de observar os 90 dias de intervalo mínimo.

Enquanto a garantia da irretroatividade aplica-se a qualquer lei, o princípio da anterioridade vale somente para leis que criem ou majorem o tributo, tendo por isso a anterioridade um alcance bem mais reduzido se comparado à abrangência do princípio da irretroatividade.

Desse modo, o princípio da anterioridade autoriza a cobrança do Imposto de Renda, instituído ou majorado por nova lei, já a partir de 1º de janeiro do ano seguinte à data em que esta nova lei tiver sido publicada. Como a anterioridade é um intervalo entre a publicação da lei e a exigência do tributo não existe grande dificuldade na aplicação do referido princípio quanto ao Imposto de Renda. Todavia, mesmo que autorizada a arrecadação com base na anterioridade, será preciso verificar se foi atendida a exigência da irretroatividade quanto à nova lei, conforme comentado nos parágrafos acima, pois a irretroatividade constitui o requisito mais rigoroso para instituição de inovações em matéria de Imposto de Renda devido às peculiaridades decorrentes de seu fato gerador complessivo.

Interessante notar que os dois princípios, anterioridade anual e

irretroatividade, resultam na aplicação das novas leis a partir de 1º de janeiro do ano seguinte em matéria de regime geral do Imposto de Renda. Desse modo, para leis que instituem ou majoram o imposto termina ocorrendo uma coincidência no alcance prático das duas garantias, pois ambas adiam a ação do novo regime tributário para o início do próximo ano-base.

O mesmo não pode ser dito, porém, para os casos de incidência especial do Imposto de Renda. Naquelas situações excepcionais em que a lei considera o fato gerador ocorrido na própria data do acréscimo patrimonial o alcance dos dois princípios será bastante diferente. A irretroatividade exigirá que a nova lei - somente atinja fatos geradores ocorridos a partir do dia seguinte à data de sua publicação. Já a anterioridade resultará em garantia mais vantajosa, na medida em que irá impedir que o novo regime do tributo seja aplicado antes de 1º de janeiro do ano seguinte.

4.8.3.1 A polêmica Súmula n. 584 do STF

Embora o assunto não envolva grande polêmica na doutrina, o Supremo Tribunal Federal possui uma antiga súmula que há décadas vem tumultuando a compreensão da irretroatividade em matéria de Imposto de Renda.

Trata-se da controvertida **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.

Como a declaração do Imposto de Renda é apresentada sempre no exercício seguinte ao ano-base, **em termos práticos a Súmula n. 584 afirma ser aplicável a lei vigente no ano seguinte ao do fato gerador.** É como se o princípio da irretroatividade simplesmente não existisse!

O entendimento firmado pelo STF na Súmula n. 584 data do ano de 1976 e contempla visão completamente antagônica às garantias asseguradas ao contribuinte pelos princípios da anterioridade e irretroatividade na Constituição de 1988.

Essa ainda é a visão atualmente defendida pelo Supremo Tribunal Federal na matéria.

Para provas e concursos deve ser adotada a orientação majoritária segundo a qual **a Súmula n. 584 do STF não foi recepcionada pelo Texto de 1988**. Aplica-se ao Imposto de Renda a lei vigente no início do ano-base, e não aquela em vigor no exercício da declaração. Este último ponto de vista somente deve ser sustentado quando for cobrado o posicionamento do Supremo Tribunal

Federal sobre o tema.

4.9 PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DO CONFISCO (art. 150, IV, da CF)

Estabelece o art. 150, IV, da Constituição Federal:

> 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.

O princípio da vedação do confisco, ou do não confisco, **proíbe que a tributação seja estabelecida em patamar exorbitante** a ponto de o bem tributado inviabilizar o exercício de atividade econômica.

Trata-se de um desdobramento dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade[STF] na seara específica da tributação,

STF: "O Poder Público, especialmente em sede de tributação, não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade, que traduz limitação material à ação normativa do Poder Legislativo. O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que, encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público. O princípio da proporcionalidade, nesse contexto, acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais. A prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental constitucionalmente assegurados ao contribuinte. É que este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelo Estado." ADIn 2.551-MC-QO, rel. Min. Celso de Mello, j. 2-4-2003, Plenário, *DJ* 20-4-2006.

proibindo exageros no montante exigido pelo Fisco a título de tributo.

Esaf: A prova de Auditor da Receita Federal 2009 considerou CORRETA a assertiva: "O princípio do não confisco ajuda a dimensionar o alcance do princípio da progressividade, já que exige equilíbrio, moderação e medida na quantificação dos tributos".

É um princípio aplicável a **todas as espécies tributárias**.

Como a Constituição Federal de 1988, ao contrário de Textos anteriores, optou por não estabelecer uma alíquota máxima admitida para a cobrança válida de tributos, a definição daquilo que deve ser considerado tributo confiscatório

permanece bastante impreciso.

É certo que o referido princípio **impede o estabelecimento de alíquotas próximas de 100%** na medida em que teriam o efeito de praticamente desapropriar o contribuinte ao contrário de tributar.

Não há dúvida também que a vedação do confisco **proíbe elevações muito súbitas nas alíquotas aplicáveis**. Entretanto, a doutrina e jurisprudência encontram enorme dificuldade prática em delimitar outras aplicações concretas para o referido princípio.

Importante notar que, além de impedir alíquotas elevadas ou majorações excessivas no âmbito de um tributo isoladamente considerado, a vedação do confisco **deve ser analisada também à luz da somatória da carga tributária total do país,** isso porque, em determinados casos, o impacto do aumento de mais um tributo pode resultar na total inviabilização do exercício da atividade econômica pelo contribuinte. Assim, embora individualmente considerado, o aumento possa não parecer confiscatório, se for analisado no contexto da carga tributária total revelará sua natureza contrária ao princípio ora analisado.

Esaf: A prova de Auditor da Receita Federal 2009 considerou ERRADA a assertiva: “A identificação do efeito confiscatório não deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mas sim em cada tributo isoladamente”.

FGV: A prova de Advogado do Senado Federal/2008 considerou ERRADA a afirmação: “O princípio do não confisco deve considerar a incidência específica de cada tributo”.

No caso de **tributação extrafiscal** – como ocorre com o Imposto sobre Importação, o Imposto sobre Exportação e principalmente o IPI –, as finalidades não arrecadatórias que motivam a projeção das **alíquotas a patamares bastante elevados sem que necessariamente ocorra o efeito confiscatório.**

Esaf: A prova de Auditor da Receita Federal/2009 considerou CORRETA a assertiva: “Uma alíquota do imposto sobre produtos industrializados de 150%, por exemplo, não significa necessariamente confisco”.

Cespe: A prova de Advogado do Detran/ES considerou CERTA a assertiva: “Considere que certo contribuinte tenha sido compelido a pagar multa de cerca de 300% sobre o valor do tributo devido, em razão de descumprimento de obrigação tributária. Nessa situação, é aplicável o princípio da vedação do uso de multa com efeito de confisco”.

Segundo entendimento pacificado na jurisprudência, a vedação do confisco **também se aplica a multas tributárias** proibindo penalidades pecuniárias com alíquotas exageradas em relação ao valor do tributo devido.

MPU: A prova de Procurador da República de 2015 considerou ERRADA a assertiva: “O art. 150, IV, da Constituição Federal estabelece o não confisco como princípio a ser aplicado aos tributos, vale dizer, a restrição não se aplica às multas tributárias”.

Interessante orientação doutrinária vem diferenciando a análise da tributação confiscatória nos impostos patrimoniais sob as perspectivas estática e dinâmica[6]. A partir da **perspectiva estática o patrimônio é analisado de forma imobilizada**, sendo confiscatória a tributação que o suprimisse integralmente.

Porém, há quem sustente que haveria também **efeito confiscatório sob a perspectiva dinâmica** se um imposto incidisse sobre **grandeza superior aos acréscimos patrimoniais agregados e/ou produzidos** pelo bem em determinado período. Assim, por exemplo, se o total de benefícios patrimoniais produzidos pelo imóvel durante o ano foi de 4% de seu valor venal, qualquer imposto sobre ele incidente cuja alíquota superasse tal patamar seria confiscatório.

Para provas e concursos públicos, todavia, a vedação do confisco sob a perspectiva dinâmica, como regra, não vem sendo reconhecida pelas bancas examinadoras.

Esaf: A prova de Auditor da Receita Federal/2009 considerou CORRETA a assertiva: “Os impostos sobre o patrimônio podem ser confiscatórios, quando considerados em sua perspectiva estática”.

4.10 PRINCÍPIO DA UNIFORMIDADE GEOGRÁFICA (art. 151, I, da CF)

Nos termos do art. 151, I, da Constituição Federal: “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”.

O princípio da uniformidade geográfica **obriga a União a aplicar a mesma alíquota para os seus tributos em todo o território nacional**, sem qualquer distinção entre Estados, Regiões ou Municípios.

Trata-se de uma **projeção do princípio da isonomia** na relação entre a União e as demais entidades federativas, proibindo favoritismos ou discriminações negativas no modo como os tributos federais são cobrados nos outros entes

políticos.

TJ/DF: A prova da Magistratura/DF de 2012 considerou INCORRETA a assertiva: “É vedado à União instituir tributo uniforme em todo o território nacional”.

Assim, por exemplo, é inconstitucional um decreto que majore o IPI sobre os calçados fabricados no Rio Grande do Sul. Sendo o IPI um tributo federal, sua alíquota deve ser a mesma para os calçados fabricados em todo o Brasil.

TJ/PR: A prova da Magistratura/PR de 2003 considerou CORRETA a assertiva: “A tributação de veículos importados com alíquota maior do IPVA não agride o princípio da uniformidade geográfica”.

Embora o art. 151, I, da Constituição Federal faça referência somente aos tributos da União, deve-se concluir que, por simetria, **a mesma vedação é extensiva a Estados, Distrito Federal e Municípios**, que não poderão instituir tributo diferenciado nos seus respectivos territórios, desigualando as alíquotas de acordo com a região, cidade, bairro ou localidade onde ocorrer o fato gerador, sob pena de frontal violação ao princípio da uniformidade geográfica.

4.10.1 As zonas de incentivo fiscal. A Zona Franca de Manaus

O próprio art. 151, I, da Constituição Federal prevê **importante exceção ao princípio** da uniformidade geográfica na medida em que autoriza a **concessão de incentivos fiscais** destinados a “**promover o equilíbrio do desenvolvimento** socioeconômico entre as diferentes regiões do País”.

TJ/DF: A prova da Magistratura/DF de 2012 considerou CORRETA a assertiva: “É admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”.

As denominadas “zonas de incentivo fiscal” são áreas legalmente definidas dentro das quais fica constitucionalmente autorizada a outorga de vantagens tributárias e não tributárias visando fomentar o desenvolvimento regional.

O exemplo mais conhecido no Brasil é o da Zona Franca de Manaus, prevista nos arts. 40 e 92 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. A Zona Franca de Manaus, **segundo a jurisprudência do STF**, fundamenta-se constitucionalmente em verdadeira **imunidade tributária**[STF].

STF: “Zona Franca de Manaus e Isenção de ICMS. O art. 92 do ADCT, incluído pela EC 42/2003, aumentou o prazo constante do art. 40 do ADCT, que passou a encerrar-se em 2023. A ZFM, instituída pela Lei n. 3.173/1957, somente teve existência jurídica e pleno funcionamento com a edição do Decreto-lei n.

288/1967. O art. 5º da Lei Complementar n. 4/1969, que concedera isenção do ICMS nas hipóteses especificadas. As indústrias instaladas ou que viessem a instalar-se na ZFM também foram excluídas dos convênios necessários para a concessão ou revogação de isenções do ICMS, regulamentados pela Lei Complementar n. 24/1975, que vedou expressamente às demais unidades da federação determinar a exclusão de incentivo fiscal, prêmio ou estímulo concedido pelo Estado do Amazonas. Quando do advento da ordem constitucional vigente, a antiga legislação do ICMS conferiu à saída de mercadorias para a ZFM o mesmo tratamento fiscal outorgado à exportação, cujas operações, no regime constitucional anterior, eram feitas sem a cobrança do ICMS, bem como era vedado aos entes federados modificar esse favorecimento fiscal. A Constituição atual (art. 155, § 2º, XII, *g*) agregou novas hipóteses de incidência do ICMS, razão pela qual alegado que teria sido criado imposto novo, sujeito a disciplina diversa da existente sob a égide da Constituição anterior. A edição do Convênio 65/1988, que tornou expressa a isenção do ICMS sobre circulação de mercadorias às saídas de produtos industrializados de origem nacional para comercialização ou industrialização na área, desde que o estabelecimento destinatário tivesse domicílio em Manaus. O advento da EC 42/2003, que tornara explícito o reconhecimento da não incidência sobre serviços prestados a destinatários no exterior, e abandonara a subdivisão dos produtos industrializados presente na Constituição (art. 155, § 2º, X, *a*). Além disso, a aludida emenda assentara a não incidência do ICMS sobre mercadorias destinadas ao exterior, nos termos do art. 4º do Decreto-lei n. 288/1967. Por fim, concluiu que a incidência do ICMS determinada nas situações previstas nos convênios questionados gerara redução da eficácia real do art. 40 do ADCT.” ADIn 310/AM, rel. Min. Cármen Lúcia, 19-2-2014.

Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.

Art. 92. São acrescidos dez anos ao prazo fixado no art. 40 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Para fins de delimitação da área de incentivos fiscais, é importante concluir que o **seu território não pode coincidir com a fronteira exata ou aproximada de um Estado-membro ou Município**, sob pena de, a pretexto de estabelecer uma região de benefícios fiscais, o legislador realizar uma aberta violação ao princípio da uniformidade geográfica.

Assim, a “região” a que se refere o art. 151, I, da CF deve ser delimitada como uma parcela de território definida por critérios sociais, econômicos ou de outra natureza, sendo vedado todavia que sua delimitação seja idêntica ou muito similar à dimensão geográfica das entidades federativas existentes.

4.11 PRINCÍPIO DA Não LIMITAÇÃO (art. 150, V, da CF)

O art. 150, V, da Constituição Federal prescreve:

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.

O princípio da não limitação **impede que o tributo seja utilizado para restringir o trânsito de pessoas e bens no território nacional.**

IESES: A prova de Cartório/RO de 2012 considerou CORRETA a afirmação: "É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, 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".

Desse modo, o art. 150, V, da CF, atua como norma jurídica de reforço da liberdade constitucional de ir, vir e permanecer (art. 5º, XV, da CF), vedando que a tributação crie barreiras para a livre locomoção de pessoas e bens.

Assim, por exemplo, é inconstitucional, por violar tal principio, a taxa de estacionamento cobrada para restringir o acesso de turistas a determinada praia.

4.11.1 O pedágio como exceção ao princípio

O art. 150, V, da Constituição Federal estabelece importante **exceção ao princípio** da não limitação **admitindo a cobrança de pedágio** pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

Conforme visto nos capítulos anteriores, o pedágio poderá ter natureza de taxa ou tarifa dependendo da forma como é prestado o serviço de conservação da via pública. Se a conservação estiver a cargo do próprio Poder Público (prestação direta), havendo cobrança de pedágio, sua natureza será de taxa (natureza tributária). Porém, se a via for explorada em regime de concessão ou permissão (prestação indireta), o pedágio terá natureza de tarifa (ou preço público).

Importante destacar que, em qualquer caso, a cobrança de pedágio está em conformidade com o princípio da não limitação diante da expressa ressalva estabelecida pelo art. 150, V, da CF.

4.12 PRINCÍPIO DA Não DISCRIMINAÇÃO QUANTO À PROCEDÊNCIA (art. 152 da CF)

O art. 152 da Constituição Federal **proíbe tratamento diferenciado em**

razão da procedência ou destino de bens ou serviços.

Assim prescreve o citado dispositivo:

> "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".

CESPE: A prova de Defensor Público/DF considerou ERRADA a assertiva: "É vedado à União estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino".

MPE-SC: A prova de Promotor de Justiça/SC de 2013 considerou ERRADA a assertiva: "Diante do princípio da autonomia dos entes federativos, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é permitido estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza em razão da sua procedência ou do seu destino".

TJ/DF: A prova da Magistratura/DF de 2012 considerou INCORRETA a assertiva: "É facultado 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".

Entre outros exemplos, o referido princípio **veda o cobrança de IPVA diferenciado para veículo importado** (precedentes do STF) na medida em que isso constitui discriminação quanto à procedência do produto.

4.13 PRINCÍPIO DA Não CUMULATIVIDADE (arts. 153, § 3º, II, e 155, § 2º, I, da CF)

Previsto nos arts. 153, § 3º, II, e 155, § 2º, I, da Constituição Federal, o princípio da não cumulatividade **tem o objetivo de impedir que determinados tributos plurifásicos "incidam em cascata".** Ou seja, sua finalidade é evitar que o recolhimento do tributo recaia sobre o valor dele mesmo, inserido na base de cálculo devido a sua incidência na operação anterior.

Em termos práticos, quando determinado item ingressa no estabelecimento o valor do tributo recolhido gera um crédito (operação de creditamento), que será descontado do montante devido no valor do mesmo tributo incidente sobre a operação de saída do item.

O Texto Constitucional explica as operações de creditamento e débito afirmando que tais tributos não cumulativos são pagos **"compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores".**

Assim, por exemplo, se uma caixa de chocolates entra no estabelecimento atacadista X pelo valor de R$ 10,00 com recolhimento de R$ 1,00 de ICMS

(suponha uma alíquota hipotética de 10%), esse valor (R$ 1,00) gera um crédito em favor de X. Quando X revende a mercadoria por R$ 15,00, o R$1,50 que seria devido de ICMS terá desconto do crédito de R$ 1,00 na entrada, gerando um valor final de R$ 0,50 a ser pago.

Esse recolhimento não cumulativo evita que o ICMS crie um efeito "bola de neve" aumentando excessivamente o valor dos itens de modo a prejudicar o consumidor final.

Principalmente nos tributos que incidem em cadeia (incidência plurifásica) a regra da não cumulatividade é essencial para desonerar mercadorias, produtos e serviços.

Sob pena de caracterizar tributação confiscatória, o limite da incidência cumulativa é o princípio da razoabilidade.

Cespe: A prova de Juiz Federal do TRF da 5ª Região considerou CORRETA a seguinte assertiva: "De acordo com a CF, as normas gerais de direito tributário e a jurisprudência do STJ e do STF configura-se o caráter confiscatório de determinado tributo sempre que o efeito cumulativo, resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal, afetar, substancialmente e de maneira irrazoável, o patrimônio ou os rendimentos do contribuinte".

4.13.1 Tributos sujeitos à não cumulatividade

A incidência da regra da não cumulatividade **só tem sentido nos tributos plurifásicos.**

Submetem-se à não cumulatividade:

a) IPI (art. 153, § 3º, II, da CF);

b) ICMS (art. 155, § 2º, I, da CF);

TJ/SP: A 177ª prova da Magistratura/SP considerou CORRETA a assertiva: "O princípio da não cumulatividade é um atributo do imposto sobre produto industrializado e imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços".

c) impostos residuais (art. 154, I, da CF);

d) novas fontes de custeio da Seguridade Social (art. 195, § 4º, da CF);

e) Cofins/PIS (art. 1º da Lei n. 10.833/2003).

4.14 PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE (arts. 153, § 3º, I, e 155, § 2º, III, da CF)

Previsto nos arts. 153, § 3º, I, e 155, § 2º, III, da Constituição Federal, o

princípio da seletividade exige que **as alíquotas do ICMS e do IPI sejam graduadas conforme a ESSENCIALIDADE da mercadoria, serviço ou produto.**

FEPESE: A prova de Auditor da Receita Estadual/RJ de 2010 considerou ERRADA a assertiva: "A seletividade, nos estritos termos constitucionais, deve ser observada apenas pelo ITR e IPTU".

Assim, quanto maior a importância social que o item tributo tiver, menor a alíquota aplicável.

Importantíssimo notar, todavia, que existe uma fundamental diferença entre o regime de seletividade no ICMS e no IPI.

Isso porque **em matéria de ICMS** a Constituição afirma que o imposto **PODERÁ SER seletivo** (art. 155, § 2º, III), ou seja, o legislador tem a **faculdade** de graduar as alíquotas segundo a essencialidade, **podendo até definir uma alíquota única**.

Cespe: A prova de Procurador de Fortaleza 2017 considerou CERTA a afirmação: "O princípio da seletividade aplica-se impositivamente ao IPI e facultativamente ao ICMS em função da essencialidade dos produtos, das mercadorias e dos serviços, de modo a assegurar a concretização da isonomia no âmbito da tributação do consumo".

Já **no caso do IPI**, o Texto Maior determina que imposto **SERÁ seletivo** (art. 153, § 3º, I), de modo que o constituinte excluiu qualquer possibilidade de o legislador abolir o sistema de seletividade. Assim, **fica proibido o estabelecimento do modelo de alíquota única.**

4.15 PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

Previsto expressamente no art. 2º, parágrafo único, da Lei n. 9.784/99 (Lei do Processo Administrativo), a segurança jurídica é um **fundamento geral do ordenamento**, sendo **aplicável a todos os ramos do Direito**. Seu conteúdo volta-se à garantia de estabilidade, ordem, paz social e previsibilidade das atuações sociais[7]. No Direito Tributário serve de **fundamento para os princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade**, tendo sido objeto de frequentes perguntas em provas e concursos públicos.

UFG: A prova de Procurador da AL/GO de 2015 gabaritou como CORRETA a assertiva: "Considerando o princípio constitucional da segurança jurídica na tributação, a legalidade tributária corresponde ao princípio da reserva legal, dado que toda imposição tributária, em cada um dos aspectos do fato gerador, deve necessariamente estar prevista em lei no sentido estrito".

A título de exemplo, a prova de Auditor Fiscal da Receita Federal/2012, elaborada pela Esaf, associou o conteúdo da segurança jurídica aos **seguintes valores** protegidos pelo sistema tributário:

a) **Certeza do direito**, segundo a qual a instituição e a majoração de tributos obedecem aos postulados da legalidade, da irretroatividade e das anterioridades de exercício e nonagesimais mínima e especial, demonstrando a garantia adicional que representam para o contribuinte se comparadas ao princípio geral da legalidade e às garantias de proteção ao direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada.

> FGV: A prova de Advogado da Codeba/BA de 2010 considerou CORRETA a afirmação: "A irretroatividade da lei tributária vem preservar o passado da atribuição de novos efeitos tributários, reforçando a própria garantia da legalidade, porquanto resulta na exigência de lei prévia, evidenciando-se como instrumento de otimização da segurança jurídica ao prover uma maior certeza do direito".

b) **Confiança no tráfego jurídico**, segundo o qual o contribuinte não pode ser penalizado se agir em obediência às normas complementares das leis e dos decretos.

c) **Tutela jurisdicional**, que se materializa pela ampla gama de instrumentos processuais colocados à disposição do contribuinte para o questionamento de créditos tributários, tanto na esfera administrativa como na esfera judicial.

[1] Eduardo Sabbag, *Manual de Direito Tributário*, p. 23.
[2] Eduardo Sabbag, *Manual de Direito Tributário*, p. 25.
[3] Eduardo Sabbag, *Manual de Direito Tributário*, p. 96.
[4] Hugo de Brito Machado, *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*, p. 143.
[5] Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, p. 322.
[6] Ayres Barreto. Vedação ao Efeito do Confisco. *Revista de Direito Tributário*, v. 64, 1994.
[7] Alexandre Mazza, *Manual de Direito Administrativo*, p. 127.

4.16 QUADRO SINÓTICO

<table>
<tr><td>CONCEITO</td><td>Princípios tributários são preceitos fundamentais de observância obrigatória pelo legislador e pelo Fisco, cujo descumprimento causa a nulidade do tributo ou de sua cobrança.</td></tr>
<tr><td>TAXONOMIA. NATUREZA DÚPLICE DOS PRINCÍPIOS</td><td>O Texto de 1988 confere aos princípios tributários uma natureza dúplice sendo, a um só tempo, do ponto de vista do Fisco, limitações ao poder de tributar, e representando, para o contribuinte, garantias fundamentais.</td></tr>
<tr><td>CONSEQUÊNCIAS DA NATUREZA DE GARANTIA FUNDAMENTAL E DE LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR</td><td>
<table>
<tr><td>a) constituem cláusulas pétreas:</td><td>isso porque nos termos do art. 60, § 4º, IV, da Constituição Federal, “não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: IV – direitos e garantias fundamentais”. Assim, os princípios fazem parte do núcleo imodificável da Constituição Federal, não podendo ser suprimidos ou ter seu alcance reduzido por emenda constitucional. Registre-se, todavia, o entendimento do Supremo Tribunal Federal no sentido de que os princípios tributários que não constam do art. 150 da Constituição Federal não são cláusulas pétreas, pois estariam fora da lista que o caput do referido dispositivo constitucional denomina “garantias asseguradas ao contribuinte”, tais como os princípios da seletividade e da não cumulatividade;</td></tr>
<tr><td>b) sua regulamentação infraconstitucional, se necessária, exige lei complementar:</td><td>de acordo com o art. 146, II, da CF, “cabe à lei complementar: II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”. Desse modo, tornando-se necessária a promulgação de lei com o objetivo de viabilizar a aplicação concreta de qualquer princípio tributário, tal lei deve ser uma lei complementar, vedada a edição de medida provisória com esse fim (art. 62, § 1º, III, da CF);</td></tr>
<tr><td>c) devem receber interpretação ampliativa:</td><td>como toda norma consagradora de garantias fundamentais, os princípios devem ser interpretados ampliativamente.</td></tr>
</table>
</td></tr>
<tr><td>ROL DOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS EM ESPÉCIE</td><td>No vigente Sistema Tributário Nacional são os seguintes os princípios tributários existentes:
1) legalidade (arts. 150, I, da CF e 97 do CTN);
2) anterioridade (art. 150, III, b e c, da CF);
3) isonomia (art. 150, II, da CF);
4) irretroatividade (art. 150, III, a, da CF);
5) vedação do confisco (art. 150, IV, da CF);
6) uniformidade geográfica (art. 151, I, da CF);
7) não limitação (art. 150, V, da CF);
8) não cumulatividade (arts. 153, § 3º, II, e 155, § 2º, I, da CF);
9) seletividade (arts. 153, § 3º, I, e 155, § 2º, III, da CF);
10) não discriminação quanto à procedência ou destino (art. 152 da CF);
11) princípio do non olet (art. 118, I, do CTN).</td></tr>
<tr><td>PRINCÍPIO DA LEGALIDADE (ARTS. 150, I, DA CF E 97 DO CTN)</td><td>O princípio da legalidade tributária, estrita legalidade ou tipicidade cerrada (Eduardo Sabbag, Manual de Direito Tributário, p. 23) vem enunciado nos arts. 150, I, da Constituição Federal, e 97 do CTN.
Analisando associadamente os preceitos contidos na Constituição Federal e no CTN, verifica-se que o princípio da legalidade tributária tem o seguinte conteúdo: a INSTITUIÇÃO, MAJORAÇÃO, REDUÇÃO ou EXTINÇÃO DE TRIBUTO sempre DEPENDEM DE LEI.
<table>
<tr><td>Qual é o tipo de lei exigido para tratar de matéria tributária?</td><td>Como regra geral, a lei exigida pelo ordenamento jurídico brasileiro para instituir, majorar, reduzir ou extinguir tributo é a lei ordinária emanada da entidade federativa competente para a respectiva exação. Assim, por exemplo, sendo o Imposto Territorial Rural (ITR) um tributo federal, a lei utilizada para sua instituição deve ser uma lei ordinária federal.</td></tr>
<tr><td>A regra da lei ordinária tem exceções?</td><td>SOMENTE QUATRO TRIBUTOS são instituídos por meio de LEI COMPLEMENTAR. Tais exceções à regra da lei ordinária justificam-se por uma simples “vontade política” do constituinte, que preferiu sujeitar a instituição de tais exações ao quórum mais rigoroso para aprovação de uma lei complementar (maioria absoluta) se comparado ao que se exige para aprovar a lei ordinária (maioria simples).</td></tr>
<tr><td></td><td>Os quatro únicos tributos submetidos à reserva de lei complementar quanto à sua instituição são:
1) empréstimos compulsórios (art. 148);
2) imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII);
3) impostos residuais (art. 154, I);
4) novas fontes de custeio da seguridade (art. 195, § 4º).</td></tr>
<tr><td>Temas de lei complementar não admitem medida provisória</td><td>Nunca é demais lembrar que o art. 62, § 1º, III, da CF proíbe a edição de medida provisória versando sobre temas reservados à lei complementar.
Para melhor fixação dessa regra, guarde a frase: “TEMAS DE LEI COMPLEMENTAR NÃO ADMITEM MP”.</td></tr>
</table>
</td></tr>
</table>

Exceções ao princípio da legalidade

A Constituição de 1988 prevê **seis tributos** cujas **ALÍQUOTAS** podem ser **MODIFICADAS** por meio de **ATO DO PODER EXECUTIVO**.
a) imposto de importação **(II)**;
b) imposto de exportação **(IE)**;
c) imposto sobre operações financeiras **(IOF)**;
d) imposto sobre produtos industrializados **(IPI)**;
e) ICMS/combustíveis;
f) Cide/combustíveis.
O fundamento constitucional das quatro primeiras exceções é o art. 153, § 1º. A previsão quanto ao ICMS/combustíveis está no art. 155, § 4º, IV, *c*, da CF, com redação dada pela Emenda 33/2001. E no caso da Cide/combustíveis é o art. 177, § 4º, I, *b*, da CF, com redação pela Emenda 33/2001.

QUAIS OS VEÍCULOS NORMATIVOS PARA TAL EXCEPCIONALIZAÇÃO?

O instrumento normativo apto para modificar as alíquotas dos seis tributos que excepcionam a legalidade varia conforme o tributo em questão, podendo ser:
a) **Decreto do Presidente da República:** nos casos o **II**, **IE**, **IOF**, **IPI** e **Cide/combustíveis** (arts. 153, § 1º, e 177, § 4º, I, *b*, da CF);
b) **Portaria do Min. da Fazenda: nos casos do II e IE (art. 153, § 1º);**
c) **Resolução da Câmara de Comércio Exterior (Camex): no caso do IE (STF: RE 570.680);**
d) **Convênio interestadual:** no caso do ICMS/combustíveis (art. 155, § 4º, IV, *c*, da CF);
e) **Medida provisória:** nos casos do IOF, IPI, II, IE e Cide/combustíveis.

	II	IE	IOF	IPI	CIDE/COMB.	ICMS/COMB.
Alcance da alteração	alteração de alíquota	alteração de alíquota	alteração de alíquota	alteração de alíquota	redução e restabelecimento	redução e restabelecimento
Veículos normativos	decreto presidencial, medida provisória ou portaria ministerial	decreto presidencial, medida provisória, resolução da Camex ou portaria ministerial	decreto presidencial ou medida provisória	decreto presidencial ou medida provisória	decreto presidencial ou medida provisória	convênio interestadual
anterioridade	nenhuma (cobrança imediata)	nenhuma (cobrança imediata)	nenhuma (cobrança imediata)	nonagesimal	nenhuma (cobrança imediata)	nenhuma (cobrança imediata)

Princípio da legalidade no CTN

O art. 97 do CTN estabelece um rol infraconstitucional de temas reservados à lei. Nos termos desse dispositivo **somente a lei** pode estabelecer:
I – a instituição de tributos ou a sua extinção;
II – a majoração de tributos ou a sua redução;
III – a definição do **fato gerador** da obrigação principal;
IV – a fixação da **alíquota** do tributo e da sua **base de cálculo**;
V – a **cominação de penalidades** para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos;
VI – as hipóteses de **exclusão, suspensão e extinção** de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.
Nos termos do § 1º do art. 97: "equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso".

Segundo orientação jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, o art. 97 contempla um **rol taxativo** dos temas sob reserva de lei no Direito Tributário brasileiro (RE 172.394).

Sendo taxativa a lista de temas constantes do art. 97 do CTN, de acordo com entendimento do STF a **definição ou modificação da data para pagamento** do tributo **não depende de lei** (RE 172.394), na medida em que o tema não consta do rol do dispositivo e, pela mesma razão, **não se sujeita à anterioridade**.
Nesse sentido, o STF editou a Súmula Vinculante n. 50: "Norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade".

Atualização monetária da base de cálculo

Por força de norma expressa no § 2º do art. 97 do CTN, a mera atualização do valor monetário da base de cálculo não é considerada majoração tributária.
Isso ocorre porque **atualização monetária não é aumento real**, mas mera recomposição da perda inflacionária do período.
Em termos práticos, se o aumento na base de cálculo for inferior ao percentual da inflação no lapso temporal considerado, a majoração do tributo **não se sujeita nem à legalidade nem à anterioridade**, podendo ser realizada por ato do Executivo e exigida imediatamente.
A observância da legalidade e anterioridade somente é obrigatória se a majoração no valor da base de cálculo ultrapassar o índice inflacionário.

Também chamado de **princípio da não surpresa** ou da **eficácia diferida**, o princípio da anterioridade tributária estabelece um **intervalo mínimo entre a publicação da lei que cria ou majora o tributo e a data de sua efetiva exigência**. Sua finalidade é dar um "prazo de respiro", a fim de que o contribuinte possa preparar-se para pagar novos valores ao Fisco.

Conceito didático de anterioridade

Nos termos do art. 150, III, *b* e *c*, da CF: tributo instituído (criado) ou majorado (aumentado) em um exercício (ano) somente poderá ser exigido no ano seguinte, respeitado o intervalo mínimo de noventa dias.

PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE (ART. 150, III, *b* E *c*, DA CF)		No Brasil o chamado "exercício fiscal" inicia em 1º de janeiro e termina em 31 de dezembro. Assim, o exercício fiscal coincide com o ano civil.
	Anterioridade e anualidade	Previsto na Constituição de 1946 e na Carta de 1967, o princípio da anualidade exigia que a cobrança do tributo em um ano deveria estar autorizada na legislação orçamentária do ano anterior. A anualidade era uma garantia adicional assegurada ao contribuinte, **mas não foi mantida no Texto Constitucional de 1988**. Assim, atualmente o contribuinte brasileiro tem direito à observância da anterioridade, mas não à anualidade tributária.
	Conceito de anterioridade antes e depois da EC 42/2003	**a) anterioridade anual** (art. 150, III, *b*, da CF): valia para a maioria absoluta dos tributos, transferindo a possibilidade de sua arrecadação para o exercício (ano) seguinte ao da publicação da lei que os tivesse instituído ou majorado; **b) anterioridade nonagesimal** (art. 195, § 6º, da CF): de aplicação exclusiva às contribuições sociais, tal regra criava um intervalo mínimo de noventa dias entre a data de publicação da lei e o momento de exigência do tributo instituído ou majorado. Assim, **as duas anterioridades operavam separadamente** antes da Emenda Constitucional n. 42/2003. Foi promulgada a Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003, que acrescentou a alínea *c* ao inciso III do art. 150 da Constituição Federal, modificando o conteúdo do princípio da anterioridade. Após a EC 42/2003, o princípio da anterioridade passou a vigorar fundamentado no art. 150, III, *b* e *c*, nos seguintes termos:
		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; 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*. Desse modo, agora **a regra geral** para a maioria dos tributos passou a ser o funcionamento combinado das duas anterioridades, anual e nonagesimal, aplicando-se a **REGRA DA ANTERIORIDADE MAIS BENÉFICA PARA O CONTRIBUINTE**.
	Regra da anterioridade mais benéfica para o contribuinte	Após a promulgação da Emenda Constitucional n. 42/2003, passou a vigorar a "regra da anterioridade mais benéfica para o contribuinte", segundo a qual quando determinado tributo for instituído ou majorado **deve ser aplicada a regra de anterioridade (anual ou nonagesimal) que tornar mais distante a data da exigência**. Em termos práticos, é preciso verificar se para o contribuinte é mais vantajoso o uso da anterioridade anual ou da nonagesimal. Desse modo, constata-se que a Emenda 42/2003 garantiu um **intervalo mínimo de 90 dias entre as datas de publicação da lei e da cobrança efetiva do novo tributo**.
	Como fazer a contagem da anterioridade	Após a Emenda 42/2003, para realizar a contagem da data a partir da qual o tributo pode ser exigido basta **aplicar separadamente as duas anterioridades sobre o dia em que foi publicada a lei** que instituiu ou majorou o tributo. A anterioridade que "empurrar a cobrança mais longe" indicará a data correta da exigência.
	Anterioridade e entrada em vigor da lei	O Texto Constitucional afirma que a anterioridade se posiciona entre "publicação" da lei e a "cobrança" do tributo. Ao contrário do que muitos pensam, **a anterioridade não impede que a lei tributária entre em vigor na data de sua publicação**. "Entrar em vigor na data de sua publicação" é o fenômeno da vigência, o que não significa necessariamente que o tributo seja efetivamente cobrado com base na lei nova. **Inexiste qualquer relação entre anterioridade e vigência**.
	Anterioridade e revogação de isenção	A isenção é um benefício legal que libera temporariamente o contribuinte do pagamento do tributo. E, como toda vantagem concedida pelo legislador, a isenção pode ser também revogada com a simples revogação da lei que a concedeu. Ocorre que do ponto de vista do contribuinte beneficiário da isenção a revogação do benefício equivale à criação de um novo tributo, na medida em que o contribuinte passa a pagar valores anteriormente indevidos. Favorecendo tal orientação, o art. 178, III, do Código Tributário Nacional, prescreve que: Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda: III – que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178. Embora o dispositivo acima transcrito seja bastante claro ao sujeitar a revogação de isenções ao princípio da anterioridade anual, **essa não é a corrente majoritária**. Atualmente, **predomina o entendimento de que a revogação de isenção NÃO SE SUJEITA À ANTERIORIDADE**, especialmente com base em dois argumentos: 1) o art. 104 do CTN não seria uma regra específica de anterioridade, mas de vigência porque fala em "entrada em vigor" e, como visto nos itens pretéritos, o princípio da anterioridade não tem qualquer relação com o fenômeno da entrada em vigor da lei; 2) o art. 104 do CTN não teria sido recepcionado pela Constituição de 1988, pois inexiste no Texto

	Maior qualquer referência a tal aplicação do princípio da anterioridade.
	Esse é o entendimento do Supremo Tribunal Federal, segundo o qual "na isenção, o tributo já existe. Por isso, revogado o favor legal, força é concluir que um novo tributo não foi criado, senão que houve apenas a restauração do direito de cobrar o tributo, o que não implica o obrigatoriedade de ser observado o princípio da anterioridade" (RE 204.026). Tal visão, entretanto, foi recentemente alterada pelo STF, que voltou a aplicar a anterioridade na revogação de benefícios fiscais (RE 564225, rel. Min. Marco Aurélio, 2.9.2014, *vide* item 11.6.1 deste *Manual*).
	As várias anterioridades: 1) o nome "anterioridade anual" ou simplesmente "anterioridade" compreende a regra específica que adia a cobrança do tributo para o exercício seguinte àquele da publicação da lei que o tiver instituído ou majorado; 2) a terminologia "anterioridade nonagesimal", "anterioridade mitigada", "anterioridade reduzida" ou "noventena" corresponde ao preceito específico que empurra a cobrança para noventa dias após a data da publicação da lei que houver criado ou majorado o tributo; 3) atualmente, para a maioria absoluta dos tributos as anterioridades anual e nonagesimal atuam de forma combinada, aplicando-se aquela que, diante do caso concreto, for mais favorável ao contribuinte, afastando a cobrança para a data mais distante; 4) a Emenda n. 42/2003 estabeleceu três grupos de tributos submetidos a regras próprias de anterioridade (exceções), previstos no art. 150, § 1º, da Constituição Federal, conforme será visto no item seguinte.
	Exceções à anterioridade **1) TRIBUTOS DE COBRANÇA IMEDIATA (podem ser cobrados no dia seguinte):** nesse primeiro grupo estão os tributos que não se sujeitam nem à anterioridade anual, nem à nonagesimal. São eles: alteração nas alíquotas do **Imposto de Importação**, **Imposto de Exportação**, **Imposto sobre Operações Financeiras**, bem como criação e majoração do **Imposto Extraordinário de Guerra** e do **Empréstimo Compulsório** nos casos de calamidade pública ou guerra externa; **2) TRIBUTOS QUE RESPEITAM SOMENTE A ANTERIORIDADE NONAGESIMAL (podem ser cobrados no mesmo exercício):** no segundo grupo de exceções temos os tributos que, embora submetidos à anterioridade nonagesimal, não cumprem a anual, razão pela qual podem ser exigidos noventa dias após a publicação do ato normativo que os houver instituído ou majorado, ainda que a cobrança ocorra no mesmo ano. São eles: instituição ou majoração do **Imposto sobre Produtos Industrializados, Contribuições Sociais (art. 195 da CF) Cide/Combustíveis e ICMS/Combustíveis** (art. 155, § 4º, IV, *c*, e § 5º da CF); **3) TRIBUTOS QUE RESPEITAM SOMENTE A ANTERIORIDADE ANUAL (não se sujeitam ao intervalo mínimo de noventa dias):** por fim, no terceiro grupo estão os tributos que se submetem somente à anterioridade anual, mas não à nonagesimal. Nesse caso, tais tributos podem ser cobrados sempre em primeiro de janeiro do ano seguinte ao da publicação do ato normativo que os tiver instituído ao majorado, independentemente do intervalo mínimo de noventa dias. São eles o **Imposto de Renda**, bem como as **alterações na base de cálculo do IPTU** (mudança na planta genérica de valores que implique aumento real no imposto) e na **base de cálculo do IPVA** (modificação na tabela oficial de valores de veículos resultando em majoração efetiva no valor do carro).
PRINCÍPIO DA ISONOMIA (ART. 150, II, DA CF)	Aplicação da noção geral de isonomia (art. 5º, *caput*, da CF) no campo fiscal, o princípio da igualdade tributária **proíbe seja dado tratamento diferenciado a contribuintes que se encontrem em situação equivalente**. O princípio da isonomia tributária tem **dois destinatários**: a) o legislador; b) a administração tributária (Fisco). Daí poder falar-se em "igualdade na lei" e em "igualdade perante a lei". A observância da **igualdade na lei** é um dever que se volta ao legislador na medida em que exige um **tratamento paritário conferido pela legislação** aos contribuintes. Já a igualdade perante a lei constitui imperativo destinado a quem exerce as atividades de fiscalização e arrecadação de tributos, isto é, aplica-se ao Fisco, que não pode desigualar, no exercício de suas atribuições, contribuintes que se encontrem em situação equivalente.
	Desdobramentos do princípio da isonomia tributária: a) a regra da irrelevância da capacidade civil para fins tributários; b) o princípio do *non olet*; c) o princípio da capacidade contributiva.
	Irrelevância da capacidade civil para fins tributários (art. 126, I, do CTN): Em razão dessa regra, **todos os civilmente incapazes pagam tributos** desde que realizem o fato gerador tributário. Assim, nada impede, por exemplo, que **menor de idade seja contribuinte**, ou os loucos de todo o gênero, ou ainda as empresas irregularmente constituídas (sem registro na Junta Comercial). Na verdade, este último demonstra que até **a ausência de personalidade jurídica não impede o surgimento do dever de pagar tributo** na medida em que o registro na Junta Comercial é condição para aquisição na personalidade empresarial.
	Princípio do *non olet* (art. 118, I, do CTN): Para a realidade atual do Direito Tributário brasileiro, o princípio do *non olet* significa que não importa a origem remota do dinheiro do contribuinte e nem se a atividade tributada é ilícita ou imoral. O fundamento normativo do princípio é o art. 118, I, do CTN.
	Capacidade contributiva: o princípio da capacidade contributiva é um **comando dirigido ao legislador** obrigando que **todos os tributos** (Supremo Tribunal Federal) sejam **graduados conforme a capacidade**

	como subprincípio da isonomia	**econômica do contribuinte**. Seu fundamento constitucional está no art. 145, § 1º, da CF. Trata-se de um desdobramento do princípio da isonomia na medida em que o ideal almejado pela capacidade contributiva é **tributar os contribuintes na proporção de suas riquezas**, observando a fórmula clássica de tratar "igualmente os iguais e desigualmente os desiguais" em matéria de tributação. **Capacidade contributiva e alíquotas progressivas** Alíquotas progressivas são aquelas que aumentam ou diminuem função, como regra, da capacidade econômica do contribuinte. Chama-se **progressividade fiscal** a técnica que utiliza as alíquotas progressivas voltadas para o cumprimento do princípio da capacidade contributiva, **graduando a cobrança dos tributos de acordo com a riqueza** revelada pelo sujeito passivo. Exemplo: Imposto de Renda (art. 153, § 2º, I, da CF). Já a **progressividade extrafiscal** é aquela aplicada **visando objetivo alheio** à tributação segundo a capacidade econômica. **IMPOSTOS PROGRESSIVOS NA CF/88** Na Constituição de 1988 existe previsão de progressividade apenas para três impostos: a) Imposto de Renda (art. 153, § 2º, I, da CF); b) Imposto Territorial Rural (art. 153, § 4º, I, da CF); c) Imposto Predial e Territorial Urbano (arts. 156, § 1º, I, e 182, § 4º, II, da CF). Portanto, atualmente só há três impostos expressamente progressivos pela Constituição de 1988: o IR, o ITR e o IPTU.
PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE (ART. 150, III, *a*, DA CF)	O princípio da irretroatividade é um desdobramento da garantia da segurança jurídica e tem como objetivo específico impedir que novas leis tributárias alcancem fatos anteriores à data de sua vigência. Desse modo, a lei publicada hoje vale para o presente (fatos pendentes) e o futuro (fatos futuros), mas não atinge os fatos geradores já ocorridos.	
	Exceções	O art. 106 do CTN define duas exceções ao princípio da irretroatividade: a) lei interpretativa; b) lei mais benéfica em matéria de infração.
	Retroatividade da lei interpretativa	Lei interpretativa é aquela **promulgada com o objetivo de explicar o conteúdo de lei anterior**. Conforme exigido pelo art. 106, I, do CTN, para que tenha efeito retroativo **a lei deve ser expressamente interpretativa**, ou seja, o diploma normativo precisa autodeclarar-se interpretativo, sob pena de o efeito retroativo não ocorrer. Porém, para evitar que a referida exceção não esvazie por completo o princípio, deve-se verificar se a nova lei é verdadeiramente interpretativa. Isso porque, inexistindo dúvida real sobre o conteúdo da lei anterior e se a nova lei não tiver, de fato, o objetivo de interpretar a lei anterior, bastaria o legislador dizer que uma lei é interpretativa para atribuir-lhe efeito retroativo. Portanto, existem ao menos **três requisitos fundamentais** que precisam ser rigorosamente observados para que a lei tributária interpretativa retroaja: 1) existência de fundada dúvida interpretativa sobre o conteúdo da lei tributária anterior; 2) a lei nova deve ser expressamente declarada pelo legislador como interpretativa; 3) o conteúdo da lei nova deve ser, de fato, voltado a solucionar a dúvida interpretativa da lei anterior.
	Retroatividade da lei mais benéfica em matéria de infração	A segunda hipótese de lei tributária retroativa ocorre no caso da lei mais benéfica em matéria de infração (art. 106, II, do CTN). Exige-se o preenchimento dos seguintes **requisitos**: 1) a **lei deve tratar de infração tributária, multa, penalidade ou temas afins**, excluída a retroatividade se a lei versar sobre pagamento do tributo. Assim, **lei que reduz ou extingue tributo NÃO retroage** na medida em que trata do tributo em si, e não de multas, penalidades ou infrações; 2) **a lei tem que ser favorável ao contribuinte**, ou seja, reduzir a penalidade, eliminar uma infração, dilatar o prazo para pagamento da pena; 3) a lei nova mais benéfica **somente retroage para favorecer casos que ainda não tenham sido definitivamente julgados**, quer na esfera judicial, quer no âmbito administrativo. Isso porque o caso definitivamente julgado na esfera judicial é imutável por força da coisa julgada, sendo inatingível pela lei nova. Já o caso definitivamente julgado na esfera administrativa, esgotado por força da preclusão, é imodificável por força do ato jurídico perfeito e também não pode ser alcançado pela nova lei.
	Retroatividade da lei que institui novos critérios de apuração ou amplia poderes do Fisco	Além das hipóteses de retroatividade previstas no art. 106, a doutrina costuma fazer referência a um terceiro caso de lei tributária retroativa enunciado no art. 144, § 1º, do CTN: 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. Assim, tem efeitos retroativos também a lei tributária que estabelece melhorias no procedimento de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgando ao crédito maiores garantias ou privilégios.

<table>
<tr><td></td><td>
<table>
<tr><td>O caso do Imposto de Renda</td><td>Pelo princípio da irretroatividade, as novas leis tributárias em matéria de Imposto de Renda somente se aplicam sobre acréscimos patrimoniais posteriores à data de publicação.</td></tr>
<tr><td>A polêmica Súmula n. 584 do STF</td><td>Para provas e concursos deve ser adotada a orientação majoritária segundo a qual a Súmula n. 584 do STF não foi recepcionada pelo Texto de 1988. Aplica-se ao Imposto de Renda a lei vigente no início do ano-base, e não aquela em vigor no exercício da declaração. Este último ponto de vista somente deve ser sustentado quando for cobrado o posicionamento do Supremo Tribunal Federal sobre o tema.</td></tr>
</table>
</td></tr>
<tr><td>PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DO CONFISCO (ART. 150, IV, DA CF)</td><td>O princípio da vedação do confisco, ou do não confisco, proíbe que a tributação seja estabelecida em patamar exorbitante a ponto de o bem tributado inviabilizar o exercício de atividade econômica.
Trata-se de um desdobramento dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade na seara específica da tributação, proibindo exageros no montante exigido pelo Fisco a título de tributo.
É um princípio aplicável a todas as espécies tributárias.</td></tr>
<tr><td></td><td>
<table>
<tr><td>Segundo entendimento pacificado na jurisprudência, a vedação do confisco também se aplica a multas tributárias, proibindo penalidades pecuniárias com alíquotas exageradas em relação ao valor do tributo devido.</td></tr>
<tr><td>Para provas e concursos públicos, todavia, a vedação do confisco sob a perspectiva dinâmica, como regra, não vem sendo reconhecida pelas bancas examinadoras.</td></tr>
</table>
</td></tr>
<tr><td>PRINCÍPIO DA UNIFORMIDADE GEOGRÁFICA (ART. 151, I, DA CF)</td><td>O princípio da uniformidade geográfica obriga a União a aplicar a mesma alíquota para os seus tributos em todo o território nacional, sem qualquer distinção entre Estados, Regiões ou Municípios.
Trata-se de uma projeção do princípio da isonomia na relação entre a União e as demais entidades federativas, proibindo favoritismos ou discriminações negativas no modo como os tributos federais são cobrados nos outros entes políticos.
<table>
<tr><td>Embora o art. 151, I, da Constituição Federal faça referência somente aos tributos da União, deve-se concluir que, por simetria, a mesma vedação é extensiva a Estados, Distrito Federal e Municípios, que não poderão instituir tributo diferenciado nos seus respectivos territórios, desigualando as alíquotas de acordo com a região, cidade, bairro ou localidade onde ocorrer o fato gerador, sob pena de frontal violação ao princípio da uniformidade geográfica.</td></tr>
</table>
</td></tr>
<tr><td>PRINCÍPIO DA NÃO LIMITAÇÃO (ART. 150, V, DA CF)</td><td>O princípio da não limitação impede que o tributo seja utilizado para restringir o trânsito de pessoas e bens no território nacional.
Desse modo, o art. 150, V, da CF, atua como norma jurídica de reforço da liberdade constitucional de ir, vir e permanecer (art. 5º, XV, da CF), vedando que a tributação crie barreiras para a livre locomoção de pessoas e bens.
Assim, por exemplo, é inconstitucional, por violar tal princípio, a taxa de estacionamento cobrada para restringir o acesso de turistas a determinada praia.
<table>
<tr><td>O pedágio como exceção ao princípio</td><td>O art. 150, V, da Constituição Federal estabelece importante exceção ao princípio da não limitação, admitindo a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.</td></tr>
</table>
</td></tr>
<tr><td>PRINCÍPIO DA NÃO DISCRIMINAÇÃO QUANTO À PROCEDÊNCIA (ART. 152 DA CF)</td><td>O art. 152 da Constituição Federal proíbe tratamento diferenciado em razão da procedência ou destino de bens ou serviços.
Entre outros exemplos, o referido princípio veda o cobrança de IPVA diferenciado para veículo importado (precedentes do STF) na medida em que isso constitui discriminação quanto à procedência do produto.</td></tr>
<tr><td>PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE (ARTS. 153, § 3º, II, E 155, § 2º, I, DA CF)</td><td>Previsto nos arts. 153, § 3º, II, e 155, § 2º, I, da Constituição Federal, o princípio da não cumulatividade tem o objetivo de impedir que determinados tributos plurifásicos “incidam em cascata”. Ou seja, sua finalidade é evitar que o recolhimento do tributo recaia sobre o valor dele mesmo, inserido na base de cálculo devido a sua incidência na operação anterior.
<table>
<tr><td>Tributos sujeitos à não cumulatividade</td><td>A incidência da regra da não cumulatividade só tem sentido nos tributos plurifásicos.
Submetem-se à não cumulatividade:
a) IPI (art. 153, § 3º, II, da CF);
b) ICMS (art. 155, § 2º, I, da CF);
c) impostos residuais (art. 154, I, da CF);
d) novas fontes de custeio da Seguridade Social (art. 195, § 4º, da CF);
e) Cofins/PIS (art. 1º da Lei n. 10.833/2003).</td></tr>
</table>
</td></tr>
<tr><td>PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE (ARTS. 153, § 3º, I, E 155, § 2º, III, DA CF)</td><td>Previsto nos arts. 153, § 3º, I, e 155, § 2º, III, da Constituição Federal, o princípio da seletividade exige que as alíquotas do ICMS e do IPI sejam graduadas conforme a ESSENCIALIDADE da mercadoria, serviço ou produto.</td></tr>
<tr><td>PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA</td><td>Previsto expressamente no art. 2º, parágrafo único, da Lei n. 9.784/99 (Lei do Processo Administrativo), a segurança jurídica é um fundamento geral do ordenamento, sendo aplicável a todos os ramos do Direito. Seu conteúdo volta-se à garantia de estabilidade, ordem, paz social e previsibilidade das atuações sociais (Alexandre Mazza, Manual de Direito Administrativo, p. 127). No Direito Tributário serve de fundamento para os princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade, tendo sido objeto de frequentes perguntas em provas e concursos públicos.</td></tr>
</table>

4.17 QUESTÕES

1. (Consulplan – Cartório-MG – 2017) À luz do entendimento sumulado pelo Supremo Tribunal Federal, assinale a alternativa INCORRETA:

a) Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro.
b) A norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária se sujeita ao princípio da anterioridade.
c) É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre operações de locação de bens móveis.
d) É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário.

2. (Cespe – Analista Judiciário – TRE-PE – 2017) O princípio tributário que transfere o ônus fiscal do contribuinte de direito para o contribuinte de fato é o princípio do(a)

a) seletividade.
b) isonomia ou da igualdade tributária.
c) anterioridade da legislação.
d) não confisco.
e) não cumulatividade.

3. (Cespe – PC-GO – 2017) Sabendo que, por disposição constitucional expressa, em regra, os princípios tributários e as limitações ao poder de tributar não se aplicam de forma idêntica a todas as espécies tributárias, assinale a opção correta a respeito da aplicação desses institutos.

a) Apenas aos impostos estaduais aplica-se o princípio que proíbe o estabelecimento de diferença tributária entre bens e serviços de qualquer natureza em razão de sua procedência ou seu destino.
b) A aplicação do princípio da não vinculação de receita a despesa específica é limitada aos impostos.
c) Em regra, o princípio da anterioridade do exercício aplica-se da mesma forma aos impostos e às contribuições sociais da seguridade social.
d) O princípio da capacidade contributiva aplica-se sempre e necessariamente aos impostos.
e) O princípio da anterioridade do exercício atinge, de forma ampla, as hipóteses de empréstimos compulsórios previstas no texto constitucional.

4. (MPE-GO – Promotor – 2016) Em relação ao princípio da isonomia tributária, informe o item incorreto:

a) A legislação tributária brasileira não acolheu os postulados da cláusula *pecunia non olet*.
b) O princípio da igualdade tributária recebe também a denominação de princípio da proibição dos privilégios odiosos.
c) Com base no princípio da isonomia tributária, e tendo como fato gerador a propriedade de bem imóvel, seria lícita, por exemplo, a cobrança de tributo de proprietário de bem imóvel localizado ilegalmente em área de preservação ambiental.
d) Caso o negócio jurídico tenha sua nulidade decretada pelo Poder Judiciário, não haverá obrigação de restituição do tributo quando o mesmo negócio já tiver produzido os seus efeitos.

5. (TRF3 – Juiz federal – 2016) O princípio da anterioridade genérica significa que:

a) as pessoas políticas não podem cobrar tributos levando em conta fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os instituiu ou aumentou.
b) as pessoas políticas não podem exigir tributos no mesmo exercício financeiro em que foi publicada a lei que os instituiu ou aumentou.
c) as pessoas políticas não podem exigir ou majorar tributos antes de decorridos três meses da entrada em vigor da lei que os instituiu ou aumentou.
d) as pessoas políticas não podem exigir tributos sem que haja prévia autorização orçamentária para a cobrança deles em cada exercício financeiro.

6. (TRF3 – Juiz federal – 2016) Assinale a alternativa incorreta:
a) Tratando-se de serviço indivisível e inespecífico, a iluminação pública não pode ser remunerada mediante taxa.
b) Cabe ao Poder Judiciário, em prestígio da isonomia, estender tratamento tributário benéfico já previsto em lei, para contribuinte não contemplado no texto legal.
c) As contribuições sociais e as contribuições de intervenção no domínio econômico não incidirão sobre receitas decorrentes de exportação.
d) É possível a adoção, no cálculo do valor de uma taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo de um imposto, desde que não ocorra integral identidade entre uma base e outra.

7. (FUNIVERSA – Delegado de Polícia/DF – 2015) No que se refere ao princípio tributário da anterioridade anual e nonagesimal, assinale a alternativa correta.
a) Os municípios e o Distrito Federal, ao fixarem a base de cálculo do IPTU, devem respeitar o princípio da anterioridade nonagesimal.
b) O princípio da anterioridade anual não incide sobre o imposto sobre produtos industrializados (IPI), isto é, em caso de majoração do tributo, este poderá ser cobrado no mesmo exercício financeiro da publicação da lei que o majorou, desde que respeitado o princípio da anterioridade nonagesimal.
c) Em se tratando de instituição ou majoração dos tributos sobre o comércio exterior, do imposto sobre importação de produtos estrangeiros e do imposto sobre exportação para o exterior de produtos nacionais ou nacionalizados, deve-se observar o princípio da anterioridade anual, isto é, tais tributos só poderão ser cobrados no exercício financeiro seguinte ao da publicação da lei que os instituiu ou aumentou.
d) Caso haja majoração da alíquota do imposto de renda (IR), é vedado à União cobrar o tributo com a nova alíquota antes de decorridos noventa dias da publicação da lei que o majorou.
e) Aplica-se a anterioridade nonagesimal à fixação da base de cálculo do IPVA pelo Distrito Federal.

8. (FCC – Juiz de Direito/RR – 2015) Autoridades judiciais, estaduais e federais, conforme o caso, exercendo jurisdição no Estado de Roraima, e tendo de proferir decisões em cinco processos judiciais distintos, pronunciaram-se das seguintes maneiras:
I. A cota parte dos Municípios do Estado de Roraima, na arrecadação do ITCMD, não é de 25%, mas de 50%.
II. O Imposto de Renda está sujeito ao princípio da anterioridade, mas não ao princípio da noventena (anterioridade nonagesimal).
III. A substituição tributária com retenção antecipada de imposto não tem previsão na Constituição Federal.
IV. A instituição, pelos Estados e pelo Distrito Federal, da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública está sujeita ao princípio da irretroatividade, mas não ao da

anterioridade.

V. A majoração da base de cálculo do IPVA não está sujeita ao princípio da noventena (anterioridade nonagesimal), mas a majoração de sua alíquota está.

Com base no que dispõe a Constituição Federal acerca dessa matéria, as autoridades judiciais decidiram corretamente em relação às situações descritas nos itens:

a) I, II, III e IV, apenas.
b) I, II, III, IV e V.
c) I e IV, apenas.
d) II, III e IV, apenas.
e) II e V, apenas.

9. (UFG – Procurador da AL/GO – 2015) Considerando o princípio constitucional da segurança jurídica na tributação,

a) a legalidade tributária corresponde ao princípio da reserva legal, dado que toda imposição tributária, em cada um dos aspectos do fato gerador, deve necessariamente estar prevista em lei no sentido estrito.
b) a atualização monetária do valor venal dos veículos automotores para fins do lançamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) não dispensa a edição de lei em sentido estrito.
c) a cobrança de taxas administrativas pelo Poder Executivo estadual prescinde da observância do princípio da legalidade tributária, na medida em que decorrentes de atividade pública típicas do exercício do poder de polícia em prol da ordem pública.
d) o princípio da anterioridade nonagesimal não se aplica em matéria de taxas de serviços públicos, considerando que vige o princípio da continuidade do serviço público, não sendo crível a interrupção do serviço em prol da não surpresa do contribuinte que já usufruía daquele mesmo serviço.

10. (FCC – Procurador Autárquico da ManausPrev – 2015) O Município de Manaus, desejando promover o aumento da base de cálculo do IPTU incidente sobre a propriedade de imóveis localizados em seu território, deverá elaborar norma jurídica que atenda, dentre outros, aos princípios constitucionais da

a) legalidade, anterioridade e irretroatividade.
b) legalidade, anterioridade, noventena (ou anterioridade nonagesimal) e irretroatividade.
c) legalidade, noventena (ou anterioridade nonagesimal) e irretroatividade.
d) legalidade, anterioridade e noventena (ou anterioridade nonagesimal).
e) anterioridade, noventena (ou anterioridade nonagesimal) e irretroatividade.

11. (Cespe – Juiz federal do TRF5 – 2015) Considerando um acordo bilateral celebrado entre Brasil e Bolívia, no qual a União tenha concedido isenção de tributos estaduais e municipais para as operações do gasoduto Brasil-Bolívia, assinale a opção correta com base na jurisprudência do STF.

a) Tratado internacional na área tributária, desde sua assinatura, pode ser invocado por particulares para a defesa de seus direitos na esfera tributária.
b) Ao estabelecer como princípio regente nas relações internacionais a integração econômica com os países latino-americanos, a CF alterou o modo como o Brasil deve interpretar e integrar os tratados e convenções internacionais às normas nacionais.
c) O acordo em questão é inconstitucional em virtude de ferir a vedação constitucional da instituição de isenção heterônoma pela União.
d) O Estado Federal brasileiro, por ser representado pela União, não ultrapassou os limites do

seu poder tributário ao instituir a referida isenção de tributos de competência de estados e municípios.

e) Os tratados internacionais revogam as leis ordinárias, desde sua assinatura pelas representações dos países, pois vige, no nosso ordenamento jurídico, o postulado da aplicabilidade imediata dos tratados na área tributária.

12. (FCC – Juiz de direito/PE – 2015) A respeito das limitações ao poder de tributar, é correto afirmar:

a) O chamado critério da seletividade é uma das técnicas de tributação expressamente previstas na Constituição Federal de 1988 para a concretização do princípio da capacidade contributiva.

b) Por tratar-se de obrigação tributária acessória, não constitui afronta ao princípio da legalidade a fixação, por meio de Portaria, do valor devido ao Poder público a título de ressarcimento pelos selos fornecidos à indústria para controle quantitativo da incidência do IPI.

c) O princípio da segurança jurídica em matéria tributária beneficia tão somente o contribuinte e não a Administração Pública, tanto é assim que o Supremo Tribunal Federal reconheceu ser devida a repetição de valores recolhidos a título de contribuição previdenciária prescrita ou decaída em razão da declaração de inconstitucionalidade do prazo de 10 anos previsto nos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991, mesmo para pedidos posteriores à conclusão do julgamento de inconstitucionalidade.

d) No que tange ao cálculo do imposto de renda da pessoa física, não fere o princípio da igualdade tributária a sujeição dos pagamentos recebidos acumuladamente ao regime de caixa uma vez que todo indivíduo será igualmente tributado à medida que perceba seus rendimentos, respeitando-se a efetiva disponibilidade econômica da renda.

e) O Supremo Tribunal Federal, com fundamento no princípio da colaboração, admite a utilização de mecanismos facilitadores da fiscalização e cobrança dos tributos, tais como, por exemplo, a substituição tributária para frente e a cobrança antecipada de tributo com base em pautas fiscais.

13. (FEPESE – Advogado da Jucesc – 2013) Assinale a alternativa correta em matéria de Direito Tributário. Qual dos tributos abaixo descritos não obedece ao princípio da anterioridade mínima nonagesimal?

a) Imposto de renda

b) Imposto sobre serviço

c) Imposto sobre produtos industrializados

d) Contribuição social

e) CIDE combustível

14. (UFPR – Magistratura/PR – 2013) Quanto às limitações do poder de tributar, é correto afirmar:

a) Os Estados podem instituir tributo com efeito de confisco desde que se trate de desapropriação de bens de concessionário público que não cumpriu suas obrigações contratuais.

b) Aos Estados e aos Municípios é vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

c) Os Estados ou os Municípios podem instituir impostos sobre templos de qualquer culto, desde que durante as suas realizações ocorram doações por parte dos fiéis, pois se trata de formação de renda e/ou prestação de serviço.

d) Aos Estados e aos Municípios é vedado exigir ou aumentar tributos nas hipóteses de

calamidade pública, salvo quando absolutamente necessário para evitar danos irreversíveis ao patrimônio público, ao orçamento público ou à saúde pública.

15. (MPE-PR – Promotor de Justiça/PR – 2013) Em tema de garantias e limitações constitucionais ao poder de tributar, qual das seguintes alternativas se revela correta?

a) Segundo o princípio da anualidade, consagrado na vigente Constituição Federal, lei que institua ou majore tributos somente pode ter eficácia no exercício financeiro seguinte ao da publicação da lei e desde que previamente autorizado na lei orçamentária anual;

b) Segundo o princípio da anterioridade, consagrado na vigente Constituição Federal, lei que institua ou majore tributos somente pode ter eficácia no exercício financeiro seguinte ao da publicação da lei e desde que previamente autorizado na lei orçamentária anual;

c) Segundo o princípio da anualidade, consagrado na vigente Constituição Federal, lei que institua ou majore tributos somente pode ter eficácia no exercício financeiro seguinte ao da publicação da lei, independentemente da data desta publicação;

d) Segundo o princípio da anterioridade, consagrado na vigente Constituição Federal, lei que institua ou majore tributos somente pode ter eficácia no exercício financeiro seguinte ao da publicação da lei, e ao menos noventa dias após tal publicação, ressalvadas expressas exceções constitucionais;

e) A consagração do princípio da anterioridade, na vigente Constituição Federal, impede que Estados-membros, no exercício de seus poderes constituintes decorrentes, estipulem, em suas Constituições, o princípio da anualidade.

16. (IBFC – Advogado do IDECI – 2013) O art. 150 da Constituição Federal estabelece algumas hipóteses de limitações do Poder de Tributar. Tendo em vista as disposições constitucionais, é INCORRETO dizer que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

a) 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.

b) Cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado, no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, ou antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, salvo exceções constitucionais.

c) Instituir tributos sobre o patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, templos de qualquer culto, o 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, bem como sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

d) Utilizar tributo com efeito de confisco ou 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.

17. (IESES – Advogado do CRA-SC – 2013) Analise as assertivas I, II e III e depois assinale a alternativa correta a respeito do que consta da Constituição da República e de sua interpretação jurisprudencial:

I. É constitucional a isenção de tributo estadual fixada por meio de Tratado Internacional firmado pelo Presidente da República e referendado pelo Legislativo federal.

II. A Constituição proíbe à União instituir a isenção de tributos da competência dos Estados.

III. A Constituição proíbe a União de tributar a renda das obrigações da dívida pública dos

Estados, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes.

Diante das assertivas, assinale a alternativa correta:

a) As assertivas I e III são falsas.
b) Todas as assertivas são verdadeiras.
c) É falsa a assertiva III e são verdadeiras as demais.
d) É falsa a assertiva I e são verdadeiras as demais.

18. (FCC – Procurador da AL/PB – 2013) O princípio da não cumulatividade referente ao ICMS pretende a

a) cumulatividade do tributo, prescrevendo a compensação do que for cobrado em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante devido nas anteriores pelo mesmo ou outro Município.
b) não cumulatividade do tributo, prescrevendo a compensação do que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante efetivamente pago nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.
c) não cumulatividade do tributo, prescrevendo a compensação do que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante efetivamente pago nas anteriores pelo mesmo ou outro Município.
d) não cumulatividade do tributo, prescrevendo a compensação do 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.
e) não cumulatividade do tributo, prescrevendo a compensação do que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores exclusivamente pelo mesmo Estado ou Distrito Federal.

19. (FGV – Exame de Ordem – 2013) Suponha que determinada Medida Provisória editada pela Presidenta da República, em 29-9-2012, estabeleça, entre outras providências, o aumento para as diversas faixas de alíquotas previstas na legislação aplicável ao imposto de renda das pessoas físicas. Nesse caso, com base no sistema tributário nacional, tal Medida Provisória

a) não violaria o princípio da legalidade e produzirá efeitos a partir da data de sua publicação.
b) violaria o princípio da legalidade, por ser incompatível com o processo legislativo previsto na Constituição Federal/88.
c) não violaria o princípio da legalidade e produzirá efeitos a partir de 90 (noventa) dias contados a partir da data de sua publicação.
d) não violaria o princípio da legalidade e só produzirá efeitos a partir do primeiro dia do exercício financeiro subsequente à data de sua conversão em lei.

20. (Cesgranrio – Profissional básico do BNDES – 2013) Determinado Prefeito Municipal editou um decreto, publicado em 10-8-2011, a fim de modificar os critérios relativos à apuração da base de cálculo do IPTU, tornando-o mais gravoso para os contribuintes da respectiva Municipalidade. Sabendo-se que as mudanças inseridas no aludido decreto só entrariam em vigor a partir do dia 1º-1-2012, nesse caso, com base no ordenamento jurídico tributário, esse decreto é

a) inconstitucional e ilegal, uma vez que viola o princípio da legalidade tributária e as regras contidas no Código Tributário Nacional.
b) inconstitucional, uma vez que viola o princípio da irretroatividade tributária.
c) legal, uma vez que se compatibiliza com as normas jurídicas previstas no Código Tributário

Nacional.

d) constitucional, porém ilegal uma vez que contraria normas jurídicas previstas no Código Tributário Nacional.

e) constitucional, porém ilegal uma vez que contraria lei ou ato pretérito.

21. (FCC – Magistratura/PE – 2013) Prefeito Municipal que entrou em exercício no dia primeiro de janeiro de 2013 baixou um decreto corrigindo monetariamente, conforme índice de correção lá indicado, a Planta Genérica de Valores utilizada para apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU e sobre o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis por ato *inter vivos* a título oneroso – ITBI. Fez constar o Prefeito que a vigência do decreto é imediata, a partir da data da publicação, já valendo para o exercício de 2013. Inconformados com esta medida, que acabou por majorar a base de cálculo do IPTU e do ITBI, alguns proprietários ingressaram em juízo questionando a constitucionalidade do decreto. Considerando-se os fatos relatados, é correto afirmar que esse decreto é

a) inconstitucional porque não atendeu às regras da anterioridade anual e nonagesimal, embora seja exceção à regra da legalidade.

b) constitucional porque majoração de base de cálculo de IPTU e ITBI é exceção às regras da legalidade e da anterioridade.

c) constitucional porque a correção monetária da base de cálculo não equivale a majoração, razão pela qual não se submete às regras da anterioridade e da legalidade.

d) inconstitucional porque não atendeu à regra da legalidade pois, apesar de se tratar de exceção à regra da anterioridade, deveria ter sido feito por lei.

e) inconstitucional porque não atendeu à regra da anterioridade nonagesimal, embora seja exceção à regra da legalidade.

22. (Vunesp – Advogado da SPTRANS – 2012) Regular as limitações constitucionais ao poder de tributar é matéria que cabe

a) à própria Constituição Federal.

b) à emenda constitucional.

c) à lei complementar.

d) à lei ordinária.

e) à lei delegada.

23. (ESAF – Analista Tributário da Receita Federal – 2012) Responda às perguntas abaixo e em seguida assinale a opção correta.

I. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar imposto sobre o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros. Isso, em tese, impede à lei de um Município atribuir à União a condição de responsável pela retenção na fonte do imposto sobre serviços?

II. Para combater o tráfego de gado infectado de uma região para outra, pode o Estado impor tributos interestaduais ou intermunicipais?

III. Atende ao princípio da anterioridade a majoração de um imposto no dia 2 de dezembro de um ano, para ser cobrado no exercício seguinte?

a) Sim, não e não.

b) Sim, sim e sim.

c) Não, não e sim.

d) Não, sim e não.

e) Não, não e não.

24. (Cespe – Promotor de Justiça/TO – 2012) Para a validade de uma norma, é necessária sua adequação aos princípios constitucionais, o que se tem convencionado chamar Estado de Constituição. Nesse sentido, o Sistema Tributário Nacional tem sua regulamentação constitucional com uma série de princípios, que são utilizados para regular diversas situações de incidência tributária. Em relação a esse assunto, assinale a opção que corresponde a correta aplicação do princípio constitucional indicado.

a) Se, em dezembro, for editada lei que aumente a alíquota de imposto de renda, esta não poderá incidir na declaração de ajuste a ser apresentada no ano seguinte, já que incidirá sobre o total da renda do ano de sua edição, vindo a ferir o princípio da anterioridade.

b) Instituído por lei o prazo para recolhimento do tributo, sua antecipação deverá atender ao princípio da anterioridade.

c) Em respeito ao princípio da anterioridade nonagesimal, as taxas instituídas pela municipalidade em decorrência do poder de polícia só poderão ser exigidas noventa dias após a publicação da lei que as tiver instituído.

d) A obrigação imposta ao contribuinte pelo município de apurar o tributo devido, informar ao fisco o montante apurado e recolhê-lo no dia vinte do mês posterior à ocorrência do fato gerador está sujeita ao princípio da legalidade.

e) Norma estadual que conceda incentivo fiscal a empresa que contratar empregado com idade superior a cinquenta anos vai de encontro ao princípio da isonomia, constituindo discriminação em virtude da idade.

25. (FUMARC – Cartório/MG – 2012) A norma constitucional, segundo a qual é vedado cobrar tributos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, não se aplica EXCETO a

a) Imposto de Importação.

b) Imposto sobre Produtos Industrializados.

c) Imposto de Renda.

d) Empréstimo Compulsório.

26. (Cespe – Promotor de Justiça/PI – 2012) A respeito das limitações do poder de tributar, assinale a opção correta.

a) O princípio da vedação do confisco é extensível às multas, apesar de estas terem natureza jurídica diversa dos tributos.

b) Em razão do princípio da imunidade recíproca, é vedado à União, aos estados, ao DF e aos municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros, inclusive quando houver contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.

c) O princípio da isonomia não se inclui entre os princípios que limitam o poder de tributar, mas entre os princípios universais de justiça.

d) O princípio da legalidade, o mais importante no âmbito do direito tributário, não comporta exceções ou mitigações.

e) É vedada, em razão da aplicação do princípio da anterioridade, a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

27. (CEPERJ – Advogado da CEDAE-RJ – 2012) Editada lei municipal majorando indevidamente a alíquota do Imposto sobre Serviços, o controle de constitucionalidade da citada norma poderá ser realizado por Ação:

a) Direta de Inconstitucionalidade

b) de Procedimento Ordinário

c) Rescisória
d) Direta de Constitucionalidade
e) Popular Tributária

28. (CEPERJ – Advogado da CEDAE-RJ – 2012) A União Federal resolve apresentar projeto de lei ao Congresso Nacional para instituir tributo incidente sobre a Região Sul do Brasil, aduzindo que ali estão concentrados os brasileiros mais abonados, com vista a melhorar a redistribuição de renda. Sob o aspecto constitucional, tal iniciativa no campo da tributação colide com o princípio da(o):

a) uniformidade geográfica
b) imunidade tributária
c) discriminação regional
d) equilíbrio socioeconômico
e) diferenciação geopolítica

29. (CEPERJ – Advogado da CEDAE-RJ – 2012) A União Federal resolve, por meio de Instrução Normativa, impor multa pela não apresentação de Declaração de Contribuições e Tributos Federais no prazo fixado em lei. Entende-se que tal ato está eivado de vício, por violar o princípio da:

a) isonomia
b) isenção
c) legalidade
d) uniformidade
e) origem

30. (PUC-PR – Magistratura/MS – 2012) Analise as afirmativas abaixo, em relação à legalidade tributária:

I. É proibido à União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituir tributo sem lei que o estabeleça, sem exceção.
II. É proibido à União, Estados, Distrito Federal e Municípios aumentar tributo senão por meio de lei específica, sem exceção.
III. É proibido à União, Estados, Distrito Federal e Municípios reduzir tributo senão por meio de lei específica, sem exceção.

Está(ão) CORRETA(S):

a) Apenas as afirmativas I e II.
b) Apenas as afirmativas I, II e III.
c) Apenas a afirmativa I.
d) Apenas as afirmativas II e III.
e) Apenas as afirmativas I e III.

31. (Cespe – Magistratura/CE – 2012) Com base nos princípios que regem a atividade tributária, assinale a opção correta.

a) O princípio da legalidade afasta em caráter absoluto a possibilidade de se remeter, para o plano infralegal, a definição de aspectos inerentes aos elementos do tributo.
b) De acordo com o princípio da legalidade, apenas a lei, em sentido formal, configura o veículo apto para instituir tributo, razão pela qual é vedada a instituição de tributo por intermédio de medida provisória.
c) Dado que o estabelecimento da progressividade de alíquotas constitui instrumento a serviço do princípio da capacidade contributiva, entende o STF ser constitucional lei que estabelece

alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis, com base no valor venal do imóvel.

d) Segundo o STF, o denominado princípio da vedação ao confisco tem aplicação apenas em relação ao tributo e não à sanção, motivo pelo qual não estende a sua aplicação às multas moratórias.

e) Segundo o STF, é constitucional lei estadual que estabelece alíquotas diferenciadas do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) em razão do tipo do veículo, por entender que não há tributo progressivo quando as alíquotas são diferenciadas segundo critérios que não levam em consideração a capacidade contributiva.

32. (Cespe – Magistratura/BA – 2012) Considere que determinada lei, publicada no dia 30-12-2011, que instituiu taxa de coleta domiciliar de lixo, tenha sido omissa em relação à data de início de sua vigência. Nesse caso, é correto afirmar que a taxa somente poderá ser cobrada a partir

a) de 45 dias após a data de publicação da referida lei.

b) de 90 dias após a data de publicação dessa lei.

c) da data de publicação da referida lei.

d) do primeiro dia do exercício financeiro de 2012.

e) de 30 dias após a data de publicação dessa lei.

33. (FGV – Exame Nacional da OAB – 2012) A Lei X, promulgada em 20 de outubro de 2008, determinou a majoração do ISS. Já a Lei Y, promulgada em 16 de novembro de 2009, reduziu o ICMS de serviços de telecomunicação. Por fim, o Decreto Z, de 8 de dezembro de 2007, elevou o IOF para compras no exterior. Diante dessas hipóteses, é correto afirmar que:

a) o ISS poderá ser cobrado somente quando decorridos 90 dias da publicação da Lei X, ao passo que os novos valores do ICMS e do IOF poderão ser cobrados a partir da publicação dos diplomas legais que os implementaram.

b) todos os impostos mencionados no enunciado somente poderão ser cobrados no exercício financeiro seguinte à publicação do diploma legal que os alterou por força do princípio da anterioridade.

c) na hipótese do enunciado, tanto o ISS como o ICMS estão sujeitos ao princípio da anterioridade nonagesimal, considerada garantia individual do contribuinte cuja violação causa o vício da inconstitucionalidade.

d) o IOF, imposto de cunho nitidamente extrafiscal, em relação ao princípio da anterioridade, está sujeito apenas à anterioridade nonagesimal, o que significa que bastam 90 dias da publicação do decreto que alterou sua alíquota para que possa ser cobrado.

34. (FMP/RS – Procurador do Estado/AC – 2012) Assinale a alternativa correta.

a) Não fica imune ao IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana) o imóvel pertencente a partido político alugado a terceiros, mesmo que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais da aludida entidade.

b) O princípio constitucional da legalidade tributária impõe a adoção da espécie legislativa própria e prevista na Constituição Federal para a instituição de tributo, mas não exige que a norma criadora do tributo contenha todos os aspectos fundamentais da hipótese de incidência tributária (aspectos pessoal, material, temporal, espacial e quantitativo).

c) A imunidade recíproca alcança todas as espécies tributárias.

d) O princípio constitucional da anterioridade tributária anual, previsto no art. 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, é direito fundamental do contribuinte, razão pela qual não

pode ser suprimido por Emenda Constitucional.

35. (MPE-MG – Promotor de Justiça/MG) Analise as proposições que complementam a frase abaixo.

"Desconsiderando as discussões envolvendo as medidas provisórias, em relação ao tema princípio da legalidade, depreende-se da legislação tributária em vigor que somente a lei pode estabelecer":

I. a alteração de alíquota tributária.
II. a regulamentação de obrigação tributária acessória.
III. a extinção de tributo permanente.
IV. a instituição de tributo.

A frase em referência fica CORRETAMENTE complementada:

a) apenas pelas proposições I e II.
b) apenas pelas proposições III e IV.
c) apenas pelas proposições I e IV.
d) apenas pelas proposições II e III.

36. (Cespe – Magistratura/ES – 2011) Assinale a opção correta com referência aos princípios do direito tributário.

a) Para a dispensa ou redução de penalidades, não é necessário disposição em lei, uma vez que a própria administração pública pode, de ofício, atuar nesses casos.
b) É permitido que lei tributária disponha, de modo genérico, sobre alíquota e base de cálculo de tributo.
c) As obrigações tributárias acessórias, embora não estejam inseridas na obrigação principal, devem, necessariamente, ser instituídas por lei.
d) Em respeito ao princípio da legalidade tributária, garantia assegurada ao contribuinte, a União não pode exigir um tributo que a lei não estabeleça, mas pode aumentá-lo sem tal exigência.
e) No sistema brasileiro, é juridicamente possível a instituição de determinados tributos por meio de leis complementares.

37. (Cespe – Magistratura/ES – 2011) Considerando as fontes do direito tributário, assinale a opção correta.

a) O princípio da anualidade confunde-se com o princípio da anterioridade tributária, ambos com o mesmo fundamento jurídico.
b) De acordo com o princípio da anterioridade anual, previsto constitucionalmente, é vedado à União, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.
c) Não se aplicam as regras gerais da *vacatio legis* à lei tributária, ainda que não haja disposição sobre a data de sua entrada em vigor.
d) A característica principal do imposto de renda é o fato de esse tributo não ser progressivo, sendo suas alíquotas fixadas taxativamente em lei.
e) De acordo com a sistemática traçada pela CF, cabe à lei ordinária dispor sobre conflitos de competência entre a União, os estados, o DF e os municípios, em matéria tributária.

38. (FCC – Promotor de Justiça/CE – 2011) Sobre os princípios constitucionais tributários é correto afirmar que

a) a lei que modifica tributos só pode ser aplicada no exercício seguinte ao da sua publicação por força da regra da irretroatividade da lei tributária.

b) os tributos sempre deverão ser pessoais e atender às condições econômicas dos contribuintes, por força do princípio da capacidade contributiva.
c) salvo exceções a lei que cria ou majora tributo terá eficácia no exercício financeiro seguinte ao da sua publicação, como expressão da anterioridade tributária.
d) como exceção à legalidade tributária, pode o Presidente da República instituir, por decreto, impostos de importação, de exportação, sobre produtos industrializados e sobre operações financeiras.
e) a instituição de empréstimo compulsório, imposto extraordinário, imposto residual e impostos de natureza extrafiscal são exceções à anterioridade nonagesimal.

39. (COPS-UEL – Procurador do Estado/PR – 2011) Quanto aos princípios da anterioridade e da legalidade, é correto afirmar:
a) a anterioridade nonagesimal, prevista no art. 150, III, *c*, não se aplica aos empréstimos compulsórios instituídos para atender investimentos públicos de caráter urgente e de relevante interesse nacional, ao imposto de importação, ao imposto de exportação, ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, ao imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários e aos impostos extraordinários para atender guerra externa ou sua iminência;
b) por serem impostos extrafiscais, as desonerações dos impostos aduaneiros (Imposto de Importação e Imposto de Exportação) não estão sujeitas ao princípio da legalidade;
c) em observância ao princípio da legalidade, no que diz respeito ao ICMS, a concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios ficais deverá será regulada por lei ordinária;
d) a fixação da base de cálculo do IPTU não está sujeita à observância da anterioridade nonagesimal prevista no art. 150,III, *c* da Constituição Federal;
e) n. d. a.

40. (FMP-RS – Auditor Fiscal TCE/MT – 2011) O Presidente da República, em 23 de novembro de 2010, editou e publicou medida provisória aumentando a alíquota do imposto de importação sobre determinado produto. A medida provisória foi convertida em lei em 5 de março de 2011. O imposto majorado pode ser exigido a partir de
a) 1º de janeiro de 2011.
b) 23 de fevereiro de 2011.
c) 1º de janeiro de 2012.
d) 23 de novembro de 2010.
e) 5 de março de 2012.

41. (FCC – Procurador do Estado/MT – 2011) A Constituição Federal fixa regras que limitam o exercício da competência tributária. Dentre elas podem ser citadas as regras da anterioridade anual e da anterioridade nonagesimal. Estas regras não são absolutas, comportando exceções. NÃO se submete às regras da anterioridade anual e nonagesimal, ao mesmo tempo, a majoração de alíquota do imposto sobre
a) produtos industrializados (IPI).
b) a renda e proventos de qualquer natureza (IR).
c) operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF).
d) a propriedade territorial rural (ITR).
e) circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).

42. (FUMARC – Procurador Municipal de Nova Lima/MG – 2011) Analise a seguinte

afirmação: “Não basta, no Direito Tributário, a razoável equivalência entre o fato e a hipótese legal caracterizadora dos modelos abertos; exige-se, rigorosamente, o preciso amoldamento do fato ao tipo legalmente definido. É que, na espécie, o modelo legal é cerrado, fechado, não ensejando dilargamento pelo aplicador da lei, o que confere à preservação de garantias e direitos prestigiados pela Constituição.” (BARRETO, Aires F., Curso de Direito Tributário Municipal, São Paulo: Saraiva, 2009, p. 30)

O trecho acima se refere ao princípio da

a) legalidade.
b) irretroatividade.
c) igualdade.
d) não confisco.

43. (FUMARC – Advogado do BDMG – 2011) Leia as assertivas abaixo e verifique se elas correspondem ao que está disposto no artigo 151 da Constituição Federal/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;

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;

III. Instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

De acordo com as assertivas acima, marque a alternativa CORRETA:

a) Todas as assertivas estão corretas.
b) Apenas as assertivas I e II estão corretas.
c) Apenas as assertivas II e III estão corretas.
d) Apenas as assertivas I e III estão corretas.

44. (FMP-RS – Auditor Público Externo do TCE/RS – 2011) Examine as proposições abaixo e escolha a alternativa correta.

I. Cabe somente à lei complementar dirimir conflitos de competência tributária.

II. O princípio da legalidade em matéria tributária comporta exceções, sendo possível, por exemplo, quanto ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros– IOF, a modificação de alíquotas por ato do Poder Executivo.

III. O princípio da anterioridade nonagesimal se aplica a algumas contribuições e a alguns impostos, mas, não, às taxas.

a) Somente a afirmativa I está correta.
b) Somente a afirmativa II está correta.
c) Somente as afirmativas I e II estão corretas.
d) Somente as afirmativas II e III estão corretas.
e) Todas as afirmativas estão corretas.

45. (PUC-PR – Magistratura/RO – 2011) Dadas as assertivas abaixo, assinale a única CORRETA.

a) O IPI é exceção ao princípio da noventena.
b) A contribuição de intervenção no domínio econômico sobre álcool combustível é exceção ao

princípio da anualidade.

c) O ICMS poderá ser aumentado no mesmo exercício financeiro em que foi publicada a lei que o instituiu ou aumentou, quando se tratar de combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez.

d) As contribuições de interesse das categorias profissionais são exceções à noventena, mas não da anterioridade clássica.

e) As três hipóteses de empréstimos compulsórios previstas na Constituição produzem efeitos imediatamente com a sua publicação.

46. (PGR – Procurador do Estado/PR – 2011) Indique a alínea cujo enunciado contempla exceção ao princípio da legalidade:

a) a delegação, por lei, ao Poder Executivo, da faculdade de imposição de encargos fiscais;

b) quando o tipo tributário, descrição material da exação, não encerrar um conceito fechado, é facultado ao Poder Executivo, no exercício da competência regulamentar que lhe e própria, agregar-lhe alguns componentes;

c) atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo;

d) redução do ICMS – monofásico incidente sobre combustíveis definidos em lei complementar por ato do titular do Poder Executivo Estadual.

47. (Cespe – Juiz Federal TRF 5R – 2011) Considerando a competência tributária e as limitações do poder de tributar, assinale a opção correta.

a) É compatível com a CF lei complementar estadual que isente os membros do MP do pagamento de custas judiciais, notariais, cartorárias e quaisquer taxas ou emolumentos.

b) Segundo a jurisprudência do STF, ofende o princípio da isonomia tributária a instituição de lei que, por motivos extrafiscais, imprima tratamento desigual a microempresas de capacidade contributiva distinta, afastando do regime do SIMPLES aquelas cujos sócios tenham condição de disputar o mercado de trabalho sem auxílio estatal.

c) A imunidade tributária recíproca impede a cobrança de impostos, taxas e contribuições entre os entes federativos.

d) De acordo com o que dispõe o CTN, os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencem à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.

e) A atribuição da competência tributária compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

48. (MPE-MS – Promotor de Justiça/MS – 2011) As afirmações abaixo referem-se às limitações dos entes federados no exercício da tributação:

I. os tributos somente poderão ser instituídos e majorados por lei em sentido amplo que respeite o princípio da anterioridade.

II. é proibido o tratamento desigual a contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

III. as denominadas Contribuições Sociais não se caracterizam como tributos.

IV. é vedada a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

Com base nessas afirmações, assinale a resposta correta:

a) as afirmações I e III estão incorretas;

b) as afirmações I e III estão corretas;

c) as afirmações III e IV estão incorretas;

d) as afirmações I, II e IV estão corretas;

e) apenas a afirmação I está incorreta.

49. (Cespe – Magistratura/PB – 2011) **Considerando os princípios constitucionais tributários, que estruturam o sistema tributário e servem de orientação para a interpretação e a aplicação das regras específicas do direito tributário, assinale a opção correta.**

a) A relação tributária configura-se como relação de império do Estado para com o contribuinte, o qual, por seu lado, está sujeito ao poder estatal pela via da compulsoriedade.
b) Em virtude da natureza da relação entre o Estado e o contribuinte, o poder de tributar é absoluto.
c) Um dos vetores na relação entre fisco e contribuinte, o princípio da legalidade não limita os governantes na atividade de tributação.
d) O poder de instituir tributos é ato unilateral e discricionário do Estado e impõe ao destinatário do tributo que aceite a invasão patrimonial.
e) Os princípios constitucionais tributários são expressão da soberania estatal e traduzem-se em limitações ao poder de tributar, o que não impede que o Estado exija dos indivíduos, por atividade vinculada, parcela do seu patrimônio.

50. (IESES – Magistratura/MA – 2011) **Após a leitura das afirmações a seguir, identifique abaixo a sequência correta:**

I. Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, CF, o IPTU poderá ser progressivo em razão do valor do imóvel, e poderá ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.
II. A vedação à retenção ou qualquer restrição à entrega de recursos previstas no artigo 160, parágrafo único, CF, não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos ao pagamento de seus créditos, excluídos os de suas autarquias.
III. É vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país.
IV. As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* do artigo 149, CF, não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação, mas incidem sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços.

A sequência correta é:

a) Apenas a assertiva III está correta.
b) Apenas as assertivas II e III estão corretas.
c) As assertivas I, III e IV estão corretas.
d) As assertivas I, II, III e IV estão corretas.

51. (FGV – Auditor Fiscal da Receita/RJ – 2011) **A respeito dos princípios constitucionais tributários, assinale a alternativa correta, considerando que a segunda assertiva é decorrência lógico-jurídica da primeira.**

a) O princípio da capacidade contributiva tem por finalidade atingir a justiça fiscal, / e essa finalidade só é alcançada pela progressividade obrigatória das espécies de tributos.
b) O princípio da capacidade contributiva determina que os impostos tenham, sempre, caráter pessoal; / assim sendo, os impostos devem ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.
c) O princípio da vedação do tributo confiscatório impede a utilização de imposto com tal efeito; / dessa forma, o imposto só será confiscatório se ultrapassar 33% da renda.
d) O princípio da vedação do tributo confiscatório impede a utilização de imposto com efeito de confisco, / mas não há percentual que estabeleça previamente os limites do tributo

confiscatório.

e) O princípio da legalidade veda aos entes da Federação que se exija ou aumente tributo sem lei que o estabeleça; / desse modo, a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo tem de ser sempre prevista em lei.

52. (FGV – Auditor Fiscal da Receita/RJ – 2011) Considere a seguinte situação hipotética: lei federal fixou alíquotas aplicáveis ao IPI e estabeleceu que a alíquota relativa aos carros de luxo produzidos no Estado de Sergipe é de 12%, e a dos produzidos nos demais Estados da região Nordeste é de 18%. Tal enunciado normativo viola o princípio constitucional

a) da uniformidade geográfica da tributação.
b) da capacidade contributiva.
c) da liberdade de tráfego.
d) da não diferenciação tributária entre a procedência e o destino do produto.
e) do não confisco.

53. (FGV – Auditor Fiscal da Receita/RJ – 2011) Assinale, dentre os impostos abaixo, aquele que não obedece ao princípio da progressividade.

a) IPTU
b) ITBI
c) Imposto de Renda
d) IPVA
e) ITR

54. (FGV – Auditor Fiscal da Receita/RJ – 2011) Assinale a alternativa correta, considerando que a segunda assertiva se vincula e é decorrência lógico-jurídica da primeira.

a) O CTN equipara à majoração de tributo a modificação de sua base de cálculo que importe em torná-lo mais oneroso, sendo matéria reservada à lei; / entretanto, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo não configura majoração de tributo e, portanto, não é matéria reservada à lei.

b) De acordo com o princípio da vedação de isenções heterônomas, os Estados e Municípios não podem determinar isenções nos tributos de competência dos demais entes federados; / contudo, somente a União poderá instituir isenções de tributos de competência de Estados e Municípios, como prevê a Constituição.

c) Pelo princípio da anterioridade tributária, que destaca o valor da segurança jurídica, os tributos criados ou majorados só poderão ser cobrados no exercício financeiro posterior ao da lei que os instituiu ou majorou; / assim sendo, esse princípio deve ser aplicado a todas as espécies tributárias.

d) Pelo princípio da noventena, que está vinculado ao valor da segurança jurídica, a lei que cria ou aumenta tributos só pode produzir efeitos noventa dias após a sua publicação; / dessa forma, todos os tributos estão sujeitos a essa regra, exceto as contribuições sociais.

e) De acordo com Princípio da Liberdade de Tráfego, é vedado à União, Estados e Municípios estabelecer tributos pelo fato de pessoa ou bem estar indo ou voltando de um ponto a outro; / por isso, o pedágio não pode ter natureza jurídica de tributo.

55. (FGV – Auditor Fiscal da Receita/RJ – 2011) Acerca do princípio da anterioridade tributária, assinale a alternativa correta.

a) A contribuição social sobre o lucro e a contribuição social sobre a folha de salários estão

sujeitas ao princípio da anterioridade mitigada ou nonagesimal.

b) A majoração do imposto incidente sobre a importação de produtos estrangeiros e do imposto territorial rural não estão sujeitos ao princípio da anterioridade.

c) A cobrança de qualquer tributo só poderá ser realizada um ano após a sua criação, em decorrência da previsão constitucional do princípio da anterioridade.

d) A cobrança de qualquer tributo só poderá ser realizada um ano após a publicação da lei que o criou, em decorrência da previsão constitucional do princípio da anterioridade.

e) Imposto extraordinário, no caso de guerra externa, não observa o princípio da anterioridade, mas deve respeitar a anterioridade nonagesimal.

56. (FCC – Magistratura/PE – 2011) A regra da anterioridade, que veda cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, NÃO se aplica

a) aos impostos de importação e exportação.

b) ao IR.

c) ao ITR.

d) às contribuições sociais.

e) aos impostos estaduais.

57. (FCC – Magistratura/PE – 2011) Em nosso sistema tributário, a não cumulatividade e a essencialidade são atributos exclusivos

a) do ICMS.

b) do IR.

c) dos impostos residuais.

d) do ITR.

e) do IPI.

58. (FGV – Exame Nacional da OAB – 2011) Visando fomentar a indústria brasileira, uma nova lei, publicada em 18-2-2010, majorou a alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), bem como majorou a alíquota do Imposto sobre Exportação (IE).

A partir de que data a nova alíquota poderá ser exigida para o IPI e para o IE?

a) Imediatamente para ambos.

b) No exercício financeiro seguinte para ambos.

c) 90 dias após a publicação da lei para o IPI e imediatamente para o IE.

d) 90 dias após o exercício financeiro seguinte para o IPI e no exercício financeiro seguinte para o IE.

59. (Vunesp – Cartório/SP – 2011) Assinale a alternativa que contém afirmação correta quanto às limitações do poder de tributário.

a) É vedado à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

b) É permitido à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

c) É permitido 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.

d) É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre livros, jornais e o papel destinado a sua impressão, cuja atribuição é reservada exclusivamente à União.

60. (Vunesp – Cartório/SP – 2011) Assinale a alternativa que contém afirmação correta quanto às limitações do poder de tributar. De acordo com a jurisprudência iterativa do STF e com os princípios gerais de direito tributário, assinale a alternativa correta.

a) Nova tabela de emolumentos pode ser aplicada retroativamente a atos já praticados, mas para os quais ainda não ocorreu pagamento.
b) Nova tabela, com majoração de emolumentos extrajudiciais, tem aplicação imediata a partir de sua publicação.
c) A atualização do valor monetário da tabela de emolumentos não exige lei em sentido estrito.
d) A definição do fato gerador dos emolumentos extrajudiciais pode ser feita por meio de Decreto do Poder Executivo Estadual.

61. (Vunesp – Cartório/SP – 2011) A respeito da progressividade nas alíquotas dos tributos que incidem sobre imóveis, assinale a alternativa correta.

a) É possível para o ITBI, com objetivo extrafiscal.
b) É possível para todos os impostos reais, com objetivo estritamente arrecadatório.
c) É possível para o IPTU, para assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.
d) Não é possível para o ITR, por falta de previsão do constituinte derivado.

62. (Vunesp – Cartório/SP – 2011) O Princípio da Anterioridade Nonagesimal, objeto da Emenda Constitucional 42, de 19 de dezembro de 2003, aplica-se à fixação da base de cálculo do

a) ITR e ao aumento da alíquota do ICMS.
b) ITBI e ao aumento da alíquota do IRPF.
c) IPVA e ao aumento da alíquota do IPI.
d) IPTU e ao aumento de alíquota do IOF.

63. (Vunesp – Cartório/SP – 2011) Atendidas as demais condições estabelecidas na Constituição Federal, é possível a utilização de Medida Provisória para instituição de

a) imposto residual.
b) taxa.
c) imposto sobre grandes fortunas. taxa.
d) empréstimo compulsório.

64. (COPEVE-UFAL – Advogado da Casal – 2010) Assinale a opção incorreta no que concerne às limitações constitucionais ao Poder de Tributar impostos à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

a) É vedado aos entes federados exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.
b) É vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.
c) 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.
d) É vedado cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.
e) A imunidade recíproca abrange as taxas.

65. (FGV – Exame Nacional da OAB – 2010) Considere a seguinte situação hipotética: lei

federal fixou alíquotas aplicáveis ao ITR e estabeleceu que a alíquota relativa aos imóveis rurais situados no Rio de Janeiro seria de 5% e a relativa aos demais Estados do Sudeste de 7%.

Tal enunciado normativo viola o princípio constitucional

a) da uniformidade geográfica da tributação.
b) da legalidade tributária.
c) da liberdade de tráfego.
d) da não diferenciação tributária entre a procedência e o destino do produto.

66. (CEPERJ – Oficial da Fazenda Estadual/RJ – 2010) É princípio tributário não expressamente previsto na Constituição Federal/88:

a) princípio da uniformidade tributária
b) princípio da imunidade tributária
c) princípio da personificação do imposto
d) princípio da irretroatividade da lei fiscal
e) princípio da segurança jurídica

67. (TRF4 – Juiz Federal TRF 4R – 2010) Dadas as assertivas abaixo, quanto à igualdade, em matéria tributária como em outras matérias, assinale a alternativa correta.

I. Segundo autorizada doutrina (Celso Antonio Bandeira de Mello, Humberto Ávila, etc.), o elemento-chave para a verificação da igualdade é o critério de distinção ("medida de comparação") analisado à luz da finalidade.
II. A doutrina atual preconiza bastar para que se verifique a igualdade que haja "tratamento igual para os iguais e desigual para os desiguais", conforme consagrada fórmula.
III. Admitem-se "ações afirmativas" sem ofensa à igualdade, mas é difícil delimitar os legítimos contornos dessas políticas.
IV. Não se admitem distinções da tributação conforme as atividades do contribuinte, particularmente as de natureza profissional.
V. As alíquotas dos impostos sobre o patrimônio podem ser progressivas.

a) Estão corretas apenas as assertivas I e III.
b) Estão corretas apenas as assertivas I, III e IV.
c) Estão corretas apenas as assertivas I, III, IV e V.
d) Estão corretas todas as assertivas.
e) Nenhuma assertiva está correta.

68. (MPE-PB – Promotor de Justiça/PB – 2010) Considere as assertivas abaixo e assinale a alternativa correta:

I. Pelo princípio da recepção, a norma tributária anterior tem vigência garantida quando não houver previsão sobre matéria idêntica na nova norma e for com esta materialmente compatível.
II. O fato gerador do tributo, uma vez proveniente de ato ilícito, necessariamente impede a tributação.
III. A contribuição de melhoria, tributo não vinculado, está sujeito ao princípio da anterioridade.

a) Apenas II e III estão incorretas.
b) Apenas I e II estão corretas.
c) Apenas I e III estão incorretas.
d) I, II e III estão corretas.
e) I, II e III estão incorretas.

69. (MPE-PB – Promotor de Justiça/PB – 2010) Considerando a limitação do poder de tributar, assinale a alternativa correta:

I. Apenas para efeito de iniciar o processo legislativo, pode-se instituir ou majorar tributos por meio de medidas provisórias.

II. Em decorrência de inflação, deflação ou outro aspecto que atinja de algum modo o valor do bem, há que se editar lei, periodicamente, para atualizar a base de cálculo do tributo que incida sobre o mesmo.

III. Dentro de uma atuação discricionária, a autoridade administrativa da União pode alterar as alíquotas dos impostos sobre importação de produtos estrangeiros, operações de crédito, propriedade territorial rural e produtos industrializados.

a) Apenas I está correta.
b) I, II e III estão corretas.
c) Apenas I e III estão corretas.
d) I, II e III estão erradas.
e) Apenas II e III estão corretas.

70. (MPE-PB – Promotor de Justiça/PB – 2010) Lei estadual, que determine a majoração das alíquotas e da base de cálculo do imposto sobre a propriedade de veículos automotores, publicada no dia 31 de dezembro, com cláusula de vigência imediata, produzirá efeitos

a) no dia 1º de janeiro do ano seguinte, apenas em relação à majoração da base de cálculo do imposto.
b) no dia 1º de janeiro do ano seguinte, em relação à majoração das alíquotas e da base de cálculo.
c) 45 dias após a data da publicação da lei, em relação apenas à majoração da base de cálculo.
d) noventa dias após a data da publicação da lei, apenas em relação à majoração das alíquotas.
e) no dia 1º de janeiro do ano seguinte, apenas em relação à majoração das alíquotas.

71. (MS CONCURSOS – Advogado do Cientec/RS – 2010) Quanto aos princípios constitucionais tributários, assinale a alternativa que trata do princípio da irretroatividade tributária:

a) É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.
b) 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) É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.
d) 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) 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 aumentou.

72. (Cespe – Exame Nacional da OAB – 2010) Consoante o princípio tributário da reserva

legal, é vedado à União, aos estados, ao DF e aos municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Todavia, admite-se, constitucionalmente, que

a) a União e os estados criem ou aumentem tributo por meio de decreto.
b) a União aumente determinados tributos por meio de decreto.
c) a União crie ou aumente tributo por meio de decreto.
d) os estados aumentem tributo por meio de decreto.

73. (INSTITUTO CIDADES – Advogado da AGECOM – 2010) A regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar poderá ser feita por:

a) Decreto legislativo.
b) Decreto presidencial.
c) Lei complementar.
d) Lei ordinária.
e) Emenda constitucional.

74. (Cesgranrio – Contador da Petrobras – 2010) Os princípios constitucionais tributários prevalecem sobre as demais normas tributárias. No campo do Imposto de Renda, atendidos tais princípios constitucionais, o critério básico que tem por objetivo aplicar a justiça tributária é o princípio da

a) progressividade.
b) generalidade.
c) legalidade.
d) autenticidade.
e) universalidade.

75. (FGV – Fiscal de Rendas/RJ – 2010) As alternativas a seguir apresentam princípios tributários consagrados no texto constitucional, à exceção de uma.

Assinale-a.

a) Princípio do não confisco.
b) Princípio da liberdade de tráfego.
c) Princípio da anualidade.
d) Princípio da anterioridade.
e) Princípio da capacidade contributiva.

76. (AOCP – Procurador Municipal de Camaçari/BA – 2010) De acordo com a norma constitucional, de que o tributo federal deve possuir a mesma alíquota em todo o território nacional, assinale a alternativa que representa o princípio constitucional que se infere deste dispositivo.

a) Princípio da Capacidade Contributiva.
b) Princípio da Eficácia Diferida.
c) Princípio da Não cumulatividade.
d) Princípio da Uniformidade Geográfica.
e) Princípio da Legalidade.

77. (Cesgranrio – Profissional da Petrobras – 2010) A vedação constitucional à cobrança de tributos, antes de decorridos noventa dias da data em que tenha sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, NÃO se aplica à(ao)

a) fixação da base de cálculo do Imposto sobre Serviços.
b) fixação da base de cálculo do Imposto sobre Veículos Automotores.

c) Imposto sobre Grandes Fortunas.
d) Imposto Territorial Rural.
e) Imposto sobre Produtos Industrializados.

78. (FGV – Fiscal da Receita Estadual/AP – 2010) Analise as afirmativas a seguir.

I. A anterioridade nonagesimal foi estendida à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a fim de vedar-lhes a cobrança de tributos antes de decorridos noventa dias da data em que tenha sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, comportando, dentre suas exceções, o imposto sobre a renda.

II. À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedada ainda a instituição de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos empregadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

III. A vedação à instituição de tributos com efeito de confisco não atinge as multas moratórias ou punitivas, que podem ser fixadas em qualquer patamar conforme admitido pela jurisprudência.

Assinale:

a) se somente a afirmativa I estiver correta.
b) se somente as afirmativas I e II estiverem corretas.
c) se somente as afirmativas I e III estiverem corretas.
d) se somente as afirmativas II e III estiverem corretas.
e) se todas as afirmativas estiverem corretas.

79. (FGV – Fiscal da Receita Estadual/AP – 2010) Analise as afirmativas a seguir.

I. É vedado à União instituir isenções de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

II. A jurisprudência admite a possibilidade de tratados internacionais, de competência privativa do Presidente da República e referendo do Congresso Nacional, versarem sobre tributos estaduais ou municipais, inclusive, isentando-os;

III. A União não pode instituir tributo que não seja uniforme em todo território nacional, ou que implique distinção em relação a Estado, Distrito Federal ou Município, admitindo-se, contudo, a concessão de incentivos fiscais visando a promover o desenvolvimento econômico entre as regiões do País. Assinale:

a) se somente a afirmativa I estiver correta.
b) se somente as afirmativas I e II estiverem corretas.
c) se somente as afirmativas I e III estiverem corretas.
d) se somente as afirmativas II e III estiverem corretas.
e) se todas as afirmativas estiverem corretas.

80. (FGV – Fiscal da Receita Estadual/AP – 2010) Sobre a limitação à liberdade de tráfego de pessoas e mercadorias prevista no artigo 150, inciso V da Constituição Federal, assinale a afirmativa incorreta.

a) Não se admite limitação ao tráfego de pessoas ou mercadorias mediante a instituição de tributos interestaduais ou intermunicipais.
b) Não se trata de regra de imunidade.
c) Impede o agravamento do ônus tributário meramente em virtude de se tratar de uma operação interestadual ou intermunicipal.
d) Não impede a cobrança de pedágio nas vias conservadas pelo Poder Público.
e) Trata-se de regra de imunidade aplicável às operações estaduais ou intermunicipais, de tal

forma que estas não poderão sofrer a incidência de qualquer tributo.

81. (FCC – Agente Legislativo/SP – 2010) Submete-se integralmente aos princípios da legalidade, anterioridade anual e anterioridade nonagesimal o imposto sobre

a) os produtos industrializados.
b) a renda e proventos de qualquer natureza.
c) a transmissão de bens *causa mortis* e doação.
d) a propriedade de veículos automotores.
e) a propriedade territorial urbana.

82. (Cespe – Exame Nacional da OAB – 2010) Assinale a opção correta no que se refere à legalidade tributária.

a) O governador pode conceder, por meio de decreto, isenção válida de IPVA.
b) É possível alterar, nos limites estabelecidos em lei, as alíquotas do IOF por decreto.
c) É vedada a majoração de alíquotas de imposto de renda por medida provisória.
d) O IPI deve ser instituído, obrigatoriamente, por lei complementar.

83. (PUC-PR – Advogado da Copel – 2010) Via de regra, os tributos são criados por lei ordinária. Todavia, há tributos que podem ser criados por Lei Complementar. São eles:

a) Empréstimo compulsório, Imposto sobre grandes fortunas, Imposto residual e Contribuições sociais.
b) Empréstimo compulsório, Imposto de importação, Imposto de exportação e Imposto sobre propriedade territorial rural.
c) Imposto sobre produtos industrializados, Imposto sobre operações de crédito, Imposto sobre grandes fortunas e Imposto residual.
d) Imposto sobre produtos industrializados, Imposto extraordinário, Imposto residual e Contribuições sociais residuais.
e) Empréstimo compulsório, Imposto sobre grandes fortunas, Imposto residual e Contribuições sociais residuais.

84. (PUC-PR – Advogado da Copel – 2010) Com a Emenda Constitucional n. 32, de 11 de setembro de 2001, que alterou o artigo 62 da Constituição Federal, dentre outros, passou a ser admitido, em caso de relevância e urgência, que o Presidente da República adote medidas provisórias com força de lei ordinária, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional, onde serão convertidas em lei até o final do exercício financeiro em que foram publicados. Contudo, há medidas provisórias que instituem ou majoram impostos e não precisam ser convertidas em lei para ter validade. bastando apenas à medida provisória. Que impostos são esses?

a) Imposto de importação, Imposto de exportação, Imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), Imposto sobre propriedade predial e territorial de propriedade urbana (IPTU) e Imposto sobre grandes fortunas.
b) Imposto de importação, Imposto de exportação, Imposto sobre produtos industrializados (IPI), Imposto sobre operações de crédito (IOF) e Imposto Extraordinário.
c) Imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), Imposto sobre propriedade predial e territorial de propriedade urbana (IPTU), Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), Imposto extraordinário e Imposto residual.
d) Imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), Imposto sobre propriedade predial e territorial de propriedade urbana (IPTU), Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviço (ICMS), Imposto sobre produtos industrializados (IPI) e

Imposto sobre operações de crédito (IOF).

e) Imposto de importação, Imposto de exportação, Imposto sobre produtos industrializados (IPI), Imposto sobre operações de crédito (IOF) e Imposto residual.

85. (Cespe – Juiz Federal/TRF2 – 2009) Com relação às limitações constitucionais do poder de tributar, assinale a opção correta.

a) A proibição constitucional da utilização de tributo com efeito de confisco decorre de seu efeito cumulativo, ou seja, sempre que várias incidências estabelecidas pelo mesmo ente tributante afetarem o patrimônio ou rendimentos do contribuinte de forma não razoável. Nessa situação, sua verificação é individual, passível apenas de controle difuso da constitucionalidade.

b) A utilização de tributo com efeito de confisco tem como parâmetro a incidência do novo tributo em face de sua própria carga tributária, não o total da carga tributária a que esteja submetido o contribuinte.

c) As multas aplicadas em face da sonegação ou do não recolhimento dos impostos, quando superem o valor do bem, em princípio ofendem tanto o princípio da proporcionalidade quanto o da proibição de tributos com efeito de confisco.

d) Confisco é sanção e, para verificar se o tributo tem esse efeito, é necessário examinar se a lei que instituiu o tributo tem como fim impor penalidade ao contribuinte.

e) Os tributos indiretos são repassados ao consumidor final e não incidem sobre renda ou patrimônio, sendo-lhes inaplicável o princípio constitucional da vedação de confisco.

86. (Cesgranrio – Advogado da Casa da Moeda – 2009) O princípio da anterioridade nonagesimal NÃO se aplica:

a) ao Imposto sobre Renda e Proventos de qualquer natureza; ao Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana; ao Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores e ao Imposto de Transmissão *causa mortis* e por doação de quaisquer bens e direitos.

b) ao Imposto de Importação de Produtos Estrangeiros; ao Imposto Territorial Rural e ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e relativos a títulos ou valores mobiliários.

c) ao Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana; ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e relativos a títulos ou valores mobiliários; ao Imposto Territorial Rural e ao Imposto sobre Grandes Fortunas.

d) aos empréstimos compulsórios para atender despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; ao Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros; ao Imposto sobre a Exportação; ao Imposto sobre Renda e Proventos de qualquer natureza; ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e relativos a títulos ou valores mobiliários.

e) ao Imposto Territorial Rural; ao Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros; ao Imposto sobre a Exportação e ao Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana.

87. (Vunesp – Magistratura/MT – 2009) Determina a Constituição Federal que 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 aumentou, observado, ainda o princípio da anterioridade. Referida vedação é aplicável às leis que disponham acerca de

a) empréstimo compulsório, quando instituído para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública.

b) imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos.

c) imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.
d) imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários.
e) fixação da base de cálculo do imposto sobre a propriedade de veículo automotor.

88. (ESAF – Analista Tributário da Receita Federal – 2009) A Constituição Federal, entre outras limitações ao poder de tributar, estabelece a isonomia, vale dizer, veda o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Sobre a isonomia, é correto afirmar que:

a) diante da regra mencionada, o tratamento tributário diferenciado dado às microempresas e empresas de pequeno porte, por exemplo, deve ser considerado inconstitucional.
b) não se permite a distinção, para fins tributários, entre empresas comerciais e prestadoras de serviços, bem como entre diferentes ramos da economia.
c) para que um tratamento tributário diferenciado (isenção, por exemplo) seja justificado, não é necessário haver correlação lógica entre este e o elemento de discriminação tributária.
d) em razão do princípio constitucional da isonomia, não deve ser diferenciado, por meio de isenções ou incidência tributária menos gravosa, o tratamento de situações que não revelem capacidade contributiva ou que mereçam um tratamento fiscal ajustado à sua menor expressão econômica.
e) a isenção, como causa de exclusão do crédito tributário, é, por sua própria natureza, fator de desigualação e discriminação entre pessoas, coisas e situações. Nem por isso, no entanto, as isenções são inconstitucionais, desde que reste demonstrado que se teve em mira o interesse ou a conveniência pública na aplicação da regra da capacidade contributiva ou no incentivo de determinadas atividades de interesse do Estado.

89. (ESAF – Analista Tributário da Receita Federal – 2009) Entre outras limitações ao poder de tributar, que possuem os entes políticos, temos a de cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. Sobre essa limitação, analise os itens a seguir, classificando-os como verdadeiros ou falsos. Depois, escolha a opção que seja adequada às suas respostas:

I. a irretroatividade da lei tributária vem preservar o passado da atribuição de novos efeitos tributários, reforçando a própria garantia da legalidade, porquanto resulta na exigência de lei prévia, evidenciando-se como instrumento de otimização da segurança jurídica ao prover uma maior certeza do direito;
II. o Supremo Tribunal Federal tem como referência, para análise da irretroatividade, o aspecto temporal da hipótese de incidência, ou seja, o momento apontado pela lei como sendo aquele em que se deve considerar ocorrido o fato gerador;
III. a mesma lei que rege o fato é também a única apta a reger os efeitos que ele desencadeia, como a sujeição passiva, extensão da responsabilidade, base de cálculo, alíquotas, deduções, compensações e correção monetária, por exemplo;
IV. a lei instituidora ou majoradora de tributos tem de ser, como regra, prospectiva; admite-se, porém, a sua retroatividade imprópria.

a) Todos os itens estão corretos.
b) Estão corretos apenas os itens I, II e III.
c) Estão corretos apenas os itens I, III e IV.
d) Estão corretos apenas os itens I, II e IV.
e) Estão corretos apenas os itens I e III.

90. (Cespe – Procurador do TCE/ES – 2009) A CF traça critérios no tocante à limitação ao

poder de tributar, uma vez que é necessário haver harmonia entre os entes federados que podem instituir tributos, a fim de que não haja, entre outros aspectos, a bitributação. Acerca desse assunto, assinale a opção correta.

a) Excepcionalmente, a União e os estados podem aumentar tributos sem lei que os estabeleça, os quais somente podem incidir no exercício fiscal imediatamente posterior.

b) A instituição de tributo federal deve ser sempre uniforme em todo o território nacional e não deve implicar distinção ou preferência em relação a estado, ao DF ou a município, admitindo-se a concessão de incentivos fiscais para promover o equilíbrio socioeconômico entre as diferentes regiões do Brasil.

c) Nas situações de calamidade pública e de estado de sítio, é plenamente válida a utilização de tributos com efeito de confisco, desde que publicada a lei respectiva e que sua incidência se efetive no exercício posterior ao da publicação da lei.

d) É válida a incidência de tributo sobre os patrimônios correspondentes aos templos de qualquer culto, desde que sejam instituídos de maneira uniforme sobre todas as denominações, de modo que não se faça qualquer distinção entre as diversas religiões.

e) É da competência da União a instituição de impostos sobre a importação de produtos estrangeiros, a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados para o exterior e a transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos.

91. (Cespe – Procurador do TCE/ES – 2009) Acerca dos princípios gerais referentes aos tributos, assinale a opção incorreta.

a) As taxas não podem ter base de cálculo própria de impostos.

b) Cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

c) A aplicação dos recursos oriundos de empréstimo compulsório não pode ser vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

d) A pessoa natural destinatária de operações de importação pode ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

e) A União, mediante lei complementar, pode instituir empréstimo compulsório.

92. (Cespe – Procurador do TCE/ES – 2009) Com relação aos princípios constitucionais tributários e às limitações ao poder de tributar, assinale a opção correta.

a) Segundo o STF, não se admite que lei ordinária institua modalidade de extinção do crédito tributário que não esteja previsto em lei complementar.

b) Segundo o STJ, decreto municipal pode atualizar o IPTU em percentual superior ao índice oficial de correção monetária, mas não pode majorar a base de cálculo, de modo a torná-lo mais oneroso.

c) Segundo o STF, as limitações ao poder de tributar são suscetíveis de supressão ou excepcionalização, ou seja, o princípio da anterioridade pode ser abolido por emenda constitucional.

d) Não há exceção ao princípio constitucional da legalidade para alteração de alíquotas de impostos. Tais alterações devem ser realizadas mediante lei.

e) As entidades fechadas de previdência social privada são alcançadas pela imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos. Essa imunidade estende-se também para as entidades que recebem contribuição de seus beneficiários.

93. (FUNRIO – Analista Administrativo do MPOG – 2009) Constitui princípio tributário implícito

a) o não confisco.

b) a imunidade tributária.

c) a irretroatividade da lei fiscal.
d) a destinação pública do tributo.
e) a capacidade contributiva.

94. (Vunesp – Magistratura/SP – 2009) Um tema recorrente no Brasil, diga-se, não só no Brasil, é o da carga tributária em sentido geral. Entre nós, parte considerável dos tributaristas considera-a excessiva e por isso inibitória da atividade econômica. No plano essencialmente jurídico-tributário, ou seja, de *jure constituto*, essa consideração crítica

a) tem relevância apenas no que se refere ao exame casuístico do processo judicial, cuja lide se componha em torno da capacidade tributária ativa.
b) está intimamente ligada ao fato de o Direito Tributário pátrio carecer, no caso de impostos, de uma norma específica sobre o princípio da capacidade contributiva pessoal.
c) tem relevância apenas no que diz respeito ao exame casuístico, no âmbito do processo judicial, da lide que se componha em torno da aplicação do princípio da capacidade contributiva como corolário de Justiça Fiscal.
d) decorre do fato de o ordenamento jurídico tributário nacional não acolher a graduação de alíquotas proporcional à essencialidade do produto.

95. (Vunesp – Magistratura/SP – 2009) O art. 150, IV, da Constituição Federal, impõe a vedação ao confisco. Pode-se concluir que

a) para a caracterização do confisco, é necessário que o imposto tenha por efeito a total supressão da propriedade.
b) a vedação visa essencialmente proteger a iniciativa privada.
c) o conceito “efeito de confisco” permite que o Poder Judiciário o reconheça em sede de controle normativo abstrato, ainda que se trate de multa fiscal.
d) a vedação só diz respeito aos impostos.

96. (FCC – Agente Fiscal de Rendas/SP – 2009) Da verificação de que o lançamento é o procedimento administrativo destinado a constituir o crédito tributário e que 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, é possível identificar o cumprimento do princípio constitucional da

a) irretroatividade tributária.
b) anterioridade anual.
c) anterioridade nonagesimal.
d) isonomia tributária.
e) capacidade contributiva.

97. (FCC – Agente Fiscal de Rendas/SP – 2009) Uma empresa de produtos de luxo sediada em São Paulo adquire mercadoria de importadora situada no Estado de Santa Catarina. Considerando hipoteticamente que a alíquota do ICMS no Estado de Santa Catarina para este tipo de mercadoria é de 25% e que no Estado de São Paulo é de 18%, a empresa sediada em São Paulo se credita de ICMS incidente sobre este tipo de operação amparada especificamente no princípio constitucional da

a) seletividade, em razão da essencialidade do produto.
b) legalidade, porque deve haver previsão expressa em lei autorizando este mecanismo contábil de crédito-débito.
c) isonomia, que assegura mesmo tratamento tributário para contribuintes que estejam numa mesma situação, independentemente do lugar da ocorrência do fato gerador.

d) vedação ao confisco, impedindo a bitributação sobre uma mercadoria.
e) não cumulatividade, na qual é assegurada a dedução correspondente aos montantes cobrados nas operações anteriores.

98. (FGV – Magistratura/PA – 2009) São princípios constitucionais tributários, que estão literalmente expressos na Constituição:
a) o da personalização do imposto e o da tipicidade
b) o da capacidade contributiva e o do imposto proibitivo.
c) o da vedação das isenções heterônomas e da transparência fiscal.
d) o da solidariedade fiscal e o da legalidade tributária.
e) o da uniformidade tributária e o da justiça tributária.

99. (Cespe – Promotor de Justiça/RN – 2009) A instituição de tributo com alíquotas progressivas sem ser exageradamente oneroso, não podendo, portanto, ser considerado confisco, faz transparecer, no direito tributário, na instituição do referido tributo, o cuidado com o princípio da
a) seletividade.
b) não diferenciação tributária.
c) legalidade estrita.
d) capacidade contributiva.
e) igualdade tributária, em sentido jurídico.

100. (Cespe – Analista de Controle Externo do TCE/TO – 2009) De acordo com o princípio tributário da legalidade, a lei ordinária institui
a) imposto sobre grandes fortunas.
b) imposto decorrente da competência residual da União.
c) imposto sobre produtos industrializados.
d) empréstimo compulsório.
e) contribuições previdenciárias novas.

101. (ESAF – Analista da Sefaz/SP – 2009) O princípio da capacidade contributiva:
a) aplica-se somente às contribuições.
b) não se aplica às penalidades tributárias.
c) aplica-se somente aos impostos.
d) aplica-se indistintamente a todas as espécies tributárias.
e) é atendido pela progressividade dos impostos reais.

102. (Cespe – Exame Nacional da OAB – 2009) Para que um município crie um tributo, é necessário, além da competência para fazê-lo, o atendimento às normas limitadoras, que lhe são impostas
a) pela CF, pela constituição do respectivo estado, pelas normas gerais tributárias e pela lei orgânica do próprio município.
b) pela CF e pela constituição estadual, apenas.
c) pela CF e pela lei orgânica do próprio município, somente.
d) pela CF, apenas.

103. (Cespe – OAB Nacional) A Lei n. X, publicada no dia 30 de setembro de 2005, majorou o imposto sobre produtos industrializados (IPI), sendo omissa quanto à sua entrada em vigor. Com relação à situação hipotética apresentada e a vigência das leis tributárias,

assinale a opção correta.

a) A referida majoração somente poderá ser cobrada em face dos fatos geradores ocorridos a partir de 1º-1-2006, devido ao princípio da anualidade.

b) De acordo com o princípio da anterioridade nonagesimal, a referida majoração somente poderá ser cobrada em face dos fatos geradores ocorridos após 90 dias da sua publicação.

c) Poderá ser cobrada a referida majoração somente em face dos fatos geradores ocorridos após 45 dias da publicação da Lei n. X, devido a regra contida na Lei de Introdução ao Código Civil, já que aquela lei foi omissa quanto a sua entrada em vigor.

d) Os valores provenientes dessa majoração podem ser cobrados em face dos fatos geradores ocorridos a partir de sua publicação, já que o IPI não se submete ao princípio da anterioridade.

104. (Cespe – OAB Nacional) Um navio cargueiro, em trânsito para a Argentina, atracou em porto brasileiro com três lotes de automóveis com as características a seguir.

lote 1 – automóveis fabricados nos Estados Unidos da América para serem vendidos no Brasil;

lote 2 – automóveis fabricados no Brasil, reimportados para a realização de reparos em razão de defeitos técnicos;

lote 3 – automóveis em trânsito, para serem vendidos na Argentina.

Com relação ao imposto de importação, assinale a opção correta, tendo como referência inicial a situação hipotética acima apresentada.

a) Incide imposto de importação apenas sobre os automóveis dos lotes 1 e 2.

b) Incide imposto de importação apenas sobre os automóveis do lote 3.

c) O imposto de importação é de caráter marcadamente fiscal.

d) A alteração das alíquotas do imposto de importação não se sujeita aos princípios constitucionais tributários da legalidade e da anterioridade.

105. (Cespe – OAB Nacional) Carlos, administrador do supermercado Boas Compras, deixou de recolher vários tributos da referida pessoa jurídica, que passa por severas privações financeiras. Tendo como referência inicial a situação hipotética acima, assinale a opção correta acerca da obrigação tributária.

a) A capacidade tributária passiva do referido supermercado Boas Compras não depende de sua regular constituição.

b) Carlos e o supermercado Boas Compras são solidariamente responsáveis pelo pagamento dos tributos devidos.

c) O dever de recolher os tributos devidos pelo supermercado Boas Compras constitui uma obrigação tributária acessória.

d) Carlos, na condição de administrador do supermercado Boas Compras, é pessoalmente responsável pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias decorrentes de quaisquer de seus atos.

106. (Cespe) O poder de tributar não é absoluto, pois a Constituição Federal impõe às entidades detentoras de capacidade tributária algumas limitações. Acerca das limitações à competência tributária, assinale a opção correta.

a) A norma constitucional impõe que os impostos sejam criados por lei complementar.

b) É lícito ao presidente da República reduzir a alíquota do imposto sobre produtos industrializados por decreto presidencial.

c) As anuidades devidas aos conselhos de fiscalização profissional são fixadas e majoradas por resoluções dos respectivos conselhos.

d) Pelo princípio da anualidade tributária, é vedado à União, aos estados, ao DF e aos

municípios cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que a lei que os instituiu ou majorou tenha sido publicada.

107. (Vunesp – Exame de Ordem/SP) No que se refere aos princípios gerais de tributação e às chamadas limitações do poder de tributar previstas na Constituição Federal, é correto afirmar que

a) a União, dentro de sua competência tributária residual, pode instituir impostos não previstos na Constituição Federal e utilizá-los com efeito de confisco.

b) o princípio da irretroatividade veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado, mas tal vedação não se aplica ao empréstimo compulsório para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; imposto de importação; imposto de exportação; imposto sobre produtos industrializados – IPI; imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários – IOF; e imposto extraordinário na iminência ou no caso de guerra externa.

c) pelo princípio da capacidade contributiva é vedada a adoção de alíquotas progressivas nos impostos de competência da União.

d) o chamado princípio da igualdade ou da isonomia veda 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.

108. (Vunesp – Exame de Ordem/SP) Em relação à edição de medidas provisórias sobre matéria tributária, é correto afirmar que

a) o aumento da alíquota do imposto sobre a renda por meio de medida provisória produz efeitos no próprio exercício em que for editada a medida provisória.

b) medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos só produz efeitos, em qualquer hipótese, no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

c) em caso de relevância e urgência, o Presidente da República pode adotar medida provisória para instituir ou aumentar impostos.

d) é vedado tratar de matéria tributária por meio de medida provisória.

109. (Vunesp – Exame de Ordem/SP) Com relação ao Imposto de Importação (II) e ao Imposto de Exportação (IE), é correto afirmar:

a) seguem estritamente o princípio da legalidade e tipicidade cerrada.

b) apenas o II, por força de um desequilíbrio da balança comercial, poderá ter suas alíquotas alteradas por ato do Presidente da República.

c) as alterações de suas alíquotas e base de cálculo somente poderão ocorrer por meio de lei ordinária editada pelo Congresso Nacional.

d) em ambos os casos (II e IE) há uma mitigação do princípio da legalidade, de tal forma que estes tributos poderão ter a sua alíquota alterada por ato do Presidente da República.

110. (Vunesp – Exame de Ordem/SP) É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

a) instituir imposto sobre a renda das entidades sindicais de trabalhadores e empresariais que atendam os requisitos da lei complementar.

b) instituir impostos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, ressalvada a incidência dos impostos aduaneiros, do IPI, do IOF e PIS/COFINS-importação.
c) cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.
d) instituir tributos sobre templos de qualquer culto.

111. (Vunesp – Exame de Ordem/SP) É vedado à União
a) bem como aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos uns dos outros.
b) celebrar tratados em matéria tributária.
c) instituir impostos extraordinários, fora de sua competência tributária, em caso de iminência de guerra externa.
d) instituir incidência plurifásica, cumulativa ou não, do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, sobre o ouro, definido em lei como ativo financeiro.

112. (Vunesp – Exame de Ordem/SP) Para todos os tributos, é correto afirmar que
a) sua alíquota deve ser fixada por lei.
b) não podem ser cobrados em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.
c) não podem incidir sobre templos de qualquer culto.
d) não podem ser cobrados no mesmo exercício em que tenha sido publicada a lei que os tenha instituído ou aumentado.

113. (Vunesp – Exame de Ordem/SP) A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) é um tributo cuja incidência
a) sempre será plurifásica e não cumulativa.
b) poderá ser plurifásica e não cumulativa; plurifásica e cumulativa ou monofásica.
c) sempre será plurifásica e cumulativa.
d) não ocorre nos casos de importação de bens e serviços.

114. (Vunesp – Exame de Ordem/SP) O Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI
a) é não cumulativo e progressivo.
b) é não cumulativo e seletivo em função da essencialidade do produto.
c) é progressivo e informado pelos critérios da generalidade e universalidade.
d) é não cumulativo e seletivo em função da procedência do produto.

115. (Vunesp – Exame de Ordem/SP) É vedado
a) à União, cobrar o Imposto sobre Produtos Industrializados antes de decorridos 90 dias da data em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou.
b) aos Estados, cobrar o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores antes de decorridos 90 dias da data em que haja sido publicada a lei que modificar sua base de cálculo.
c) à União, cobrar o Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza antes de decorridos 90 dias da data em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou.
d) aos Municípios, cobrar o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial ou Urbana antes de decorridos 90 dias da data em que haja sido publicada a lei que modificar sua base de cálculo.

116. (Vunesp – Exame de Ordem/SP) A lei tributária é aplicada a fato anterior à sua vigência quando

a) extingue tributo.
b) reduz a alíquota de tributo.
c) deixa de definir como infração ato não definitivamente julgado.
d) institui substituição tributária.

117. (Vunesp – Exame de Ordem/SP) Lei nova que extinga determinada infração tributária

a) poderá retroagir, quando os atos não tenham sido definitivamente julgados.
b) produzirá efeitos apenas para o futuro.
c) em hipótese alguma retroagirá.
d) retroagirá a todos os casos ocorridos na vigência da lei revogada.

118. (Vunesp – Exame de Ordem/SP) Medida Provisória editada em 10-4-2003 aumentou as alíquotas do Imposto de Renda, mantendo inalteradas as faixas de rendimento sobre as quais se dá a incidência do imposto. A majoração de alíquotas promovida pela Medida Provisória

a) produzirá efeitos em 90 dias a contar de sua publicação, em obediência ao princípio da anterioridade mitigada.
b) é inconstitucional, por tratar-se de matéria reservada a lei complementar.
c) é inconstitucional, por ser a matéria tributária vedada às Medidas Provisórias.
d) produzirá efeitos a partir de 2004 se for convertida em lei até o término de 2003.

119. (Vunesp – Exame de Ordem/SP) São princípios normativos de direito tributário aplicáveis a situações gerais ou específicas relativas aos tributos:

a) cumulatividade, legalidade, anualidade, anterioridade da lei, uniformidade e igualdade.
b) legalidade, anterioridade da lei, uniformidade, não limitação ao tráfego de pessoas ou mercadorias, não cumulatividade e seletividade do IPI e do ICMS.
c) não seletividade do IPI, legalidade, anualidade, uniformidade e isonomia.
d) exclusividade, legalidade, uniformidade, não cumulatividade, anualidade e igualdade.

120. (Vunesp – Exame de Ordem/SP) Determinado contribuinte praticou infração à legislação tributária, tendo-lhe sido cominada multa equivalente a 75% do valor do tributo envolvido. Essa multa foi quitada, sem que o contribuinte a tivesse impugnado na esfera administrativa. Posteriormente, sobreveio nova legislação que reduziu a multa exigível nessa mesma hipótese para 50%. O contribuinte

a) não tem direito à restituição da diferença, uma vez que a nova lei é posterior ao pagamento daquele débito.
b) não tem direito à restituição da diferença, por aplicação do princípio da irretroatividade da lei tributária.
c) tem direito à restituição da diferença, porque a lei tributária retroage para beneficiar o contribuinte.
d) tem direito à restituição da diferença, porque se aplica retroativamente a lei que comine penalidade menos severa.

GABARITO

1. B **/** 2. E **/** 3. B **/ 4.** A **/ 5.** B **/ 6.** B **/ 7.** B **/ 8.** E **/ 9.** A **/ 10.** A **/ 11.** D **/ 12.** A **/ 13.** A **/ 14.** B **/ 15.** D **/ 16.** C **/ 17.** B **/ 18.** D **/ 19.** D **/ 20.** A **/ 21.** C **/ 22.** C **/ 23.** C **/ 24.** C **/ 25.** B **/ 26.** A **/ 27.** B **/ 28.** A **/ 29.**

C / **30.** C / **31.** E / **32.** B / **33.** A / **34.** D / **35.** B / **36.** E / **37.** B / **38.** C / **39.** D / **40.** D / **41.** C / **42.** A / **43.** A / **44.** C / **45.** C / **46.** C / **47.** D / **48.** D / **49.** E / **50.** C / **51.** D / **52.** A / **53.** B / **54.** A / **55.** A / **56.** A / **57.** E / **58.** C / **59.** A / **60.** C / **61.** C / **62.** A / **63.** B / **64.** E / **65.** A / **66.** E / **67.** C / **68.** A / **69.** D / **70.** A / **71.** C / **72.** B / **73.** C / **74.** A / **75.** C / **76.** D / **77.** B / **78.** A / **79.** E / **80.** E / **81.** C / **82.** B / **83.** E / **84.** B / **85.** C / **86.** D / **87.** B / **88.** E / **89.** B / **90.** B / **91.** C / **92.** A / **93.** D / **94.** C / **95.** C / **96.** A / **97.** E / **98.** A / **99.** D / **100.** C / **101.** B / **102.** A / **103.** B / **104.** D / **105.** A / **106.** B / **107.** D / **108.** C / **109.** D / **110.** C / **111.** D / **112.** B / **113.** B / **114.** B / **115.** A / **116.** C / **117.** A / **118.** D / **119.** B / **120.** A

5

IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

5.1 NATUREZA JURÍDICA

Assim como os princípios tributários, as imunidades têm **natureza jurídica dúplice** na medida em que são, ao mesmo tempo, **limitações constitucionais ao poder de tributar**, restringindo o poder do Fisco de instituir tributos, e também **garantias fundamentais do contribuinte.**

FGV: A prova de Auditor da Sefaz/RJ em 2011 considerou ERRADA a afirmação: "As imunidades seguem as regras de competência previstas na Constituição, mas são criadas por meio de lei".

A natureza de limitações constitucionais ao poder de tributar está declarada no título da Seção II do Sistema Tributário Nacional que, ao tratar das imunidades tributárias, se autodeclara "Das Limitações ao Poder de Tributar"[STJ].

STJ: "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'". 2ª T., RO 138-RJ, rel. Min. Herman Benjamin, j. 25-2-2014.

Já o *status* de garantias fundamentais do contribuintes decorre do disposto no art. 150, *caput*, da Constituição Federal, segundo o qual: "Sem prejuízo de **outras garantias asseguradas ao contribuinte**, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios...".

Da natureza que as imunidades tributárias têm de garantias fundamentais e limitações ao poder de tributar decorrem as seguintes **consequências**:

1) imunidades tributárias constituem cláusulas pétreas: isso porque, nos termos do art. 60, § 4º, IV, da CF, não será objeto de deliberação a proposta de

emenda constitucional tendente a abolir direitos e garantias fundamentais. Desse modo, as **imunidades tributárias não podem ser reduzidas ou suprimidas por emenda constitucional**, fazendo parte do núcleo imodificável da Constituição[STF];

Cespe: A prova de Procurador de Fortaleza 2017 considerou CORRETA a afirmação: "A imunidade tributária recíproca que veda à União, aos estados, ao DF e aos municípios instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços uns dos outros é cláusula pétrea".

Cespe: A prova da Magistratura Federal da 5ª Região em 2013 considerou CORRETA a afirmativa: "A imunidade tributária recíproca é princípio garantidor da Federação, motivo pelo qual não pode ser restringida nem mesmo por emenda constitucional".

STF: "Ainda que não se trata tecnicamente de direitos e garantias individuais, as imunidades, todas elas, instrumentos de salvaguarda fundamentais de princípios, liberdades e direitos básicos da Constituição, como liberdade religiosa, de manifestação do pensamento, pluralismo político do regime, a liberdade sindical, a solidariedade social, o direito à educação e assim por diante" – ADIn 939, voto do rel. Min. Sepúlveda Pertence.

2) a regulamentação infraconstitucional das imunidades tributárias exige lei complementar: de acordo com o que dispõe o art. 146, II, da CF, é necessária lei complementar para regulamentar limitação constitucional ao poder de tributar. Por isso, havendo qualquer necessidade de editar lei disciplinando, em nível infraconstitucional, uma imunidade tributária, tal lei obrigatoriamente deve ser lei complementar;

Consulplan: A prova de Cartório/MG de 2015 considerou CORRETA a assertiva: "As limitações constitucionais ao poder de tributar devem ser reguladas por meio de lei complementar".

3) é vedada a edição de medida provisória para a regulamentação infraconstitucional de imunidade tributária: como a regulamentação das limitações constitucionais ao poder de tributar está sob reserva de lei complementar (art. 146, II, da CF), e a Constituição Federal veda a edição de medida provisória sobre temas exclusivos de lei complementar (art. 62, § 1º, III, da CF: "é vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria: III – reservada a lei complementar"), conclui-se pela absoluta proibição da edição de medida provisória versando sobre a regulamentação de imunidade tributária;

4) imunidades devem ser invocadas em favor do contribuinte, e não em favor do Fisco: sendo as imunidades tributárias limitações ao poder de tributar, constituem regras restritivas da atuação do Fisco e favoráveis ao contribuinte.

Desse modo, seria um contrassenso admitir a utilização de uma garantia contra o interesse de seu beneficiário. Por isso, qualquer invocação concreta de imunidades tributárias, ou de regras delas decorrentes, somente pode ser feita em favor do contribuinte e em desfavor do Fisco, nunca o contrário.

5.2 CONCEITOS DOUTRINÁRIOS

Devido à grande importância do tema para provas e concursos, convém fazer uma rápida referência aos conceitos de imunidade apresentados por alguns de nossos doutrinadores mais renomados, destacando elementos fundamentais que merecem especial atenção.

Paulo de Barros Carvalho: “imunidades são uma classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, **contidas no texto da Constituição Federal**, e que **estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas** de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas”[1].

Aliomar Baleeiro: “imunidades são **vedações absolutas ao poder de tributar** certas pessoas ou certos bens”[2].

Hugo de Brito Machado: “imunidade é o **obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência** de regra jurídica de tributação”[3].

José Eduardo Soares de Melo: “imunidade consiste na **exclusão da competência** da União, Estados, Distrito Federal e Municípios **para instituir tributos relativamente a determinados atos, fatos e pessoas**, expressamente previstos na Constituição Federal”[4].

Desse modo, reunindo os elementos fundamentais integrantes dos conceitos doutrinários acima transcritos é possível identificar o seguinte denominador comum acerca da conceituação do instituto das imunidades tributárias:

1) são normas contidas no texto da Constituição Federal;

2) atuam limitando as regras de competência tributárias das entidades federativas;

3) afastam a possibilidade de instituição de tributos sobre determinados atos, fatos e pessoas.

Com base na síntese dos conceitos acima transcritos podemos apresentar a nossa conceituação de imunidades tributárias.

5.3 NOSSO CONCEITO

Imunidades são normas constitucionais que limitam a competência tributária afastando a incidência de tributos sobre determinados itens ou pessoas.

A análise do conceito apresentado exige a compreensão dos seguintes elementos:

a) imunidades são normas constitucionais;

b) que limitam a competência tributária;

c) afastando a incidência de tributos sobre determinados produtos ou pessoas.

Passemos à análise detalhada de cada uma das partes integrantes do conceito proposto.

5.3.1 Imunidades são normas constitucionais

O primeiro elemento integrante do conceito aponta para a **natureza das imunidades tributárias como normas ontologicamente constitucionais**, ou seja, dentro da pirâmide representativa do ordenamento jurídico pátrio o único patamar onde as regras imunizantes podem estar alocadas é dentro do próprio Texto Maior.

E existe uma razão para isso.

Como as imunidades atuam sistemicamente limitando o alcance das regras constitucionais atribuidoras da competência tributária, as imunidades somente poderiam ocupar o mesmo *status* hierárquico das normas com as quais interagem, isto é, o nível constitucional.

Daí afirmar-se que as imunidades tributárias são “hipóteses de não incidência constitucionalmente qualificadas”, “normas ontologicamente constitucionais”, “fenômenos normativos necessariamente constitucionais”.

Tais expressões consagradas na doutrina reconhecem que a **imunidade é um instituto necessariamente previsto na Constituição Federal.** Curioso destacar que a natureza da imunidade como norma constitucional prevalece sobre a nomenclatura utilizada pelo constituinte. Assim, mesmo que o Texto Constitucional empregue nomes como “isenção”, “não incidência”, ou termos correlatos para se referir à exclusão da incidência tributária, o fenômeno será imunidade.

É o que ocorre, entre tantos exemplos, com a norma prevista no art. 195, § 7º, da CF, segundo o qual: “São **isentas** de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.

Embora o termo usado seja “isentas”, trata-se de verdadeira imunidade porque **o *status* constitucional prevalece sobre a nomenclatura utilizada**[STF].

STF: “Isenção prevista na Constituição imunidade é, conforme entendimento já firmado por esta Corte” – ADIMC 2.028, *DJ* 16.06.2000, voto do Min. rel. Moreira Alves.

5.3.2 Imunidades limitam a competência tributária

O segundo elemento do conceito de imunidade faz referência à sua função limitadora da competência tributária. Em razão das imunidades previstas no Texto Constitucional, as entidades federativas já recebem as competências tributárias parcialmente subtraídas quanto ao seu alcance potencial, na medida em que os entes tributantes ficam impedidos de instituir tributos sobre pessoas e itens protegidos pelas regras imunizantes.

Esaf: A prova de Auditor Fiscal da Receita Federal em 2009 considerou CORRETA a afirmação: “A forma de desoneração tributária pela qual não nascem nem a obrigação tributária, nem o respectivo crédito por força do não exercício da competência a que tem direito o poder tributante denomina-se imunidade”.

5.3.3 Imunidades afastam a incidência de tributos sobre determinados produtos ou pessoas

Por fim, as imunidades são normas constitucionais voltadas a afastar a incidência de tributos sobre determinados itens ou pessoas. Embora os casos mais comuns sejam de imunidades que excluam somente a incidência de impostos, há casos de normas imunizantes atingindo as demais espécies tributárias. Assim, **não é mais correto afirmar que imunidade afasta somente impostos.**

Importante destacar também que existem imunidades prioritariamente destinadas a **proteger pessoas**, denominadas de imunidades subjetivas (ex.: imunidade das entidades federativas, art. 150, VI, *a*, da CF), e outras imunidades voltadas a **tutelar produtos**, chamadas de imunidades objetivas (ex.: imunidade dos livros, jornais e periódicos, art. 150, VI, *d*, da CF). A diferença entre imunidades subjetivas e objetivas será explicada mais detalhadamente nos itens seguintes.

5.4 IMUNIDADE E ISENÇÃO

Imunidade e isenção possuem, do ponto de vista extrajurídico, uma grande semelhança, isso porque na prática as duas figuras liberam o contribuinte de efetuar o pagamento do tributo.

Do ponto de vista do Direito Tributário, porém, **imunidade e isenção são institutos inconfundíveis.**

Como visto nos itens anteriores, a imunidade é uma norma constitucional que limita a competência tributária, afastando a incidência de tributos sobre determinados itens ou pessoas. Assim, a **imunidade opera no plano constitucional** interagindo com as regras que definem a competência para instituição de tributos **antes que o fato gerador ocorra.**

A isenção é um benefício legal concedido pelo legislador que, excluindo o crédito tributário (art. 175 do CTN), libera o contribuinte de realizar o pagamento do tributo **após a ocorrência do fato gerador**.

Costuma-se dizer que enquanto a imunidade é uma hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada, a isenção é uma hipótese de não incidência legalmente qualificada.

No capítulo específico sobre causas de exclusão do crédito tributário, veremos que a outorga de isenção decorre de uma vontade política da própria entidade competente para instituir o tributo porque, da mesma forma que a Constituição Federal confere a aptidão para arrecadar determinado tributo, permite também que o Ente Tributante delibere dispensar legalmente o seu recolhimento em casos predeterminados. **A competência para isentar é um desdobramento da competência para instituir o tributo.**

> Cespe: A prova de Analista do TRE/ES em 2011 considerou CORRETA a afirmativa: “A isenção tributária não se confunde com a imunidade tributária. Entre seus traços distintivos, destaca-se o caráter discricionário do ato de concessão da isenção, praticado por ente federativo competente para a instituição do tributo, que pode incidir em face de todas as espécies tributárias, mediante estrito respeito ao princípio da reserva legal; já a imunidade tributária constitui matéria típica do texto constitucional”.

No contexto específico das provas e concursos públicos, é comum serem apontadas as seguintes diferenças entre imunidade e isenção:

1) quanto ao nível hierárquico: imunidade é norma constitucional, isenção tem previsão em lei;

2) quanto à natureza jurídica: imunidade limita a competência tributária (antes do fato gerador), isenção dispensa o pagamento (depois do fato gerador);

3) quanto ao tipo de interpretação: tendo natureza de garantia fundamental a imunidade deve ser interpretada ampliativamente, já a isenção interpreta-se de modo literal[STF] (art. 111, II, do CTN);

STF: “Sob o pretexto de tornar efetivo o princípio da isonomia tributária, não pode o Poder Judiciário estender benefício fiscal sem que haja previsão legal específica. No caso em exame, a eventual conclusão pela inconstitucionalidade do critério que se entende indevidamente restritivo conduziria à inaplicabilidade integral do benefício fiscal. A extensão do benefício àqueles que não foram expressamente contemplados não poderia ser utilizada para restaurar a igualdade de condições tida por desequilibrada. Precedentes. Recurso extraordinário provido – RE 405579/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 1º-12-2010, Tribunal Pleno.

4) quanto ao alcance: como regra, imunidades atingem impostos, isenções alcançam todos os tributos;

5) quanto ao efeito: imunidade exclui a competência tributária, isenção é manifestação da competência tributária;

6) quanto à revogabilidade: imunidades são irrevogáveis (cláusulas pétreas), isenções são benefícios revogáveis;

7) quanto à permanência: imunidades tendem à perenidade, isenções tendem à temporariedade.

Assim, as principais diferenças entre imunidade e isenção podem ser didaticamente sintetizadas conforme quadro abaixo:

Quadro comparativo entre imunidade e isenção

IMUNIDADE	ISENÇÃO
na CONSTITUIÇÃO FEDERAL	na LEI
LIMITA A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA (antes do fato gerador)	DISPENSA O PAGAMENTO (depois do fato gerador)
INTERPRETAÇÃO AMPLIATIVA	INTERPRETAÇÃO LITERAL (art. 111, II, do CTN)
em regra, alcança SÓ IMPOSTOS	alcança TODOS OS TRIBUTOS
EXCLUI A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	É DECORRÊNCIA DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA
IRREVOGÁVEL	REVOGÁVEL
PERENE	TENDE À TEMPORARIEDADE

5.5 OUTROS INSTITUTOS AFINS

Existem outros institutos que se assemelham à imunidade no sentido de também liberarem o contribuinte de realizar o pagamento do tributo. Além da **isenção simples (autonômica)**, é o caso da **isenção heterônoma,** da **não incidência**, da **alíquota zero**, da **desoneração**, do **crédito presumido** e da **base reduzida.**

Juridicamente é importante identificar os pontos em que tais figuras se distinguem das imunidades.

Passemos à análise separada de cada caso.

5.5.1 Diferença entre imunidade e isenção autonômica

Isenções simples ou autonômicas (ou autônomas) são aquelas concedidas por lei **da mesma entidade competente para instituir o tributo**. Assim, por exemplo, sendo o IPTU tributo municipal, quando o próprio município outorga isenção de IPTU trata-se de isenção autonômica.

Em regra, isenções somente podem ser concedidas pela entidade competente para instituir o tributo. No Brasil predominam as isenções autonômicas.

Assim, as diferenças entre imunidade e isenção autonômica são todas aquelas mesmas apontadas nos itens anteriores existentes entre imunidade e isenção. Em especial merecem destaque duas diferenças principais:

a) imunidade é uma norma prevista na Constituição Federal, enquanto a isenção autonômica é prevista na lei;

b) imunidade limita a competência tributária, ao passo que a isenção dispensa o contribuinte de realizar o pagamento do tributo.

5.5.2 Diferença entre imunidade e isenção heterônoma

Isenção imprópria ou heterônoma é um **tipo especial de isenção concedida por entidade diversa daquela competente para instituir o tributo**. Trata-se de uma exceção à autonomia dos entes políticos para conceder benefícios aos seus próprios tributos. Por isso, **somente a Constituição Federal pode prever isenções heterônomas.**

Atualmente, a Constituição Federal prevê **apenas dois casos** de isenções heterônomas, **ambos em favor da União**:

FGV: A prova de Procurador do TCM/RJ em 2008 considerou ERRADA a afirmação: “Segundo a Constituição de 1988, é vedado à União conceder isenção heterônoma”.

a) art. 155, § 2º, XII, *e*: cabe à lei complementar da União excluir da incidência do ICMS nas exportações serviços e produtos além dos mencionados no inciso X, *a*;

b) art. 156, § 3º, II: cabe à lei complementar da União excluir da incidência do ISS exportação de serviços do exterior.

Assim, nas isenções heterônomas atualmente existentes a União concede isenções de tributos estaduais (ICMS) e municipais (ISS).

Mas se tanto a imunidade quanto a isenção heterônoma estão previstas na Constituição Federal qual a diferença entre os institutos?

Simples. Embora prevista na Constituição Federal **a isenção heterônoma, como toda isenção, é concedida por lei e não pela Constituição.**

Na imunidade a própria norma constitucional exclui a incidência do tributo. Já na isenção heterônoma a norma constitucional manda o legislador dar a isenção, de modo que o Texto Constitucional em si não tem qualquer poder de excluir o pagamento do tributo.

Enquanto nas imunidades o contribuinte extrai da Constituição uma garantia direta e imediata de que não recolherá o tributo, nas isenções heterônomas a norma constitucional não traz qualquer benefício direto e imediato ao contribuinte beneficiário porque toda a eficácia do dispositivo fica condicionado à promulgação da futura lei concessiva da isenção.

5.5.3 Diferença entre imunidade e não incidência

Não incidência é a situação em que o tributo é indevido porque **não ocorreu o seu fato gerador.** Trata-se de fato tributariamente atípico, ou seja, não enquadrado na hipótese de incidência tributária.

FCC: A prova de Analista Judiciário do TRF 2ª Região em 2012 considerou CORRETA a afirmação: "O fato gerador está fora do alcance da regra jurídica, não nascendo assim a obrigação de pagar o tributo. O fato ocorrido é atípico". Tal situação diz respeito à não incidência.

É caso, por exemplo, da tentativa de exigir ISS sobre locação. Como locação não é serviço o ISS é indevido diante da não ocorrência de seu fato gerador. Tal entendimento está consolidado na doutrina e jurisprudência, conforme teor da Súmula Vinculante n. 31 do STF: "É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis".

A diferença para a imunidade é que **o fenômeno da não incidência tributária dispensa a existência de norma constitucional específica protegendo o contribuinte contra a ação do fisco.**

Como veremos nos capítulos seguintes, toda hipótese de incidência tributária é composta por um verbo e um complemento. No caso do Imposto de Renda, por exemplo, o verbo da hipótese de incidência é "auferir" e o complemento "renda". Há casos em que o Fisco tenta exigir tributo, fora das situações enquadradas na hipótese de incidência, descaracterizando o verbo e outros casos em que ocorre desnaturação do complemento.

Permanecendo no exemplo do Imposto de Renda. Se o Fisco Federal lança o Imposto de Renda sobre a venda não lucrativa de um imóvel o tributo é indevido

por não ocorrência do fato gerador em razão da descaracterização do verbo da hipótese. Se a venda não foi lucrativa não houve “acréscimo”, inexistiu “auferição”. Já na hipótese de contribuinte que recebe uma restituição de tributo do governo, também inexiste dever de recolhimento do Imposto de Renda devido à desqualificação do complemento da hipótese de incidência. Tais valores não se enquadram como renda.

Nota-se, portanto, que o raciocínio que leva à proteção do contribuinte nos casos de não ocorrência do fato gerador é totalmente diferente daquele utilizado nas hipóteses de imunidade.

5.5.4 Diferença entre imunidade e alíquota zero

Outro instituto que produz um efeito prático similar ao da imunidade por liberar o contribuinte do pagamento do tributo é a alíquota zero. Trata-se da forma de desoneração tributária por meio da qual o legislador, ou Poder Executivo, elimina a tributação sobre determinado item **zerando a alíquota** incidente sobre a base de cálculo **de modo a excluir qualquer valor devido pelo contribuinte**.

Nesse caso, ocorre a incidência da hipótese sobre o fato imponível. **Surge o fato gerador**, nasce a obrigação tributária, **mas não há valor devido**.

É totalmente diferente da imunidade na medida em que, no caso desta última, sequer se dá a ocorrência do fato gerador na medida em que a norma imunizante limita a competência tributária evitando o nascimento da obrigação tributária antes mesmo do fato gerador ocorrer.

FCC: A prova de Analista Judiciário do TRF 2ª Região em 2012 considerou CORRETA a afirmação: “O fato gerador não ocorre, visto que, mesmo que haja uma lei, ordinária ou complementar, a Constituição Federal prevalece. Logo, a lei infraconstitucional não pode obrigar o pagamento do tributo”. Tal situação diz respeito à imunidade.

Além disso, ao contrário das imunidades, que são benefícios concedidos diretamente pelo Texto Constitucional, a alíquota zero é sempre conferida no plano infraconstitucional, tanto por meio de lei quanto via ato administrativo.

5.5.5 Diferença entre imunidade e desoneração

Desoneração é uma nomenclatura genérica utilizada para designar qualquer benefício fiscal capaz de reduzir a carga tributária suportada pelo contribuinte. Assim, pode-se dizer que isenção, imunidade, alíquota zero, base reduzida e até

a extinção de um tributo sejam formas de desoneração.

Desse modo, pode-se dizer que a imunidade é uma espécie do gênero desoneração. Essa é a diferença entre os dois institutos.

5.5.6 Diferença entre imunidade e crédito presumido

O crédito presumido consiste em um instrumento fiscal utilizado pelo legislador, ou pelo Executivo, por meio do qual são atribuídos créditos de determinado tributo ao contribuinte visando compensação nas operações seguintes, sem que tais créditos tenham sido efetivamente gerados em operação anterior. Com isso, o contribuinte se credita, realizando posterior abatimento do valor creditado no recolhimento seguinte do tributo, operação que resulta no pagamento de valor menor do que seria recolhido sem o crédito presumido.

Esse sistema somente pode ser utilizado nos tributos submetidos à denominada incidência em cadeia, como ICMS, IPI, PIS/Cofins, entre outros.

Como o modelo do crédito presumido é sempre previsto em diplomas normativos infraconstitucionais (leis, atos administrativos etc.), nisso reside sua principal diferença para o instituto da imunidade tributária, já que esta é sempre um benefício com natureza constitucional.

5.5.7 Diferença entre imunidade e base reduzida

Base reduzida é outra forma de desoneração fiscal por meio da qual o legislador, ou Poder Executivo, promove um abatimento quantitativo na grandeza econômica sobre a qual o tributo incide (desconto na base de cálculo) para que, ao ser aplicada a alíquota, o produto final, ou seja, o valor devido seja inferior àquele que resultaria da utilização da base de cálculo integral.

Quanto à diferenciação frente à figura da imunidade tributária valem os mesmos comentários feitos em relação aos institutos anteriormente analisados. O mecanismo da base reduzida é um benefício concedido por lei ou mediante ato administrativo, ao contrário da imunidade que está sempre fundamentada na Constituição Federal.

5.6 TIPOS DE IMUNIDADE

A doutrina identifica diversos tipos de imunidades tributárias, dividindo-as didaticamente para facilitar o estudo do tema.

1) Quanto à finalidade, as imunidades dividem-se em: a) subjetivas; b) objetivas;

2) Quanto à abrangência, classificam-se em: a) gerais; b) específicas;

3) Quanto às espécies alcançadas, podem ser: a) tributárias; b) impositivas;

4) Quanto à aplicabilidade, são: a) autoaplicáveis ou incondicionadas; b) não autoaplicáveis ou condicionadas;

5) Quanto à natureza, dividem-se em: a) ontológicas; b) políticas.

Passemos ao estudos detalhado de cada categoria.

5.6.1 Imunidades subjetivas

Embora, em última análise, toda imunidade seja concedida em benefício de pessoas, algumas imunidades são mais diretamente voltadas à proteção de pessoas do que à tutela de itens, atos ou fatos. Dá-se o nome de imunidade subjetiva **quando o benefício constitucional for imediatamente dirigido à proteção de pessoas**.

É o caso, por exemplo, da imunidade religiosa, prevista no art. 150, VI, *b*, da Constituição Federal, segundo o qual: "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI – instituir impostos sobre: b) templos de qualquer culto".

Como se sabe, em que pese o Texto Constitucional mencionar os "templos de qualquer culto", a imunidade não afasta somente os impostos sobre o local onde a cerimônia religiosa é realizada. Na verdade, trata-se de uma imunidade em favor das instituições religiosas como um todo, protegendo-as contra a incidência de qualquer imposto.

Importante destacar que o principal efeito de classificar uma imunidade como do tipo protetivo de pessoas é que **imunidades subjetivas afastam a incidência de todos os impostos.**

Assim, por exemplo, sendo protegidas por imunidade subjetiva as instituições religiosas não pagam nenhum imposto.

São também imunidades subjetivas: a) imunidade das entidades federativas (art. 150, VI, *a*, da CF); b) imunidade dos partidos políticos, entidades de classe e instituições assistenciais (art. 150, VI, *c*, da CF).

5.6.2 Imunidades objetivas

De outro lado, existem imunidades dirigidas para a proteção, não de pessoas,

mas de produtos ou itens determinados. **Denomina-se imunidade objetiva aquela voltada a afastar a incidência de impostos sobre produtos**, e não para proteger diretamente pessoas.

É o caso, por exemplo, da denominada imunidade de imprensa, prevista no art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal, segundo o qual: "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".

A imunidade de imprensa não é dirigida à proteção imediata das pessoas que produzem ou vendem livros, jornais e periódicos, mas para a proteção direta de tais itens.

A principal característica de uma imunidade objetiva é que ela **não afasta todos os impostos, mas somente aqueles diretamente incidentes sobre o item protegido.**

Assim, um livro, por exemplo, não sofre tributação de IPI no processo de sua fabricação, ICMS na venda ou IE na exportação porque tais impostos incidem diretamente sobre o item protegido pela imunidade. Porém, a editora que produziu tal livro e a livraria responsável por sua comercialização têm que recolher todos os impostos pessoais, como IR, IPTU ou IPVA, já que estes não guardam qualquer relação com o livro.

5.6.3 Imunidades gerais

São chamadas de imunidades gerais aquelas que, com o objetivo de proteger determinada pessoa ou certo produto, **afastam a incidência de mais de um tributo.**

Podem ser mencionadas como exemplos de imunidades gerais, entre outras, as previstas no art. 150, VI, da Constituição Federal, a saber:

a) das entidades federativas (alínea *a*);

b) religiosa (alínea *b*);

c) dos partidos políticos e outras entidades (alínea *c*);

d) de imprensa (alínea *d*);

e) dos fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil (alínea *e*).

5.6.4 Imunidades específicas

Imunidades específicas são as previstas no Texto Constitucional **afastando a incidência de um só tributo.**

Diante de dezenas de casos de imunidades específicas previstas na Constituição de 1988, podem ser mencionados os seguintes exemplos:

a) IPI sobre produtos destinados ao exterior (art. 153, § 3º, III, da CF);

b) ITR sobre pequenas glebas rurais (art. 153, § 4º, II, da CF);

c) ICMS sobre operações com ouro definido em lei como ativo financeiro (art. 155, § 2º, X, *c*, da CF);

d) ICMS sobre serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita (art. 155, § 2º, X, *d*, da CF).

5.6.5 Imunidades tributárias

Denominam-se **imunidades tributárias** aquelas cuja abrangência ultrapassa o âmbito específico dos impostos. É o caso, por exemplo, das entidades assistenciais que têm imunidade a contribuições sociais (art. 195, § 7º, da CF).

5.6.6 Imunidades impositivas

Já as imunidades impositivas são aquelas que **excluem a incidência somente de impostos**. Por exemplo: art. 184, § 5º, da CF (“As operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária são imunes a todos os impostos”).

5.6.7 Imunidades autoaplicáveis ou incondicionadas

As imunidade autoaplicáveis ou incondicionadas são aquelas **aparelhadas para completa e imediata produção de efeitos**, inexigindo regulamentação infraconstitucional. Exemplo: imunidade recíproca (art. 150, VI, *a*, da CF).

> Cespe: A prova de Procurador de Fortaleza 2017 considerou ERRADA a afirmação: “As imunidades tributárias incondicionadas são autoaplicáveis e independem de regulamentação, sendo admitida, entretanto, a suspensão de seus efeitos, por ato declaratório da administração tributária, quando ficar demonstrada a sua inaplicabilidade a fato jurígeno tributário”.

5.6.8 Imunidades não autoaplicáveis ou condicionadas

Por outro lado, as imunidades não autoaplicáveis ou condicionadas **exigem**, para que o beneficiário delas usufrua, **o preenchimento de requisitos previstos em nível infraconstitucional**. Exemplo: imunidade das entidades educacionais e assistenciais sem fins lucrativos "nos termos da lei" (art. 150, VI, *d*, da CF).

5.6.9 Imunidades ontológicas[5] ou essenciais

As imunidades ontológicas são aquelas que representam **consequências necessárias de certo princípio constitucional maior** especialmente o da isonomia, revestindo-se sempre de um caráter subjetivo. É o caso, por exemplo, da imunidade recíproca (art. 150, VI, *a*, da CF), que tem tal natureza na medida em que as entidades federativa, ante as incontáveis despesas com serviços públicos e gastos estatais, não revelam interesse público capaz de justificar o pagamento de impostos.

Por derivar de normas mais amplas, a imunidade ontológica permaneceria em vigor mesmo se houvesse a supressão do dispositivo constitucional específico que a prevê.

5.6.10 Imunidades políticas ou incidentais

Denominam-se imunidades políticas ou incidentais aquelas **decorrentes de valores constitucionais específicos mas não fundamentais para a ordem jurídica**. Exemplo: imunidade religiosa.

5.7 IMUNIDADES E OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

As imunidades excluem **apenas a obrigação tributária principal**, isto é, o dever de pagar o tributo. As chamadas obrigações tributárias secundárias ou acessórias (ou ainda deveres instrumentais) subsistem mesmo para quem foi beneficiado pela norma imunizante[STF].

> STF: "A orientação da Corte é no sentido de que a imunidade tributária, por si só, não autoriza a exoneração de cumprimento das obrigações acessórias impostas por lei". AG. RG. NO ARE N. 709.980-SP, rel. Min. Dias Toffoli.

UFPA: A prova de Procurador do Estado/PA em 2012 considerou CORRETA a afirmação: “O gozo de imunidade não dispensa o contribuinte do cumprimento de obrigações acessórias nem da sujeição à fiscalização tributária”.

Assim, por exemplo, se é certo que as instituições religiosas não pagam IPTU ou ITR sobre imóveis utilizados para o serviço de culto, os deveres de manter cadastros atualizados (obrigações secundárias) junto ao Fisco permanecem existindo.

5.8 IMUNIDADES EM ESPÉCIE

Passemos agora ao estudo detalhado de cada uma das imunidades específicas presentes na Constituição Federal de 1988.

As mais importantes são as cinco previstas no art. 150, VI, do Texto Maior, conhecidas como imunidades gerais. São elas: 1) imunidade recíproca (art. 150, VI, *a*); 2) imunidade religiosa (art. 150, VI, *b*); 3) imunidade dos partidos políticos art. 150, IV, *c*); 4) imunidade de imprensa (art. 150, VI, *d*); 5) imunidade musical (art. 150, VI, *e*).

Devido à sua maior relevância iniciaremos por essas cinco. Na sequência serão analisadas as demais imunidades, conhecidas como específicas.

5.8.1 Imunidade recíproca (art. 150, VI, *a*, da CF)

Nos termos do art. 150, VI, *a*, da Constituição Federal:

> 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.

FGV: A prova de Auditor da Receita/RJ de 2011 considerou CORRETA a assertiva: “A imunidade recíproca entre os entes federados não se aplica em relação à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido”.

Cespe: A prova da Magistratura Federal da 5ª Região em 2011 considerou ERRADA a afirmativa: “A imunidade tributária recíproca impede a cobrança de impostos, taxas e contribuições entre os entes federativos”.

O citado dispositivo enuncia a denominada imunidade recíproca, regra constitucional que **impede as entidades federativas de cobrarem impostos**

reciprocamente.

Trata-se de um comando fundamental para **preservação do equilíbrio e harmonia do modelo federativo**, uma vez que a possibilidade, por exemplo, de a União exigir impostos das demais entidades federativas traria o inconveniente de permitir, em casos extremos, a absorção total, com o pagamento de dívidas federais, dos orçamentos estaduais ou municipais. Como os impostos podem ser exigidos do contribuinte sem qualquer contrapartida, a tributação recíproca, por meio dessa espécie tributária, acabaria por tornar-se uma chave para a autodestruição do sistema federativo[STF].

Vunesp: A prova da Magistratura/SP em 2009 considerou CORRETA a assertiva: "A imunidade tributária recíproca sob o prisma teleológico, assegura, confirma e preserva o regime constitucional federativo".

STF: "A imunidade tributária recíproca é norma constitucional de competência que proíbe a instituição de impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços dos entes federados. Essa imunidade é instrumento de preservação e calibração do pacto federativo, destinado a proteger os entes federados de eventuais pressões econômicas, projetadas para induzir escolhas políticas ou administrativas da preferência do ente tributante. Nesse contexto, a imunidade tributária recíproca é inaplicável se a atividade ou a entidade tributada demonstra capacidade contributiva; se houver risco à livre iniciativa e às condições de justa concorrência econômica; ou se não houver risco ao pleno exercício da autonomia política que a Constituição conferira aos entes federados. A Constituição é expressa ao excluir da imunidade: a) o patrimônio; b) a renda; e c) os serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados ou em que houvesse contraprestação ou pagamento de preço ou tarifas pelo usuário". RE 599176/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, 5-6-2014.

Note-se que a referida imunidade aplica-se **somente aos impostos**, de modo que **taxas**, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios são devidos normalmente pelos entes da federação reciprocamente.

FMP-RS: A prova de Procurador do Estado/AC considerou ERRADA a afirmação: "A imunidade recíproca alcança todas as espécies tributárias".

Consoante entendimento da melhor doutrina, a referência feita pelo art. 150, VI, *a*, ao "patrimônio, renda e serviços" não deve ser interpretada restritivamente de modo a reduzir o alcance da imunidade recíproca somente aos impostos incidentes sobre essas três grandezas econômicas. Ao contrário, é preciso considerar tal enumeração como um rol meramente exemplificativo, sendo certo, por isso, que a norma imunizante **afasta a possibilidade de cobrança de todos os impostos, sem exceção**[STF].

Cespe: A prova de Procurador de BH em 2017 considerou ERRADA a afirmação: “Os entes federativos não podem cobrar taxas e impostos que incidam sobre a venda ou sobre o patrimônio dos demais entes da Federação”.

STF: “ICMS. SERVIÇOS DE ENERGIA ELÉTRICA. MUNICÍPIO. CONTRIBUINTE DE FATO. IMUNIDADE RECÍPROCA. ART. 150, VI, *A*, DA CONSTITUIÇÃO. INAPLICABILIDADE. I – A imunidade do art. 150, VI, *a*, da Constituição somente se aplica ao imposto incidente sobre serviço, patrimônio ou renda do próprio ente beneficiado, na qualidade de contribuinte de direito. II – Como o Município não é contribuinte de direito do ICMS relativo a serviços de energia elétrica, não tem o benefício da imunidade em questão, uma vez que esta não alcança o contribuinte de fato – ARE: 663552 MG, rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 28-2-2012, 2ª T.

Nada impede, por óbvio, o controle judicial sobre o adequado cumprimento das finalidades da imunidade recíproca.

Esaf: A prova de Procurador da Fazenda Nacional em 2012 considerou CORRETA a afirmação: “Tanto os objetivos como os efeitos do reconhecimento da aplicação da imunidade constitucional recíproca são passíveis de submissão ao crivo jurisdicional, em um exame de ponderação, não bastando a constatação objetiva da propriedade do bem”.

5.8.1.1 Extensão da imunidade às autarquias e fundações públicas

Por força da regra expressa no art. 150, § 2º, da CF, a imunidade recíproca **é extensiva às autarquias e fundações públicas** instituídas e mantidas pelo Poder Público, **no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.**

MPE/SC: A prova de Promotor de Justiça/SC em 2010 considerou CORRETA a afirmação: “A imunidade tributária sobre o patrimônio e a renda dos entes políticos é extensiva às suas autarquias e fundações públicas”.

Cesgranrio: A prova de Advogado da Casa da Moeda em 2009 considerou CORRETA a afirmação: “As autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público gozam de imunidade tributária, no que se refere a patrimônio, renda e serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes”.

Nesse dispositivo o Texto Maior concedeu a imunidade impositiva das entidades federativas também para as pessoas jurídicas de direito público da administração indireta.

Assim, somente pelo fato de o constituinte ter estendido o benefício às autarquias **devem ser consideradas beneficiadas pela imunidade** todas as espécies do gênero autárquico, ou seja:

a) autarquias comuns;
b) fundações públicas;
c) agências reguladoras;
d) agências executivas;
e) conselhos de classe (exceto a OAB[6]);
f) associações públicas.

Embora sem natureza autárquica, a OAB goza de imunidade tributária. As Caixas de Assistência dos Advogados não são imunes[STF].

STF: "A Caixa de Assistência dos Advogados, instituída nos termos dos arts. 45, IV e 62 da Lei n. 8.906/1994, não desempenha as atividades inerentes à Ordem dos Advogados do Brasil (defesa da Constituição, da ordem jurídica do Estado democrático de direito, dos direitos humanos, da justiça social. Também não lhe compete privativamente promover a representação, a defesa, a seleção e a disciplina dos advogados em toda a República Federativa do Brasil). Trata-se de entidade destinada a prover benefícios pecuniários e assistenciais a seus associados. 2. Por não se revelar instrumentalidade estatal, a Caixa de Assistência dos Advogados não é protegida pela imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, *a* da Constituição). 3. A circunstância de a Caixa de Assistência integrar a estrutura maior da OAB não implica na extensão da imunidade, dada a dissociação entre as atividades inerentes à atuação da OAB e as atividades providas em benefício individual dos associados" – RE n. 233.843, rel. Min. Joaquim Barbosa, 2ª T., *DJ* 18-12-2009.
STF: "O fato da Caixa de Assistência dos Advogados integrar a estrutura maior da OAB, não implica a extensão da imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, *a*, da Constituição Federal) conferida a esta, dada a dissociação entre as atividades inerentes à atuação da OAB e as atividades providas em benefício individual dos associados" – RE 662816 BA, rel. Min. Luiz Fux, j. 30-11-2011.

Todavia, visivelmente a imunidade das pessoas de direito público das autarquias e fundações públicas **tem o alcance mais restrito do que a imunidade das entidades federativas.** Isso porque o art. 150, § 2º, da CF reduz a imunidade das pessoas públicas da administração indireta somente "ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes".

Assim, enquanto as entidades federativas não pagam NENHUM imposto, as **entidades públicas da administração indireta são imunes somente aos impostos que recaem diretamente sobre suas atividades finalísticas.**

Se, por exemplo, a União tem um terreno desocupado, sobre ele não incide IPTU. Mas se o mesmo terreno pertence ao INSS (autarquia federal previdenciária), o IPTU é devido porque tal terreno não está vinculado à atividade finalística da autarquia[7].

Cabe lembrar que existe uma presunção de que os bens das autarquias e

fundações são utilizados em suas finalidades essenciais, de modo que a entidade tributante tem o ônus de provar a destinação incompatível com finalidade institucional (STJ, 1ª Turma, AgRg no AREsp 304.126).

Importante destacar que, por força do art. 150, § 3º, da CF, **havendo exploração de atividade econômica, ou contraprestação, ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário,** as autarquias ou fundações públicas **perdem toda e qualquer imunidade**, evitando-se assim que o benefício tributário transforme-se em indevida vantagem competitiva do Estado diante de eventuais empresários privados que atuem no mesmo setor.

Quanto à inaplicabilidade da regra imunizante no caso de autarquia ou fundação pública que cobre contraprestação, tarifa ou preço do usuário, a regra explica-se para evitar que um serviço público *uti singuli* seja custeado, mediante a desoneração provocada pela imunidade, por toda a coletividade, e não pelo usuário diretamente beneficiado pela prestação.

Assim, se determinado serviço público é *uti universi*, favorecendo toda a coletividade indistintamente, faz sentido que a autarquia ou fundação pública encarregada da prestação seja beneficiada pela imunidade. Mas se a entidade pública presta serviços públicos remunerados diretamente pelo usuário, serviços *uti singuli*, cuja fruição somente favorece quem por ele está pagando, a existência de imunidade financeiramente suportada por toda sociedade não se justifica.

Essa é a explicação para o teor do art. 150, § 3º, da Constituição Federal: "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".

Consulplan: A prova de Cartório/MG de 2015 considerou ERRADA a assertiva: "Sendo vendedora uma autarquia, sua imunidade fiscal compreende o imposto de transmissão 'inter vivos', que é encargo do comprador".

5.8.1.2 Imunidade de empresas públicas e sociedades de economia mista

Embora a Constituição Federal de 1988 tenha uma norma expressa sobre o alcance da imunidade tributária quanto às autarquias e fundações públicas (art.

150, § 2º), **inexiste disciplina constitucional clara quanto à tributação das pessoas jurídicas de direito privado da administração indireta** (empresas públicas e sociedades de economia mista).

A solução mais segura, de acordo com a doutrina e jurisprudência, faz a resposta variar conforme o tipo de atividade exercida predominantemente pela entidade.

Assim, empresas públicas e sociedades de economia mista **prestadoras de serviços públicos, como os Correios (ECT), são imunes**[STF] **nos mesmos termos**

> STF: "As empresas públicas prestadoras de serviço público distinguem-se das que exercem atividade econômica. A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, motivo por que está abrangida pela imunidade tributária recíproca: C.F., art. 150, VI, *a*" – RE 407099 RS, rel. Min. Carlos Velloso, 22-6-2004, 2ª T.

das autarquias, ou seja, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes (art. 150, § 2º, da CF). O raciocínio justifica-se porque a imunidade, nesse caso, integra regime jurídico protetivo do serviço público e de seus usuários, servindo como instrumento para realização do princípio da modicidade da prestação.

> Esaf: A prova de Procurador da Fazenda Nacional em 2012 considerou ERRADA a afirmação: "Sociedade de economia mista prestadora de serviço público de água e esgoto não é abrangida pela imunidade tributária recíproca".

Em lamentável confusão os conceitos de domínio econômico e a serviço público, o **Supremo Tribunal Federal** vem afirmando que a imunidade recíproca somente seria aplicável às empresas públicas e sociedades de economia mista **prestadoras de serviço público em regime de monopólio**. Ocorre que a noção de "monopólio", para o Direito Administrativo, diz respeito não ao campo do serviço público, mas a atividades econômicas cujo exercício, em princípio, a própria Constituição Federal impede seja realizado por particulares (art. 177 da CF).

> UFPA: A prova de Procurador do Estado/PA em 2012 considerou CORRETA a afirmação: "O Supremo Tribunal Federal entende que a imunidade recíproca dos entes políticos alcança as empresas públicas e as sociedades de economia mista prestadoras de serviço público típico em regime de monopólio".

Já no caso das empresas públicas e sociedades de economia mista **exploradoras de atividade econômica**, como Banco do Brasil, Petrobras e

Caixa Econômica Federal, **não têm qualquer imunidade**, na medida em que tais entidades estatais atuam no mercado em regime de competição com empresas privadas e o referido benefício tributário seria uma vantagem competitiva sobre os demais concorrentes[STF].

STF: "A imunidade tributária recíproca (CF, art. 150, VI, *a*) não afasta a responsabilidade tributária por sucessão, na hipótese em que o sujeito passivo era contribuinte regular do tributo devido. O Plenário deu provimento a recurso extraordinário para reformar acórdão que considerara aplicável a imunidade recíproca a débitos tributários da extinta Rede Ferroviária Federal S.A. – RFFSA, sucedida pela União". RE 599176/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, 5-6-2014.

Existem dois dispositivos constitucionais que abertamente sustentam tal conclusão.

Em primeiro lugar o art. 173, § 1º, II, da CF prescreve: "§ 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre: II – **a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas**, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e **tributários**".

E com uma redação bem mais direta, o § 2º do mesmo art. 173 da Constituição Federal enuncia: "**As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado**".

Cespe: A prova de Analista do INCA em 2010 considerou CORRETA a afirmação: "Segundo a CF, há vedação expressa às empresas públicas e às sociedades de economia mista de gozarem privilégios fiscais não extensivos ao setor privado".

Desse modo, sempre que entidades governamentais atuarem em regime de competição restará afastada qualquer imunidade tributária ou benefício fiscal de qualquer natureza.

5.8.1.3 Cartórios e serventias extrajudiciais

No julgamento do RE 756.915, o Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que **atividades de cartórios, notários e serviços de registro público não têm direito à imunidade recíproca.**

De acordo com o relator, Min. Gilmar Mendes, o tema já fora discutido em diversos julgados na corte, quer em sede de controle concentrado, na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 3089, quer em recursos extraordinários.

Prevaleceu a orientação de que as atividades notariais não se beneficiam da imunidade recíproca do artigo 150, VI, “a”, da Constituição Federal. “Ainda que os serviços notariais e de registro sejam prestados, na forma do artigo 236 da Constituição, por delegação do poder público, essa condição não é suficiente para resguardá-los da possibilidade de sofrer tributação”, afirmou[8].

5.8.2 Imunidade religiosa (art. 150, VI, *b*, da CF)

Estabelece o art. 150, IV, *b*, da Constituição Federal:

> Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
>
> VI – instituir impostos sobre:
>
> b) templos de qualquer culto.

Devido a uma tradição redacional mantida historicamente em todas as constituições brasileiras, o Texto de 1988 repetiu a fórmula segundo qual são imunes os “templos de qualquer culto”. Porém, o modo como a imunidade está enunciada pode sugerir que a imunidade em questão seria uma proteção objetiva somente sobre o templo, favorecendo a visão equivocada de que o benefício afastaria somente os impostos diretamente incidentes sobre o local onde são realizadas as atividades religiosas.

Mas na verdade, consoante entendimento unânime da doutrina e jurisprudência, o art. 150, VI, *b*, da CF institui uma **imunidade subjetiva** estabelecida para **beneficiar todas as instituições religiosas**, **afastando a incidência de quaisquer impostos** sobre patrimônio, renda e serviços relacionados com suas atividades essenciais (art. 150, § 4º, da CF).

Importante destacar que a imunidade religiosa é um desdobramento de outras normas constitucionais que estabelecem garantias fundamentais mais amplas, como a liberdade de crença, o livre exercício de cultos religiosos e a proteção aos locais de culto e suas liturgias (art. 5º, VI, da CF).

5.8.2.1 Tributos alcançados pela imunidade religiosa

Como se trata de imunidade subjetiva, ou seja, instituída para proteger as instituições religiosas, a norma imunizante tem o poder de afastar todos os impostos que seriam devidos pela pessoa jurídica.

Assim, **instituições religiosas não pagam nenhum imposto** cujo fato gerador pudesse ser a elas atribuído. Trata-se de imunidade total. Portanto, se é certo que

não recolhem IPTU e ITR sobre o templo de sua propriedade, também não pagam IPVA sobre seus carros, IR sobre suas rendas e ofertas recebidas, ICMS sobre itens vendidos aos fieis. Nenhum imposto é devido.

No entanto, por força do art. 150, VI, da CF, a imunidade só vale para impostos, razão pela qual **taxas, contribuições e empréstimos compulsórios são devidos integralmente.**

FCC: A prova da Magistratura/PE de 2013 considerou CORRETA a afirmação: "A imunidade sobre o templo de qualquer culto apenas alcança os impostos, sendo devidas, portanto, as taxas e contribuição de melhoria incidentes sobre o imóvel destinado ao templo".

5.8.2.2 Quais religiões são imunes?

Por força do princípio da isonomia, inevitável concluir que **a imunidade sob análise favorece toda e qualquer denominação religiosa**, independentemente de fatores como número de adeptos, origem, tipo de crença professada, se tem representantes eleitos no Parlamento ou qualquer outro elemento.

5.8.2.2.1 Maçonaria

Sempre existiu grande controvérsia doutrinária acerca do enquadramento, ou não, das lojas maçônicas como instituições religiosas para fins de aplicação da imunidade tributária.

A maçonaria é uma organização fechada voltada para a "busca da felicidade geral e paz universal"[9]. Embora muitos textos oficiais da instituição falem em "cultos" e denominem suas lojas de "templos", a própria organização afirma que **a maçonaria não é uma religião**[10], inexistindo razão para ser tributariamente tratada como tal.

Nesse sentido, no julgamento do RE 562.351 **a 1ª Turma do STF negou imunidade tributária a uma instituição maçônica** ao argumento de que a maçonaria não é religião mas uma "ideologia de vida"STF.

FMP: A prova de Defensor Público/PA de 2015 considerou ERRADA a assertiva: "Segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal, a imunidade tributária dos templos de qualquer culto alcança as lojas maçônicas".

STF: "O reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, *c*, da Constituição Federal exige o cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei. 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 ... As liberdades, como é sabido, devem ser interpretadas de forma extensiva,

para que o Estado não crie qualquer óbice à manifestação de consciência, como é o caso sob exame, porém, às imunidades deve ser dado tratamento diametralmente oposto, ou seja, restritivo. Nessa linha, penso que, quando a Constituição conferiu imunidade tributária aos 'templos de qualquer culto', este benefício fiscal está circunscrito aos cultos religiosos" – RE 562351/RS, Voto do rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 4-9-2012, 1ª T.

5.8.2.2.2 Cemitérios

A respeito da aplicação da imunidade religiosa aos cemitérios, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal faz uma importante distinção. Quando se trata de **cemitérios que funcionem como extensão de entidades religiosas,** sem fins lucrativos e que se dediquem exclusivamente à realização de serviços religiosos e funerários, **o STF reconhece imunidade quanto ao IPTU** (RE 578562). Os demais impostos, assim como os outros tributos, são devidos integralmente[STF].

Cespe: A prova de Delegado/RN em 2008 considerou ERRADA a afirmação: "Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso não estão abrangidos pela imunidade tributária prevista na CF, uma vez que as normas que tratam de renúncia fiscal devem ser interpretadas restritivamente".

STF: "Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no artigo 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles. 2. A imunidade aos tributos de que gozam os templos de qualquer culto é projetada a partir da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, sobretudo do disposto nos arts. 5º, VI, 19, I e 150, VI, *b*. 3. As áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas" – RE 578562/BA, rel. Eros Grau, j. 21-5-2008, Tribunal Pleno.

Porém, no caso de **cemitérios de caráter comercial**, que alugam jazigos e prestam serviços com o objetivo de obtenção de lucro financeiro, **não têm direito à imunidade.**

5.8.2.2.3 Templos positivistas

Sustentando visão isolada, o professor Roque Antonio Carrazza sempre defendeu que os "templos" positivistas são equiparados a templos para fins de fruição da imunidade religiosa[11].

O Positivismo, Igreja Positivista do Brasil ou Religião da Humanidade é uma concepção filosófica criada pelo pensador francês Augusto Comte que prega "o amor por princípio, a ordem por base e o progresso por fim"[12].

Os termos "templo", "igreja" e "religião" são utilizados pelos positivistas

somente como forma de contraponto ao discurso religioso tradicional.

A menos que se pretenda estender a imunidade religiosa também para entidades difusoras de conhecimento filosófico, **inexiste qualquer razão para considerar os templos positivistas como sendo imunes**. Não há qualquer posicionamento jurisprudencial relevante nessa matéria.

5.8.2.3 Abrangência objetiva da imunidade religiosa

Embora a Constituição Federal fale em imunidade dos "templos", o benefício tributário atinge **todas as áreas contíguas ao templo**, como creches, casas sacerdotais, quadras esportivas, estacionamentos, cemitérios e salões sociais.

Considera-se área contígua aquela que seja **uma extensão do imóvel onde se localiza o templo, integrando um só terreno e com o mesmo número de matrícula.** Tal conclusão justifica-se pela inviabilidade de realizar a cobrança desmembrada, de IPTU e ITR, para partes integrantes de um mesmo terreno. Assim, sendo o templo imune, suas áreas contíguas também serão favorecidas.

Além disso, não há sentido em interpretar o art. 150, VI, *b*, da Constituição Federal, como uma imunidade que beneficia somente a parte exata da propriedade onde está localizado o templo. Para atender o objetivo de proteção à liberdade de culto, a norma imunizante precisa ser entendida no sentido de alcançar também as áreas no entorno do templo, que são igualmente indispensáveis para a realização dos serviços religiosos.

Ainda que haja cobrança pela utilização do estacionamento, ou de qualquer outra área, **a eventual exploração econômica de partes anexas ao templo não afasta a incidência da imunidade**, exceto se o Fisco provar que os recursos captados não são utilizados nas finalidades essenciais da instituição religiosa (art. 150, § 4º, da CF). De qualquer forma, há uma presunção relativa de que os recursos captados são afetados às finalidades religiosas. Cabe ao Fisco fazer prova em sentido contrário.

> PUC/PR: A prova da Magistratura/RO de 2011 considerou CORRETA a assertiva: "Os frutos da atividade de locação de espaço para estacionamento dos fiéis pela entidade religiosa estão abrangidos pela imunidade tributária, desde que esses valores sejam revertidos para as atividades essenciais da entidade".

Porém, aplicando a mesma regra das áreas contíguas deve-se concluir que **se o imóvel pertence à instituição religiosa mas não é um templo, inexiste imunidade quanto ao IPTU e ITR** (art. 150, § 4º, da CF). Trata-se de uma importante regra de contenção da imunidade, evitando assim que inúmeros

imóveis, sem qualquer relação com a atividade religiosa, sejam transferidos para tais instituições somente para afastar a incidência dos impostos prediais e territoriais.

No julgamento do AgRg. no AREsp 444.193, a 2ª Turma do STJ entendeu que para o Município cobrar ITBI de imóvel de entidade religiosa é preciso que ele prove que esse bem está desvinculado de sua destinação institucional, isso porque existe presunção relativa de que o imóvel está vinculado às suas finalidades essenciais.

5.8.2.4 Imóveis locados

Interessante questão envolve o tema da imunidade religiosa sobre imóveis que são objeto de locação.

Se o instituição religiosa for **locatária de imóvel de terceiro não há imunidade quanto ao IPTU ou ITR**, na medida em que o contribuinte desses impostos é o proprietário e não o inquilino. A imunidade só pode favorecer igreja proprietária do imóvel.

Porém, **se a instituição religiosa locar seu templo, ou área contígua, a um terceiro a imunidade permanece**, pressupondo-se, também aqui, que o valor do aluguel é revertido para suas finalidades essenciais. O raciocínio vale ainda que o locatário destine o bem a uma finalidade comercial[STF].

> STF: "Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 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'. 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, Plenário, *DJ* 14-5-2004.

Evidentemente, se a igreja alugar para terceiro um imóvel seu sem imunidade (ex.: apartamento que não integra o terreno do templo), o bem permanece sofrendo a incidência integral de todos os tributos.

5.8.3 Imunidade dos partidos políticos (art. 150, VI, *c*, da CF)

O art. 150, VI, *c*, da Constituição Federal garante imunidade tributária a quatro espécies de pessoas jurídicas, nos seguintes termos:

> 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.

Desse modo, são favorecidos pelo não recolhimento de **todos os impostos**, desde que preenchidos os requisitos legais:

1) partidos políticos e suas fundações;
2) entidades sindicais de trabalhadores;
3) instituições educacionais sem fins lucrativos;
4) instituições assistenciais sem fins lucrativos.

Cespe: A prova da Magistratura Federal da 5ª Região em 2011 considerou ERRADA a afirmativa: "A imunidade tributária conferida aos partidos políticos, às entidades sindicais dos trabalhadores e às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, não abrange o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou as relativas a títulos ou valores mobiliários".

FCC: A prova de Defensor Público/SP em 2012 considerou ERRADA a afirmação: "Dentre as hipóteses constitucionais de vedação à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para instituir impostos é autoaplicável a imunidade sobre partidos políticos e suas fundações".

Vamos analisar separadamente os quatro grupos de pessoas jurídicas beneficiadas.

5.8.3.1 Partidos políticos e suas fundações

A primeira categoria de pessoas jurídicas favorecidas pela imunidade tributária do art. 150, VI, *c*, da Constituição Federal, são os partidos políticos. Os partidos são pessoas jurídicas de direito privado que não integram a estrutura estatal, mas sua existência é indispensável para o funcionamento da república e da democracia representativa.

Assim, a finalidade na norma imunizante é viabilizar, com a desoneração da atividade partidária, o pleno desenvolvimento do sistema democrático. Como forma de incentivo à atuação dos partidos, o Texto Maior estendeu o benefício também para fundações instituídas pelos partidos.

Conforme visto nos itens anteriores, a referência que a Constituição faz a "patrimônio, renda e serviços" é meramente exemplificativa, de modo que a melhor compreensão do dispositivo autoriza concluir pelo afastamento de todos os impostos.

Portanto, **partidos políticos e fundações por eles instituídas não pagam nenhum imposto.** Convém sempre lembrar que taxas, contribuições e empréstimos compulsórios são devidos integralmente.

MPE/PR: A prova de Promotor/PR 2017 considerou ERRADA a afirmação: “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”.

Na hipótese de o partido político possuir **imóvel locado** a terceiros, o bem **permanece imune ao IPTU**, se o valor do aluguel for aplicado nas atividades essenciais da entidade. O mesmo raciocínio é utilizado pelo Supremo Tribunal Federal para todas as pessoas jurídicas beneficiadas pela imunidade do art. 150, VI, *c*, da CF.

FMP-RS: A prova de Procurador do Estado/AC considerou ERRADA a afirmação: “Não fica imune ao IPTU o imóvel pertencente a partido político alugado a terceiros, mesmo que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais da aludida entidade”.

5.8.3.2 Entidades sindicais

O art. 150, VI, *c*, da Constituição Federal atribui imunidade a um segundo tipo de pessoas jurídicas que textualmente denomina “entidades sindicais de trabalhadores”.

Por “entidades sindicais” devemos entender **sindicatos**, **federações sindicais**, **confederações sindicais** e as **centrais sindicais**.

FCC: A prova de Defensor Público/SP em 2012 considerou ERRADA a afirmação: “Dentre as hipóteses constitucionais de vedação à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para instituir impostos é autoaplicável a imunidade sobre entidades sindicais dos trabalhadores”.

A **literalidade do dispositivo** menciona somente como favorecidas pela imunidade **as entidades sindicais de trabalhadores, excluindo sindicatos patronais.** Adotando **corrente majoritária**, provas e concursos que optam seguir a letra da Constituição deixam de fora do benefício os sindicatos de empregadores (patronais) ao argumento de que o intenção do constituinte foi estimular as organizações de trabalhadores.

Porém, embora seguindo **corrente minoritária**, não encontramos razão para diferenciar sindicatos de empregados e empregadores para fins de fruição da imunidade. Por força do princípio da isonomia tributária, instituições sindicais patronais também devem ser consideradas imunes.

Em conclusão, sindicatos, federações sindicais, confederações sindicais e as centrais sindicais **não pagam nenhum imposto.** Todavia, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios são devidos integralmente.

Cabe destacar que a referida imunidade **somente é aplicável quando a entidade beneficiada ocupa a posição de contribuinte de direito**, mas não a de contribuinte de **fato**.

MPE/PR: A prova de Promotor/PR 2017 considerou CORRETA a afirmação: "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".

5.8.3.2.1 Requisitos do art. 14 do CTN

A parte final da alínea *c*, do inciso VI, do art. 150, da Constituição Federal, condiciona a fruição da imunidade nele contida à observância de requisitos estabelecidos "nos termos da lei". Trata-se, por isso, de **imunidade que não é autoaplicável.**

FMP-RS: A prova de Auditor Externo do TCE/RS em 2011 considerou CORRETA a afirmação: "As imunidades são verdadeiras limitações constitucionais ao poder de tributar que nem sempre são autoaplicáveis".

O art. 14 do Código Tributário Nacional define os **três requisitos** de preenchimento obrigatório para que tais entidades fazem jus à imunidade:

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 (regularidade contábil).

Havendo descumprimento de algum desses requisitos, a autoridade competente pode suspender a aplicação da imunidade (art. 14, § 1º, do CTN).

5.8.3.3 Instituições educacionais sem fins lucrativos

A imunidade é concedida também, pelo art. 150, VI, *c*, da Constituição Federal, a instituições educacionais sem fins lucrativos que atendem aos requisitos legais.

FCC: A prova de Defensor Público/SP em 2012 considerou ERRADA a afirmação: "Dentre as hipóteses constitucionais de vedação à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para instituir impostos é autoaplicável a imunidade sobre instituições de educação".

Os **requisitos para fruição da imunidade** pelas instituições educacionais são

os mesmos previstos no **art. 14 do CTN**:

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[STJ] (regularidade contábil).

STJ: "DIREITO TRIBUTÁRIO. REQUISITOS PARA A CONCESSÃO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA A INSTITUIÇÃO DE ENSINO SEM FINS LUCRATIVOS. Condicionar a concessão de imunidade tributária à apresentação do certificado de entidade de assistência social, na hipótese em que perícia técnica tenha demonstrado o preenchimento dos requisitos legais, implica acréscimo desarrazoado e ilegal de pressupostos não previstos em lei para tanto, ainda mais quando o próprio texto constitucional prevê como condicionante para a concessão do referido benefício apenas a inexistência de finalidade lucrativa por parte da instituição". 1ª T. AgRg no AREsp 187.172-DF, rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 18-2-2014.

Desatendidos os requisitos, a autoridade competente pode suspender a aplicação da imunidade[STF] (art. 14, § 1º, do CTN).

STF: "IMUNIDADE. ENTIDADE EDUCACIONAL. ART. 150, INCISO VI, ALÍNEA *C*, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. IPTU. IMÓVEL VAGO. FINALIDADES ESSENCIAIS. PRESUNÇÃO. ÔNUS DA PROVA. PRECEDENTES. 1. A condição de um imóvel estar vago ou sem edificação não é suficiente, por si só, para destituir a garantia constitucional da imunidade. 2. A regra da imunidade se traduz numa negativa de competência, limitando, *a priori*, o poder impositivo do Estado. 3. Na regra imunizante, como a garantia decorre diretamente da Carta Política, mediante decote de competência legislativa, as presunções sobre o enquadramento originalmente conferido devem militar a favor das pessoas ou entidades que se socorrem da norma constitucional. 4. Quanto à imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea *c*, da Constituição Federal, o ônus de elidir a presunção de vinculação às atividades essenciais é do Fisco. 5. A não utilização temporária do imóvel deflagra uma neutralidade, não atentando contra os requisitos autorizadores da imunidade". AgRg no AI n. 674.339-SP. rel. Min. Dias Toffoli.

Nos termos do art. 12, § 1º, da Lei n. 9.532/97: "não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável".

5.8.3.4 Instituições assistenciais sem fins lucrativos

Por fim, gozam igualmente de imunidade tributária as instituições assistenciais sem fins lucrativos que atenderem os requisitos legais.

FCC: A prova de Defensor Público/SP em 2012 considerou ERRADA a afirmação: “Dentre as hipóteses constitucionais de vedação à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para instituir impostos é autoaplicável a imunidade sobre entidades assistenciais, sem fins lucrativos”.

Mais uma vez, os requisitos legais que autorizam a concessão da imunidade estão previstos no art. 14 do Código Tributário Nacional, a saber:

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 (regularidade contábil).

Não sendo atendido algum requisito legal, a autoridade competente pode suspender a aplicação da imunidade (art. 14, § 1º, do CTN).

Importante destacar que as **entidades assistenciais são beneficiadas por uma dupla imunidade**[STF]

STF: “O STF confere sentido mais amplo ao termo ‘assistência social’ constante do artigo 203 da CF, a concluir que, entre as formas de promover os objetivos revelados nos incisos desse preceito, estariam incluídos os serviços de saúde e educação. Toda pessoa jurídica a prestar esses serviços, sem fins lucrativos, com caráter assistencial, em favor da coletividade e, em especial, dos hipossuficientes, atua em conjunto com o Poder Público na satisfação de direitos fundamentais sociais. Essa é a razão de o constituinte ter assegurado a imunidade a essas pessoas em relação tanto aos impostos como às contribuições sociais, a partir da impossibilidade de tributar atividades típicas do Estado em favor da realização de direitos fundamentais no campo da assistência social”. RE 566622/RS. Trecho do voto do Min. rel. Marco Aurélio, 4-6-2014.

na medida em que, além de não pagarem nenhum imposto (art. 150, VI, *c*, da CF), **são também imunes a contribuições sociais**[STF] (art. 195, § 7º, da CF).

UFPA: A prova de Procurador do Estado/PA em 2012 considerou CORRETA a afirmação: “A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo Art. 150, VI, c, da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social se não houver contribuição dos beneficiários”.

STF: “A imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da CF (§ 7º – São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei), regulamentada pelo art. 55 da Lei n. 8.212/1991, abrange a contribuição para o PIS”. RE 636941/RS, rel. Min. Luiz Fux, 13-2-2014.

Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital

auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável (art. 12, § 1º, da Lei n. 9.532/97). Porém, **são imunes**, segundo a jurisprudência do STF, **as rendas obtidas** pela instituição assistencial **decorrentes da cobrança de estacionamento de veículo em área interna** da entidade.

Cespe: A prova da Magistratura/CE em 2012 considerou CORRETA a afirmação: "Está abrangida pela imunidade estabelecida na CF eventual renda que, obtida por instituição de assistência social mediante cobrança de estacionamento de veículos em área interna da entidade, destine-se ao custeio das atividades desta".

Decisões recentes do STF vêm **estendendo a imunidade** também para **imóveis locados e lotes não edificados**[STF] pertencentes à entidade assistencial.

STF: "A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal vem flexibilizando as regras atinentes à imunidade, de modo a estender o alcance axiológico dos dispositivos imunitórios, em homenagem aos intentos protetivos pretendidos pelo constituinte originário. 2. Esta Corte já reconhece a imunidade do IPTU para imóveis locados e lotes não edificados. Nesse esteio, cumpre reconhecer a imunidade ao caso em apreço, sobretudo em face do reconhecimento, pelo Tribunal de origem, do caráter assistencial da entidade" – AI 746263 MG, rel. Min. Dias Toffoli, j. 18-12-2012, 1ª T.

Quanto às entidades fechadas de previdência privada, somente terão direito à imunidade prevista no art. 150, VI, *c*, da CF, se não houver contribuição dos beneficiários[STF].

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

STF: "As instituições de assistência social, que trazem ínsito em suas finalidades a observância ao princípio da universalidade, da generalidade e concede 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 contempla 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, 12-12-2002, Min. Sepúlveda Pertence.

5.8.3.5 Requisitos previstos na Lei n. 9.532/97

Embora o art. 146, II, da CF, exija lei complementar para regulamentar limitações constitucionais ao poder de tributar, o art. 12, § 2º, da Lei n. 9.532/97 estabeleceu **diversos requisitos para que entidades assistenciais e educacionais gozem de imunidade**:

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;

b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;

d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;

e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;

g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;

h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades beneficiadas.

5.8.3.6 A questão da remuneração dos dirigentes nas entidades imunes

Como visto no item anterior, o art. 12, § 2º, da Lei n. 9.532/97 define como primeiro requisito para que entidades beneficentes e educacionais gozem de imunidade a "não remuneração, por qualquer forma, de seus dirigentes pelos serviços prestados".

No entanto, o § 4º, do art. 12, da referida Lei esclarece que **a exigência de não remuneração não impede**:

a) a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício; e

b) a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal.

A remuneração dos **dirigentes estatutários** deverá obedecer as seguintes condições (Lei n. 12.868/2013):

a) nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3º

(terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição; e

b) o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido acima.

5.8.3.7 Imóveis locados e Súmula Vinculante n. 52

Quanto à incidência do IPTU sobre imóveis locados pelas entidades imunes com base no art. 150, VI, *c*, o STF editou a Súmula Vinculante n. 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".

5.8.4 Imunidade de imprensa ou cultural (art. 150, VI, *d*, da CF)

O art. 150, VI, *d*, da CF consagra a imunidade de imprensa, enunciada nos seguintes termos:

> 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.

Nos termos do Texto Constitucional, **livros, jornais, periódicos (revistas) e o papel para sua impressão não pagam nenhum imposto** como forma de baratear a difusão cultural, tornando mais acessíveis tais itens, por meio da desoneração tributária, à população em geral.

FCC: A prova de Defensor Público/SP em 2012 considerou CORRETA a afirmação: "Dentre as hipóteses constitucionais de vedação à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para instituir impostos é autoaplicável a imunidade sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão".

Convém lembrar que se trata, ao contrário das anteriormente estudadas, de uma **imunidade objetiva**, ou seja, voltada à proteção dos produtos citados no dispositivo constitucional. Não é uma imunidade subjetiva, instituída para proteger quem produz ou vende os referidos itens[STF].

STF: "Veículo de radiodifusão e imunidade tributária. O Plenário confirmou medida cautelar e julgou procedente pedido formulado em ação direta para declarar a inconstitucionalidade da expressão 'e veículos

de radiodifusão', constante do art. 193, VI, *d*, da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, bem como da expressão 'e veículo de radiodifusão', constante do art. 40, XIV, da Lei estadual 1.423/1989. Os dispositivos se referem à concessão de imunidade tributária no tocante a livros, jornais, periódicos, o papel destinado a sua impressão e a veículos de radiodifusão. O Colegiado reputou que teria havido expansão indevida do modelo de imunidade relativo a livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. ADIn 773/RJ, rel. Min. Gilmar Mendes, 20-8-2014.

Desse modo, conforme já estudado nos itens anteriores, a imunidade afasta somente os impostos diretamente incidentes sobre os itens mencionados no dispositivos constitucional (IPI, ICMS, ISS, II, IE), razão pela qual **editoras e livrarias pagam todos os impostos pessoais**, como IPTU, IR e IPVA.

5.8.4.1 Outras matérias-primas imunes (insumos)

O art. 150, VI, *d*, da CF, quando trata da imunidade de imprensa somente estende o benefício tributário a um insumo (matéria-prima) utilizado para a produção do itens protegidos: o papel.

Assim, **o papel utilizado para produção de livros, jornais e periódicos é imune.**

Porém, quanto às demais matérias-primas existe grande divergência doutrinaria e jurisprudencial.

Para provas e concursos públicos a posição mais segura nessa matéria **é sempre adotar a orientação do Supremo Tribunal Federal.**

Atualmente, a Suprema Corte reconhece imunidade para os seguintes insumos:

1) peças sobressalentes para equipamentos de preparo e acabamento de chapas de impressão *offset* para jornais (RE 202.149);

Consulplan: A prova de Cartório/MG de 2015 considerou CORRETA a assertiva: "A imunidade referente à vedação de a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituírem impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos".

2) filmes e papeis fotográficos utilizados para publicação de jornais e periódicos (Súmula 657 do STF);

3) filmes destinados à produção de capas de livros sem capa dura (RE 392.221);

4) todo e qualquer insumo ou ferramenta indispensável à edição de veículos de comunicação (RE 202.149, orientação que ainda não pode ser considerada uma tendência na jurisprudência no STF na medida em que foi adotada somente

no âmbito da 1ª Turma do STF).

Desse modo, apesar do entendimento adotado pela 1ª Turma no julgamento do RE 202.149, em abril de 2011 (*vide* número 4 da lista acima), **as demais matérias-primas permanecem fora do alcance da imunidade cultural**, tais como:

1) tintas (RE 324.600);

2) capas duras autoencadernáveis utilizadas na distribuição de obras para incrementar a venda de jornais (RE 325.334-AgRg);

3) peças de reposição (RE 238.570);

4) tiras para amarrar jornal (RE 208.638);

5) serviços de composição gráfica (RE 230.782);

Cespe: A prova da Magistratura/CE em 2012 considerou ERRADA a afirmação: "A imunidade tributária conferida aos livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão estende-se aos serviços de composição gráfica necessários à composição do produto final".

6) importação de bens para montagem de parque gráfico (AI 530.911-AgRg); e

7) serviços de transporte e distribuição de jornais (RE 116.607).

5.8.4.2 Livros digitais ou "e-books" são imunes. Virada jurisprudencial no STF (RE 330.817). "E-readers" têm imunidade, mas "smartphones" e "tablets" não

É indiscutível que o objetivo do constituinte ao estabelecer a imunidade de imprensa, ou seja, o elemento finalístico da norma imunizante é a proteção do conteúdo veiculado por livros, jornais e periódicos, reconhecidos como veículos difusores da cultura e da informação.

Sendo assim, embora o art. 150, VI, *d*, da CF mencione o "papel para sua impressão" parece bastante óbvio que a imunidade cultural também é aplicável para formas mais modernas de veiculação da cultura e da informação, além do formato convencional impresso, como livros eletrônicos, CD-Rom e audiolivros.

Antes de analisar o posicionamento da Corte Suprema quanto a tais itens, convém apresentar a diferença entre eles.

Livro eletrônico ou *e-book* é o nome dado ao conteúdo de um livro para ser lido em aparelhos eletrônicos como *tablets*, celulares, computadores etc. Atualmente, é cada vez mais comum milhões de pessoas comprarem o acesso à leitura de *e-books* sem ter contato com o livro convencional em papel. Como regra, todo o processo de compra de um livro eletrônico ocorre via internet.

CD-Rom é um sigla que designa *compact disc read-only memory* (disco compacto com memória somente para leitura). Trata-se de uma "mídia" utilizada para armazenar qualquer tipo de conteúdo, como textos, programas de computação, áudios, vídeos. Tornou-se frequente no mercado editorial brasileiro a disponibilização de livros para venda no formato de CD-Rom, permitindo leitura via computador, tendo como vantagens sobre o livro em papel, entre outras: a) preço; b) maior durabilidade; c) facilidade de armazenamento; d) questão ambiental (não são derrubadas árvores para fabricar CD-Rom).

Audiolivro ou *audiobook* é um livro para ser ouvido. A editora realiza gravações em estúdio com a leitura do texto integral do livro e disponibiliza para o "leitor" ouvir.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sempre foi bastante retrógrada quanto à extensão da imunidade de imprensa a esses novos formatos.

Entretanto, no julgamento do RE 330.817, em 8-3-2017, o Supremo Tribunal Federal passou a entender que os **livros eletrônicos e os suportes próprios para sua leitura são alcançados pela imunidade** tributária do art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal, fixando 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".

MPE/PR: A prova de Promotor/PR 2017 considerou CORRETA a afirmação: "A imunidade tributária constante do art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal, alcança o livro digital ou *e-book*".

De acordo com o voto do Relator, Dias Toffoli, "tanto a Carta Federal de 1969 quanto a Constituição de 1988, ao considerarem imunes determinado bem, livro, jornal ou periódico, voltam o seu olhar para a finalidade da norma, de modo a potencializar a sua efetividade. Assim foi a decisão de se reconhecerem como imunes as revistas técnicas, a lista telefônica, as apostilas, os álbuns de figurinha, bem como mapas impressos e atlas geográficos. O argumento de que a vontade do legislador histórico foi restringir a imunidade ao livro editado em papel não se sustenta. O vocábulo 'papel' constante da norma não se refere somente ao método impresso de produção de livros, afirmou. O suporte das publicações é apenas o continente, o *corpus mechanicum* que abrange o seu conteúdo, o *corpus misticum* das obras. Não sendo ele o essencial ou, de um olhar teleológico, o condicionante para o gozo da imunidade".

Importantíssimo destacar que o entendimento imuniza os equipamentos digitais específicos para leitura de livros eletrônicos (*e-readers*, como, por exemplo, o Kindle ou o Leve), mas não atinge *smartphones* ou *tablets* usados

também, mas não exclusivamente, para tal finalidade.

Conclui o Relator: “a regra da imunidade igualmente alcança os aparelhos leitores de livros eletrônicos ou *e-readers*, confeccionados exclusivamente para esse fim, ainda que eventualmente estejam equipados com funcionalidades acessórias que auxiliem a leitura digital como acesso à internet para *download* de livros, possibilidade de alterar tipo e tamanho de fonte e espaçamento. As mudanças históricas e os fatores políticos e sociais presentes na atualidade, seja em razão do avanço tecnológico, seja em decorrência da preocupação ambiental, justificam a equiparação do papel aos suportes utilizados para a publicação dos livros”.

5.8.4.3 Álbuns de figurinhas, cromos, apostilas, listas telefônicas, revistas técnicas, mapas impressos, atlas geográficos, panfletos publicitários e encartes

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal registra interessante variedade de decisões sobre a incidência, ou não, da imunidade cultural sobre itens similares aos livros, jornais e periódicos.

No julgamento do RE 179.893/SP, o STF **estendeu a imunidade de imprensa aos álbuns de figurinhas e respectivos cromos.** De acordo com o voto da rel. Min. Ellen Gracie: “a imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à impressão dessas publicações têm por finalidade evitar embaraços ao exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, consagrada no art. 5º, IX, da Constituição Federal, além de facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação, com a redução do preço final”. Segundo a Ministra: “o álbum de figurinhas é uma maneira de estimular o público infantil a se familiarizar com meios de comunicação impressos, atendendo, em última análise, à finalidade do benefício tributário”.

As **apostilas também foram consideradas imunes** por constituírem veículo de transmissão de cultura simplificado (RE 183.403).

Quanto às **listas telefônicas**, **também tiveram imunidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal**, ao argumento de que são periódicos sem caráter noticioso, discursivo, literário, poético ou filosófico, **mas de inegável utilidade pública** (RE 101.441).

Cespe: A prova de Promotor de Justiça/RO em 2010 considerou ERRADA a afirmação: “A atividade de edição de listas telefônicas não está amparada pelo benefício constitucional da imunidade tributária”.

Revistas técnicas, mapas impressos e atlas geográficos são igualmente **imunes (RE 330.817).**

Porém, em relação a **panfletos publicitários e encartes** com exclusiva finalidade comercial, mesmo quando inseridos dentro de jornais, não têm imunidade (RE 231.094). Todavia, o STF ponderou que a presença de propaganda no corpo da própria publicação, formando com ela um todo inseparável, não lhe retira a imunidade[13].

5.8.4.4 A questão dos materiais eróticos e pornográficos

A doutrina se divide quanto à aplicação da imunidade de imprensa quanto a livros e revistas de conteúdo adulto. Infelizmente, **inexiste posicionamento jurisprudencial relevante sobre a matéria.**

Diante disso, como a Constituição Federal não faz qualquer distinção quanto ao conteúdo da publicação e em nome de uma interpretação ampliativa das regras imunizantes, **os materiais de conteúdo adulto devem ser considerados alcançados pela imunidade de imprensa.**

FMP-RS: A prova de Auditor Público Externo do TCE/RS em 2011 considerou CORRETA a afirmação: "Segundo o entendimento sufragado pelo Supremo Tribunal Federal, é irrelevante à aplicação da imunidade dos livros, jornais e periódicos, o conteúdo da publicação".

5.8.5 A nova imunidade dos CDs e DVDs musicais

Com o objetivo de **combater a pirataria** por meio da **desoneração sobre músicas e vídeos musicais,** foi promulgada a Emenda Constitucional n. 75, de 15-10-2013, que incluiu a alínea *e* ao inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, **afastando a incidência 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.

Fonograma é toda gravação de sons de uma execução ou interpretação ou de outros sons, ou de uma representação de sons que não seja uma fixação de sons incluída em uma obra audiovisual (art. 5º, IX, da Lei n. 9.610/98). Videofonogramas são vídeos de conteúdo musical.

Embora o tema seja muito novo e ainda não tenha sido objeto de análise doutrinária, é possível identificar alguns pontos que devem ser inicialmente

abordados pelas bancas nas provas e concursos:

1) trata-se de uma **imunidade objetiva** que **exclui somente os impostos diretamente incidentes sobre os fonogramas e videofonogramas**, não atingindo impostos desvinculados do processo produtivo ou circulatório, como IR, IPTU ou IPVA das gravadores e lojas;

2) a referida imunidade só vale para impostos, **não alcançando taxas, contribuições ou empréstimos compulsórios;**

3) o benefício somente favorece fonogramas e videofonogramas musicais **produzidos no Brasil, contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou interpretadas por artistas brasileiros**. Desse modo, não havendo qualquer dessas conexões com a cultura musical pátria inexiste imunidade;

4) a imunidade não se aplica aos filmes e à indústria cinematográfica em geral;

5) o benefício imunizante favorece também os suportes materiais (mídias) ou arquivos digitais que os contenham, o que significa dizer que as músicas e vídeos musicais comprados via *download* pela internet também são imunes;

6) a replicação industrial de mídias ópticas de leitura a *laser* foi excluída da imunidade como forma de preservar os benefícios concedidos às empresas instaladas na Zona Franca de Manaus (art. 40 do ADCT), que já gozam de vantagem ao afastamento da incidência de todos os **impostos**.

MPE/RS: A prova de Promotor/RS 2017 considerou CORRETA a afirmação: "É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal 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*".

5.9 OUTRAS IMUNIDADES

E para finalizar o estudo das imunidades tributárias estabelecidas pela Constituição Federal de 1988 passaremos à análise dos demais casos de normas imunizantes específicas.

5.9.1 Imunidade do art. 153, § 3º, III, da CF

Esse dispositivo constitucional impede a incidência do IPI sobre produtos destinados ao exterior.

5.9.2 Imunidade do art. 153, § 4º, II, da CF

O Imposto Territorial Rural não incide sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel.

5.9.3 Imunidade do art. 155, § 2º, X, *a*, da CF

Por força do art. 155, § 2º, X, *a*, da Constituição Federal, não incide o ICMS sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior.

5.9.4 Imunidade do art. 155, § 2º, X, *b*, da CF

Não incide ICMS sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.

5.9.5 Imunidade do art. 155, § 2º, X, *c*, da CF

Não incide ICMS sobre operações com ouro definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial.

5.9.6 Imunidade do art. 155, § 2º, X, *d*, da CF

Não incide ICMS na prestação de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

5.9.7 Imunidade do art. 155, § 3º, da CF

Com exceção do ICMS, do Imposto de Importação e do Imposto de Exportação, nenhum outro imposto incide sobre operações de energia elétrica, telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais.

5.9.8 Imunidade do art. 156, § 2º, I, da CF

O referido dispositivo constitucional prescreve que o ITBI 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.

5.9.9 Imunidade do art. 184, § 5º, da CF

As operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária são imunes a todos os impostos.

5.9.10 Imunidade do art. 195, § 7º, da CF

Conforme já dito em capítulo anterior, o art. 195, § 7º, da CF prevê caso raríssimo de imunidade aplicável a contribuições sociais, afirmando que as entidades beneficentes de assistência social, que atendam às exigências estabelecidas em lei, são imunes ao pagamento de contribuições para o custeio da seguridade social[STF].

FCC: A prova da Magistratura/PE 2013 considerou CORRETA a afirmação: "Possui imunidade de contribuição social para seguridade social a entidade beneficente de assistência social que atenda às exigências estabelecidas em lei sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício".

STF: "As normas de imunidade tributária constantes da Constituição objetivam proteger valores políticos, morais, culturais e sociais essenciais, a não permitir que os entes tributassem certas pessoas, bens, serviços ou situações ligadas a esses valores. O § 7º do art. 195 da CF traz dois requisitos para o gozo da imunidade: ser pessoa jurídica a desempenhar atividades beneficentes de assistência social e atender a parâmetros legais". RE 566622/RS. Trecho do voto do rel. Min. Marco Aurélio, 4-6-2014.

5.9.11 Imunidade do art. 5º, XXXIV, da CF

São imunes ao 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.

5.9.12 Hipótese do art. 156, § 3º, II, da CF

Afirma que o ISS, nos termos de lei complementar, não incide sobre serviços prestados no exterior. Não é caso de imunidade, mas de isenção heterônoma, que consiste na possibilidade da União dar isenção de tributo municipal.

5.9.13 Hipótese do art. 155, § 2º, XII, *e*, da CF

Lei complementar definirá a não incidência do ICMS sobre exportações. Como na hipótese anterior, ao contrário do afirmado por alguns doutrinadores, trata-se de isenção heterônoma, porque a tarefa de excluir a incidência do tributo foi entregue pelo constituinte ao legislador complementar federal.

5.9.14 Imunidade e gratuidade de ações constitucionais

Por fim, cabe salientar que toda vez que a Constituição Federal institui a **gratuidade na propositura de determinada ação judicial** está definindo hipótese de **imunidade** específica **da taxa judiciária** quanto àquela ação. É o caso, por exemplo, do art. 5º, LXXIII, da CF, que prescreve: "qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, **ficando o autor**, salvo comprovada má-fé, **isento de custas judiciais** e do ônus da sucumbência".

FCC: A prova de Promotor de Justiça/CE em 2011 considerou CORRETA a afirmação: "A previsão de que o cidadão ficará isento de custas judiciais na ação popular é hipótese de imunidade de taxa".

Embora o dispositivo utilize o termo "isento", por estar previsto no Texto Constitucional, trata-se de evidente caso de imunidade, e não de isenção.

[1] *Curso de Direito Tributário*, p. 236.
[2] *Direito Tributário Brasileiro*, p.113.
[3] *Curso de Direito Tributário*, p. 285.
[4] *Curso de Direito Tributário*, p. 156.
[5] A referida distinção entre imunidades ontológicas e políticas foi extraída da obra de Regina Helena Costa: *O princípio da capacidade contributiva*. p. 71-76. Malheiros.
[6] A OAB é o único Conselho de Classe no Brasil sem natureza de autarquia (precedentes do STF).
[7] Ricardo Alexandre, *Direito Tributário Esquematizado*, p. 45.
[8] Fonte: *Site* oficial do STF.
[9] Fonte: O que é a Maçonaria. www.lojasaopaulo43.com.br
[10] http://www.macompaulista.com.br/sao-paulo/sessao/5438/perguntas-frequentes#A Maçonaria é religiosa?
[11] *Curso de Direito Constitucional Tributário*, passim.
[12] Fonte: http://www.igrejapositivistabrasil.org.br/
[13] Ricardo Alexandre, *Direito Tributário Esquematizado*, p. 171.

5.10 QUADRO SINÓTICO

NATUREZA JURÍDICA

Assim como os princípios tributários, as imunidades têm **natureza jurídica dúplice** na medida em que são, ao mesmo tempo, **limitações constitucionais ao poder de tributar**, restringindo o poder do Fisco de instituir tributos, e também **garantias fundamentais do contribuinte**.

Assim como os princípios tributários, as imunidades têm **natureza jurídica dúplice** na medida em que são, ao mesmo tempo, **limitações constitucionais ao poder de tributar**, restringindo o poder do Fisco de instituir tributos, e também **garantias fundamentais do contribuinte**.

1) imunidades tributárias constituem cláusulas pétreas:	isso porque, nos termos do art. 60, § 4º, IV, da CF, não será objeto de deliberação a proposta de emenda constitucional tendente a abolir direitos e garantias fundamentais. Desse modo, as **imunidades tributárias não podem ser reduzidas ou suprimidas por emenda constitucional**, fazendo parte do núcleo imodificável da Constituição;
2) a regulamentação infraconstitucional das imunidades tributárias exige lei complementar:	de acordo com o que dispõe o art. 146, II, da CF, é necessária lei complementar para regulamentar limitação constitucional ao poder de tributar. Por isso, havendo qualquer necessidade de editar lei disciplinando, em nível infraconstitucional, uma imunidade tributária, tal lei obrigatoriamente deve ser lei complementar;
3) é vedada a edição de medida provisória para a regulamentação infraconstitucional de imunidade tributária:	como a regulamentação das limitações constitucionais ao poder de tributar está sob reserva de lei complementar (art. 146, II, da CF), e a Constituição Federal veda a edição de medida provisória sobre temas exclusivos de lei complementar (art. 62, § 1º, III, da CF: "é vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria: III – reservada a lei complementar"), conclui-se pela absoluta proibição da edição de medida provisória versando sobre a regulamentação de imunidade tributária;
4) imunidades devem ser invocadas em favor do contribuinte, e não em favor do Fisco:	sendo as imunidades tributárias limitações ao poder de tributar, constituem regras restritivas da atuação do Fisco e favoráveis ao contribuinte. Desse modo, seria um contrassenso admitir a utilização de uma garantia contra o interesse de seu beneficiário. Por isso, qualquer invocação concreta de imunidades tributárias, ou de regras delas decorrentes, somente pode ser feita em favor do contribuinte e em desfavor do Fisco, nunca o contrário.

CONCEITOS DOUTRINÁRIOS

Paulo de Barros Carvalho	"Imunidades são uma classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, **contidas no texto da Constituição Federal**, e que **estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas** de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas".
Aliomar Baleeiro	"Imunidades são **vedações absolutas ao poder de tributar** certas pessoas ou certos bens".
Hugo de Brito Machado	"Imunidade é o **obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência** de regra jurídica de tributação".
José Eduardo Soares de Melo	"Imunidade consiste na **exclusão da competência** da União, Estados, Distrito Federal e Municípios **para instituir tributos relativamente a determinados atos, fatos e pessoas**, expressamente previstos na Constituição Federal".
NOSSO CONCEITO	Imunidades são normas constitucionais que limitam a competência tributária afastando a incidência de tributos sobre determinados itens ou pessoas.

IMUNIDADES SÃO NORMAS CONSTITUCIONAIS

O primeiro elemento integrante do conceito aponta para a **natureza das imunidades tributárias como normas ontologicamente constitucionais**, ou seja, dentro da pirâmide representativa do ordenamento jurídico pátrio o único patamar onde as regras imunizantes podem estar alocadas é dentro do próprio Texto Maior.

IMUNIDADES LIMITAM A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

O segundo elemento do conceito de imunidade faz referência à sua função limitadora da competência tributária. Em razão das imunidades previstas no Texto Constitucional, as entidades federativas já recebem as competências tributárias parcialmente subtraídas quanto ao seu alcance potencial, na medida em que os entes tributantes ficam impedidos de instituir tributos sobre pessoas e itens protegidos pelas regras imunizantes.

IMUNIDADES AFASTAM A INCIDÊNCIA DE TRIBUTOS SOBRE DETERMINADOS PRODUTOS OU PESSOAS

As imunidades são normas constitucionais voltadas a afastar a incidência de tributos sobre determinados itens ou pessoas. Embora os casos mais comuns sejam de imunidades que excluam somente a incidência de impostos, há casos de normas imunizantes atingindo as demais espécies tributárias. Assim, **não é mais correto afirmar que imunidade afasta somente impostos**.

IMUNIDADE E ISENÇÃO

Do ponto de vista do Direito Tributário, porém, imunidade e isenção são institutos inconfundíveis.

Como visto nos itens anteriores, a imunidade é uma norma constitucional que limita a competência tributária, afastando a incidência de tributos sobre determinados itens ou pessoas. Assim, a imunidade opera no plano constitucional interagindo com as regras que definem a competência para instituição de tributos antes que o fato gerador ocorra.

A isenção é um benefício legal concedido pelo legislador que, excluindo o crédito tributário (art. 175 do CTN), libera o contribuinte de realizar o pagamento do tributo após a ocorrência do fato gerador.

No contexto específico das provas e concursos públicos, é comum serem apontadas as seguintes diferenças entre imunidade e isenção:

1) quanto ao nível hierárquico:	imunidade é norma constitucional, isenção tem previsão em lei;
2) quanto à natureza jurídica:	imunidade limita a competência tributária (antes do fato gerador), isenção dispensa o pagamento (depois do fato gerador);
3) quanto ao tipo de interpretação:	tendo natureza de garantia fundamental, a imunidade deve ser interpretada ampliativamente, já a isenção interpreta-se de modo literal (art. 111, II, do CTN);
4) quanto ao alcance:	como regra, imunidades atingem impostos, isenções alcançam todos os tributos;
5) quanto ao efeito:	imunidade exclui a competência tributária, isenção é manifestação da competência tributária;
6) quanto à revogabilidade:	imunidades são irrevogáveis (cláusulas pétreas), isenções são benefícios revogáveis;
7) quanto à permanência:	imunidades tendem à perenidade, isenções tendem à temporariedade.

Quadro comparativo entre imunidade e isenção

IMUNIDADE	ISENÇÃO
na CONSTITUIÇÃO FEDERAL	na LEI
LIMITA A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA (antes do fato gerador)	DISPENSA O PAGAMENTO (depois do fato gerador)
INTERPRETAÇÃO AMPLIATIVA	INTERPRETAÇÃO LITERAL (art. 111, II, do CTN)
em regra, alcança SÓ IMPOSTOS	alcança TODOS OS TRIBUTOS
EXCLUI A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	É DECORRÊNCIA DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA
IRREVOGÁVEL	REVOGÁVEL
PERENE	TENDE À TEMPORARIEDADE

OUTROS INSTITUTOS AFINS

Existem outros institutos que se assemelham à imunidade no sentido de também liberarem o contribuinte de realizar o pagamento do tributo. Além da **isenção simples (autonômica)**, é o caso da **isenção heterônoma**, da **não incidência**, da **alíquota zero**, da **desoneração**, do **crédito presumido** e da **base reduzida**.

DIFERENÇA ENTRE IMUNIDADE E ISENÇÃO AUTONÔMICA

Isenções simples ou autonômicas (ou autônomas) são aquelas concedidas por lei **da mesma entidade competente para instituir o tributo**.

Em regra, isenções somente podem ser concedidas pela entidade competente para instituir o tributo. No Brasil predominam as isenções autonômicas.

Assim, as diferenças entre imunidade e isenção autonômica são todas aquelas mesmas apontadas nos itens anteriores existentes entre imunidade e isenção. Em especial merecem destaque duas diferenças principais:

a) imunidade é uma norma prevista na Constituição Federal, enquanto a isenção autonômica é prevista na lei;	b) imunidade limita a competência tributária, ao passo que a isenção dispensa o contribuinte de realizar o pagamento do tributo.

DIFERENÇA ENTRE IMUNIDADE E ISENÇÃO HETERÔNOMA

Isenção imprópria ou heterônoma é um tipo especial de isenção concedida por entidade diversa daquela competente para instituir o tributo. Trata-se de uma exceção à autonomia dos entes políticos para conceder benefícios aos seus próprios tributos. Por isso, somente a Constituição Federal pode prever isenções heterônomas.

Atualmente, a Constituição Federal prevê apenas dois casos de isenções heterônomas, ambos em favor da União:

a) art. 155, § 2º, XII, *e*: cabe à lei complementar da União excluir da incidência do ICMS nas exportações serviços e produtos além dos mencionados no inciso X, *a*;	b) art. 156, § 3º, II: cabe à lei complementar da União excluir da incidência do ISS exportação de serviços do exterior.

Assim, nas isenções heterônomas atualmente existentes a União concede isenções de tributos estaduais (ICMS) e municipais (ISS).

DIFERENÇA ENTRE IMUNIDADE E NÃO INCIDÊNCIA

Não incidência é a situação em que o tributo é indevido porque **não ocorreu o seu fato gerador**. Trata-se de fato tributariamente atípico, ou seja, não enquadrado na hipótese de incidência tributária.
A diferença para a imunidade é que o fenômeno da não incidência tributária dispensa a existência de norma constitucional específica protegendo o contribuinte contra a ação do Fisco.

DIFERENÇA ENTRE IMUNIDADE E ALÍQUOTA ZERO

Trata-se da forma de desoneração tributária por meio da qual o legislador, ou Poder Executivo, elimina a tributação sobre determinado item **zerando a alíquota** incidente sobre a base de cálculo **de modo a excluir qualquer valor devido pelo contribuinte**.
Nesse caso, ocorre a incidência da hipótese sobre o fato imponível. **Surge o fato gerador**, nasce a obrigação tributária, **mas não há valor devido**.
Além disso, ao contrário das imunidades, que são benefícios concedidos diretamente pelo Texto Constitucional, a alíquota zero é sempre conferida no plano infraconstitucional, tanto por meio de lei quanto via ato administrativo.

DIFERENÇA ENTRE IMUNIDADE E DESONERAÇÃO

Desoneração é uma nomenclatura genérica utilizada para designar qualquer benefício fiscal capaz de reduzir a carga tributária suportada pelo contribuinte. Assim, pode-se dizer que isenção, imunidade, alíquota zero, base reduzida e até a extinção de um tributo sejam formas de desoneração.
Desse modo, pode-se dizer que a imunidade é uma espécie do gênero desoneração. Essa é a diferença entre os dois institutos.

DIFERENÇA ENTRE IMUNIDADE E CRÉDITO PRESUMIDO

O crédito presumido consiste em um instrumento fiscal utilizado pelo legislador, ou pelo Executivo, por meio do qual são atribuídos créditos de determinado tributo ao contribuinte visando compensação nas operações seguintes, sem que tais créditos tenham sido efetivamente gerados em operação anterior. Com isso, o contribuinte se credita, realizando posterior abatimento do valor creditado no recolhimento seguinte do tributo, operação que resulta no pagamento de valor menor do que seria recolhido sem o crédito presumido.

DIFERENÇA ENTRE IMUNIDADE E BASE REDUZIDA

Base reduzida é outra forma de desoneração fiscal por meio da qual o legislador, ou Poder Executivo, promove um abatimento quantitativo na grandeza econômica sobre a qual o tributo incide (desconto na base de cálculo) para que, ao ser aplicada a alíquota, o produto final, ou seja, o valor devido seja inferior àquele que resultaria da utilização da base de cálculo integral.
Quanto à diferenciação frente à figura da imunidade tributária, valem os mesmos comentários feitos em relação aos institutos anteriormente analisados. O mecanismo da base reduzida é um benefício concedido por lei ou mediante ato administrativo, ao contrário da imunidade que está sempre fundamentada na Constituição Federal.

TIPOS DE IMUNIDADE

A doutrina identifica diversos tipos de imunidades tributárias, dividindo-as didaticamente para facilitar o estudo do tema.
1) Quanto à finalidade, as imunidades dividem-se em: a) subjetivas; b) objetivas;
2) Quanto à abrangência, classificam-se em: a) gerais; b) específicas;
3) Quanto às espécies alcançadas, podem ser: a) tributárias; b) impositivas;
4) Quanto à aplicabilidade, são: a) autoaplicáveis; b) não autoaplicáveis;
5) Quanto à natureza, dividem-se em: a) ontológicas; b) políticas.

Imunidades subjetivas	Dá-se o nome de imunidade subjetiva **quando o benefício constitucional for imediatamente dirigido à proteção de pessoas**. Importante destacar que o principal efeito de classificar uma imunidade como do tipo protetivo de pessoas é que **imunidades subjetivas afastam a incidência de todos os impostos**. São também imunidades subjetivas: a) imunidade das entidades federativas (art. 150, VI, *a*, da CF); b) imunidade dos partidos políticos, entidades de classe e instituições assistenciais (art. 150, VI, *c*, da CF).
Imunidades objetivas	**Denomina-se imunidade objetiva aquela voltada a afastar a incidência de impostos sobre produtos**, e não para proteger diretamente pessoas. A imunidade de imprensa não é dirigida à proteção imediata das pessoas que produzem ou vendem livros, jornais e periódicos, mas para a proteção direta de tais itens. A principal característica de uma imunidade objetiva é que ela não afasta todos os impostos, mas somente aqueles diretamente incidentes sobre o item protegido.
Imunidades gerais	São chamadas de imunidades gerais aquelas que, com o objetivo de proteger determinada pessoa ou certo produto, **afastam a incidência de mais de um tributo**. Podem ser mencionadas como exemplos de imunidades gerais, entre outras, as previstas no art. 150, VI, da Constituição Federal, a saber: a) das entidades federativas (alínea *a*); b) religiosa (alínea *b*); c) dos partidos políticos e outras entidades (alínea *c*); d) de imprensa (alínea *d*); e) dos fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil (alínea *e*).
Imunidades específicas	Imunidades específicas são as previstas no Texto Constitucional, **afastando a incidência de um só tributo**. Diante de dezenas de casos de imunidades específicas previstas na Constituição de 1988, podem ser

		mencionados os seguintes exemplos: a) IPI sobre produtos destinados ao exterior (art. 153, § 3º, III, da CF); b) ITR sobre pequenas glebas rurais (art. 153, § 4º, II, da CF); c) ICMS sobre operações com ouro definido em lei como ativo financeiro (art. 155, § 2º, X, *c*, da CF); d) ICMS sobre serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita (art. 155, § 2º, X, *d*, da CF).
	Imunidades tributárias	Denominam-se **imunidades tributárias** aquelas cuja abrangência ultrapassa o âmbito específico dos impostos. É o caso, por exemplo, das entidades assistenciais que têm imunidade a contribuições sociais (art. 195, § 7º, da CF).
	Imunidades impositivas	Já as imunidades impositivas são aquelas que **excluem a incidência somente de impostos**. Por exemplo: art. 184, § 5º, da CF ("As operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária são imunes a todos os impostos").
	Imunidades autoaplicáveis	As imunidade autoaplicáveis são aquelas **aparelhadas para completa e imediata produção de efeitos**, inexigindo regulamentação infraconstitucional. Exemplo: imunidade recíproca (art. 150, VI, *a*, da CF).
	Imunidades não autoaplicáveis	Por outro lado, as imunidades não autoaplicáveis **exigem**, para que o beneficiário delas usufrua, **o preenchimento de requisitos previstos em nível infraconstitucional**. Exemplo: imunidade das entidades educacionais e assistenciais sem fins lucrativos "nos termos da lei" (art. 150, VI, *d*, da CF).
	Imunidades ontológicas ou essenciais	As imunidades ontológicas são aquelas que representam **consequências necessárias de certo princípio constitucional maior,** especialmente o da isonomia, revestindo-se sempre de um caráter subjetivo. É o caso, por exemplo, da imunidade recíproca (art. 150, VI, *a*, da CF), que tem tal natureza na medida em que as entidades federativas, ante as incontáveis despesas com serviços públicos e gastos estatais, não revelam interesse público capaz de justificar o pagamento de impostos.
	Imunidades políticas ou incidentais	Denominam-se imunidades políticas ou incidentais aquelas decorrentes de valores constitucionais específicos mas não fundamentais para a ordem jurídica. Exemplo: imunidade religiosa.
IMUNIDADES E OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS	As imunidades excluem **apenas a obrigação tributária principal**, isto é, o dever de pagar o tributo. As chamadas obrigações tributárias secundárias ou acessórias (ou ainda deveres instrumentais) subsistem mesmo para quem foi beneficiado pela norma imunizante.	
IMUNIDADES EM ESPÉCIE	As mais importantes são as cinco previstas no art. 150, VI, do Texto Maior, conhecidas como imunidades gerais. São elas: 1) imunidade recíproca (art. 150, VI, *a*); 2) imunidade religiosa (art. 150, VI, *b*); 3) imunidade dos partidos políticos art. 150, IV, *c*); 4) imunidade de imprensa (art. 150, VI, *d*); 5) imunidade musical (art. 150, VI, *e*).	
	Imunidade recíproca (art. 150, VI, *a*, da CF)	O citado dispositivo enuncia a denominada imunidade recíproca, regra constitucional que **impede as entidades federativas de cobrarem impostos reciprocamente**. Trata-se de um comando fundamental para **preservação do equilíbrio e harmonia do modelo federativo**, uma vez que a possibilidade, por exemplo, de a União exigir impostos das demais entidades federativas traria o inconveniente de permitir, em casos extremos, a absorção total, com o pagamento de dívidas federais, dos orçamentos estaduais ou municipais. Como os impostos podem ser exigidos do contribuinte sem qualquer contrapartida, a tributação recíproca, por meio dessa espécie tributária, acabaria por tornar-se uma chave para a autodestruição do sistema federativo A referida imunidade aplica-se **somente aos impostos**, de modo que taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios são devidos normalmente pelos entes da federação reciprocamente. **EXTENSÃO DA IMUNIDADE ÀS AUTARQUIAS E FUNDAÇÕES PÚBLICAS** Por força da regra expressa no art. 150, § 2º, da CF, a imunidade recíproca é extensiva às autarquias e fundações públicas instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. Nesse dispositivo o Texto Maior concedeu a imunidade impositiva das entidades federativas também para as pessoas jurídicas de direito público da administração indireta. Assim, somente pelo fato de o constituinte ter estendido o benefício às autarquias **devem ser consideradas beneficiadas pela imunidade** todas as espécies do gênero autárquico, ou seja: a) autarquias comuns; b) fundações públicas; c) agências reguladoras; d) agências executivas; e) conselhos de classe (exceto a OAB); f) associações públicas.
		IMUNIDADE DE EMPRESAS PÚBLICAS E SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA Embora a Constituição Federal de 1988 tenha uma norma expressa sobre o alcance da imunidade tributária quanto às autarquias e fundações públicas (art. 150, § 2º), **inexiste disciplina constitucional clara quanto à tributação das pessoas jurídicas de direito privado da administração indireta** (empresas públicas e sociedades de economia mista).

Assim, empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos, como os Correios (ECT), são imunes nos mesmos termos das autarquias, ou seja, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes (art. 150, § 2º, da CF). O raciocínio justifica-se porque a imunidade, nesse caso, integra regime jurídico protetivo do serviço público e de seus usuários, servindo como instrumento para realização do princípio da modicidade da prestação.

Em lamentável confusão os conceitos de domínio econômico e a serviço público, o **Supremo Tribunal Federal** vem afirmando que a imunidade recíproca somente seria aplicável às empresas públicas e sociedades de economia mista **prestadoras de serviço público em regime de monopólio**. Ocorre que a noção de "monopólio", para o Direito Administrativo, diz respeito não ao campo do serviço público, mas a atividades econômicas cujo exercício, em princípio, a própria Constituição Federal impede seja realizado por particulares (art. 177 da CF).
Já no caso das empresas públicas e sociedades de economia mista **exploradoras de atividade econômica**, como Banco do Brasil, Petrobras e Caixa Econômica Federal, **não têm qualquer imunidade**, na medida em que tais entidades estatais atuam no mercado em regime de competição com empresas privadas e o referido benefício tributário seria uma vantagem competitiva sobre os demais concorrentes.

CARTÓRIOS E SERVENTIAS EXTRAJUDICIAIS

No julgamento do RE 756.915, o Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que atividades de cartórios, notários e serviços de registro público não têm direito à imunidade recíproca.

Imunidade religiosa (art. 150, VI, *b*, da CF)	Consoante entendimento unânime da doutrina e jurisprudência, o art. 150, VI, *b*, da CF institui uma **imunidade subjetiva** estabelecida para **beneficiar todas as instituições religiosas, afastando a incidência de quaisquer impostos** sobre patrimônio, renda e serviços relacionados com suas atividades essenciais (art. 150, § 4º, da CF).

Tributos alcançados pela imunidade religiosa	Por força do art. 150, VI, da CF, a imunidade só vale para impostos, razão pela qual **taxas, contribuições e empréstimos compulsórios são devidos integralmente**.
Quais religiões são imunes?	Por força do princípio da isonomia, inevitável concluir que **a imunidade sob análise favorece toda e qualquer denominação religiosa**, independentemente de fatores como número de adeptos, origem, tipo de crença professada, se tem representantes eleitos no Parlamento ou qualquer outro elemento.

No julgamento do RE 562.351 a **1ª Turma do STF negou imunidade tributária a uma instituição maçônica** ao argumento de que a maçonaria não é religião mas uma "ideologia de vida".

A respeito da aplicação da imunidade religiosa aos cemitérios, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal faz uma importante distinção. Quando se trata de **cemitérios que funcionem como extensão de entidades religiosas**, sem fins lucrativos e que se dediquem exclusivamente à realização de serviços religiosos e funerários, **o STF reconhece imunidade quanto ao IPTU** (RE 578562). Os demais impostos, assim como os outros tributos, são devidos integralmente. Porém, no caso de **cemitérios de caráter comercial**, que alugam jazigos e prestam serviços com o objetivo de obtenção de lucro financeiro, **não têm direito à imunidade**.

Imóveis locados: se a instituição religiosa for **locatária de imóvel de terceiro, não há imunidade quanto ao IPTU ou ITR**, na medida em que o contribuinte desses impostos é o proprietário, e não o inquilino. A imunidade só pode favorecer igreja proprietária do imóvel.
Porém, **se a instituição religiosa locar seu templo, ou área contígua, a um terceiro a imunidade permanece**, pressupondo-se, também aqui, que o valor do aluguel é revertido para suas finalidades essenciais. O raciocínio vale ainda que o locatário destine o bem a uma finalidade comercial.

Imunidade dos partidos políticos (art. 150, VI, *c*, da CF)	são favorecidos pelo não recolhimento de **todos os impostos**, desde que preenchidos os requisitos legais: 1) partidos políticos e suas fundações; 2) entidades sindicais de trabalhadores; 3) instituições educacionais sem fins lucrativos; 4) instituições assistenciais sem fins lucrativos.

Partidos políticos e suas fundações	Os partidos são pessoas jurídicas de direito privado que não integram a estrutura estatal, mas sua existência é indispensável para o funcionamento da república e da democracia representativa. Assim, a finalidade na norma imunizante é viabilizar, com a desoneração da atividade partidária, o pleno desenvolvimento do sistema democrático. Como forma de incentivo à atuação dos partidos, o Texto Maior estendeu o benefício também para fundações instituídas pelos partidos. Portanto, **partidos políticos e fundações por eles instituídas não pagam nenhum imposto**. Convém sempre lembrar que taxas, contribuições e empréstimos compulsórios são devidos integralmente.

Na hipótese de o partido político possuir **imóvel locado** a terceiros, o bem **permanece imune ao IPTU**, se o valor do aluguel for aplicado nas atividades essenciais da entidade.

Entidades sindicais de trabalhadores	Por "entidades sindicais" devemos entender sindicatos, federações sindicais, confederações sindicais e as centrais sindicais. Sindicatos, federações sindicais, confederações sindicais e as centrais sindicais **não pagam nenhum imposto**. Todavia, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios são devidos integralmente.
Instituições educacionais sem fins lucrativos	A imunidade é concedida também, pelo art. 150, VI, *c*, da Constituição Federal, a instituições educacionais sem fins lucrativos que atendem aos requisitos legais. Os **requisitos para fruição da imunidade** pelas instituições educacionais são os mesmos previstos no **art. 14 do CTN**: 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 (regularidade contábil). Desatendidos os requisitos, a autoridade competente pode suspender a aplicação da imunidade (art. 14, § 1º, do CTN).
Instituições assistenciais sem fins lucrativos	Os **requisitos para fruição da imunidade** pelas instituições assistenciais sem fins lucrativos são os mesmos previstos no **art. 14 do CTN**:

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 (regularidade contábil).
Desatendidos os requisitos, a autoridade competente pode suspender a aplicação da imunidade (art. 14, § 1º, do CTN).
Importante destacar que as entidades assistenciais são beneficiadas por uma dupla imunidade na medida em que, além de não pagarem nenhum imposto (art. 150, VI, c, da CF), **são também imunes a contribuições sociais** (art. 195, § 7º, da CF).

São imunes, segundo a jurisprudência do STF, **as rendas obtidas** pela instituição assistencial **decorrentes da cobrança de estacionamento de veículo em área interna** da entidade.

Decisões recentes do STF vêm **estendendo a imunidade** também para **imóveis locados e lotes não edificados** pertencentes à entidade assistencial.

REQUISITOS PREVISTOS NA LEI N. 9.532/97

Embora o art. 146, II, da CF, exija lei complementar para regulamentar limitações constitucionais ao poder de tributar, o art. 12, § 2º, da Lei n. 9.532/97 estabeleceu **diversos requisitos para que entidades assistenciais e educacionais gozem de imunidade**:
a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;
b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;
f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;
g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;
h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades beneficiadas.

REMUNERAÇÃO DOS DIRIGENTES NAS ENTIDADES IMUNES

O § 4º do art. 12 da referida Lei esclarece que **a exigência de não remuneração não impede**:
a) a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício; e
b) a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal.
A remuneração dos **dirigentes estatutários** deverá obedecer as seguintes condições (Lei n. 12.868/2013):

a) nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3º (terceiro) grau, inclusive afim,

	de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição; e b) o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido acima.
Imunidade de imprensa ou cultural (art. 150, VI, *d*, da CF)	Nos termos do Texto Constitucional, **livros, jornais, periódicos (revistas) e o papel para sua impressão não pagam nenhum imposto** como forma de baratear a difusão cultural, tornando mais acessíveis tais itens, por meio da desoneração tributária, à população em geral. Convém lembrar que se trata, ao contrário das anteriormente estudadas, de uma **imunidade objetiva**, ou seja, voltada à proteção dos produtos citados no dispositivo constitucional. Não é uma imunidade subjetiva, instituída para proteger quem produz ou vende os referidos itens.
Outras matérias-primas imunes (insumos)	**o papel utilizado para produção de livros, jornais e periódicos é imune.** Porém, quanto às demais matérias-primas existe grande divergência doutrinária e jurisprudencial. Para provas e concursos públicos a posição mais segura nessa matéria **é sempre adotar a orientação do Supremo Tribunal Federal**. 1) peças sobressalentes para equipamentos de preparo e acabamento de chapas de impressão *offset* para jornais (RE 202.149); 2) filmes e papéis fotográficos utilizados para publicação de jornais e periódicos (Súmula 657 do STF); 3) filmes destinados à produção de capas de livros sem capa dura (RE 392.221); 4) todo e qualquer insumo ou ferramenta indispensável à edição de veículos de comunicação (RE 202.149, orientação que ainda não pode ser considerada uma tendência na jurisprudência no STF na medida em que foi adotada somente no âmbito da 1ª Turma do STF).

Imunidade sobre livros eletrônicos, CD-Rom e audiolivros	Livro eletrônico ou *e-book* é o nome dado ao conteúdo de um livro para ser lido em aparelhos eletrônicos como *tablets*, celulares, computadores *etc*. Atualmente, é cada vez mais comum milhões de pessoas comprarem o acesso à leitura de *e-books* sem ter contato com o livro convencional em papel. Como regra, todo o processo de compra de um livro eletrônico ocorre via internet. **CD-Rom é um sigla que designa** *compact disc read-only memory* **(disco compacto com memória somente para leitura). Trata-se de uma "mídia" utilizada para armazenar qualquer tipo de conteúdo, como textos, programas de computação, áudios, vídeos.** Audiolivro ou *audiobook* é um livro para ser ouvido. A editora realiza gravações em estúdio com a leitura do texto integral do livro e disponibiliza para o "leitor" ouvir. Sobre a **imunidade dos livros eletrônicos** no julgamento do RE 330.817, **o Supremo Tribunal Federal**, reconhecendo a repercussão geral do tema, **negou aplicação da imunidade**. Quanto ao **livro em formato de CD-Rom**, alguns ministros do Supremo Tribunal Federal já se posicionaram favoravelmente a favor da imunidade, posição amplamente defendida pela doutrina. Mas **a posição atual do STF, e que deve ser adotada em provas e concursos, é pela inaplicabilidade da imunidade (RE 416.579)** ao argumento de que "o suporte físico que funciona como mídia (cd-rom) não se confunde e não pode ser assimilado ao papel".

	Embora **o STF não tenha se posicionado expressamente sobre a imunidade dos audiolivros,** para provas e concursos deve ser adotado o mesmo raciocínio restritivo aplicado pelo Tribunal na questão dos livros em formato de CD-Rom, ou seja, no sentido da **não aplicação da imunidade cultural**.
Álbuns de figurinhas, apostilas e listas telefônicas	No julgamento do RE 179.893/SP, o STF **estendeu a imunidade de imprensa aos álbuns de figurinhas e respectivos cromos**. As **apostilas também foram consideradas imunes** por constituírem veículo de transmissão de cultura simplificado (RE 183.403). Quanto às **listas telefônicas, também tiveram imunidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal**, ao argumento de que são periódicos sem caráter noticioso, discursivo, literário, poético ou filosófico, **mas de inegável utilidade pública** (RE 101.441). Em relação a **panfletos publicitários e encartes** com exclusiva finalidade comercial, mesmo quando inseridos dentro de jornais, não têm imunidade (RE 231.094). Todavia, o STF ponderou que a presença de propaganda no corpo da própria publicação, formando com ela um todo inseparável, não lhe retira a imunidade.
A questão dos materiais eróticos e pornográficos	**Inexiste posicionamento jurisprudencial relevante sobre a matéria.** Diante disso, como a Constituição Federal não faz qualquer distinção quanto ao conteúdo da publicação e em nome de uma interpretação ampliativa das regras imunizantes, **os materiais de conteúdo adulto devem ser considerados alcançados pela imunidade de imprensa.**

Imunidade do art. 153, § 3º, III, da CF	Esse dispositivo constitucional impede a incidência do IPI sobre produtos destinados ao exterior.
Imunidade do art. 153, § 4º,	O Imposto Territorial Rural não incide sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel.

	II, da CF	
OUTRAS IMUNIDADES	Imunidade do art. 155, § 2º, X, *a*, da CF	Por força do art. 155, § 2º, X, *a*, da Constituição Federal, não incide o ICMS sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior.
	Imunidade do art. 155, § 2º, X, *b*, da CF	Não incide ICMS sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.
	Imunidade do art. 155, § 2º, X, *c*, da CF	Não incide ICMS sobre operações com ouro definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial.
	Imunidade do art. 155, § 2º, X, *d*, da CF	Não incide ICMS na prestação de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.
	Imunidade do art. 155, § 3º, da CF	Com exceção do ICMS, do Imposto de Importação e do Imposto de Exportação, nenhum outro imposto incide sobre operações de energia elétrica, telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais.
	Imunidade do art. 156, § 2º, I, da CF	O referido dispositivo constitucional prescreve que o ITBI 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.
	Imunidade do art. 184, § 5º, da CF	As operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária são imunes a todos os impostos.
	Imunidade do art. 195, § 7º, da CF	O art. 195, § 7º, da CF prevê caso raríssimo de imunidade aplicável a contribuições sociais, afirmando que as entidades beneficentes de assistência social, que atendam às exigências estabelecidas em lei, são imunes ao pagamento de contribuições para o custeio da seguridade social.
	Imunidade do art. 5º, XXXIV, da CF	São imunes ao 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.
	Hipótese do art. 156, § 3º, II, da CF	Afirma que o ISS, nos termos de lei complementar, não incide sobre serviços prestados no exterior. Não é caso de imunidade, mas de isenção heterônoma, que consiste na possibilidade de a União dar isenção de tributo municipal.
	Hipótese do art. 155, § 2º, XII, *e*, da CF	Lei complementar definirá a não incidência do ICMS sobre exportações. Como na hipótese anterior, ao contrário do afirmado por alguns doutrinadores, trata-se de isenção heterônoma, porque a tarefa de excluir a incidência do tributo foi entregue pelo constituinte ao legislador complementar federal.
	Imunidade e gratuidade de ações constitucionais	Toda vez que a Constituição Federal institui a **gratuidade na propositura de determinada ação judicial** está definindo hipótese de **imunidade** específica da **taxa judiciária** quanto àquela ação. Embora o dispositivo utilize o termo "isento", por estar previsto no Texto Constitucional, trata-se de evidente caso de imunidade, e não de isenção. Embora o dispositivo utilize o termo "isento", por estar previsto no Texto Constitucional, trata-se de evidente caso de imunidade, e não de isenção.

5.11 QUESTÕES

1. (Cespe – Promotor de Justiça-RR – 2017) 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.

2. (TRF2 – Juiz federal – 2017) Leia as proposições e, ao final, assinale a opção correta:

I. Instituição de educação, beneficiária de imunidade tributária, faz jus a exigir o afastamento do IPI incidente sobre o automóvel que ela vai adquirir e usar exclusivamente em suas atividades.

II. Instituição de educação, beneficiária de imunidade tributária, que tem certo imóvel alugado, cuja renda reverte em benefício de suas finalidades, não está sujeita a pagar IPTU sobre este seu bem, dado em locação.

III. A imunidade constitucional recíproca abrange os entes integrantes da administração indireta de cada unidade federada.

a) Apenas as assertivas I e II estão corretas.

b) Apenas as assertivas II e III estão corretas.

c) Apenas a assertiva II está correta.

d) Todas as assertivas são equivocadas.

e) Apenas a assertiva I está correta.

3. (MP-RS – Promotor de Justiça – 2017) Relativamente às imunidades tributárias, é INCORRETO afirmar que é vedado

a) aos entes federados cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

b) à União instituir imposto sobre a renda dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

c) à União instituir isenções de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

d) à União cobrar imposto sobre produtos industrializados no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou.

e) aos entes federados 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.

4. (Consulplan – Analista – TRF da 2ª Região – 2017) Todas as hipóteses referidas nas alternativas a seguir refletem hipótese de imunidade tributária. Assinale aquela que contemple imunidade subjetiva e autoexecutável (ou incondicional).

a) Impedimento de instituir impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

b) Proibição aos Entes da Federação de instituir impostos sobre patrimônio, renda e serviços uns dos outros.

c) Interdição de instituir imposto sobre patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações.

d) Vedação à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios de instituir impostos sobre templos de qualquer culto.

5. (FAURGS – Juiz de Direito – 2016) No que se refere à ordem jurídico-tributária, considere as afirmações abaixo.

I. A imunidade recíproca, ou seja, entre a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios,

não é extensiva às suas fundações, porquanto se trata de benefício exclusivo à administração pública direta.

II. Em qualquer circunstância, haverá imunidade do imposto sobre a transmissão *inter vivos* de bens imóveis por natureza de bens incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, como meio de manutenção da igualdade tributária.

III. As operações que destinem mercadorias para o exterior não são isentas de ICMS.

IV. A União não pode instituir isenção heterônoma.

Quais estão corretas?

a) Apenas I.
b) Apenas II.
c) Apenas I e II.
d) Apenas II e III.
e) Apenas III e IV.

6. (TRF3 – Juiz federal – 2016) Considere as seguintes afirmações e assinale a alternativa correta:

I. As multas fiscais também são alcançadas pelo princípio da não confiscatoriedade.

II. As medidas provisórias podem instituir ou majorar tributos para os quais não é exigida lei complementar.

III. O IPI (imposto sobre produtos industrializados) não incide sobre produtos industrializados destinados à exportação.

IV. A imunidade recíproca prevista para as pessoas políticas alcança empresas públicas e sociedades de economia mista delegatárias de serviços públicos que atuam em regime de monopólio.

a) Todas as afirmações são erradas.
b) As afirmações II e III são erradas.
c) Todas as afirmações são verdadeiras.
d) A afirmação IV é a única verdadeira.

7. (MPU – Procurador da República – 2015) Assinale, dentre as opções abaixo, aquela considerada correta:

a) A imunidade do IPTU deferida às autarquias goza da presunção de que os imóveis se destinam aos seus fins institucionais;

b) A contribuição destinada ao custeio do serviço de iluminação pública consiste num tributo que, embora *sui generis*, confunde-se com um imposto pelo seu caráter impositivo;

c) A contribuição destinada ao custeio do serviço de iluminação pública caracteriza-se como taxa eis que presente a exigibilidade da contraprestação de um serviço ao contribuinte;

d) Em nenhuma hipótese incide o ICMS sobre operações de importação de mercadorias, sob o regime de arrendamento mercantil internacional.

8. (Cespe – Defensor Público da União – 2015) A respeito das limitações ao poder de tributar e da competência tributária, julgue o item que se segue.

A imunidade tributária recíproca entre os entes tributantes veda à União, aos estados, ao DF e aos municípios instituir impostos sobre o consumo, patrimônio e renda uns dos outros.

9. (Vunesp – Juiz de Direito/MS – 2015) O Sistema Tributário Nacional veda a cobrança 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 implica em modalidade de

a) exclusão do crédito tributário.
b) anistia especial.
c) isenção específica.
d) limitação ao poder de tributar.
e) compensação tributária.

10. (FMP – Defensor Público/PA – 2015) Assinale a alternativa CORRETA.

a) Segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF), a imunidade tributária dos templos de qualquer culto alcança as lojas maçônicas.
b) A imunidade tributária endereçada aos livros e periódicos não alcança, no entendimento do STF, álbuns de figurinhas.
c) A imunidade tributária recíproca não alcança o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a prestação de Serviços de Transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) que incide no transporte de bens e mercadorias realizado pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) porque, na esteira do entendimento do STF, tal atividade tem fins lucrativos, não merecendo tratamento tributário privilegiado.
d) Têm imunidade tributária 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.
e) Não têm imunidade tributária recíproca as autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais.

11. (PUC/PR – Procurador do Estado/PR – 2015) Sobre as imunidades tributárias, à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, assinale a alternativa CORRETA.

a) É vedada a instituição, por meio de Emenda à Constituição, de novas hipóteses de imunidades tributárias.
b) Não incide Imposto de Importação sobre as operações de importação de bens realizadas por Estado da Federação, salvo nos casos em que restar comprovada violação ao princípio da neutralidade concorrencial do Estado.
c) A imunidade tributária recíproca exonera o sucessor, desde que Ente Público integrante da Administração Direta, das obrigações tributárias relativas aos fatos jurídicos tributários ocorridos antes da sucessão.
d) Não incide o ICMS sobre o serviço de transporte de bens e mercadorias realizado pelas franqueadas da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT.
e) A Constituição Federal de 1988 contém hipóteses de imunidades de impostos e contribuições, mas não de taxas.

12. (Consulplan – Titular de Serviços de Notas e de Registros/MG – 2015) Sobre o tema das imunidades tributárias, é INCORRETO afirmar:

a) As pessoas beneficiadas pela imunidade tributária não podem ser fiscalizadas pela autoridade administrativa.
b) A norma tributária infraconstitucional que desobedece uma imunidade tributária é uma norma inconstitucional.

c) A imunidade tributária outorga a seu beneficiário o direito subjetivo de não ser tributado pelo Poder Público.
d) A imunidade tributária limita o exercício da competência tributária outorgada pela Constituição Federal.

13. (FCC – Procurador do TCM/GO – 2015) De acordo com a Constituição Federal, é VEDADO à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I. Cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.
II. Instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.
III. Cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.
IV. Exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.
V. Cobrar tributos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

As vedações citadas acima correspondem, correta e respectivamente, aos denominados princípios da
a) intributabilidade mútua; anterioridade; legalidade; trimestralidade; imediatibilidade.
b) anterioridade nonagesimal ou noventena; imunidade recíproca; legalidade; inexigibilidade tributária; trimestralidade.
c) anterioridade; imunidade recíproca; imediatibilidade; legalidade; trimestralidade.
d) irretroatividade; imunidade recíproca; anterioridade; legalidade; anterioridade nonagesimal ou noventena.

14. (FCC – Auditor do TCM/GO – 2015) De acordo com a Constituição Federal, é vedado aos Municípios instituir

a) impostos e contribuições sobre patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, especificamente naquilo que se relaciona com as finalidades essenciais dessas entidades.
b) impostos e taxas sobre patrimônio, renda ou serviços, da União, dos Estados e do Distrito Federal e de outros Municípios.
c) 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.
d) tributos sobre templos de qualquer culto, no que diz respeito ao patrimônio, renda e serviços, relacionados ou não com as suas finalidades essenciais.
e) impostos sobre livros, jornais, periódicos, papel, tinta e demais insumos empregados na sua impressão.

15. (Consulplan – Titular de Serviços de Notas e de Registros/MG – 2015) Quanto à imunidade tributária e à isenção tributária, é correto afirmar que

a) é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco; todavia, os entes estatais estão autorizados pela Constituição Federal a estabelecerem limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, inclusive por meio da cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.
b) a imunidade referente à vedação de a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituírem impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos.
c) a imunidade ou a isenção tributária do comprador se estende ao produtor, contribuinte do

imposto sobre produtos industrializados.

d) sendo vendedora uma autarquia, sua imunidade fiscal compreende o imposto de transmissão “inter vivos”, que é encargo do comprador.

16. (FUNDATEC – Procurador do Estado/RS – 2015) Quanto às imunidades tributárias, analise as assertivas abaixo:

I. Segundo a doutrina e a jurisprudência majoritárias, quando a Constituição da República diz que certas entidades são “isentas” e determina que tributos “não incidam” sobre certos fatos ou pessoas, o que está a fazer não é consagrar isenções e não incidências, mas verdadeiras imunidades.

II. Os Estados são imunes frente a contribuições previdenciárias, dada a imunidade tributária recíproca.

III. Segundo a jurisprudência do STF, as imunidades não se aplicam às entidades destinatárias quando estas sejam contribuintes de fato, mas não de direito.

IV. A imunidade das entidades beneficentes de assistência social deve, segundo a jurisprudência do STF, ser regulamentada inteiramente por lei complementar, por força do art. 146, inciso II, da Constituição Federal de 1988, visto se tratar de regulamentação de limitação constitucional ao poder de tributar.

Após a análise, pode-se dizer que:

a) Está correta apenas a assertiva I.

b) Está correta apenas a assertiva III.

c) Estão corretas apenas as assertivas I e III.

d) Estão corretas apenas as assertivas II e III.

e) Está incorreta apenas a assertiva IV.

17. (FUNDEP – Auditor do TCE/MG – 2015) Sobre as imunidades tributárias e consoante posicionamento atual e predominante no Supremo Tribunal Federal, assinale a alternativa INCORRETA.

a) A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, *c*, da Constituição Federal, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários.

b) 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 essenciais de tais entidades.

c) A imunidade prevista no art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal, abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos.

d) A imunidade tributária recíproca prevista no art. 150, VI, *a*, da Constituição Federal, afasta a responsabilidade tributária por sucessão, na hipótese em que o sujeito passivo era contribuinte regular do tributo devido.

e) A imunidade prevista no artigo 150, VI, *d*, da Constituição Federal, abarca álbuns de figurinhas destinados ao público infantojuvenil.

18. (PUC-PR – Magistratura/RO – 2011) Avalie as assertivas abaixo:

I. Segundo jurisprudência recente do Supremo Tribunal Federal, as imunidades subjetivas abrangem também os impostos indiretos, desde que a pessoa jurídica de direito público interno seja contribuinte de fato.

II. Os frutos da atividade de locação de espaço para estacionamento dos fiéis pela entidade religiosa estão abrangidos pela imunidade tributária, desde que esses valores sejam revertidos para as atividades essenciais da entidade.

III. Segundo jurisprudência atual do STF, os cartórios extrajudiciais estão imunes à incidência de impostos, já que são equiparados a órgãos públicos e, portanto, gozariam de imunidade recíproca.

IV. Em razão da imunidade, não haverá incidência de imposto sobre serviços de qualquer natureza sobre locação de qualquer natureza de bens móveis pelo município.

Assinale a única alternativa CORRETA:

a) Somente as assertivas I, II e IV são verdadeiras.
b) Somente as assertivas I e IV são verdadeiras.
c) Somente as assertivas II e III são verdadeiras.
d) Somente as assertivas I, III e IV são falsas.
e) Somente as assertivas I e III são verdadeiras.

19. (INSTITUTO CIDADES – Defensor Público/AM – 2011) Em relação às Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, indique a opção VERDADEIRA:

a) Os princípios da anterioridade, noventena, irretroatividade e anualidade são vinculados à segurança jurídica do contribuinte, permitindo-lhe o planejamento de sua atividade econômica. Apenas os três primeiros são expressos, podendo-se afirmar, à luz da CR/88, que o princípio da anualidade está implícito no texto constitucional.
b) A imunidade intergovernamental recíproca abrange os Entes da Federação e as entidades da Administração direta e indireta, no que se refere ao seu patrimônio, renda e serviços, desde que vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.
c) A imunidade dos templos de qualquer culto possui intrínseca conexão com a liberdade de religião e a característica laica do Estado Brasileiro, abrangendo o patrimônio, a renda e os serviços vinculados ao livre exercício dos cultos religiosos.
d) 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 das deliberações do Conselho Nacional de Política Fazendária em relação ao ICMS, que deverão ser tomadas segundo maioria absoluta dos representantes dos Estados.
e) O princípio da transparência em Direito Tributário exige, independentemente de lei, a adoção pelos Entes Federados de medidas para que os consumidores sejam esclarecidos sobre os impostos que incidam sobre mercadorias e serviços, caracterizados por propiciarem a repercussão econômica do ônus fiscal.

20. (Cespe – Titular de Cartório/RR – 2013) De acordo com a CF, os partidos políticos têm direito à

a) imunidade de determinados impostos e isenção de contribuições sociais.
b) imunidade de determinados impostos, mas não à imunidade de contribuições sociais.
c) isenção de todos os impostos, mas não à imunidade de contribuições sociais.
d) isenção das contribuições sociais, mas não à imunidade de impostos.
e) imunidade de determinados impostos e de determinadas contribuições sociais.

21. (TJ-RS – Titular de Cartório/RS – 2013) Assinale a alternativa correta.

a) A imunidade recíproca veda a instituição de impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.
b) A imunidade recíproca veda a instituição do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU sobre imóvel de propriedade da União.
c) A imunidade recíproca veda os Municípios de instituírem taxas pelos serviços de coleta de

lixo da União e dos Estados.

d) A imunidade recíproca veda a instituição do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI sobre os automóveis adquiridos por instituições de assistência social, sem fins lucrativos.

22. (FGV – X Exame Nacional da OAB – 2013) Uma autarquia federal, proprietária de veículos automotores adquiridos recentemente, foi surpreendida com a cobrança de IPVA pelo Estado responsável pelos respectivos licenciamentos, não obstante vincular a utilização desses veículos às suas finalidades essenciais.

Com base na hipótese sugerida, assinale a afirmativa correta.

a) A cobrança é constitucional, por se tratar de fato gerador do IPVA.

b) A cobrança é constitucional, por se aplicar o princípio da capacidade contributiva.

c) A cobrança é inconstitucional, por se tratar de isenção fiscal.

d) A cobrança é inconstitucional, por tratar de hipótese de imunidade tributária.

23. (FCC – Titular de Cartório/PE – 2013) A imunidade tributária

a) pode vir definida em lei ou na Constituição Federal, mas nunca em decreto.

b) para ser concedida depende de requerimento do interessado à autoridade administrativa competente.

c) pode ser criada por lei do ente competente para instituir o tributo, podendo ser em caráter geral ou em caráter específico.

d) é prevista na Constituição Federal, que fixa as hipóteses de incompetência para o ente instituir o tributo nas situações por ela definidas.

e) é prevista na Constituição Federal, mas sua aplicação depende sempre de despacho de autoridade administrativa fiscal competente que reconheça a não incidência.

24. (FCC – Magistratura/PE – 2013) Sobre imunidade e isenção, analise os itens abaixo.

I. A Constituição Federal assegura isenção no pagamento de taxa para obtenção de certidões em repartições públicas e privadas que prestam serviço público, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal.

II. A imunidade sobre o templo de qualquer culto apenas alcança os impostos, sendo devidas, portanto, as taxas e contribuição de melhoria incidentes sobre o imóvel destinado ao templo.

III. Há isenção de imposto sobre comercialização de livro, jornal, periódico e sobre a comercialização de papel destinado a impressão destes produtos.

IV. Possui imunidade de contribuição social para seguridade social a entidade beneficente de assistência social que atenda às exigências estabelecidas em lei sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.

Está correto o que se afirma APENAS em

a) I, II e III.

b) II, III e IV.

c) I e II.

d) II e IV.

e) I e III.

25. (FGV – IX Exame de Ordem – 2012) O procurador do município Gama decide contestar judicialmente a cobrança do ICMS discriminada na fatura da conta de luz do imóvel onde funciona a sede da prefeitura, alegando a condição de ente político para livrar-se da exação. A demanda da municipalidade deverá ser

a) acolhida, em razão da imunidade recíproca, que impede que os entes da federação

instituam impostos sobre bens e serviços uns dos outros.

b) rejeitada, pois na situação apresentada o município se apresenta na condição de contribuinte de direito do ICMS.

c) acolhida, pois a empresa concessionária prestadora do serviço de fornecimento de energia não tem competência para cobrar ICMS.

d) rejeitada, pois o município não goza de imunidade com relação a imposto que incide apenas indiretamente sobre seus bens e serviços.

26. (IESES – Titular de Cartório/RO – 2012) Assinale a alternativa correta:

a) Como regra, o adquirente de bem imóvel é responsável tributário pelos impostos cujo fato gerador seja a propriedade relativamente a períodos anteriores a data da aquisição.

b) Tributo é toda prestação pecuniária voluntária.

c) A instituição de empréstimo compulsório deve ocorrer por intermédio de lei ordinária.

d) A imunidade recíproca é aquela direcionada aos livros, jornais, periódicos e ao papel destinado a sua impressão.

27. (ESAF – Auditor Fiscal da Receita Federal – 2012) No tocante à imunidade tributária recíproca, assinale o único item que não corresponde ao entendimento do STF acerca das entidades imunes.

a) Sociedade de economia mista prestadora de serviço público de água e esgoto.

b) Sociedades de economia mista prestadoras de ações e serviços de saúde, cujo capital social seja majoritariamente estatal.

c) Empresa pública a quem a União atribui a execução de serviços de infraestrutura aeroportuária.

d) Empresa pública encarregada de manter o serviço postal.

e) Caixa de Assistência aos Advogados, vinculada à Ordem dos Advogados do Brasil.

28. (PUC-PR – Magistratura/MS – 2012) Considere as seguintes situações em que não há imposto devido:

I. Sobre o patrimônio dos partidos políticos, relacionado com suas finalidades essenciais.

II. Sobre a propriedade de pequenas glebas rurais, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel.

III. Sobre a saída de produtos industrializados, do estabelecimento, para distribuição gratuita, de diminuto ou nenhum valor comercial.

As situações correspondem, respectivamente, aos seguintes institutos:

a) Isenção; não incidência; alíquota zero.

b) Imunidade; isenção; alíquota zero.

c) Isenção; imunidade; isenção.

d) Isenção; imunidade; imunidade.

e) Imunidade; imunidade; isenção.

29. (Cespe – Magistratura/CE – 2012) No que se refere ao instituto da imunidade tributária, assinale a opção correta em consonância com a jurisprudência do STF.

a) A imunidade tributária conferida pela CF ao patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, às entidades sindicais dos trabalhadores, às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, não se aplica aos imóveis alugados a terceiros, ainda que o valor deles decorrente seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

b) Está abrangida pela imunidade estabelecida na CF eventual renda que, obtida por

instituição de assistência social mediante cobrança de estacionamento de veículos em área interna da entidade, destine-se ao custeio das atividades desta.

c) Como a imunidade recíproca está inserida entre as denominadas imunidades genéricas, pode o legislador constituinte derivado afastar a aplicação desse instituto em determinada hipótese.

d) Ao interpretar o dispositivo constitucional que veda a instituição de imposto sobre templos de qualquer culto, o STF entende que a imunidade limita-se aos prédios destinados ao culto.

e) A imunidade tributária conferida aos livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão estende-se aos serviços de composição gráfica necessários à composição do produto final.

30. (FCC – Defensoria Pública/SP – 2012) Dentre as hipóteses constitucionais de vedação à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para instituir impostos é autoaplicável a imunidade sobre

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

b) partidos políticos, inclusive suas fundações.

c) entidades sindicais dos trabalhadores.

d) instituições de educação.

e) entidades de assistência social, sem fins lucrativos.

31. (FMP-RS – Procurador do Estado/AC) Assinale a alternativa correta.

a) Não fica imune ao IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana) o imóvel pertencente a partido político alugado a terceiros, mesmo que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais da aludida entidade.

b) O princípio constitucional da legalidade tributária impõe a adoção da espécie legislativa própria e prevista na Constituição Federal para a instituição de tributo, mas não exige que a norma criadora do tributo contenha todos os aspectos fundamentais da hipótese de incidência tributária (aspectos pessoal, material, temporal, espacial e quantitativo).

c) A imunidade recíproca alcança todas as espécies tributárias.

d) O princípio constitucional da anterioridade tributária anual, previsto no art. 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, é direito fundamental do contribuinte, razão pela qual não pode ser suprimido por Emenda Constitucional.

32. (Cesgranrio – Advogado da Caixa – 2012) Em relação aos serviços bancários disponibilizados pela Caixa Econômica Federal (CEF) aos seus clientes, tais como: serviços relacionados a cobranças, custódia em geral, inclusive de títulos e valores mobiliários, compensação de cheques e títulos quaisquer, dentre outros, sabe-se, com base no atual sistema jurídico tributário, que a CEF

a) é alcançada pela incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza de competência dos Municípios, mas, por se tratar de instituição financeira regida pelas normas de direito público, se exonera da incidência do imposto sobre serviços relativos às suas atividades bancárias.

b) é alcançada pela incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza de competência dos Municípios, com base na lei aplicável à espécie, visto que a ela não se aplica à imunidade tributária recíproca.

c) goza de isenção fiscal relativa ao imposto sobre serviços de qualquer natureza, em qualquer hipótese, por se tratar de empresa pública.

d) goza de imunidade tributária recíproca, visto se equiparar às autarquias e fundações públicas no que se refere aos impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, desde que

vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

e) goza de imunidade tributária recíproca em relação ao imposto sobre serviços de qualquer natureza de competência dos Municípios.

33. (FCC – Analista Judiciário do TRF da 2ª Região – 2012) Em matéria tributária, de modo geral, NÃO pode ser considerada imunidade constitucional, dentre outras situações:

a) a proibição à tributação de livros, dos jornais e dos periódicos, bem como do papel destinado à sua impressão.

b) o conjunto de favores concedidos por lei, dispensando o pagamento de um tributo devido, compreendendo todos os contribuintes do território da entidade tributante ou de determinada região.

c) a vedação à instituição de tributos interestaduais ou intermunicipais, objetivando estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou de mercadorias, com exclusão da cobrança de pedágio.

d) o não cabimento de tributação entre si das pessoas jurídicas de Direito Público interno sobre o patrimônio, a renda ou os serviços, com exclusão de situações específicas.

e) a impossibilidade de tributação sobre o patrimônio, a renda ou serviços das instituições de educação ou assistência social, com exclusão de situações específicas.

34. (FCC – Auditor Fiscal do Município/SP – 2012) A Igreja Mundial do Imposto Sagrado, tendo em vista a ampliação de suas atividades religiosas, começou a cobrar de seus fiéis o valor de R$ 100,00 por batismo realizado. Responsáveis pela entidade religiosa regularmente constituída formulam consulta ao órgão competente do município de sua localização, para saber se devem, ou não, recolher o ISS pelos serviços religiosos prestados. Formulam consulta, também, ao fisco federal, para saber se a renda auferida com os batismos deve ser declarada como tributada pelo Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza – Pessoa Jurídica – IRPJ da entidade religiosa. Nesse caso,

a) o ISS e o IRPJ devem ser cobrados, em razão do princípio da igualdade, pois os templos de qualquer culto devem ser tratados tributariamente como qualquer pessoa jurídica que realize um serviço tributável e que aufira rendas.

b) o ISS não deve ser cobrado, tendo em vista que o serviço de batismo é atividade relacionada às finalidades religiosas da entidade, porém, o IRPJ deve ser cobrado, pois a renda auferida com qualquer serviço prestado pelo templo é tributada.

c) tanto o ISS como o IRPJ devem ser cobrados, pois não há dispositivo normativo que exima o templo de qualquer culto de quaisquer cobranças tributárias.

d) nem o ISS, nem o IRPJ devem ser cobrados, tendo em vista que, tanto o serviço de batismo, como a renda respectivamente auferida, estão relacionados às finalidades essenciais da entidade religiosa.

e) o IRPJ não deve ser cobrado, pois a renda auferida com os batismos resta alcançada por imunidade tributária; porém, sobre o serviço de batismo deve ser cobrado o ISS, tendo em vista a ausência de dispositivo normativo em sentido contrário.

35. (Cespe – Juiz Federal 3ª Região – 2011) Considere que, em determinada autarquia estadual cuja finalidade essencial seja a prestação de serviços à população mediante pagamento de tarifas pelos beneficiários, a prestação dos serviços não configure exploração de atividade econômica regida pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados.

Nesse caso, a autarquia

a) deve pagar as contribuições sociais de natureza previdenciária sobre a folha de salários de

empregados regidos pela CLT.
b) é imune ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido.
c) é imune ao pagamento do imposto predial e territorial urbano.
d) deve pagar o imposto sobre a transmissão onerosa de bens imóveis caso venda algum imóvel.
e) fica imune ao pagamento de imposto sobre a transmissão onerosa de bens imóveis caso compre algum imóvel.

36. (Cespe – Magistratura/ES – 2011) Com base na disciplina aplicável à imunidade tributária, assinale a opção correta.
a) A instituição de imposto extraordinário de guerra, por lei complementar, é da competência da União.
b) A CF confere benefício de isenção tributária aos templos religiosos, ou seja, sobre eles é conferida, pela ordem constitucional, exoneração de obrigação de pagar tributos.
c) A obtenção do registro no TSE é condição para a fruição da imunidade pelos partidos políticos.
d) Manuais técnicos no formato de apostilas virtuais não gozam da imunidade tributária conferida aos livros, visto que só é considerado livro, para efeitos fiscais, o que pode ser impresso e identificado como tal.
e) O tributo é prestação pecuniária obrigatória, podendo o seu pagamento ser efetuado, em determinadas circunstâncias, em moeda estrangeira, conforme preceitua o CTN.

37. (Vunesp – Magistratura/RJ – 2011) A instituição de assistência social "Criança Feliz" não paga IPTU (imposto predial e territorial urbano) porque não tem fins lucrativos e, atendendo aos requisitos da lei, está abrangida pela
a) não incidência infraconstitucional.
b) isenção.
c) remissão.
d) imunidade.

38. (FCC – Promotor de Justiça/CE – 2011) Sobre a imunidade, analise os itens a seguir:
I. As imunidades tributárias vêm fixadas na Constituição Federal ou em lei complementar federal.
II. As imunidades alcançam apenas os impostos.
III. O patrimônio, a renda e os serviços relacionados às finalidades essenciais dos templos de qualquer culto são imunes de impostos.
IV. A previsão de que o cidadão ficará isento de custas judiciais na ação popular é hipótese de imunidade de taxa.
V. As imunidades somente terão eficácia após regulamentação por lei complementar.
Está correto o que se afirma SOMENTE em
a) I e II.
b) III e IV.
c) IV e V.
d) I, II e III.
e) III, IV e V.

39. (FUMARC – Procurador Municipal de Nova Lima/MG – 2011) O Supremo Tribunal Federal adotou entendimento consubstanciado na ementa a seguir transcrita.
EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.

IPTU. ARTIGO 150, VI, “B”, CB/88. CEMITÉRIO. EXTENSÃO DE ENTIDADE DE CUNHO RELIGIOSO. 1. Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no artigo 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles. 2. A imunidade aos tributos de que gozam os templos de qualquer culto é projetada a partir da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, sobretudo do disposto nos arts. 5º, VI, 19, I e 150, VI “b”. 3. As áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas. Recurso extraordinário provido. (RE 578562, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, j. 21-5-2008, *DJe*-172 DIVULG 11-09-2008 PUBLIC 12-09-2008 EMENT VOL-02332-05 PP-01070 RTJ VOL-00206-02 PP-00906 LEXSTF v. 30, n. 358, 2008, p. 334-340)

Considerando o teor da decisão, sobre a imunidade dos templos, pode-se afirmar que:

a) a casa paroquial, vizinha à Igreja, não está abrangida pela imunidade.

b) a imunidade em questão visa proteger o patrimônio das entidades religiosas.

c) a imunidade em questão visa proteger o direito fundamental relativo à liberdade religiosa.

d) a imunidade aplica-se somente às religiões reconhecidas pelo poder público.

40. (FUMARC – Procurador Municipal de Nova Lima/MG – 2011) Leia com atenção a ementa abaixo.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO – IMUNIDADE – IOF – ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS – RENDAS – OPERAÇÕES FINANCEIRAS – ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA “C”, DA CARTA FEDERAL. O texto da alínea “c” do inciso VI do artigo 150 é categórico ao revelar a imunidade quanto ao patrimônio e renda de entidades de assistência social que não tenham fins lucrativos. (AI 724793 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, 1ª T., j. 13-4-2011, *DJe*-086 DIVULG 09-05-2011 PUBLIC 10-05-2011 EMENT VOL-02518-02 PP-00449)

Assinale a alternativa CORRETA.

a) Não ter fins lucrativos significa que as entidades de assistência social apresentam prejuízos relativos às suas finanças.

b) Para o Supremo Tribunal Federal, as operações financeiras não são tributadas, porque esses valores compõem o patrimônio e a renda dessas entidades.

c) Para o Supremo Tribunal Federal, a imunidade decorre do fato de que o imposto sobre operações financeiras não se inclui entre os impostos sobre renda, patrimônio ou serviços.

d) A imunidade decorre de disposição expressa de lei, enquanto a isenção decorre da Constituição.

41. (TJ-PR – Magistratura/PR – 2011) Avalie as assertivas abaixo:

I. É objeto de súmula no Supremo Tribunal Federal, no sentido de que a imunidade do contribuinte de fato não beneficia o contribuinte de direito.

II. As indenizações consideradas como reposição patrimonial, são situações de não incidência tributária quanto ao imposto de renda.

III. Segundo jurisprudência sumulada do STF, os imóveis alugados das entidades de assistência social imunes continuam imunes ao IPTU, desde que o produto dos alugueres sejam integralmente aplicados na sua atividade essencial.

IV. Será imune do ICMS na venda de álcool combustível em operações interestaduais.

Está(ão) CORRETA(S):

a) Somente as assertivas I, II e IV.

b) Somente as assertivas I e IV.

c) Somente as assertivas I, II e III.

d) Somente as assertivas I e II.

42. (TJ-PR – Magistratura/PR – 2011) Dadas as assertivas abaixo, assinale a única CORRETA:

a) Embora a energia elétrica seja serviço, ela sabidamente está inserida na competência tributária dos estados e sofre alta tributação do ICMS.

b) A imunidade de ICMS sobre operações de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo em operações interestaduais poderá ser afastada por lei complementar, mas o imposto incidirá, neste caso, uma única vez, qualquer que seja sua finalidade.

c) Não há previsão de imunidade para serviço de comunicação do ICMS.

d) Não pode a União interferir na competência dos municípios para isentar o imposto sobre serviços de qualquer natureza, pois estará quebrando o pacto federativo.

43. (FMP-RS – Auditor Público Externo do TCE/RS – 2011) Examine as proposições abaixo e escolha a alternativa correta.

I. As imunidades são verdadeiras limitações constitucionais ao poder de tributar que nem sempre são autoaplicáveis.

II. Segundo o entendimento sufragado pelo Supremo Tribunal Federal, é irrelevante à aplicação da imunidade dos livros, jornais e periódicos, o conteúdo da publicação.

III. A imunidade recíproca impede a instituição de impostos e taxas sobre a renda, o patrimônio e os serviços de um Ente Político por outro, sendo extensiva às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público.

a) Somente a afirmativa I está correta.

b) Somente a afirmativa II está correta.

c) Somente as afirmativas I e II estão corretas.

d) Somente as afirmativas I e III estão corretas.

e) Todas as alternativas estão corretas.

44. (PUC-PR – Magistratura/RO – 2011) Avalie as assertivas abaixo:

I. Segundo jurisprudência recente do Supremo Tribunal Federal, as imunidades subjetivas abrangem também os impostos indiretos, desde que a pessoa jurídica de direito público interno seja contribuinte de fato.

II. Os frutos da atividade de locação de espaço para estacionamento dos fiéis pela entidade religiosa estão abrangidos pela imunidade tributária, desde que esses valores sejam revertidos para as atividades essenciais da entidade.

III. Segundo jurisprudência atual do STF, os cartórios extrajudiciais estão imunes à incidência de impostos, já que são equiparados a órgãos públicos e, portanto, gozariam de imunidade recíproca.

IV. Em razão da imunidade, não haverá incidência de imposto sobre serviços de qualquer natureza sobre locação de qualquer natureza de bens móveis pelo município.

Assinale a única alternativa CORRETA:

a) Somente as assertivas I, II e IV são verdadeiras.

b) Somente as assertivas I e IV são verdadeiras.

c) Somente as assertivas II e III são verdadeiras.

d) Somente as assertivas I, III e IV são falsas.

e) Somente as assertivas I e III são verdadeiras.

45. (MPF – Procurador da República – 2011) As imunidades tributárias de que trata o art. 150, inciso VI, da Constitulção:

a) abrangem também propriedades não afetadas ao culto como forma de incentivar as manifestações religiosas, não embaraçar o funcionamento das entidades religiosas e,

sobretudo, assegurar a liberdade de culto, direito individual expressamente consagrado na Lei Magna (art. 5º, VI);

b) abrangem as empresas públicas e sociedades de economia mista prestadores de serviços públicos de prestação obrigatória e exclusiva do Estado;

c) para incidirem deve-se levar em conta a natureza da renda;

d) alcançam não só os impostos, mas também as contribuições, porquanto constituindo garantias não podem ter diminuído o seu alcance.

46. (MPE-PR – Promotor de Justiça/PR – 2011) Assinale a alternativa correta:

a) Fato gerador é a previsão abstrata do nascimento da obrigação tributária.

b) Imunidade tributária significa a não incidência do tributo em decorrência de norma legal específica.

c) As isenções tributárias devem sempre ser concedidas sob contraprestação ou obrigação do contribuinte, de acordo com o artigo 176 e seguintes do Código Tributário Nacional.

d) No sistema tributário nacional previsto no artigo 145 e seguintes da Constituição Federal existem apenas três modalidades de tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria.

e) Todas as alternativas anteriores são incorretas.

47. (PGE-RO – Procurador do Estado/RO – 2011) O Sindicato Patronal das Indústrias do Setor de Plásticos e Derivados, alegando como argumento o fato de constituir-se como sindicato, requereu imunidade constitucional tributária abrangendo a totalidade de seu patrimônio, renda e serviços. Com relação ao pleito e fundamentação apresentada,

a) aplica-se a imunidade tributária exclusivamente ao patrimônio do sindicato patronal.

b) aplica-se a imunidade exclusivamente para os serviços, em função do princípio da imunidade recíproca.

c) aplica-se a imunidade integral, abrangendo inclusive, taxas e contribuições, em razão da finalidade da entidade.

d) não se aplica a imunidade por se tratar de sindicato patronal.

e) não se aplica a imunidade, que é restrita, exclusivamente, aos templos de qualquer culto, às entidades de assistência social sem fins lucrativos e aos livros, jornais e periódicos.

48. (IESES – Titular de Cartório/MA – 2011) Após a leitura das afirmações a seguir, assinale a alternativa correta:

I. Conforme o Código Tributário estadual, em seu art. 48, o ICMS será pago na forma e no prazo fixado pelo Poder Executivo, podendo porém este determinar que o imposto seja pago em local diferente daquele onde ocorrer o fato gerador, ressalvado o direito do Município à participação do imposto.

II. É imune aos impostos a instituição de educação sem fins lucrativos, que não distribua qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título, aplique integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais e mantenha escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

III. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou a abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à, entre outros quesitos, segurança, disciplina da produção e do mercado e ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

IV. Os Municípios recebem 80% (oitenta por cento) da receita do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural arrecadada em seu território, mas podem reter toda a receita se firmarem convênio com a União com o intuito de fiscalizar e cobrar referido imposto.

A sequência correta é:
a) As assertivas I, II, III e IV estão corretas.
b) As assertivas I, II e III estão corretas.
c) Apenas as assertivas II e III estão corretas.
d) Apenas as assertivas I e II estão corretas.

49. (FCC – Juiz de Direito/PE – 2011) O art. 155, § 2º, inciso X, letra "d", da Constituição Federal, enuncia que o ICMS "não incidirá" sobre prestação de serviços de comunicação nas modalidades de radiodifusão e transmissão de imagens. Bem observado, o dispositivo consagra, segundo a melhor doutrina do direito,
a) hipótese de não incidência tributária.
b) imunidade tributária.
c) isenção de nível constitucional.
d) isenção pura e simples.
e) remissão fiscal.

50. (FUNIVERSA – Auditor Fiscal de Atividades Urbanas/DF – 2011) Acerca da imunidade tributária, assinale a alternativa correta.
a) A Constituição Federal não prevê a aplicação da imunidade para taxas.
b) A imunidade prevista na instituição e na cobrança de impostos entre entes políticos é chamada de imunidade condicional.
c) Aplica-se a imunidade tributária a empreendimentos privados ou àqueles em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário de serviço público.
d) A imunidade fiscal recíproca não se aplica a taxas.
e) A vedação de instituição e cobrança de impostos sobre a renda de entidades de assistência social sem fins lucrativos está desobrigada da observância dos requisitos previstos em lei.

51. (FCC – Advogado da Nossa Caixa – 2011) Haverá imunidade tributária para
a) impostos incidentes sobre o patrimônio, renda e serviços de autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, desde que relacionados com suas finalidades essenciais ou delas decorrentes.
b) tributos incidentes sobre patrimônio, renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas de empresas públicas e sociedades de economia mista.
c) contribuições devidas por pessoas jurídicas de direito público interno, incidentes sobre folha de salários de empregados públicos.
d) tributos incidentes sobre patrimônio, renda e serviços das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos.
e) tributos incidentes sobre operações que destinem mercadorias para o exterior e sobre serviços prestados a destinatários no exterior.

52. (FGV – Exame de Ordem – 2011) A imunidade recíproca impede que
a) a União cobre Imposto de Renda sobre os juros das aplicações financeiras dos Estados e dos Municípios.
b) o Município cobre a taxa de licenciamento de obra da União.
c) o Estado cobre contribuição de melhoria em relação a bem do Município valorizado em decorrência de obra pública.
d) o Estado cobre tarifa de água consumida em imóvel da União.

53. (Vunesp – Titular de Cartório – 2011) Assinale a alternativa correta.

a) Autarquia federal não está sujeita ao pagamento de taxa de coleta de lixo instituída pelo Município.
b) À União é defeso cobrar IOF nas operações financeiras realizadas pelo Município.
c) Valorização decorrente de obra pública municipal, de imóvel pertencente ao Estado de São Paulo, não pode ser fato gerador de contribuição de melhoria cobrada pelo município.
d) A imunidade ou a isenção tributária do comprador se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados.

54. (ESAF – Analista da CVM – 2011) Os pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços, estão sujeitos à incidência, na fonte, dos seguintes impostos e contribuições, exceto:
a) Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ).
b) Contribuição para o PIS/PASEP.
c) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).
d) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).
e) Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS).

55. (FCC – Procurador do TCE/AP – 2010) Haverá imunidade sobre
a) tributos incidentes sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
b) impostos incidentes sobre patrimônio, renda e serviços dos entes federados, ainda que os fatos geradores não estejam vinculados a suas finalidades essenciais ou delas decorrentes.
c) impostos incidentes sobre patrimônio, renda e serviços de empresas públicas, desde que os fatos geradores estejam relacionados com exploração de atividade econômica.
d) impostos incidentes sobre patrimônio, renda e serviços de autarquias, desde que por fatos vinculados às suas finalidades essenciais ou as delas decorrentes.
e) tributos incidentes sobre patrimônio, renda e serviços dos templos de qualquer culto e dos partidos políticos e suas fundações, desde que vinculados os fatos geradores a suas atividades essenciais.

56. (FCC – Procurador Municipal de Teresina – 2010) Em virtude de imunidade, o Município NÃO pode instituir
a) impostos sobre patrimônio, renda e serviços de empresas públicas exploradoras de atividade econômica.
b) impostos sobre patrimônio não relacionado com atividades essenciais dos templos de qualquer culto.
c) imposto sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital.
d) taxa sobre serviço de coleta de lixo domiciliar prestado para a União relativamente a seus imóveis.
e) contribuição de melhoria por obra pública municipal que gere valorização imobiliária a imóveis de domínio do Estado.

57. (FEPESE – Auditor Fiscal da Receita Estadual/SC – 2010) Assinale a alternativa correta.
a) Dispõe o artigo 148, CF, que somente a União pode instituir empréstimos compulsórios, em caso de guerra externa, ou sua iminência, calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis, ou em caso de conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.
b) De acordo com o CTN, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios

cobrar impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados nos arts. 12 a 15 do Código.

c) A lei instituidora de Empréstimo Compulsório deverá fixar obrigatoriamente o prazo do empréstimo, devendo as condições do resgate serem estabelecidas por ato do Poder Executivo, observando, no que for aplicável, o disposto no CTN.

d) Quanto à imunidade recíproca referente aos serviços prestados por União, Estados e Municípios, podemos afirmar que a mesma se aplica igualmente aos serviços públicos concedidos, cujo tratamento tributário é estabelecido pelo poder concedente, no que se refere aos tributos de sua competência.

e) Os serviços prestados pelas fundações mantidas pelos partidos políticos são os diretamente relacionados com os objetivos institucionais da entidade, previstos nos estatutos ou atos constitutivos, com as ressalvas previstas na legislação fundacional.

58. (FCC – Auditor Fiscal de Tributos Estaduais/RO – 2010) Considerando as regras constitucionais sobre tributação de uma empresa pública, é correto afirmar que terá

a) imunidade sobre tributos incidentes sobre patrimônio, renda e serviços relacionados com exploração de atividade econômica.

b) imunidade sobre impostos incidentes sobre patrimônio, renda e serviços relacionados com a prestação de serviços públicos essenciais.

c) o mesmo regime tributário dos entes federados.

d) isenção de tributos incidentes sobre patrimônio, renda e serviços relacionados com suas atividades essenciais.

e) terá isenção sobre tributos incidentes sobre patrimônio, renda e serviços relacionados com a prestação de serviços públicos essenciais.

59. (PUC-PR – Advogado Júnior da Copel – 2010) Sobre imunidade tributária, assinale a INCORRETA:

a) A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem cobrar impostos das instituições de assistência social sem fins lucrativos.

b) É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

c) A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não poderão cobrar imposto das instituições de educação sem fins lucrativos.

d) É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre os templos de qualquer culto.

e) É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir imposto sobre livros, jornais, e o papel destinado a sua impressão.

60. (FUNIVERSA – Delegado de Polícia/DF – 2009) Instituição de ensino superior não regularmente registrada nos órgãos competentes e não inscrita no cadastro fiscal omitiu do fisco sua existência e os documentos necessários à comprovação de sua situação, deixando de recolher tributo por entender estar amparada pela imunidade constitucional. Assim, o fisco, constatando tal situação, lavrou auto de infração contra a instituição. Considerando essa situação hipotética, assinale a alternativa correta.

a) A imunidade das instituições de ensino é objetiva e independe de circunstâncias e outros requisitos para o seu reconhecimento.

b) O auto de infração não poderá ser anulado após sua lavratura, mesmo se provando que a

instituição atende aos requisitos legais exigidos para a imunidade.
c) A imunidade aplica-se aos impostos previstos na Constituição Federal e às taxas de serviços.
d) A imunidade é subjetiva e, portanto, condicionada aos requisitos previstos em lei.
e) O fisco não poderia ter autuado a instituição, pois, mesmo não demonstrando os requisitos legais, a imunidade se faz presente.

61. (Cespe – Juiz Federal 1ª Região – 2009) Considerando que um estado da Federação possua dois imóveis, um para abrigar um gerador de energia e outro que é a residência oficial do governador, assinale a opção correta.
a) O imóvel que abriga o gerador de energia estará imune ao pagamento de imposto, caso sirva para propiciar luz à residência oficial do governador.
b) A residência oficial será imune ao pagamento de imposto somente se estiver situada em área residencial e urbana.
c) Se não for finalidade essencial do estado fornecer moradia para o governador, pode ser cobrado IPTU do imóvel residencial.
d) Haverá imunidade recíproca do imóvel que abriga o gerador, caso este seja utilizado para abastecer parte da cidade e seja cobrado tributo para isso.
e) Se a residência oficial for vendida, o comprador estará imune ao pagamento do imposto de transferência de sua propriedade.

62. (FCC – Analista de Controle Externo do TCE/GO – 2009) A Constituição Federal expressamente contempla a imunidade aos templos de qualquer culto. Esta imunidade alcança
a) todos os tributos.
b) todos os impostos.
c) os tributos que incidam sobre patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade.
d) os impostos que incidam sobre patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade.
e) os tributos que incidam sobre as atividades discriminadas em lei complementar.

63. (Cespe – Exame Nacional da OAB – 2009) A Igreja Céu Azul, que goza de imunidade quanto ao pagamento de certos tributos, é proprietária de vários imóveis, um deles alugado a terceiro, e outro, onde são celebrados os cultos, que possui uma casa pastoral, um cemitério e um amplo estacionamento. Considerando a situação hipotética apresentada e as normas atinentes à imunidade tributária, assinale a opção correta.
a) O imóvel alugado a terceiros goza de imunidade quanto ao pagamento do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais da Igreja Céu Azul.
b) A imunidade tributária conferida à referida igreja dispensa-a do recolhimento de impostos, taxas, contribuições de melhoria, bem como do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.
c) Apenas a União está autorizada a instituir impostos sobre o patrimônio, renda e serviços da Igreja Céu Azul.
d) A imunidade não abrange a casa pastoral, o cemitério e o estacionamento da Igreja Céu Azul, pois a norma constitucional se refere apenas aos templos de cultos religiosos.

64. (Vunesp – Magistratura/SP – 2009) Na ADI 3.089, *DJe* **1º-8-2008, o Supremo Tribunal**

Federal inclinou-se pela orientação de que os serviços de registros públicos, notariais e cartorários

a) não gozam de imunidade por não serem considerados serviços públicos.
b) em razão da natureza pública, beneficiam-se da imunidade.
c) embora públicos, não são imunes ao ISSQN.
d) são remunerados, não caracterizando capacidade contributiva.

65. (Cespe – Exame Nacional da OAB – 2009) O princípio constitucional da imunidade recíproca

a) não se aplica aos municípios, abrangendo apenas a União, os estados e o DF.
b) aplica-se aos entes políticos que exerçam atividade econômica em concorrência com o particular.
c) não se aplica aos impostos diretos, abrangendo apenas os indiretos.
d) é extensivo às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

66. (Cespe – Exame Nacional da OAB – 2009) Entidade beneficente de assistência social sem fins lucrativos pode gozar, desde que atenda aos requisitos legais, de imunidade de

a) contribuições para a seguridade social, a despeito de ter de pagar impostos sobre patrimônio, renda e serviços.
b) impostos sobre o patrimônio, renda e serviços, mas não de contribuições para a seguridade social.
c) impostos sobre o patrimônio, renda e serviços e de contribuições para a seguridade social.
d) quaisquer impostos, mas não de contribuições para a seguridade social.

67. (Cespe – Analista de Controle Externo do TCE/TO – 2009) Assinale a opção correta, acerca da disciplina normativa da imunidade tributária.

a) A imunidade constitucional conferida aos templos abrange apenas os imóveis de propriedade da igreja católica.
b) Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana o imóvel pertencente a partido político, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tal entidade.
c) Reputa-se imunidade recíproca a conferida às entidades sindicais de trabalhadores.
d) A imunidade das entidades de educação e assistência social sem fins lucrativos é de natureza objetiva.
e) As imunidades são hipóteses de não incidência da norma tributária classificadas em lei complementar.

68. (ESAF – Analista de Finanças e Controle da Sefaz/SP – 2009) As imunidades tributárias são classificadas em:

a) proporcionais e progressivas.
b) ontológicas e políticas.
c) diretas e indiretas.
d) cumulativas e não cumulativas.
e) vinculadas e não vinculadas.

69. (TJ-SC – Titular de Cartório/SC – 2008) Em relação a imunidades e isenções tributárias, assinale a alternativa correta:

a) Não incide IPTU sobre imóvel de propriedade de partido político.
b) A imunidade pode ser concedida por decreto do prefeito, desde que autorizado pela Câmara de Vereadores.
c) Compete privativamente ao Chefe do Poder Executivo a iniciativa de leis que concedem isenção tributária.
d) Os Estados detêm total autonomia para conceder isenção de ICMS.
e) O princípio da igualdade tributária (CR, art. 150, II) impede a concessão de isenção de IPTU a grupos determinados de pessoas.

70. (FGV – Advogado do Senado – 2008) Em determinado município houve a cobrança de IPTU sobre área que a Sociedade da Igreja de São Jorge utiliza como cemitério. Essa cobrança:
a) é legal, pois a norma imunizante inscrita no artigo 150, VI, "b" refere-se tão somente aos templos de qualquer natureza.
b) é constitucional, pois a imunidade do artigo 150, VI, "b" só compreende os templos e a casa dos celebrantes.
c) é inconstitucional, por ferir o disposto no artigo 150, VI, "b", que protege a liberdade de expressão religiosa.
d) é válida, se ficar provado que há recursos arrecadados com a exploração do cemitério.
e) é ineficaz, em face da isenção de que os templos gozam, bem como todas as atividades relacionadas à liberdade religiosa.

71. (Vunesp – Magistratura/SP – 2008) A imunidade tributária
a) não exclui o pagamento do IPI e ICMS da pessoa política que explora atividade econômica privada.
b) é recíproca entre entidades da Federação, sendo protegidos o patrimônio, a renda e os serviços em que haja pagamento de preços ou tarifas, por empresa pública de qualquer natureza.
c) beneficia as pessoas políticas enquanto exercem atividades econômicas, mediante contraprestação ou recebimento de preços ou tarifas.
d) é regra de execução, criada e delimitada por Lei Complementar, a qual determina obstáculos à incidência da regra jurídica de tributação.

72. (FCC – Procurador do TCE/AL – 2008) As entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, conforme a Constituição federal,
a) possuem isenção de contribuição para a seguridade social e de imposto incidente sobre a renda.
b) são imunes de imposto sobre a circulação de mercadorias e demais impostos incidentes sobre serviços relacionados às finalidades essenciais.
c) devem cumprir obrigação tributária principal relativamente a impostos incidentes sobre patrimônio relacionados com as finalidades essenciais.
d) são imunes de contribuição para seguridade social e imposto incidente sobre patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais.
e) são isentos de imposto sobre a renda, patrimônio e serviços relacionados com as finalidades essenciais.

73. (Cesgranrio – Contador da Petrobras – 2008) Partidos políticos, suas fundações e sindicatos de trabalhadores, sem fins lucrativos, estão imunes ao pagamento da COFINS, desde que cumpram/atendam a alguns requisitos. A esse respeito, analise os requisitos a

seguir.

I. Não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de participação no resultado ou lucro.

II. Aplicar seus recursos integralmente no País, na manutenção de seus objetivos institucionais.

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

Para que os partidos políticos, fundações e sindicatos, mencionados acima, tenham direito à imunidade de pagamento da COFINS, eles devem ter os requisitos

a) I e II, isoladamente.
b) I e II, cumulativamente.
c) II e III, cumulativamente.
d) I, II e III, isoladamente.
e) I, II e III, cumulativamente.

74. (MPE-PR – Promotor de Justiça/PR – 2008) É correto afirmar:

a) A União pode instituir tributos sobre o patrimônio, renda ou serviços, de outros entes, sendo vedado apenas a tributação das autarquias e das fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

b) O STF tem entendido que a imunidade recíproca, aplicável à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, é extensível à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, ainda que esta seja empresa pública.

c) No ICMS, a compensação do que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado, em relação à energia elétrica, quando consumida no processo de industrialização, somente poderá ser feita a partir do ano de 2010.

d) Segundo a Constituição da República, em nenhum caso as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais.

e) Compete aos municípios instituir impostos sobre 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. Este tributo também incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, bem como, em todos os casos em que haja a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica.

75. (FAE – Magistratura/PR – 2008) Assinale a alternativa correta:

a) a imunidade recíproca veda a instituição de impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.

b) a imunidade recíproca veda os Municípios de instituírem taxas pelos serviços de coleta de lixo da União e dos Estados.

c) a imunidade recíproca veda a instituição do imposto sobre propriedade predial e territorial urbana sobre imóvel de propriedade da União.

d) a imunidade recíproca veda a instituição do imposto sobre produtos industrializados sobre os automóveis adquiridos por instituições de assistência social, sem fins lucrativos.

76. (Cespe – OAB-SP – 2008) A norma constitucional que veda aos entes federativos a instituição de impostos sobre templos de qualquer culto representa

a) anistia tributária.
b) remissão tributária.
c) imunidade tributária.
d) isenção tributária.

77. (FGV – Magistratura/PA – 2008) Com base na Constituição da República Federativa de 1988 e suas atualizações e na jurisprudência do STF, julgue as afirmativas a seguir:

I. As imunidades recíprocas vedam a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios de instituírem impostos sobre patrimônio, renda e serviços uns dos outros, e são extensivas aos Correios e à Infraero.

II. Os partidos políticos, entidade sindicais dos trabalhadores, instituições de ensino e entidades assistenciais sem fins lucrativos são imunes ao pagamento de IPTU de imóveis de sua titularidade, ainda que locados a terceiros, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas respectivas atividades essenciais.

III. A imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos. Assinale:

a) se nenhuma afirmativa estiver correta.
b) se somente as afirmativas I e II estiverem corretas.
c) se somente as afirmativas I e III estiverem corretas.
d) se somente as afirmativas II e III estiverem corretas.
e) se todas as afirmativas estiverem corretas.

78. (FCC – Auditor do Tribunal de Contas do TCE/SP – 2008) Sobre as imunidades tributárias, considere:

I. A imunidade dos templos de qualquer culto compreende todos tributos relacionados com as suas finalidades essenciais.

II. A imunidade das entidades sindicais dos trabalhadores compreende somente os impostos sobre a renda, o patrimônio e os serviços, relacionados com as suas finalidades essenciais.

III. As autarquias e as fundações públicas gozam de imunidade em relação aos impostos sobre a renda, patrimônio e produção, vinculados à exploração de suas atividades econômicas.

Está correto o que se afirma APENAS em

a) I.
b) I e II.
c) II.
d) II e III.
e) III.

GABARITO

1. A / **2.** C / **3.** D / **4.** B / **5.** E / **6.** C / **7.** A / **8.** E / **9.** D / **10.** D / **11.** B / **12.** A / **13.** D / **14.** C / **15.** B / **16.** C / **17.** D / **18.** D / **19.** C / **20.** B / **21.** B / **22.** D / **23.** D / **24.** D / **25.** D / **26.** A / **27.** E / **28.** E / **29.** B / **30.** A / **31.** D / **32.** B / **33.** B / **34.** D / **35.** A / **36.** C / **37.** D / **38.** B / **39.** C / **40.** B / **41.** C / **42.** B / **43.** C / **44.** D / **45.** B / **46.** E / **47.** D / **48.** B / **49.** B / **50.** D / **51.** A / **52.** A / **53.** B / **54.** E / **55.** D / **56.** C / **57.** B / **58.** B / **59.** A / **60.** D / **61.** A / **62.** D / **63.** A / **64.** C / **65.** D / **66.** C / **67.** B / **68.** B / **69.** A / **70.** C / **71.** A / **72.** D / **73.** E / **74.** B / **75.** C / **76.** C / **77.** E / **78.** C

6

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

6.1 CONCEITO

Competência tributária é a **habilitação para criar (instituir) tributos por meio de lei**. A competência tributária, desse modo, é uma espécie de competência legislativa sendo exercida somente pelo Parlamento.

Cespe: A prova de Analista do TRE/PE 2017 considerou ERRADA a afirmação: "O tributo pode ser instituído por procedimentos administrativos que não sejam proibidos por lei".

Constituem também manifestações do exercício da competência tributária a modificação, redução e extinção de tributos.

FMPRS: A Prova de Procurador do Estado/AC de 2012 considerou ERRADA a assertiva: "A taxa e o preço público podem ser instituídos, fiscalizados e cobrados por empresas privadas que tenham recebido concessão de serviço público".

Mesmo nas hipóteses em que a Constituição Federal autoriza a modificação de alíquotas por ato do Executivo (exceções à legalidade), tais modificações devem ocorrer sempre nos termos e limites estabelecidos na lei (art. 153, § 1º, da CF).

Assim, como apenas o Poder Legislativo pode criar tributos significa dizer que **somente as entidades federativas são dotadas de competência tributária.** Só quem legisla pode exercer a competência tributária, ou seja, apenas a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios.

Sendo uma competência legislativa, a competência tributária **é atribuída exclusivamente pela Constituição Federal**, inexistindo qualquer possibilidade de ser conferida ou modificada por leis, constituições estaduais ou qualquer outro veículo normativo.

6.2 TITULARIDADE

A competência tributária é atribuída pela Constituição Federal (arts. 145, 147, 148, 149, 149-A, 153, 155, 156 e 195) **somente às entidades federativas**. Assim, a titularidade da competência tributária é **exclusiva de pessoas jurídicas de direito público integrantes da Administração Direta** (União, Estados,

Distrito Federal e Municípios), sendo insuscetível de delegação a outras pessoas.

6.3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA *vs.* CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA

Competência tributária é a aptidão para criar tributos por meio de lei. Não se confunde, portanto, com capacidade tributária ativa. **Capacidade tributária ativa** é a aptidão administrativa para **cobrar ou arrecadar tributos.**

Assim, enquanto a competência tributária é exercida pelo Legislativo, a **capacidade tributária desenvolve-se por meio do exercício de função estatal tipicamente administrativa** consistente em realizar os atos concretos de arrecadar, fiscalizar e promover a cobrança do tributo.

E conforme visto no Capítulo 1 deste *Manual*, embora a **competência tributária seja indelegável**, nada impede a delegação legal da capacidade tributária ativa. Pelo contrário, o **art. 7º do CTN disciplina expressamente a delegação por meio de lei da capacidade tributária ativa, denominada "parafiscalidade".**

Copeve-Ufal: A prova de Procurador Municipal de Penedo/AL em 2010 considerou ERRADA a assertiva: "A capacidade tributária ativa decorre da Constituição".

Cespe: A prova de Juiz Federal da 5ª Região de 2011 considerou ERRADA a assertiva: "A atribuição da competência tributária compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir".

É o que ocorre, por exemplo, com as contribuições arrecadadas pelos sindicatos (art. 7º da CF) e com as contribuições cobradas pelos conselhos de classe (art. 149 da CF).

A parafiscalidade só não pode favorecer empresas privadas voltadas à obtenção de lucro, sob pena de transformar-se em uma vantagem competitiva frente aos demais agentes no mercado violando o princípio da livre concorrência (art. 170, IV, da CF).

Desse modo, podemos resumir as diferenças entre competência tributária e capacidade tributária ativa no quadro sinótico abaixo:

Competência tributária	Capacidade tributária ativa
CRIAR tributos	COBRAR, ARRECADAR tributos
função legislativa	função administrativa
Poder Legislativo	Poder Executivo (Fisco)
exclusiva de entidades federativas (PJs de direito público da Administração direta)	exercida por pessoas físicas ou jurídicas, de direito público ou privado
indelegável	passível de delegação por lei (parafiscalidade, art. 7º do CTN)

Copeve-Ufal: A prova de Procurador Municipal de Penedo/AL em 2010 considerou ERRADA a assertiva: "A competência tributária pode ser objeto de delegação".

6.4 VEÍCULO NORMATIVO PARA O EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. A CONSTITUIÇÃO NÃO CRIA TRIBUTO

A Constituição Federal define as competências tributárias mas não cria nenhum tributo. Definir a competência tributária é estabelecer qual entidade federativa poderá, com exclusividade, criar determinado tributo. **Somente a Constituição Federal define as competências tributárias.** Mas a criação do tributo propriamente dita é realizada no plano infraconstitucional pelo legislador da entidade federativa competente.

Nunca o tributo é criado pela Constituição Federal, por emenda constitucional, pelas Constituições Estaduais ou por Leis Orgânicas Municipais.

O veículo normativo por meio do qual é exercida a competência tributária, como regra, é a **lei ordinária da entidade federativa competente para instituição do tributo.** Assim, se o tributo é federal, a competência tributária para sua instituição é exercida por uma lei ordinária da União. Se o tributo é estadual, por lei ordinária estadual etc. **Nos tributos federais** sujeitos à instituição por lei ordinária, **admite-se sua criação também por medida provisória**, observadas as condições fixadas no próprio Texto Constitucional (*vide* item 4.4.5 deste *Manual*).

Em **casos raros**, isto é, nos tributos federais submetidos a reserva de lei complementar (IGF, empréstimos compulsórios, impostos residuais e novas fontes de custeio da seguridade), **o veículo normativo será uma lei complementar da União.**

6.5 COMO É EXERCIDA A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A competência tributária é exercida pelo legislador, como será visto nos capítulos seguintes, **por meio do estabelecimento na lei dos cinco aspectos da hipótese de incidência do tributo** que está sendo criado.

É que em todos os países modernos o dever de pagar tributo surge sempre do mesmo modo: primeiro, o legislador descreve abstratamente na lei uma conduta (hipótese de incidência). Depois, quando essa conduta ocorre no mundo concreto (fato gerador), o indivíduo que realizou tal comportamento está obrigado a pagar o tributo correspondente.

Aqueles denominados cinco "aspectos" da hipótese de incidência são elementos fundamentais integrantes da descrição legislativa da conduta (hipótese de incidência tributária) que correspondem a perguntas fundamentais, respondidas pelo legislador, sobre o pagamento do tributo:

1) aspecto temporal = **QUANDO** deve ser pago o tributo?
2) aspecto espacial = **ONDE** deve ser pago?
3) aspecto quantitativo = **QUANTO** deve ser pago?
4) aspecto pessoal = **QUEM** são o credor e devedor?
5) aspecto material = **POR QUE** deve ser pago?

O detalhamento sobre a teoria da hipótese de incidência tributária e suas partes integrantes será apresentado nos capítulos seguintes deste *Manual*. Por ora, convém notar que **a criação efetiva do tributo exige que o legislador determine os cinco aspectos da hipótese de incidência**, respondendo de modo satisfatória às perguntas fundamentais sobre o pagamento do tributo acima mencionadas: quando, onde, quanto, quem e por que o tributo deve ser pago?

Por fim, cabe salientar que o fato de a Constituição atribuir a competência tributária a determinada entidade federativa não obriga o legislador a criar o tributo. Isso porque, como se verá, **o exercício da competência tributária é facultativo.** No Brasil, como regra, ninguém pode obrigar o legislador a legislar. O Poder Legislativo só cria o tributo se quiser.

É nesse sentido que o art. 145 da Constituição Federal afirma que a União, Estado, Distrito Federal e Município "poderão" instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria. "Poderão" é diferente de "deverão".

Bastante conhecido é o caso do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), previsto no art. 153, VII, da CF, como tributo de competência da União, mas até hoje o legislador federal não quis criar o imposto.

6.6 COMPETÊNCIA LEGISLATIVA PLENA

Ao atribuir a competência tributária para a entidade federativa instituir determinado tributo a Constituição Federal confere a respectiva **competência legislativa plena.** É o que prescreve no art. 6º do CTN, nos seguintes termos:

> A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.
>
> Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.

Cespe: A prova de Juiz Federal da 5ª Região de 2011 considerou CORRETA a assertiva: "De acordo com o que dispõe o CTN, os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencem à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos".

6.7 DIFERENTES TÉCNICAS DE ATRIBUIÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A Constituição Federal de 1988 utilizou diversas técnicas para distribuição da competência tributária entre as entidades federativas:

1) competência exclusiva/privativa: utilizada para os **empréstimos compulsórios, impostos e na maioria das contribuições especiais**, é a modalidade de competência atribuída a uma determinada entidade federativa afastando a possibilidade de exercício simultâneo por outras pessoas;

2) competência comum: usada nas **taxas e contribuições de melhoria**, é o tipo de competência outorgada simultaneamente **a todas as entidades federativas**, de modo que será especificamente exercida pela pessoa política que realizar a atividade a ser remunerada pelo respectivo tributo;

Copeve-Ufal: A prova de Procurador Municipal de Penedo/AL em 2010 considerou ERRADA a assertiva: "Em matéria de contribuição de melhoria a competência é privativa".

3) competência especial ou extraordinária: conferida à União, no caso de guerra externa ou sua iminência, para instituição de impostos extraordinários de guerra;

4) competência cumulativa: recebe esse nome a competência atribuída a determinada entidade federativa quando pode arrecadar seus tributos privativos e, simultaneamente, também os de outra entidade. É o que ocorre no caso da

tributação nos territórios. Cabe à União, nos territórios que não forem divididos em Municípios, arrecadar os impostos federais, estaduais e, cumulativamente, também os municipais;

5) competência concorrente: dá-se o nome de competência concorrente àquela atribuída a mais de uma entidade federativa, mas não a todas. Como exemplo, tem-se o caso da contribuição de iluminação pública (Cosip), que pode ser arrecadada somente pelos Municípios e Distrito Federal (art. 149-A da CF).

6) competência residual: compete à União instituir, por lei complementar, impostos não previstos na Constituição Federal e novas fontes de custeio da Seguridade.

Copeve-Ufal: A prova de Procurador Municipal de Penedo/AL em 2010 considerou CORRETA a assertiva: "A união tem competência residual para instituir outras contribuições para o custeio da seguridade social, desde que seja por lei complementar e não tenham fato gerador ou base de cálculo das contribuições já existentes".

6.8 ATRIBUTOS DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A competência tributária é dotada de seis atributos (características) fundamentais:

a) **indelegabilidade;**
b) **privatividade;**
c) **facultatividade;**
d) **irrenunciabilidade;**
e) **incaducabilidade;**
f) **inampliabilidade.**

Vamos estudar cada um dos atributos separadamente.

Institutos Cidades: A prova de Defensor Público/AM de 2011 considerou CORRETA a assertiva: "A competência tributária é a aptidão para criar tributos, cujos elementos essenciais são definidos mediante lei específica, sendo atribuída pela CR/88 à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, de modo a conferir-lhes autonomia financeira. São características da competência tributária a indelegabilidade, incaducabilidade e irrenunciabilidade".

6.8.1 Indelegabilidade

O primeiro atributo da competência tributária é a indelegabilidade cujo teor aponta para a **impossibilidade de a entidade competente transferir por**

vontade própria a aptidão para instituir tributo a outra pessoa.

Na verdade, como a competência tributária é atribuída pela Constituição Federal, isto é, por uma instância decisória que está acima do âmbito das entidades tributantes, seria juridicamente inviável uma simples lei alterar, ainda que temporariamente, tal atribuição.

Nesse sentido, **o art. 7º do CTN** prescreve textualmente que: "a competência tributária é indelegável".

Ibeg: A prova de Procurador do Iprev 2017 considerou ERRADA a afirmação: "A competência tributária é delegável, 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 § 3° do artigo 18 da CF/88".

6.8.2 Privatividade

A segunda característica da competência tributária é a privatividade que, na verdade, não constitui um atributo da competência aplicável a todos os tributos, mas somente aos impostos, empréstimos compulsórios e a maioria das contribuições especiais.

Cespe: A prova de Professor do IFB em 2011 considerou ERRADA a assertiva: "A competência tributária é indelegável, não sendo admissível atribuir a outra pessoa jurídica as funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, bem como executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária".

Não há sentido falar em privatividade, por exemplo, no caso da competência comum para instituir taxas e contribuições de melhoria.

A privatividade significa que **a competência atribuída a determinada entidade federativa exclui seu exercício pelas demais pessoas políticas.**

6.8.3 Facultatividade

Outra característica da competência tributária é a facultatividade, ou seja, a Constituição Federal prevê a criação do tributo como uma permissão dada ao legislador, nunca como um dever. Por isso, **o legislador não está constitucionalmente obrigado a criar os tributos de sua competência.**

A evidente natureza facultativa da competência tributária decorrente, entre tantas razões, do simples fato de que a arrecadação do tributo muitas vezes é uma operação financeiramente deficitária. Para muitos municípios, por exemplo, é comum não valer a pena cobrar seus impostos porque o montante total

arrecadado acaba sendo insuficiente para suportar os custos do aparato administrativo de arrecadação.

Somente o Poder Legislativo de cada entidade federativa, conhecendo sua realidade local, pode decidir sobre a conveniência e oportunidade na criação do tributo.

Reconhecendo tais circunstâncias, o art. 145 da Constituição Federal prescreve que:

> 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.

Desse modo, o Texto Constitucional afirma que as entidades federativas **PODERÃO** instituir seus tributos. Não diz "deverão instituir". No plano constitucional a competência tributária é claramente uma mera faculdade.

Porém, no plano infraconstitucional a realidade é outra.

6.8.3.1 A polêmica sobre o art. 11 da Lei Complementar n. 101/2000

O art. 11 da Lei Complementar n. 101/2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal, estabelece que: "constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal **a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos** da competência constitucional do ente da Federação".

E o parágrafo único define uma punição para descumprimento do *caput*: "é vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no *caput*, no que se refere aos impostos".

Assim, o legislador transformou em dever, cujo descumprimento é punido com uma sanção, o exercício da competência que a Constituição Federal define como facultativa.

Por razões óbvias, não cabe à lei obrigar aquilo que constitucionalmente é uma simples faculdade. **O art. 11 da Lei Complementar n. 101/2000, segundo a doutrina, é flagrantemente inconstitucional.**

Copeve-Ufal: A prova de Procurador Municipal de Penedo/AL em 2010 considerou ERRADA a assertiva: "A competência é facultativa, segundo a maioria da doutrina e a lei de responsabilidade fiscal".

6.8.4 Irrenunciabilidade

Outro atributo da competência tributária é a irrenunciabilidade. Significa que **a entidade federativa não pode abrir mão definitivamente de suas competências tributárias.**

Como a competência está definida acima da vontade da entidade tributante, ou seja, no plano constitucional, é impossível uma simples lei da pessoa federativa renunciar a tais atribuições. No máximo, o legislador pode decidir por permanecer temporariamente sem criar o tributo mas isso nunca importará na renúncia definitiva da competência tributária.

6.8.5 Incaducabilidade

Também denominado imprescritibilidade, o atributo da incaducabilidade significa que **não há prazo para o exercício da competência tributária.** E ainda que a entidade federativa permaneça, por um longo período de tempo, sem criar seus tributos, **a falta de uso não faz a competência tributária desaparecer nem ser transferida a outra entidade.**

> Cespe: A prova de Professor do IFB em 2011 considerou ERRADA a assertiva: “Caso certo município paulista não exerça sua competência tributária, caberá ao município limítrofe o exercício dessa competência”.

Nesse sentido, estabelece o art. 8º do 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”.

6.8.6 Inampliabilidade

O último atributo da competência tributária é a inampliabilidade, segundo o qual **a entidade federativa não pode, por vontade própria, aumentar suas competências tributárias.** Isso ocorre porque, como é a Constituição Federal que define as competências tributárias, somente o constituinte pode aumentar ou diminuir a esfera de tributos das entidades federativas, não cabendo ao legislador infraconstitucional interferir nessa matéria.

6.9 QUADRO SINÓTICO

<table>
<tr><td>CONCEITO</td><td>Competência tributária é a habilitação para criar (instituir) tributos por meio de lei. A competência tributária, desse modo, é uma espécie de competência legislativa sendo exercida somente pelo Parlamento.
Constituem também manifestações do exercício da competência tributária a modificação, redução e extinção de tributos.
Como apenas o Poder Legislativo pode criar tributos, significa dizer que somente as entidades federativas são dotadas de competência tributária. Só quem legisla pode exercer a competência tributária, ou seja, apenas a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios.
Sendo uma competência legislativa, a competência tributária é atribuída exclusivamente pela Constituição Federal, inexistindo qualquer possibilidade de ser conferida ou modificada por leis, constituições estaduais ou qualquer outro veículo normativo.</td></tr>
<tr><td>TITULARIDADE</td><td>A competência tributária é atribuída pela Constituição Federal (arts. 145, 147, 148, 149, 149-A, 153, 155, 156 e 195) somente às entidades federativas. Assim, a titularidade da competência tributária é exclusiva de pessoas jurídicas de direito público integrantes da Administração Direta (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), sendo insuscetível de delegação a outras pessoas.</td></tr>
<tr><td>COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA VS. CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA</td><td>
<table>
<tr><td>Competência tributária</td><td>é a aptidão para criar tributos por meio de lei.</td></tr>
<tr><td>Capacidade tributária ativa</td><td>é a aptidão administrativa para cobrar ou arrecadar tributos.</td></tr>
</table>
Assim, enquanto a competência tributária é exercida pelo Legislativo, a capacidade tributária desenvolve-se por meio do exercício de função estatal tipicamente administrativa, consistente em realizar os atos concretos de arrecadar, fiscalizar e promover a cobrança do tributo.
<table>
<tr><th>COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA</th><th>CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA</th></tr>
<tr><td>CRIAR tributos</td><td>COBRAR, ARRECADAR tributos</td></tr>
<tr><td>função legislativa</td><td>função administrativa</td></tr>
<tr><td>Poder Legislativo</td><td>Poder Executivo (Fisco)</td></tr>
<tr><td>exclusiva de entidades federativas
(PJs de direito público da Administração Direta)</td><td>exercida por pessoas físicas ou jurídicas, de direito público ou privado</td></tr>
<tr><td>indelegável</td><td>passível de delegação por lei
(parafiscalidade, art. 7º do CTN)</td></tr>
</table>
</td></tr>
<tr><td>VEÍCULO NORMATIVO PARA O EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. A CONSTITUIÇÃO NÃO CRIA TRIBUTO</td><td>O veículo normativo por meio do qual é exercida a competência tributária, como regra, é a lei ordinária da entidade federativa competente para instituição do tributo. Assim, se o tributo é federal, a competência tributária para sua instituição é exercida por uma lei ordinária da União. Se o tributo é estadual, por lei ordinária estadual etc. Nos tributos federais sujeitos à instituição por lei ordinária, admite-se sua criação também por medida provisória, observadas as condições fixadas no próprio Texto Constitucional.
Em casos raros, isto é, nos tributos federais submetidos a reserva de lei complementar (IGF, empréstimos compulsórios, impostos residuais e novas fontes de custeio da seguridade), o veículo normativo será uma lei complementar da União.</td></tr>
<tr><td>COMO É EXERCIDA A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA</td><td>A competência tributária é exercida pelo legislador, por meio do estabelecimento na lei dos cinco aspectos da hipótese de incidência do tributo que está sendo criado.
Primeiro, o legislador descreve abstratamente na lei uma conduta (hipótese de incidência). Depois, quando essa conduta ocorre no mundo concreto (fato gerador), o indivíduo que realizou tal comportamento está obrigado a pagar o tributo correspondente.
1) aspecto temporal = QUANDO deve ser pago o tributo?
2) aspecto espacial = ONDE deve ser pago?
3) aspecto quantitativo = QUANTO deve ser pago?
4) aspecto pessoal = QUEM são o credor e devedor?
5) aspecto material = POR QUE deve ser pago?</td></tr>
<tr><td>COMPETÊNCIA LEGISLATIVA PLENA</td><td>Ao atribuir a competência tributária para a entidade federativa instituir determinado tributo, a Constituição Federal confere a respectiva competência legislativa plena. É o que prescreve no art. 6º do CTN.</td></tr>
<tr><td></td><td>A Constituição Federal de 1988 utilizou diversas técnicas para distribuição da competência tributária entre as entidades federativas:
<table>
<tr><td>1) competência exclusiva/privativa:</td><td>utilizada para os empréstimos compulsórios, impostos e na maioria das contribuições especiais, é a modalidade de competência atribuída a uma determinada entidade federativa, afastando a possibilidade de exercício simultâneo por outras pessoas;</td></tr>
<tr><td>2) competência comum:</td><td>usada nas taxas e contribuições de melhoria, é o tipo de competência outorgada simultaneamente a todas as entidades federativas, de modo que será especificamente exercida pela pessoa política que realizar a atividade a ser remunerada pelo respectivo</td></tr>
</table>
</td></tr>
</table>

<table>
<tr><td rowspan="5">DIFERENTES TÉCNICAS DE ATRIBUIÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA</td><td></td><td>tributo;</td></tr>
<tr><td>3) competência especial ou extraordinária:</td><td>conferida à União, no caso de guerra externa ou sua iminência, para instituição de impostos extraordinários de guerra;</td></tr>
<tr><td>4) competência cumulativa:</td><td>recebe esse nome a competência atribuída a determinada entidade federativa quando pode arrecadar seus tributos privativos e, simultaneamente, também os de outra entidade. É o que ocorre no caso da tributação nos territórios. Cabe à União, nos territórios que não forem divididos em Municípios, arrecadar os impostos federais, estaduais e, cumulativamente, também os municipais;</td></tr>
<tr><td>5) competência concorrente:</td><td>dá-se o nome de competência concorrente àquela atribuída a mais de uma entidade federativa, mas não a todas. Como exemplo, tem-se o caso da contribuição de iluminação pública (Cosip), que pode ser arrecadada somente pelos Municípios e Distrito Federal (art. 149-A da CF);</td></tr>
<tr><td>6) competência residual:</td><td>compete à União instituir, por lei complementar, impostos não previstos na Constituição Federal e novas fontes de custeio da Seguridade.</td></tr>
<tr><td>ATRIBUTOS DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA</td><td colspan="2">A competência tributária é dotada de seis atributos (características) fundamentais:
a) indelegabilidade;
b) privatividade;
c) facultatividade;
d) irrenunciabilidade;
e) incaducabilidade;
f) inampliabilidade.</td></tr>
<tr><td></td><td>Indelegabilidade</td><td>Impossibilidade de a entidade competente transferir por vontade própria a aptidão para instituir tributo a outra pessoa.
Na verdade, como a competência tributária é atribuída pela Constituição Federal, isto é, por uma instância decisória que está acima do âmbito das entidades tributantes, seria juridicamente inviável uma simples lei alterar, ainda que temporariamente, tal atribuição.</td></tr>
<tr><td></td><td>Privatividade</td><td>A privatividade significa que a competência atribuída a determinada entidade federativa exclui seu exercício pelas demais pessoas políticas.</td></tr>
<tr><td></td><td>Facultatividade</td><td>a Constituição Federal prevê a criação do tributo como uma permissão dada ao legislador, nunca como um dever. Por isso, o legislador não está constitucionalmente obrigado a criar os tributos de sua competência.
A polêmica sobre o art. 11 da Lei Complementar n. 101/2000 — O art. 11 da Lei Complementar n. 101/2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal, estabelece que: “constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação”.
E o parágrafo único define uma punição para descumprimento do caput: “é vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no caput, no que se refere aos impostos”.
Assim, o legislador transformou em dever, cujo descumprimento é punido com uma sanção, o exercício da competência que a Constituição Federal define como facultativa.
Por razões óbvias, não cabe à lei obrigar aquilo que constitucionalmente é uma simples faculdade. O art. 11 da Lei Complementar n. 101/2000, segundo a doutrina, é flagrantemente inconstitucional.</td></tr>
<tr><td></td><td>Irrenunciabilidade</td><td>Significa que a entidade federativa não pode abrir mão definitivamente de suas competências tributárias. Como a competência está definida acima da vontade da entidade tributante, ou seja, no plano constitucional, é impossível uma simples lei da pessoa federativa renunciar a tais atribuições. No máximo, o legislador pode decidir por permanecer temporariamente sem criar o tributo, mas isso nunca importará na renúncia definitiva da competência tributária.</td></tr>
<tr><td></td><td>Incaducabilidade</td><td>Significa que não há prazo para o exercício da competência tributária. E ainda que a entidade federativa permaneça, por um longo período de tempo, sem criar seus tributos, a falta de uso não faz a competência tributária desaparecer nem ser transferida a outra entidade.</td></tr>
<tr><td></td><td>Inampliabilidade</td><td>A entidade federativa não pode, por vontade própria, aumentar suas competências tributárias. Isso ocorre porque, como é a Constituição Federal que define as competências tributárias, somente o constituinte pode aumentar ou diminuir a esfera de tributos das entidades federativas, não cabendo ao legislador infraconstitucional interferir nessa matéria.</td></tr>
</table>

6.10 QUESTÕES

1. (FMP Concursos – Procurador do Estado-AC – 2017) 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.

2. (Consulplan – Analista TRF da 2ª Região – 2017) A competência tributária plena diz respeito à criação de tributos, edição de normas tributárias, administração e julgamento de tributos. Com relação à competência tributária assinale a única alternativa que contempla duas assertivas corretas em que a segunda completa o sentido da primeira.

a) A competência tributária é indelegável. Assim sendo, a execução das leis, atos ou decisões administrativas em matéria tributária não pode ser conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra.

b) Os municípios têm competência tributária sujeita à lei complementar no que concerne às normas gerais de direito tributário. No que diz respeito ao interesse local, contudo, têm competência concorrente plena.

c) A competência tributária dos Estados é limitada. Isto ocorre porque se submete aos limites da lei complementar federal e fica jungida ao poder federal quando a questão a julgar exceder o âmbito puramente regional.

d) A competência tributária é parcela do poder de tributar conferida pela Constituição a cada ente político, para criar tributos. Desta forma, como os territórios são entes políticos, têm competência tributária para instituir impostos municipais.

3. (MS Concursos – PGM de Tanguá-RJ – 2017) De acordo com a Constituição da República de 1988, a União não tem competência para instituir o seguinte tributo:

a) Empréstimos compulsórios.

b) Imposto sobre a propriedade territorial rural.

c) Imposto de importação.

d) Transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos.

4. (FAFIPA – Procurador Jurídico – 2016) No tocante à competência tributária é CORRETO afirmar:

a) A competência tributária pode ser entendida como sinônimo de competência para legislar sobre direito tributário, sendo o poder constitucionalmente atribuído para editar leis que versem sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

b) A Constituição Federal criou diversos tributos que hoje são cobrados pelos municípios brasileiros.

c) A competência tributária é delegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária.

d) Os Municípios possuem competência tributária privativa para instituírem os seguintes impostos, tributos não vinculados, IPTU (imposto sobre propriedade predial e territorial

urbana); ITBI (imposto sobre 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); ISS (imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, do Código Tributário Nacional, definidos em lei complementar).

5. (Consulplan – Cartório-MG – 2016) Nos termos da Constituição Federal, é de competência da União, em não existindo Território Federal, instituir impostos sobre

a) transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos.
b) propriedade de veículos automotores.
c) propriedade predial e territorial urbana.
d) grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

6. (Consulplan – Cartório-MG – 2016) A Constituição Federal estabelece regras de competência tributária. São características da competência tributária, EXCETO:

a) Exclusividade.
b) Indelegabilidade.
c) Cadubilidade.
d) Inalterabilidade.

7. (Consulplan – Cartório-MG – 2016) Nos termos da Constituição Federal, o Distrito Federal NÃO pode instituir impostos sobre

a) transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos.
b) propriedade predial e territorial urbana.
c) propriedade de veículos automotores.
d) propriedade territorial rural.

8. (Consultec – Auditor Fiscal Municipal – 2016) O pagamento dos tributos e rendas municipais terá sua forma e calendário disciplinados em ato

a) do Poder Executivo.
b) da Câmara de Vereadores.
c) do Poder Judiciário.
d) da Secretaria de Finanças.
e) do Código de Rendas do Município.

9. (Consultec – Auditor Fiscal Municipal – 2016) A atual Constituição Federal instituiu competências tributárias comuns, privativas e residuais. Sobre a atribuição de competência definida pela Constituição Federal de 1988, assinale a afirmativa correta.

a) Os Municípios são competentes para instituir o imposto sobre transmissão "*causa mortis*" e doação, de quaisquer bens ou direitos.
b) A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios têm competência comum para instituir contribuição de intervenção no domínio econômico.
c) Apenas os Estados e o Distrito Federal têm competência para a instituição de contribuição de melhoria, decorrente de obra pública.
d) Os Estados têm competência para instituir imposto incidente sobre a prestação de transporte interestadual e intermunicipal.
e) Os Estados e o Distrito Federal podem instituir impostos não previstos na Constituição Federal de 1988, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição.

10. (Esaf – Especialista da ANAC – 2016) A Constituição Federal estabelece taxativamente a competência tributária de cada ente político, dessa forma, relativamente ao assunto, podemos dizer:

a) o exercício por um ente político de competência atribuída constitucionalmente a outro é possível havendo acordo entre os entes políticos envolvidos.
b) a competência pode ser exercida a qualquer tempo, não sendo limitada a prazo.
c) o não exercício da competência pode acarretar sua transferência a outro ente político independentemente de acordo prévio nesse sentido.
d) a competência para a instituição do imposto extraordinário é exclusiva dos estados e dos municípios.
e) no tocante aos impostos, o exercício da competência é partilhado entre os entes políticos.

11. (IESES – Analista de Processos – 2016) Competência tributária é conceituada como sendo o poder, atribuído pela Constituição Federal, observadas as normas gerais de Direito Tributário, de instituir, cobrar e fiscalizar o tributo, compreendendo a competência legislativa, administrativa e judicante. Definir competência tributária como sendo a parcela do poder de tributar conferida pela Constituição a cada ente político. Com fulcro nesse conceito assinale a resposta correta.

a) Os Estados detêm a competência para legislar sobre IPI.
b) A Constituição Federal em seus arts. 153, 155 e 156, sob as epígrafes estabeleceu a competência dos entes políticos para tributar.
c) Cabe à União instituir os impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, CF).
d) O art. 7º do CTN dispõe que a competência tributária é delegável.
e) O ICMS é imposto de competência dos Municípios.

12. (FGV – Advogado da CODEBA – 2016) A União instituiu, por meio de lei ordinária, empréstimo compulsório para atender a despesa extraordinária decorrente de calamidade pública. Sobre essa lei, assinale a afirmativa correta.

a) Ela é inconstitucional, pois a União não é competente para a instituição de empréstimos compulsórios.
b) Ela é inconstitucional, pois a CRFB/88 não autoriza a instituição de empréstimos compulsórios para atender despesa extraordinária, decorrente de calamidade pública.
c) Ela, ao instituir o empréstimo compulsório, é constitucional e entrará em vigor no exercício seguinte ao da sua publicação, uma vez que é necessária a observância do princípio da anterioridade de exercício.
d) Ela é constitucional e entrará em vigor no dia seguinte ao da sua publicação, em razão da relevância e urgência da medida.
e) Ela é inconstitucional, uma vez que os empréstimos compulsórios devem ser instituídos por meio de lei complementar e não lei ordinária.

13. (FCC – Juiz de Direito/PE – 2015) A respeito da repartição de competência em matéria tributária, é INCORRETO afirmar:

a) Não integra o plexo de competências tributárias dos entes federativos a simples entrega de carnês para a notificação de tributo, sendo ilegal a realização dessa tarefa diretamente pelos Municípios e Estados por violar o monopólio da União na manutenção do serviço postal.
b) Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem delegar parte de sua capacidade

tributária a instituições financeiras, consentindo que estas se encarreguem da cobrança de créditos inscritos em dívida ativa.

c) Enquanto não promulgada a lei complementar federal que fixa adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, os Estados-membros podem dar às sociedades cooperativas o tratamento legislativo que julgarem adequado.

d) Medida Provisória poderá estabelecer critérios especiais de tributação com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência.

e) Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerão à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.

14. (Consulplan – Titular de Serviços de Notas e de Registros/MG – 2015) Acerca da competência tributária e da capacidade tributária, é correto dizer que

a) a atribuição de instituir tributos pode ser delegada, desde que mediante lei e apenas para entidades de direito público.

b) de acordo com o Código Tributário Nacional, a capacidade tributária ativa pode ser delegada a entidades privadas.

c) caso tenha sido regularmente delegada a atribuição das funções de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas, tal delegação compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

d) a competência tributária residual é conferida à União, para que, por meio de lei ordinária, possa instituir impostos não cumulativos e que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos já previstos na Constituição Federal.

15. (MP/GO – Promotor/GO – 2015) Tendo como referência o sujeito ativo da obrigação tributária e a competência tributária, assinale das alternativas abaixo a única correta:

a) O titular da obrigação tributária é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência legislativa, que é indelegável em nenhuma hipótese.

b) Competência para instituir tributo se confunde com a competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária, que é chamada de capacidade tributária ativa.

c) Segundo a conceituação de competência tributária a Constituição Federal é fonte originária para criação de tributos.

d) O sujeito ativo da obrigação tributária será aquele competente para exigir o cumprimento único e exclusivo da obrigação principal que é indelegável e deriva da própria competência tributária designada pela Constituição.

16. (FGV – Auditor do Tesouro Municipal de Recife – 2015) Com relação à competência tributária, assinale a afirmativa correta.

a) Permite que uma pessoa jurídica de direito público delegue a outra a atribuição de executar leis em matéria tributária, conforme a legislação.

b) Significa que todos os entes políticos que compõem a Federação estão dotados de competência legislativa plena.

c) Representa o poder que é outorgado pela Constituição Federal para a criação de tributos a todos os entes administrativos de direito público.

d) Admite a delegação da administração dos tributos, porém não confere ao delegatário as garantias e privilégios do poder delegante.

e) Autoriza que pessoa jurídica de direito público possa exercer, em caráter residual, a competência conferida a outrem que, entretanto, não a exerce.

17. (FEPESE – Auditor Fiscal de Florianópolis – 2014) Assinale a alternativa correta de

acordo com o Código Tributário Brasileiro.

a) A capacidade tributária ativa é indelegável, salvo atribuição de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra.
b) A atribuição, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos constitui delegação passiva de competência.
c) A revogação da delegação de competência tributária, depende da anuência da pessoa jurídica de direito público ou privado delegada.
d) A atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.
e) A pessoa jurídica de direito público que não exercer a sua competência tributária poderá ser substituída por outro ente que manifesta a vontade de exercê-la.

18. (UFT – Procurador de Araguaína – 2014) Por previsão Constitucional, o imposto sobre a propriedade territorial rural – ITR 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. A possibilidade de cobrança nesses moldes, trata-se de:

a) Delegação da capacidade tributária ativa da União ao Município.
b) Renúncia ao poder de tributar da União em favor do Município.
c) Delegação da competência tributária da União ao Município.
d) Renúncia da competência tributária da União em favor do Município.

19. (FUNDEP – Advogado da CAU/MG – 2014) Acerca da competência tributária, assinale a alternativa CORRETA.

a) A competência tributária é o poder, conferido a determinado ente político, por lei complementar específica, para aumentar tributos.
b) Um ente federado pode delegar, por lei, a sua competência tributária a outro ente.
c) 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.
d) O não exercício da competência tributária por um ente defere competência a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a ela tenha atribuído.

20. (FCC – Auditor Fiscal da Receita Estadual/RJ – 2014) De acordo com o que estabelece a Constituição Federal, o IPVA é tributo de competência estadual e 50% de sua receita deve ser repassada aos municípios, observados os critérios constitucionais para isso.

Nesse sentido, considere:

I. As atribuições do Estado do Rio de Janeiro para arrecadar o crédito tributário do IPVA e para fiscalizá-lo são delegáveis aos municípios fluminenses, relativamente aos veículos neles licenciados.
II. A competência do Estado do Rio de Janeiro para instituir o IPVA é delegável aos municípios fluminenses, em cujos territórios os proprietários de veículos tenham seus domicílios.
III. Caso o Estado do Rio de Janeiro decida por não exercer sua competência tributária, tal fato só deferirá essa competência aos municípios fluminenses que tiverem veículos licenciados em seus territórios.
IV. O Estado do Rio de Janeiro tem competência legislativa plena, em relação ao IPVA, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal e na Constituição Estadual Fluminense.
V. O fato de os municípios fluminenses terem direito a receber 50% da receita do IPVA não

retira a competência do Estado do Rio de Janeiro para legislar sobre esse imposto, mas permite o compartilhamento da atividade legislativa, em relação às obrigações tributárias acessórias.

Com base no CTN, está correto o que se afirma APENAS em:

a) IV e V.
b) I e II.
c) III e V.
d) II e III.
e) I e IV.

21. (FCC – Procurador da Câmara Municipal de São Paulo – 2014) O exercício da competência constitucional tributária

a) somente se delega através de lei específica do ente federado que é competente para a instituição do tributo.
b) pode ser renunciado pelo ente federado, bem assim delegado por lei a outro ente, desde que por meio de lei complementar.
c) é atribuído constitucionalmente para os entes federados, suas autarquias e fundações.
d) é atribuído constitucionalmente para os entes federados, que podem delegá-la às suas autarquias e fundações, para os fatos geradores relacionados com suas funções.
e) se manifesta através da criação de leis instituidoras e modificadoras de tributos, bem assim de leis que disciplinam as causas de exclusão, suspensão e extinção do crédito tributário.

22. (FGV – X Exame Unificado da OAB – 2013) A União criou um novo imposto não previsto na CRFB mediante lei complementar sobre a propriedade de veículos de duas rodas não motorizados, que adota fato gerador e base de cálculo diferente dos demais discriminados na Constituição. Nessa situação, a União terá feito uso de competência

a) comum.
b) residual.
c) cumulativa.
d) extraordinária.

23. (FCC – Titular de Cartórios/PE – 2013) A competência tributária

a) é delegável por lei, como no caso do Imposto Territorial Rural – ITR, em que a União pode delegar a competência para os Municípios que assim optarem.
b) não pode deixar de ser exercida, razão pela qual, a União tem obrigação constitucional de instituir todos os impostos de sua competência.
c) é renunciável nos casos expressamente autorizados pela Constituição Federal, como no caso do Imposto sobre Grandes Fortunas, que era de competência da União.
d) é exclusiva em relação a todos os tributos, devendo cada ente se limitar a instituir os tributos expressamente previstos na Constituição Federal ou em lei.
e) é indelegável em qualquer situação, não podendo o ente renunciá-la ou transferi-la a outro ainda que por lei.

24. (Esaf – Analista Tributário da Receita Federal – 2012) Analise as proposições a seguir e assinale a opção correta.

I. Se a Constituição atribuir à União a competência para instituir certa taxa e determinar que 100% de sua arrecadação pertencerá aos Estados ou ao Distrito Federal, caberá, segundo as regras de competência previstas no Código Tributário Nacional, a essas unidades federativas a competência para regular a arrecadação do tributo.

II. Embora seja indelegável a competência tributária, uma pessoa jurídica de direito público pode atribuir a outra as funções de arrecadar e fiscalizar tributos.
III. É permitido, sem que tal seja considerado delegação de competência, cometer a uma sociedade anônima privada o encargo de arrecadar impostos.
a) As duas primeiras afirmações são corretas, e errada a outra.
b) A primeira é correta, sendo erradas as demais.
c) As três são corretas.
d) A primeira é errada, sendo corretas as demais.
e) As três são erradas.

25. (FCC – Analista Judiciário do TRF da 5ª Região – 2012) Sobre competência legislativa em matéria tributária, é correto afirmar:
a) A União tem sempre competência exclusiva para instituir contribuição social para seguridade social de todos os serviços públicos dos entes da Federação.
b) Os entes da Federação têm competência comum para instituir contribuição de intervenção no domínio econômico.
c) A competência para instituição de impostos vem discriminada na Constituição Federal para cada um dos entes da Federação.
d) A competência para instituição de imposto residual é privativa da União, muito embora seja cabível delegação desta competência aos Estados-membros e Distrito Federal mediante lei complementar.
e) A competência para instituição do ITR é de competência da União, mas a Constituição Federal admite expressamente a delegação desta competência aos Municípios, nos termos de lei complementar que regulamente as hipóteses e forma de delegação.

26. (Cespe – Magistratura/BA – 2012) Acerca da competência legislativa sobre normas gerais de direito tributário, assinale a opção correta.
a) A competência dos estados, ainda que suplementar, é excluída com o exercício, pela União, da competência para legislar sobre normas gerais de direito tributário.
b) Os municípios não dispõem de competência para instituir normas gerais de direito tributário.
c) Em nenhuma hipótese os estados e o DF exercerão competência legislativa plena.
d) No âmbito dos estados e do DF, prevalecem as respectivas leis sobre as leis federais.
e) Pertencem à competência concorrente todas as pessoas políticas.

27.(Cesgranrio – Advogado da Caixa – 2012) Em relação à competência tributária exercida pelas entidades federativas, sabe-se, com base no atual sistema jurídico tributário, que a(o)
a) União pode instituir novos impostos, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na CRFB/1988, por lei ordinária ou medida provisória.
b) União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios detêm competência tributária comum para instituírem contribuições de intervenção no domínio econômico.
c) União pode, em decorrência da competência tributária comum exercida pelos entes federativos, instituir e cobrar o IPTU.
d) Distrito Federal pode, por meio de sua competência residual, instituir e cobrar novo imposto cumulativo e com fato gerador ou base de cálculo próprio dos discriminados na CRFB/1988.
e) Distrito Federal pode instituir e cobrar impostos estaduais e municipais.

28. (Cesgranrio – Profissional Júnior da Liquigás – 2012) Em matéria de impostos, a

competência tributária prevista no Sistema Tributário Nacional outorgada às entidades federativas é considerada

a) comum.
b) exclusiva.
c) delegável.
d) extraordinária em relação aos Estados, Distrito Federal e Municípios.
e) residual em relação aos Estados, Distrito Federal e Municípios, desde que os impostos sejam cumulativos.

29. (FCC – Auditor Fiscal do Município/SP – 2012) Município *Deixa pra Lá***, não conseguindo, hipoteticamente, exercer sua competência constitucional tributária para instituir o ITBI no seu território, celebrou acordo com o Estado federado em que se localiza, para que esse Estado passasse a exercer, em seu lugar, a competência constitucional para instituir o referido imposto em seu território municipal e, ainda, para que exercesse as funções de fiscalizar e arrecadar esse tributo, recebendo, em contrapartida, um pagamento fixo anual, a título de "retribuição compensatória".**

Relativamente a essa situação, o Município *Deixa pra Lá*

a) pode delegar sua competência tributária e suas funções de arrecadar e de fiscalizar tributos a outra pessoa jurídica de direito público.
b) não pode delegar sua competência tributária a qualquer outra pessoa jurídica de direito público, embora possa delegar as funções de arrecadar e de fiscalizar tributos de sua competência tributária.
c) não pode delegar sua competência tributária, nem suas funções de fiscalizar tributos a qualquer outra pessoa jurídica de direito público, embora possa delegar suas funções de arrecadar tributos de sua competência tributária.
d) não pode delegar sua competência tributária, nem suas funções de arrecadar e de fiscalizar tributos de sua competência tributária a qualquer outra pessoa jurídica de direito público.
e) não pode delegar sua competência tributária, nem suas funções de arrecadar e de fiscalizar tributos de sua competência tributária a qualquer outra pessoa jurídica de direito público, mas pode delegar as funções de arrecadação às instituições bancárias públicas e privadas.

30. (Cespe – Magistratura/PI – 2012) No que concerne à competência tributária, assinale a opção correta.

a) O poder de criar tributos é repartido entre os vários entes políticos, e a CF assinala a esfera de competência dos níveis federal, estadual e municipal.
b) Mesmo na ausência de normas gerais da União, os estados e o DF não têm a possibilidade de exercer a competência legislativa plena em matéria tributária.
c) As principais características da competência tributária são a transmissibilidade e a renunciabilidade, conforme a legislação em vigor.
d) Sendo, como regra geral, delegável a competência tributária, justifica-se a delegação da atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos.
e) À luz do CTN, o não exercício da competência tributária pelo ente competente defere a outra pessoa jurídica de direito público o exercício tributário, que não pode ser obstaculizado.

31. (FCC – Procurador do Estado/MT – 2011) Sobre competência tributária e capacidade tributária ativa, é correto afirmar:

a) A competência tributária é delegável por lei.
b) A capacidade tributária ativa indica o sujeito ativo da obrigação tributária principal.
c) O Código Tributário Nacional fixa as competências tributárias.

d) A capacidade tributária ativa é exclusiva do ente político definido na Constituição Federal.
e) Somente o ente político competente para instituir o tributo pode ser titular da capacidade tributária ativa.

GABARITO

1. A / **2.** C / **3.** D / **4.** D / **5.** D / **6.** C / **7.** D / **8.** A / **9.** D / **10.** B / **11.** B / **12.** E / **13.** A / **14.** C / **15.** A / **16.** A / **17.** D / **18.** A / **19.** C / **20.** E / **21.** E / **22.** B / **23.** E / **24.** D / **25.** C / **26.** B / **27.** E / **28.** B / **29.** B / **30.** A / **31.** B

7

RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR

7.1 DIFERENÇAS ENTRE LEI ORDINÁRIA E LEI COMPLEMENTAR

Denomina-se reserva de lei complementar o conjunto de temas do Direito Tributário brasileiro que a Constituição Federal exige sejam disciplinados somente por meio de lei complementar federal.

Conforme visto no Capítulo 4 deste *Manual*, **a regra geral no Direito Tributário brasileiro é uso da lei ordinária**, especialmente no que diz respeito à instituição, majoração, redução e extinção de tributos. A lei ordinária exige quórum de maioria simples para sua aprovação (art. 47 da CF), facilitando a aprovação das leis tributárias.

As **hipóteses de utilização da lei complementar** para versar sobre matéria tributária **reduzem-se a casos excepcionais**, taxativamente previstos na Constituição Federal, impondo para sua aprovação o quórum mais rigoroso de maioria absoluta (art. 69 da CF).

Além do quórum diferente para aprovação, os temas de lei ordinária federal podem ser disciplinados por meio de medida provisória, ao contrário daqueles reservados à lei complementar (art. 62, § 1º, III, da CF: "**É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria: III – reservada à lei complementar**".

Já fizemos referência à regra de memorização abaixo transcrita:

"TEMAS DE LEI COMPLEMENTAR NÃO ADMITEM MP"

No item 4.4.4 deste *Manual* explicamos a razão de existir da referida proibição. Convém relembrar o tema:

> A lógica que inspirou a redação original do Texto de 1988 pretendia reservar as leis complementares como instrumento para veicular normas nacionais, ou seja, normas que afetassem simultaneamente os âmbitos federal, estadual e municipal. Ao contrário das leis ordinárias, prioritariamente concebidas para introduzir no sistema normas federais, isto é, de alcance exclusivo para o âmbito da União.
>
> Com as sucessivas alterações que o texto original sofreu na assembleia constituinte a clara divisão de funções entre a lei complementar e a lei ordinária foi bastante comprometida. Porém, em larga medida

ainda é possível verificar que, na maioria dos casos, os temas reservados à lei complementar afetam o interesse simultâneo de todas as entidades federativas. Daí a preocupação do constituinte em exigir um quórum mais rigoroso para aprovação de leis complementares.

Sendo assim, haveria uma interferência na autonomia das entidades federativas se o Chefe do Executivo Federal, o Presidente da República, editasse medida provisória versando sobre tema afeto aos interesses dos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Essa é a razão pela qual o artigo 62, § 1º, III, da CF, proíbe a edição de medidas provisórias sobre temas reservados à lei complementar.

Desse modo, está vedada a edição de medida provisória para instituição de empréstimo compulsório, imposto sobre grandes fortunas, imposto residual e novas fontes de custeio da seguridade.

Da explicação acima transcrita podemos extrair uma terceira distinção entre as leis ordinárias e leis complementares, válida exclusivamente para o âmbito da União. Como visto acima, as **leis ordinárias** emanadas pelo Congresso Nacional, como regra, veiculam **normas federais**, isto é, comandos aplicáveis somente ao âmbito da União. Ao passo que as **leis complementares** originárias do legislativo federal, via de regra, são veículos introdutores de **normas materialmente nacionais**, vale dizer, obrigatórias simultaneamente para todas as entidades federativas[STF].

STF: “A lei complementar, com caráter de lei nacional, explicita princípios e conceitos indeterminados da Constituição. A ação posterior do legislador ordinário deve, portanto, observar as normas gerais contidas na lei complementar. Cumpre ao legislador complementar definir os fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes dos impostos previstos na Constituição. A lei complementar tem papel limitador da instituição de impostos em face do legislador ordinário, além de objetivar a harmonização do sistema impositivo nacional. A incidência dos impostos apenas pode ocorrer se formuladas, previamente, tanto as normas gerais, por meio de lei complementar, quanto as normas instituidoras dessa espécie tributária, de competência do legislador ordinário de cada ente tributante e em conformidade com as aludidas diretrizes gerais. As leis ordinárias federais não podem implicar inovação no trato dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos federais, a revelar disciplina dissociada das normas gerais precedentes. Caso isso ocorra, ter-se-ia invasão de competência a ensejar a declaração de inconstitucionalidade formal do ato ordinário. A sujeição de todo e qualquer diploma ordinário à lei complementar de normas gerais, incluído o federal, decorre do caráter nacional do ato complementar”. RE 567935/SC, rel. Min. Marco Aurélio, 4-9-2014.

Uma última diferença entre as mencionadas espécies normativas é que, enquanto as leis complementares versam somente sobre temas taxativamente elencados na Constituição Federal, as leis ordinárias tratam de assuntos residuais (remanescentes).

Em síntese, podemos resumir as principais diferenças entre lei ordinária e lei

complementar utilizando o quadro abaixo:

Quadro comparativo entre leis ordinárias e leis complementares

LEI ORDINÁRIA	LEI COMPLEMENTAR
Regra geral	Exceções
Maioria simples	Maioria absoluta
Admitem MP	Não admitem MP
Normas federais	Normas nacionais
Casos residuais	Rol taxativo na CF

7.2 TEMAS SOB RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR

Passemos à análise dos temas sob reserva de lei complementar no Texto de 1988.

7.2.1 Art. 146 da CF

As matérias mais importantes no Direito Tributário brasileiro sob reserva de lei complementar foram organizadas na Constituição de 1988 no rol do art. 146, segundo o qual:

> "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;

Cespe: A prova de Defensor Público/ES em 2009 considerou CORRETA a assertiva: "Cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários".

TJ/DF: A prova da Magistratura/DF em 2011 considerou ERRADA a assertiva: "O art. 146 da Constituição Federal dispõe que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, bem como regular a execução fiscal".

FCC: A prova de Procurador Municipal de João Pessoa/PB em 2012 considerou CORRETA a assertiva: “Sobre lei complementar em matéria tributária, é correto afirmar que é a fonte legislativa prevista na Constituição Federal para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, tal como definição de obrigação e crédito tributário”.

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para 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.

Esaf: A prova de Auditor da Receita Federal em 2012 considerou CORRETA a assertiva: “Em matéria tributária, de acordo com a Constituição Federal, compete à Lei Complementar estabelecer tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados”.

Além disso, o parágrafo único, do mesmo art. 146, prevê a possibilidade, por meio de lei complementar, de instituição de regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

O art. 146-A, acrescentado pela Emenda 42/2003, autorizou que lei complementar estabeleça critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência.

Analisemos, com maiores detalhes, cada um dos temas acima referidos.

FCC: A prova de Julgador Administrativo da Sefaz/PE de 2015 considerou CORRETA a assertiva: “Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”.

7.2.1.1 Conflitos de competência em matéria tributária

O primeiro tema reservado à lei complementar é o atinente aos conflitos de competência em matéria tributária, ou seja, dúvidas a respeito de qual tributo deve incidir sobre determinado fato gerador ou base de cálculo.

TJ/DF: A prova da Magistratura/DF em 2011 considerou ERRADA a assertiva: “O art. 146 da Constituição Federal dispõe que cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em qualquer matéria, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”.

O que o art. 146, I, da Constituição Federal estabelece é que o instrumento normativo hábil a solucionar tal questão é a lei complementar.

Note-se que a hipótese de conflito de competência descrita no dispositivo

parece restringir-se aos casos de bitributação, ou seja, às situações em que sejam exigidos, por entidades federativas distintas, dois ou mais tributos sobre um único fato gerador ou sobre a mesma base de cálculo. Por exemplo, se o Estado cobrar ICMS sobre serviço que já seja tributado via ISS pelo Município. Trata-se de um exemplo de bitributação porque os dois tributos (ICMS e ISS) são exigidos de entidades distintas.

Entretanto, os casos de *bis in idem* (que ocorre quando dois ou mais tributos são cobrados pela mesma entidade sobre um único fato gerador ou base de cálculo) também podem ensejar a promulgação de lei complementar para solucionar o problema concreto.

7.2.1.2 Limitações constitucionais ao poder de tributar

O segundo tema reservado à lei complementar, nos termos do art. 146, II, da CF, é a regulamentação das limitações constitucionais ao poder de tributar.

A Constituição Federal prevê duas formas de limitação ao poder de tributar: a) os princípios tributários; b) as imunidades.

Esaf: A prova de Auditor da Receita Federal em 2012 considerou ERRADA a assertiva: "Em matéria tributária, de acordo com a Constituição Federal, compete à Lei Complementar instituir as limitações constitucionais ao poder de tributar".

Assim, havendo necessidade de ser promulgada lei para regulamentar o conteúdo de um princípio ou de uma imunidade, exige-se que seja uma lei complementar.

7.2.1.3 Normas gerais em matéria tributária

Conforme visto nos capítulos anteriores deste *Manual*, a competência para legislar em matéria tributária foi atribuída pelo art. 24, I, da Constituição Federal, de forma concorrente, a todas as entidades federativas. A competência para criar tributos é exercida, como regra, por meio de leis ordinárias.

FCC: A prova de Procurador Municipal de João Pessoa/PB em 2012 considerou ERRADA a assertiva: "Sobre lei complementar em matéria tributária, é correto afirmar que é fonte instituidora de impostos e taxas não discriminados na Constituição Federal, desde que atrelados à competência residual da União".

A existência, no campo da competência legislativa concorrente, isto é, de leis originárias de diferentes fontes normativas impõe a necessidade de certa uniformização das matérias versadas, sob pena de prejudicar a harmonia e a coerência exigidas pelo ordenamento jurídico. Daí o art. 24, § 1º, da CF afirmar que "no âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a

estabelecer normas gerais”.

Cespe: A prova de Procurador Municipal/RR em 2010 considerou ERRADA a assertiva: “Em matéria de legislação tributária, a casa legislativa do município pode estabelecer norma dispondo sobre crédito, diferentemente do disposto em lei complementar”.

Ocorre que a preocupação em atribuir à União a tarefa de editar dispositivos legais uniformizadores do tratamento conferido a matéria tributária pelos diversos entes federativos não exclui a necessidade de a União criar, também, normas específicas aplicáveis apenas no âmbito federal, que permitam disciplinar as funções de criação, arrecadação e fiscalização de seus tributos.

Por isso, a doutrina, a partir das lições de Geraldo Ataliba, tem realizado esforços para distinguir os conceitos de lei nacional e de lei federal.

Leis nacionais são aquelas destinadas à aplicação simultânea em todas as entidades federativas. Leis federais, ao contrário, voltam-se somente ao âmbito da União.

Essa distinção permite visualizar com maior clareza o papel primordial da lei complementar tributária na Constituição Federal, a saber, o de instrumento normativo vocacionado a regular matérias de caráter nacional, ou seja, temas de interesse de todas as Entidades Federativas e que, por isso, dependem de legislação uniformizadora que permita dar coerência e harmonia ao sistema tributário brasileiro.

Nessa linha, o art. 146, III, da Constituição determina competir à lei complementar da União estabelecer normas gerais em matéria tributária.

Entretanto, existem diversas controvérsias, na doutrina e na jurisprudência, sobre o que são normas gerais em matéria tributária. Trata-se, na verdade, de conceito jurídico impreciso ou indeterminado, de noção que, apesar de utilizada pela Constituição Federal, possui sentido e alcance fluidos e contornos pouco nítidos.

Porém, segundo os estudiosos do assunto, mesmo os conceitos jurídicos imprecisos ou indeterminados permitem visualizar uma zona de certeza positiva, isto é, o delineamento de casos em que indubitavelmente o conceito se aplica, e de uma zona de certeza negativa, composta por situações em que certamente o conceito não é aplicável. Além disso, há também a zona de incerteza ou de penumbra – elemento identificador da natureza indeterminada do conceito –, caracterizada pela impossibilidade de afirmar-se, com precisão, se o conceito se aplica ou não.

A utilização de tais noções permite agregar elementos úteis na busca do

conteúdo mínimo da expressão normas gerais, prevista no art. 146, III, da Constituição Federal.

Indubitavelmente, na zona de certeza positiva do conceito estão a regulamentação de princípios do Direito Tributário, a disciplina das imunidades e a distribuição de competência tributária, além das noções de tributo, obrigação e crédito tributários e espécies tributárias.

Interessante notar que o próprio constituinte elencou algumas matérias, no art. 146, III, *a*, incluídas no rol das normas gerais, tais como: "definição de tributo e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários".

Em relação à *zona de certeza negativa*, em tese, não são gerais as normas que esgotam determinado assunto, disciplinando-o de modo integral. Isso porque é próprio do atributo da generalidade normativa deixar margem de ação para que outras regras, editadas posteriormente, procedam ao detalhamento dos assuntos referidos.

Portanto, podemos afirmar que **são normas gerais em matéria tributária, sujeitas à reserva de lei complementar**, as que disciplinam:

a) princípios;
b) imunidades;
c) competência;
d) conceito de tributo;
e) obrigação tributária;
f) crédito tributário;
g) espécies tributárias;
h) prescrição;
i) decadência;
j) lançamento;
k) definição dos fatos geradores, das bases de cálculo[STF]

STF: "IPI e alteração da base de cálculo por lei ordinária: O Tribunal concluiu que o legislador ordinário incorreu em inconstitucionalidade formal, por invadir área reservada à lei complementar pelo art. 146, III, *a*, da CF" – RE 567935/SC, rel. Min. Marco Aurélio, 4-9-2014.

e dos contribuintes relacionados com os impostos descritos na Constituição.

Cespe: A prova da AGU em 2004 considerou ERRADA a assertiva: “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”.

Esaf: A prova de Auditor da Receita Federal em 2012 considerou CORRETA a assertiva: “Em matéria tributária, de acordo com a Constituição Federal, compete à Lei Complementar dispor sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários”.

Por outro lado, não são normas gerais as que disciplinem determinado assunto de modo a esgotá-lo, sem deixar margem para a ação detalhadora da legislação futura.

7.2.1.4 Regime único de arrecadação (Super Simples)

O parágrafo único, do art. 146, da Constituição Federal, com redação dada pela Emenda 42/2003, sujeita à reserva de lei complementar a instituição de regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (Simples Nacional), observadas as seguintes características:

I – será opcional para o contribuinte;

II – poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III – o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos Entes Federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV – a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos Entes Federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

Atualmente, o regime do Super Simples (Simples Nacional) é disciplinado pela **Lei Complementar n. 123/2006** (com as alterações da Lei Complementar n. 155/2016), beneficiando **microempresas** e **empresas de pequeno porte** (EPPs).

TJ/DF: A prova da Magistratura/DF em 2011 considerou CORRETA a assertiva: “O art. 146 da Constituição Federal dispõe que cabe à lei complementar definir tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte”.

Nos termos do art. 3º da Lei Complementar n. 123/2006: “Consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002, devidamente registrados no Registro de Empresas

Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I – no caso da **microempresa**, aufira, em cada ano-calendário, **receita bruta igual ou inferior** a **R$ 360.000,00** (trezentos e sessenta mil reais);

II – no caso da **empresa de pequeno porte**, aufira, em cada ano-calendário, **receita bruta superior a R$ 360.000,00** (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou **inferior a R$ 4.800.000,00** (quatro milhões e oitocentos mil reais)" (redação do inciso II dada pela Lei Complementar n. 155/2016).

ESAF: A prova de Auditor Fiscal da Receita Federal/2012 considerou CORRETA a afirmação: "Considerando decisões emanadas do STF, não há ofensa ao princípio da isonomia tributária se a lei, por motivos extrafiscais, imprime tratamento desigual a microempresas e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta, afastando do regime do simples aquelas cujos sócios têm condição de disputar o mercado de trabalho sem assistência do Estado".

7.2.1.4.1 Simples Federal *vs.* Simples Nacional

O **primeiro sistema** unificado de arrecadação sob a vigência da Constituição de 1988, instituído pela Lei n. 9.317/96, incluía **somente impostos e contribuições da União**, razão pela qual era denominado de **Simples Federal.**

Com a promulgação da Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006, recentemente alterada pela Lei Complementar n. 155, de 27 de outubro de 2016, **foram incluídos no recolhimento unificado o ICMS e o ISS** transformando o nome do sistema para **Simples Nacional.**

Nos termos do art. 13 da Lei Complementar n. 123/2006, estão atualmente incluídos no Simples Nacional os seguintes impostos e contribuições[STJ]:

STJ: "DIREITO TRIBUTÁRIO. REGIME TRIBUTÁRIO DO SIMPLES. IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO DA TCFA. Não é possível a inclusão da TCFA no regime tributário do Simples. A Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA), instituída pela Lei n. 6.938⁄1981 e alterada pela Lei n. 10.165⁄2000, decorre da fiscalização de atividades poluidoras e utilizadoras de recursos ambientais, ou seja, remunera o exercício do poder de polícia exercido pelo Ibama. O Sistema Integrado de Recolhimento de Tributos (Simples) engloba o recolhimento exclusivo de tributos e contribuições expressamente elencados na Lei n. 9.317⁄1996 e Lei Complementar n. 123⁄2006, não sendo possível abranger, por ausência de previsão legal, a TCFA" – REsp 1.242.940-PR, rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 23-10-2012.

I – Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ;

II – Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI;

III – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL;

IV – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS;

V – Contribuição para o PIS/Pasep;

VI – Contribuição Patronal Previdenciária – CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica;

VII – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS;

VIII – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

7.2.1.5 Prevenção de desequilíbrios da competitividade no mercado

O art. 146-A da Constituição, acrescentado também pela Emenda 42/2003, faculta à lei complementar fixar mecanismos tributários extrafiscais especificamente voltados para a prevenção de desequilíbrios na concorrência.

Esaf: A prova de Auditor da Receita Federal em 2012 considerou CORRETA a assertiva: “Em matéria tributária, de acordo com a Constituição Federal, compete à Lei Complementar estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência”.

7.2.1.6 Empréstimos compulsórios

A instituição, majoração, disciplina normativa e extinção de empréstimos compulsórios, conforme visto anteriormente, sujeita-se à reserva de lei complementar federal (art. 148 da Constituição Federal).

7.2.1.7 Novas fontes de custeio da Seguridade Social

A criação de novas contribuições sociais para custeio da Seguridade Social (contribuições sociais residuais) depende de lei complementar, conforme disposto no art. 195, § 4º, da Constituição Federal.

Além disso, as novas contribuições devem ser não cumulativas e não podem ter fato gerador ou base de cálculo próprios de tributos previstos na Constituição Federal.

7.2.1.8 Competência impositiva residual

De acordo com a norma do art. 154, I, da Constituição Federal, o exercício da competência impositiva residual pela União, isto é, a criação de novos impostos não previstos no Texto Maior, depende de lei complementar.

FCC: A prova de Procurador Municipal de João Pessoa/PB em 2012 considerou ERRADA a assertiva: "Sobre lei complementar em matéria tributária, é correto afirmar que o Imposto Residual, de competência da União, é instituído por lei complementar, tal qual o Imposto Extraordinário instituído em caso de guerra externa ou sua iminência".

Exige-se também que os novos impostos sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos já existentes.

7.2.1.9 Reserva de lei complementar em matéria de ISS

Segundo o disposto no art. 156, III, e § 3º da CF compete à lei complementar federal determinar quais serviços se sujeitam à incidência do ISS, vale dizer, é o legislador complementar da União que define o fato gerador do ISS.

Além disso, a determinação das alíquotas mínima e máxima do imposto, a exclusão da sua incidência sobre serviços para o exterior e a regulação da forma e das condições para concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios são, igualmente, tarefas conferidas pela Carta Magna ao legislador complementar federal.

Atualmente, a Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, disciplina o regime de instituição e cobrança em matéria de ISS.

FCC: A prova de Procurador Municipal de João Pessoa/PB em 2012 considerou ERRADA a assertiva: "Sobre lei complementar em matéria tributária, é correto afirmar que o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS estão definidos no Código Tributário Nacional, recepcionado como lei complementar".

7.2.1.10 Reserva de lei complementar no ICMS

O art. 155, § 2º, XII, da Constituição Federal, com redação alterada pela Emenda 3/93, reservou, em matéria de ICMS, grande quantidade de temas à legislação complementar federal, saber:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local de ocorrência do fato gerador;

e) excluir a incidência sobre exportações;

f) prever casos de manutenção de crédito;

g) regular as formas de concessão e revogação de benefícios fiscais;

h) definir os casos de incidência monofásica sobre combustíveis e

lubrificantes;

i) fixar regras para a incidência cumulativa nos casos de importação.

7.2.1.11 Reserva de lei complementar no ITCMD

Nos termos do disposto no art. 155, § 1º, III, da CF, o Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e sobre Doações (ITCMD) terá a competência para sua instituição regulada por lei complementar federal em dois casos:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.

7.2.1.12 Reserva de lei complementar na repartição de receitas tributárias

Em matéria de repartição de receitas tributárias, o art. 161, da Constituição Federal, atribui à lei complementar diversas incumbências, entre as quais se destacam:

a) definir o valor adicionado para fins de calcular o Imposto de Renda recolhido, na fonte, de servidores municipais;

b) estabelecer normas sobre entrega, pela União, de recursos para os fundos de participação dos Estados e dos Municípios;

c) dispor sobre o acompanhamento, pelos beneficiários, dos repasses federais para os fundos de participação dos Estados e dos Municípios.

7.2.1.13 Reserva de lei complementar nas isenções e anistias de contribuições sociais

Por fim, o § 11 do art. 195 da Constituição Federal, com redação dada pela Emenda 20/98, determina competir à lei complementar a fixação do montante máximo de débitos, a partir do qual será vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais do empregador e do trabalhador.

7.3 QUADRO SINÓTICO

Denomina-se reserva de lei complementar o conjunto de temas do Direito Tributário brasileiro que a Constituição Federal exige sejam disciplinados somente por meio de lei complementar federal.

As **hipóteses de utilização da lei complementar** para versar sobre matéria tributária **reduzem-se a casos excepcionais**, taxativamente previstos na Constituição Federal, impondo para sua aprovação o quórum mais rigoroso de maioria absoluta (art. 69 da CF).

Além do quórum diferente para aprovação, os temas de lei ordinária federal podem ser disciplinados por meio de medida provisória, ao contrário daqueles reservados à lei complementar (art. 62, § 1º, III, da CF: **"É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria: III – reservada à lei complementar"**.

"TEMAS DE LEI COMPLEMENTAR NÃO ADMITEM MP"

DIFERENÇAS ENTRE LEI ORDINÁRIA E LEI COMPLEMENTAR

As **leis ordinárias** emanadas pelo Congresso Nacional, como regra, veiculam **normas federais**, isto é, comandos aplicáveis somente ao âmbito da União. Ao passo que as **leis complementares** originárias do legislativo federal, via de regra, são veículos introdutores de **normas materialmente nacionais**, vale dizer, obrigatórias simultaneamente para todas as entidades federativas.

QUADRO COMPARATIVO ENTRE LEIS ORDINÁRIAS E LEIS COMPLEMENTARES	
LEI ORDINÁRIA	**LEI COMPLEMENTAR**
Regra geral	Exceções
Maioria simples	Maioria absoluta
Admitem MP	Não admitem MP
Normas federais	Normas nacionais
Casos residuais	Rol taxativo na CF

TEMAS SOB RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR

Art. 146 da CF	As matérias mais importantes no Direito Tributário brasileiro sob reserva de lei complementar foram organizadas na Constituição de 1988 no rol do art. 146, segundo o qual: "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; *d)* definição de tratamento diferenciado e favorecido para 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.
Conflitos de competência em matéria tributária	O primeiro tema reservado à lei complementar é o atinente aos conflitos de competência em matéria tributária, ou seja, dúvidas a respeito de qual tributo deve incidir sobre determinado fato gerador ou base de cálculo. O que o art. 146, I, da Constituição Federal estabelece é que o instrumento normativo hábil a solucionar tal questão é a lei complementar.
Limitações constitucionais ao poder de tributar	A Constituição Federal prevê duas formas de limitação ao poder de tributar: a) os princípios tributários; b) as imunidades. Assim, havendo necessidade de ser promulgada lei para regulamentar o conteúdo de um princípio ou de uma imunidade, exige-se que seja uma lei complementar.
Normas gerais em matéria tributária	**são normas gerais em matéria tributária, sujeitas à reserva de lei complementar,** as que disciplinam: a) princípios; b) imunidades; c) competência; d) conceito de tributo; e) obrigação tributária; f) crédito tributário; g) espécies tributárias; h) prescrição; i) decadência; j) lançamento; k) definição dos fatos geradores, das bases de cálculo e dos contribuintes relacionados com os impostos descritos na Constituição. Por outro lado, não são normas gerais as que disciplinem determinado assunto de modo a esgotá-

	lo, sem deixar margem para a ação detalhadora da legislação futura.

Regime único de arrecadação (Super Simples)	O parágrafo único do art. 146 da Constituição Federal, com redação dada pela Emenda 42/2003, sujeita à reserva de lei complementar a instituição de regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (Simples Nacional), observadas as seguintes características: I – será opcional para o contribuinte; II – poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; III – o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos Entes Federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; IV – a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos Entes Federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. Atualmente, o regime do Super Simples (Simples Nacional) é disciplinado pela **Lei Complementar n. 123/2006** (com as alterações da Lei Complementar n. 155/2016), beneficiando **microempresas** e **empresas de pequeno porte** (EPPs). **SIMPLES FEDERAL *vs.* SIMPLES NACIONAL** O **primeiro sistema** unificado de arrecadação sob a vigência da Constituição de 1988, instituído pela Lei n. 9.317/96, incluía **somente impostos e contribuições da União**, razão pela qual era denominado **Simples Federal**. Com a promulgação da Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006 (recentemente alterada pela Lei Complementar n. 155/2016), **foram incluídos no recolhimento unificado o ICMS e o ISS**, transformando o nome do sistema para **Simples Nacional**. Nos termos do art. 13 da Lei Complementar n. 123/2006, estão atualmente incluídos no Simples Nacional os seguintes impostos e contribuições: I – Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ; II – Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI; III – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL; IV – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS; V – Contribuição para o PIS/Pasep; VI – Contribuição Patronal Previdenciária – CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica; VII – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS; VIII – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

Prevenção de desequilíbrios da competitividade no mercado	O art. 146-A da Constituição, acrescentado também pela Emenda 42/2003, faculta à lei complementar fixar mecanismos tributários extrafiscais especificamente voltados para a prevenção de desequilíbrios na concorrência.
Empréstimos compulsórios	A instituição, majoração, disciplina normativa e extinção de empréstimos compulsórios, conforme visto anteriormente, sujeita-se à reserva de lei complementar federal (art. 148 da Constituição Federal).
Novas fontes de custeio da Seguridade Social	A criação de novas contribuições sociais para custeio da Seguridade Social (contribuições sociais residuais) depende de lei complementar, conforme disposto no art. 195, § 4º, da Constituição Federal. Além disso, as novas contribuições devem ser não cumulativas e não podem ter fato gerador ou base de cálculo próprios de tributos previstos na Constituição Federal.
Competência impositiva residual	De acordo com a norma do art. 154, I, da Constituição Federal, o exercício da competência impositiva residual pela União, isto é, a criação de novos impostos não previstos no Texto Maior, depende de lei complementar.
Reserva de lei complementar em matéria de ISS	Segundo o disposto no art. 156, III, e § 3º da CF compete à lei complementar federal determinar quais serviços se sujeitam à incidência do ISS, vale dizer, é o legislador complementar da União que define o fato gerador do ISS.
Reserva de lei complementar no ICMS	O art. 155, § 2º, XII, da Constituição Federal, com redação alterada pela Emenda 3/93, reservou, em matéria de ICMS, grande quantidade de temas à legislação complementar federal, a saber: a) definir seus contribuintes; b) dispor sobre substituição tributária; c) disciplinar o regime de compensação do imposto; d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local de ocorrência do fato gerador; e) excluir a incidência sobre exportações; f) prever casos de manutenção de crédito; g) regular as formas de concessão e revogação de benefícios fiscais; h) definir os casos de incidência monofásica sobre combustíveis e lubrificantes; i) fixar regras para a incidência cumulativa nos casos de importação.

Reserva de lei	Nos termos do disposto no art. 155, § 1º, III, da CF, o Imposto sobre a Transmissão *Causa*

	complementar no ITCMD	*Mortis* e sobre Doações (ITCMD) terá a competência para sua instituição regulada por lei complementar federal em dois casos: a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior; b) se o de *cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.
	Reserva de lei complementar na repartição de receitas tributárias	Em matéria de repartição de receitas tributárias, o art. 161 da Constituição Federal atribui à lei complementar diversas incumbências, entre as quais se destacam: a) definir o valor adicionado para fins de calcular o Imposto de Renda recolhido, na fonte, de servidores municipais; b) estabelecer normas sobre entrega, pela União, de recursos para os fundos de participação dos Estados e dos Municípios; c) dispor sobre o acompanhamento, pelos beneficiários, dos repasses federais para os fundos de participação dos Estados e dos Municípios.
	Reserva de lei complementar nas isenções e anistias de contribuições sociais	Por fim, o § 11 do art. 195 da Constituição Federal, com redação dada pela Emenda 20/98, determina competir à lei complementar a fixação do montante máximo de débitos, a partir do qual será vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais do empregador e do trabalhador.

7.4 QUESTÕES

1. (FMP Concursos – Procurador do Estado-AC – 2017) 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.

2. (FMP Concursos – Procurador do Estado-AC – 2017) 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.

3. (TRF3 – Juiz federal – 2016) Só podem ser instituídos por meio de lei complementar:

a) o empréstimo compulsório e o imposto extraordinário.
b) a contribuição de intervenção no domínio econômico e o empréstimo compulsório.
c) o imposto sobre grandes fortunas e as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas.
d) o empréstimo compulsório e o imposto residual.

4. (UFG – Auditor Tributário Municipal – 2016) Dentre as funções que competem à lei complementar destaca-se o seguinte:

a) instituir as limitações ao poder de tributar.
b) introduzir os tratados internacionais em matéria tributária no ordenamento pátrio.
c) criar novas contribuições sociais para custeio da Seguridade Social.
d) aumentar as alíquotas do Imposto de Importação.

5. (IMES – Procurador do Consórcio Intermunicipal Grande ABC – 2015) Cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
a) definição de tratamento análogo para as grandes empresas e empresas de pequeno porte.
b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.
c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas microempresas.
d) recolhimento unificado e centralizado, admitida determinada retenção ou condicionamento.

6. (FCC – Procurador do TCM/GO – 2015) Considere as seguintes situações:
I. Definição da base de cálculo de taxa de poder de polícia.
II. Fixação das alíquotas máximas e mínimas do ISSQN.
III. Aumento da alíquota do IPI, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei.
IV. Estabelecimento das alíquotas do ICMS aplicáveis às operações e prestações interestaduais.
V. Definição de contribuinte de imposto.
Com base no que dispõem a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional, as situações acima descritas podem ser criadas, correta e respectivamente, por meio de
a) decreto; resolução do Senado Federal; lei ordinária; decreto; lei ordinária.
b) lei complementar; lei complementar; resolução do Senado Federal; resolução do Senado Federal; lei complementar.
c) lei ordinária; lei complementar; decreto; resolução do Senado Federal; lei complementar
d) resolução do Senado Federal; lei ordinária; resolução do Senado Federal; lei ordinária; lei ordinária.
e) lei complementar; resolução do Senado Federal; lei ordinária; lei complementar; lei ordinária.

7. (Consulplan – Cartório/MG – 2015) Não é necessário lei complementar para instituir
a) empréstimos compulsórios.
b) Imposto sobre Produtos Industrializados.
c) impostos residuais.
d) Imposto sobre Grandes Fortunas.

8. (Consulplan – Cartório/MG – 2015) Sobre o Sistema Tributário Nacional, é INCORRETA a assertiva:
a) As limitações constitucionais ao poder de tributar devem ser reguladas por meio de lei complementar.
b) Ofende o princípio da legalidade a atualização monetária da base de cálculo do tributo por meio de decreto.
c) É defeso ao Estado e ao Distrito Federal a instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico.
d) Os Municípios e o Distrito Federal não podem instituir taxa para remunerar o serviço de iluminação pública.

9. (FCC – Julgador Administrativo da Sefaz/PE – 2015) De acordo com a Constituição

Federal, sobre o sistema tributário nacional, é correto afirmar:

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

b) Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição previdenciária, cobrada de seus servidores, em benefício destes, cuja alíquota não será superior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

c) É vedado à União, Estados e 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, in-clusive na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

d) 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 restituição da quantia paga no início do período de apuração seguinte, caso não se realize o fato gerador presumido.

e) Os benefícios fiscais, salvo redução da base de cálculo e concessão de crédito presumido, 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.

10. (FGV – Fiscal de Rendas da SEFAZ/RJ – 2009) A Lei Complementar desempenha papel de grande relevância em matéria tributária. Conforme se infere do artigo 146 da Constituição Federal, cabe à Lei Complementar:

a) fixar uma alíquota única do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (2%) em todo o território nacional, com o fim de debelar a guerra fiscal travada entre os Municípios.

b) regulamentar a denominada “cláusula geral antielisiva” inserida no Código Tributário Nacional (parágrafo único do artigo 116).

c) introduzir os tratados internacionais em matéria tributária (acordos de bitributação) no sistema tributário brasileiro.

d) ampliar a competência tributária constitucionalmente estabelecida dos entes da federação.

e) prevenir situações de desequilíbrio nas condições de concorrência mediante critérios especiais de tributação.

11. (PUC-PR – Advogado da COPEL – 2009) Via de regra, os tributos são criados por lei ordinária. Todavia, há tributos que podem ser criados por Lei Complementar. São eles:

a) Empréstimo compulsório, Imposto sobre grandes fortunas, Imposto residual e Contribuições sociais.

b) Empréstimo compulsório, Imposto de importação, Imposto de exportação e Imposto sobre propriedade territorial rural.

c) Imposto sobre produtos industrializados, Imposto sobre operações de crédito, Imposto sobre grandes fortunas e Imposto residual.

d) Imposto sobre produtos industrializados, Imposto extraordinário, Imposto residual e Contribuições sociais residuais.

e) Empréstimo compulsório, Imposto sobre grandes fortunas, Imposto residual e Contribuições sociais residuais.

12. (FGV – Fiscal de Rendas da SEFAZ/RJ – 2011) As alternativas a seguir apresentam atribuições da lei complementar tributária, à exceção de uma. Assinale-a.

a) Instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social.
b) Dispor sobre o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
c) Instituir o imposto sobre grandes fortunas.
d) Dispor sobre os requisitos para o gozo da imunidade tributária relativa a impostos sobre patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos.
e) Atribuir ao sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente.

13. (FGV – Fiscal da Receita/AP – 2010) Dentre as funções que compete à Lei Complementar, assinale a alternativa correta.
a) Evitar o desequilíbrio nas condições de concorrência por meio de critérios especiais de tributação.
b) Fixar uma alíquota única (2%) de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, a ser aplicada em âmbito nacional, para combater a guerra fiscal.
c) Dar maior amplitude à competência tributária constitucionalmente conferida aos entes da federação.
d) Introduzir os tratados internacionais em matéria tributária no ordenamento jurídico brasileiro.
e) Regulamentar o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, que estabeleceu a chamada “cláusula geral antielisiva”.

14. (EJEF – Magistratura/MG – 2006) Assinale a alternativa que, nos termos da Constituição Federal de 1988, NÃO CORRESPONDE à matéria reservada à lei complementar tributária:
a) “O imposto de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica (...) de renda”;
b) “Contribuinte [do imposto] é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize o intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (...)”;
c) “Ficam isentos do Imposto sobre a Renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas: (...) as indenizações por acidentes de trabalho”;
d) “As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes: (...) demais serviços, 5% (cinco por cento)”.

15. (Cespe – Exame Nacional da OAB – 2008) Não constitui matéria de direito tributário reservada pela Constituição Federal (CF) à lei complementar a
a) definição de tributos.
b) definição dos fatos geradores e da base de cálculo dos impostos discriminados pela CF.
c) definição das espécies tributárias.
d) definição dos contribuintes e das alíquotas dos impostos discriminados pela CF.

16. (Cespe – Magistratura/SE – 2008) Suponha que, na falta de normas gerais federais sobre determinado tributo estadual, o estado de Sergipe tenha decidido criar, em 2007, por meio de uma lei, suas próprias normas específicas relativas àquela matéria. Suponha, ainda, que, posteriormente à entrada em vigência da lei criada, tenham advindo, em 2007, normas gerais federais contrárias, em parte, à citada lei estadual. Nessa situação, a lei

estadual

a) será de todo revogada, por contrariar a lei federal.
b) somente será revogada na parte que contraria a lei federal.
c) não sofre qualquer efeito da lei federal, porque ela trata de normas específicas, enquanto a lei federal trata de normas gerais.
d) terá a eficácia extinta no que contrariar a lei federal.
e) terá eficácia suspensa no que contrariar a lei federal.

17. (Esaf – Auditor Fiscal da Receita Federal – 2005) Leis complementares, ou leis complementares à Constituição, são espécies normativas que têm a função de complementar dispositivos constitucionais que tratam genericamente de determinadas matérias, normalmente devido à sua complexidade. As leis complementares, por força do art. 69 da Constituição, serão aprovadas pela maioria absoluta dos membros do Congresso Nacional. Considerando apenas o texto expresso da Constituição, pode-se concluir que as leis complementares em matéria tributária não tratam:

a) da instituição de impostos residuais.
b) da definição dos produtos industrializados sobre os quais o imposto incidirá uma única vez.
c) da instituição de um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios.
d) do estabelecimento de critérios especiais de tributação com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência.
e) da regulação da forma e das condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados, relativamente ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

18. (FGV – Exame Nacional da OAB – 2010) Em Direito Tributário, cumpre à lei ordinária:

a) estabelecer a cominação ou dispensa de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos.
b) estabelecer a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos em matéria de ISS.
c) estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
d) estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre a definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte.

19. (FCC – Auditor Fiscal do Município de São Paulo – 2012) Como resultado da emancipação político-administrativa do distrito de um determinado município paulista, o município recém-criado terá, em primeiro lugar, de eleger sua Câmara Municipal para que esta, posteriormente, elabore a legislação tributária do referido município. Nesse caso, salvo disposição de lei em contrário,

a) até a edição dessa nova legislação, não poderá ser cobrado tributo algum pela pessoa jurídica de direito público recém-criada.
b) até a edição dessa nova legislação, só poderão ser cobradas taxas pela pessoa jurídica de direito público recém-criada.
c) até a edição dessa nova legislação, continuará a ser aplicada a legislação tributária do município do qual a nova pessoa jurídica de direito público se desmembrou, até que entre em vigor a sua própria.
d) a repartição das receitas tributárias (50% do IPVA, 25% do ICMS, 50% do ITR etc.) referentes a fatos geradores ocorridos no novo município, após a sua criação, pertencerão

ao município do qual ele se desmembrou, até o último dia do exercício em que entrar em vigor a legislação do novo município.

e) a repartição das receitas tributárias (50% do IPVA, 25% do ICMS, 50% do ITR etc.) referentes a fatos geradores ocorridos no novo município, após a sua criação, pertencerão ao município do qual ele se desmembrou, até o primeiro dia do exercício seguinte ao que entrar em vigor a legislação do novo município.

GABARITO

1. D / **2.** A / **3.** D / **4.** D / **5.** B / **6.** C / **7.** B / **8.** B / **9.** A / **10.** E / **11.** E / **12.** E / **13.** A / **14.** C / **15.** D / **16.** E / **17.** B / **18.** A / **19.** C

8

REPARTIÇÃO DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS

8.1 CONCEITO

Repartição de receitas tributárias é o conjunto de normas constitucionais que versam sobre a **distribuição do montante arrecadado com determinados tributos**. Assim, em alguns casos, a Constituição Federal atribui parcela do valor obtido com a cobrança de um tributo a entidades federativas diversas daquelas que detêm a competência para sua instituição.

A rigor, o tema repartição de receitas não integra o objeto específico de interesse do Direito Tributário (art. 4º, II, do CTN), sendo mais propriamente um assunto pertinente ao campo do Direito Financeiro. No entanto, a enorme frequência com que o tema é indagado dentro de provas de Direito Tributário nos concursos públicos justifica sua abordagem neste *Manual*.

8.2 REPARTIÇÃO DE RECEITA NÃO ALTERA COMPETÊNCIA

A existência de regra constitucional estabelecendo regra de repartição de receita não modifica a competência tributária transferindo-a para a entidade beneficiária da repartição.

É o que declara o parágrafo único do art. 6º do CTN:

> Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerão à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.

Assim, por exemplo, embora o art. 157, I, da CF declare que 100% do Imposto de Renda retido na fonte sobre a remuneração paga por Estados aos seus servidores permaneça com os Estados, o Imposto de Renda continua sendo um imposto de competência da União.

8.3 REPARTIÇÃO DE RECEITAS NÃO ALTERA O PODER

DE CONCEDER INCENTIVOS FISCAIS

Interessante notar que, embora a Constituição Federal determine a repartição de receitas de alguns tributos entre as entidades federativas, tais regras não afetam o poder de conceder incentivos fiscais que é exclusivo da pessoa política competente para instituir o tributo.

Desse modo, ainda que certa entidade federativa seja beneficiária de parcela da receita arrecadada, nada pode fazer para impedir a outorga, por exemplo, de uma isenção do referido tributo, ainda que tal benefício, concedido pela entidade política competente, reduza substancialmente o montante a ser repassado.

8.4 REPARTIÇÃO DIRETA E INDIRETA DE RECEITAS

A repartição de receitas pode ser direta ou indireta.

Repartição direta é aquela em que o ente favorecido recebe seu montante sem que o produto da distribuição passe antes por qualquer outra entidade intermediária ou por fundo constitucional. Exemplo: o art. 158, III, da CF, atribui diretamente 50% do produto da arrecadação do IPVA ao Município onde for licenciado o veículo.

Já na repartição indireta, os valores arrecadados são destinados a um fundo constitucional para posterior repartição entre as entidades beneficiadas, segundo critérios fixados no Texto Maior. Exemplo: o art. 159 estabelece as regras para distribuição de receitas do IR e do IPI entre os Fundos nele previstos.

8.5 CASOS DE REPARTIÇÃO DE RECEITAS

Passemos ao estudo de cada uma das hipóteses constitucionais de repartição de receitas.

8.5.1 Art. 157, I, da CF

A primeira hipótese de repartição de receitas tributárias está prevista no art. 157, I, da Constituição Federal, que determina pertencerem aos **Estados** e ao **Distrito Federal** o **produto da arrecadação do Imposto sobre a Renda incidente na fonte**, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem.

PUC/PR: A prova da Magistratura/RO em 2011 considerou CORRETA a assertiva: “Os recursos arrecadados pelas Fundações Distritais a título de imposto de renda sobre os rendimentos pagos aos seus servidores, diretamente na fonte, ficam nos cofres do Distrito Federal”.

Assim, quando pessoas jurídicas de direito público remuneram seus agentes públicos o valor do Imposto de Renda retido na fonte permanece com a entidade pagadora.

Importante destacar que em relação a quaisquer outras rendas do agente público originárias de fonte diversa o imposto é devido para a União.

8.5.2 Art. 157, II, da CF

De acordo com a segunda regra constitucional de repartição de receitas, cabem aos **Estados** e ao **Distrito Federal vinte por cento** dos valores arrecadados pela União no exercício da **competência impositiva residual**, isto é, do montante auferido com a cobrança de novos impostos.

PUC/PR: A prova da Magistratura/RO em 2011 considerou ERRADA a assertiva: “Todo o valor arrecadado pelo exercício da competência residual permanece com a União”.

8.5.3 Art. 158, I, da CF

O art. 158, I, da CF, na mesma esteira do disposto no art. 157, I, determina caber aos **Municípios** a **totalidade da arrecadação do Imposto de Renda** e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem.

PUC/PR: A prova da Magistratura/RO em 2011 considerou CORRETA a assertiva: “Os recursos arrecadados na fonte pelas autarquias municipais a título de imposto de renda sobre o pagamento feito a seus servidores, a qualquer título, não são repassados para a União”.

De igual modo, quaisquer outras rendas do agente público originárias de fonte diversa o imposto é devido para a União.

8.5.4 Art. 158, II, da CF

Pertencem aos **Municípios**, também, **cinquenta por cento da** arrecadação referente **ao Imposto Territorial Rural** sobre os imóveis neles situados.

Entretanto, a **Emenda Constitucional n. 42/2003** passou a admitir o repasse da **totalidade** do **ITR** arrecadado na hipótese de celebração de **convênio** entre o Município e a União. Isso ocorre porque, sendo firmada tal parceria, a estrutura de fiscalização municipal utilizada para cobrança do IPTU pode ser também empregada no apoio à arrecadação do ITR, aumentando a eficácia na cobrança do imposto federal e justificando a hipótese de parafiscalidade em favor do Município.

8.5.5 Art. 158, III, da CF

Outro caso constitucionalmente previsto de repartição de receitas atribui aos Municípios **cinquenta por cento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores** sobre os carros licenciados em seus territórios.

8.5.6 Art. 158, IV, da CF

Cabem ainda aos **Municípios vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços**[STJ]

STJ: "ICMS. EXTRAÇÃO DE MINERAL. MUNICÍPIOS CONTÍGUOS. VALOR ADICIONADO. A Turma decidiu, por maioria, que se destina ao município onde são realizadas as operações de entrada e saída de mercadoria o direito de receber as parcelas integrais do valor adicionado decorrente do ICMS arrecadado em seu território. *In casu*, a Companhia Vale do Rio Doce extrai potássio dos subsolos de dois municípios, entretanto a 'boca da mina' encontra-se localizada no território do recorrente, onde é beneficiado e comercializado, ocorrendo, portanto, nesta localidade o fato gerador do ICMS" – RMS 32.423-SE, rel. Min. Cesar Asfor Rocha, j. 15-3-2012.

de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Cespe: A prova de Procurador do Tribunal de Contas/DF em 2013 considerou CORRETA a assertiva: "A CF assegura aos municípios 25% do ICMS arrecadado pelo estado onde eles se situem, tendo adotado, para fins de distribuição desse percentual entre os municípios, o critério da territorialidade do valor adicionado, ou seja, a cada município compete o valor adicionado produzido em seu próprio território, relativamente a três quartos do valor a ser distribuído".

PUC/PR: A prova da Magistratura/RO em 2011 considerou ERRADA a assertiva: "25% do produto da arrecadação do ICMS sobre serviço de comunicação é repassado integralmente com o Município que o arrecadou".

MP/SC: A prova de Promotor/SC em 2013 considerou ERRADA a assertiva: “Do produto da arrecadação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza e do Imposto sobre Produtos Industrializados 60% constitui a receita da União e o restante deve ser distribuído à razão de 20% ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal e 20% ao Fundo de Participação dos Municípios”.

PUC/PR: A prova da Magistratura/RO em 2011 considerou ERRADA a assertiva: “48% do produto da arrecadação do IPI e imposto de renda serão repassados diretamente aos Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios.”

8.5.7 Art. 159, I, da CF

O referido dispositivo constitucional obriga a União a entregar, do produto da arrecadação dos **impostos sobre renda** e proventos de qualquer natureza e sobre **produtos industrializados** 48% na seguinte forma:

a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;

b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;

c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semiárido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;

d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano.

8.5.8 Art. 159, II, da CF

A União deverá entregar, ainda, **dez por cento** aos Estados e ao Distrito Federal da arrecadação do **Imposto sobre Produtos Industrializados**, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações.

8.5.9 Art. 159, III, da CF

Nos termos do art. 159, III, da Constituição Federal, com redação dada pela Emenda 44/2004, a União deve entregar aos Estados e ao Distrito Federal **vinte e nove por cento** do produto arrecadado com a cobrança da **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico** sobre a importação ou comercialização **de**

petróleo e derivados.

8.5.10 Art. 153, § 5º, da CF

De acordo com o art. 153, § 5º, da CF, o montante arrecadado a título do **IOF incidente sobre o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro**, será distribuído nos seguintes termos:

a) 30% para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem;

b) 70% para o Município de origem.

8.5.11 Quadro sinótico das regras constitucionais de repartição de receitas tributárias

fundamento	tributo	hipótese	percentual	beneficiário
Art. 157, I, da CF	IR	Sobre rendimentos e renda, retidos na fonte, de servidores estaduais e distritais	100%	Estados/DF
Art. 157, II, da CF	Imp. Residuais	Sobre impostos novos instituídos pela União	20%	Estados/DF
Art. 158, I, da CF	IR	Sobre rendimentos e renda, retidos na fonte, de servidores municipais	100%	Municípios
Art. 158, II, da CF	ITR	Relativamente a imóveis rurais situados nos municípios beneficiários	50% ou 100% (c/ convênio)	Municípios
Art. 158, III, da CF	IPVA	Sobre veículos automotores licenciados no território dos municípios beneficiários	50%	Municípios
Art. 158, IV, da CF	ICMS	Relativo às operações realizadas no território dos municípios beneficiários	25%	Municípios
Art. 159, I, da CF	IR/IPI	Do produto da arrecadação do IR e do IPI	Vários (*vide* percentuais indicados no art. 159, I, da CF)	Estados/DF/Municípios
Art. 159, II, da CF	IPI	Do produto da arrecadação do IPI, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados	10%	Estados/DF
Art. 159, III, da CF	Cide/Comb.	Do produto da arrecadação da Cide/Combustíveis	29%	Estados/DF
Art. 153, § 5º, da CF	IOF/Ouro	Sobre o montante da arrecadação do IOF incidente sobre o ouro quando definido	30%/30%/30%/70% (respectivamente)	Est./DF/Terr./Municípios (respectivamente)

		como ativo financeiro		

8.6 QUADRO SINÓTICO

<table>
<tr><td>CONCEITO</td><td>Repartição de receitas tributárias é o conjunto de normas constitucionais que versam sobre a distribuição do montante arrecadado com determinados tributos. Assim, em alguns casos, a Constituição Federal atribui parcela do valor obtido com a cobrança de um tributo a entidades federativas diversas daquelas que detêm a competência para sua instituição.</td></tr>
<tr><td>REPARTIÇÃO DE RECEITA NÃO ALTERA COMPETÊNCIA</td><td>A existência de regra constitucional estabelecendo regra de repartição de receita não modifica a competência tributária transferindo-a para a entidade beneficiária da repartição.
É o que declara o parágrafo único do art. 6º do CTN:
Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerão à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.</td></tr>
<tr><td>REPARTIÇÃO DE RECEITAS NÃO ALTERA O PODER DE CONCEDER INCENTIVOS FISCAIS</td><td>Embora a Constituição Federal determine a repartição de receitas de alguns tributos entre as entidades federativas, tais regras não afetam o poder de conceder incentivos fiscais que é exclusivo da pessoa política competente para instituir o tributo.
Desse modo, ainda que certa entidade federativa seja beneficiária de parcela da receita arrecadada, nada pode fazer para impedir a outorga, por exemplo, de uma isenção do referido tributo, ainda que tal benefício, concedido pela entidade política competente, reduza substancialmente o montante a ser repassado.</td></tr>
<tr><td>REPARTIÇÃO DIRETA E INDIRETA DE RECEITAS</td><td>A repartição de receitas pode ser direta ou indireta.<table><tr><td>Repartição direta</td><td>É aquela em que o ente favorecido recebe seu montante sem que o produto da distribuição passe antes por qualquer outra entidade intermediária ou por fundo constitucional. Exemplo: o art. 158, III, da CF atribui diretamente 50% do produto da arrecadação do IPVA ao Município onde for licenciado o veículo.</td></tr><tr><td>Repartição indireta</td><td>Os valores arrecadados são destinados a um fundo constitucional para posterior repartição entre as entidades beneficiadas, segundo critérios fixados no Texto Maior. Exemplo: o art. 159 estabelece as regras para distribuição de receitas do IR e do IPI entre os Fundos nele previstos.</td></tr></table></td></tr>
<tr><td>CASOS DE REPARTIÇÃO DE RECEITAS</td><td><table><tr><td>Art. 157, I, da CF</td><td>Determina pertencerem aos Estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do Imposto sobre a Renda incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem. Assim, quando pessoas jurídicas de direito público remuneram seus agentes públicos, o valor do Imposto de Renda retido na fonte permanece com a entidade pagadora.</td></tr><tr><td>Art. 157, II, da CF</td><td>De acordo com a segunda regra constitucional de repartição de receitas, cabem aos Estados e ao Distrito Federal vinte por cento dos valores arrecadados pela União no exercício da competência impositiva residual, isto é, do montante auferido com a cobrança de novos impostos.</td></tr><tr><td>Art. 158, I, da CF</td><td>O art. 158, I, da CF, na mesma esteira do disposto no art. 157, I, determina caber aos Municípios a totalidade da arrecadação do Imposto de Renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem.</td></tr><tr><td>Art. 158, II, da CF</td><td>Pertencem aos Municípios, também, cinquenta por cento da arrecadação referente ao Imposto Territorial Rural sobre os imóveis neles situados.
Entretanto, a Emenda Constitucional n. 42/2003 passou a admitir o repasse da totalidade do ITR arrecadado na hipótese de celebração de convênio entre o Município e a União. Isso ocorre porque, sendo firmada tal parceria, a estrutura de fiscalização municipal utilizada para cobrança do IPTU pode ser também empregada no apoio à arrecadação do ITR, aumentando a eficácia na cobrança do imposto federal e justificando a hipótese de parafiscalidade em favor do Município.</td></tr><tr><td>Art. 158, III, da CF</td><td>Outro caso constitucionalmente previsto de repartição de receitas atribui aos Municípios cinquenta por cento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores sobre os carros licenciados em seus territórios.</td></tr><tr><td>Art. 158, IV, da CF</td><td>Cabem ainda aos Municípios vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.</td></tr></table></td></tr>
<tr><td></td><td><table><tr><td>Art. 159, I, da CF</td><td>O referido dispositivo constitucional obriga a União a entregar, do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 48% na seguinte forma:
a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;
b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;
c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semiárido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;
d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de</td></tr></table></td></tr>
</table>

	dezembro de cada ano.
Art. 159, II, da CF	A União deverá entregar, ainda, **dez por cento** aos Estados e ao Distrito Federal da arrecadação do **Imposto sobre Produtos Industrializados**, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações.
Art. 159, III, da CF	Nos termos do art. 159, III, da Constituição Federal, com redação dada pela Emenda 44/2004, a União deve entregar aos Estados e ao Distrito Federal **vinte e nove por cento** do produto arrecadado com a cobrança da **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico** sobre a importação ou comercialização **de petróleo** e derivados.
Art. 153, § 5º, da CF	De acordo com o art. 153, § 5º, da CF, o montante arrecadado a título do **IOF incidente sobre o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro**, será distribuído nos seguintes termos: a) 30% para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem; b) 70% para o Município de origem.

QUADRO SINÓTICO DAS REGRAS CONSTITUCIONAIS DE REPARTIÇÃO DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS

FUNDAMENTO	TRIBUTO	HIPÓTESE	PERCENTUAL	BENEFICIÁRIO
Art. 157, I, da CF	IR	Sobre rendimentos e renda, retidos na fonte, de servidores estaduais e distritais	100%	Estados/DF
Art. 157, II, da CF	Imp. Residuais	Sobre impostos novos instituídos pela União	20%	Estados/DF
Art. 158, I, da CF	IR	Sobre rendimentos e renda, retidos na fonte, de servidores municipais	100%	Municípios
Art. 158, II, da CF	ITR	Relativamente a imóveis rurais situados nos municípios beneficiários	50% ou 100% (c/ convênio)	Municípios
Art. 158, III, da CF	IPVA	Sobre veículos automotores licenciados no território dos municípios beneficiários	50%	Municípios
Art. 158, IV, da CF	ICMS	Relativo às operações realizadas no território dos municípios beneficiários	25%	Municípios
Art. 159, I, da CF	IR/IPI	Do produto da arrecadação do IR e do IPI	Vários (*vide* percentuais indicados no art. 159, I, da CF)	Estados/DF/Municípios
Art. 159, II, da CF	IPI	Do produto da arrecadação do IPI, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados	10%	Estados/DF
Art. 159, III, da CF	Cide/Comb.	Do produto da arrecadação da Cide/Combustíveis	29%	Estados/DF
Art. 153, § 5º, da CF	IOF/Ouro	Sobre o montante da arrecadação do IOF incidente sobre o ouro quando definido como ativo financeiro	30%/30%/30%/70% (respectivamente)	Est./DF/Terr./Municípios (respectivamente)

8.7 QUESTÕES

1. (TRF2 – Juiz federal – 2017) Acerca da repartição constitucional de receitas tributárias, marque a opção correta:

a) Pertence aos Estados e ao Distrito Federal metade do produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos por eles, a qualquer título.

b) A União entregará parcela do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza (IR) e sobre produtos industrializados (IPI) diretamente ao Fundo de Participação dos Municípios no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano.

c) A União entregará parcela do produto da arrecadação da CIDE-combustiveis sobre imposto de renda e proventos de qualquer natureza diretamente ao Fundo de Participação dos

Municípios.

d) A União entregará parcela da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados (IPI) diretamente aos Municípios, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados ocorridas em seus territórios.

e) A União entregará diretamente aos Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste parcela do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza (IR) e sobre produtos industrializados (IPI), de acordo com os planos regionais de desenvolvimento.

2. (Consulplan – Analista TRF da 2ª Região – 2017) Havendo litígio sobre o imposto de renda incidente na fonte, relativo à licença-prêmio de funcionário público, a demanda foi proposta junto à vara competente na Justiça Federal. No entanto, o Magistrado determinou a emenda da inicial, com a exclusão da União do polo passivo e a inclusão do Estado-Membro ao qual se vincula o servidor e declinou da competência, alegando ser esta da Justiça Estadual. Com referência à questão da competência para apreciar a lide, pode ser afirmado que o Magistrado:

a) Agiu com erro, já que o imposto de renda é tributo de competência da União, não sendo o Estado-Membro parte legítima para figurar neste litígio e havendo competência da Justiça Federal.

b) Houve equívoco do Magistrado, visto que o simples fato de o produto do imposto de renda pertencer ao Estado-Membro, não altera a competência tributária, que é da Justiça Federal.

c) Agiu com acerto, por não haver interesse da União no litígio, pertencendo ao Estado-Membro o produto da arrecadação do imposto de renda na hipótese do conflito em comento, sendo competente a Justiça Estadual.

d) O Magistrado decidiu corretamente, já que trata-se de servidor público estadual, pelo que seus vencimentos são pagos pelo Estado-Membro, que efetua os descontos na fonte e qualquer controvérsia deve ser dirimida pela Justiça Estadual.

3. (Consultec – Procurador Municipal – 2016) Analise as afirmativas a respeito de repartição de receitas tributárias e marque V para as verdadeiras e F, para as falsas.

( ) O produto de arrecadação de ICMS é repartido pelos Estados com os Municípios

( ) A União reparte o produto de sua arrecadação com Imposto sobre a Renda Pessoa Física incidente na fonte com os Estados e Municípios.

( ) Os Municípios repartem o produto de sua arrecadação com Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza com os Estados.

( ) O ente federado que institui empréstimo compulsório tem que repartir 1/3 do produto da arrecadação com os demais entes.

( ) A União reparte com os Estados e Distrito Federal o produto de sua arrecadação com imposto residual.

A alternativa que indica a sequência correta, de cima para baixo, é a

a) V F F V F

b) V V F F F

c) F V V V F

d) F F V V V

e) V F F F V

4. (FCC – Procurador Municipal – 2016) Um Município brasileiro publicou matéria, no periódico local, esclarecendo aos munícipes de que a Secretaria Municipal de Finanças efetivamente fiscaliza e cobra o IPTU referente à totalidade dos imóveis localizados em

seu território, e que, também, já há 6 anos, optou por fiscalizar e cobrar o ITR de todos os imóveis que se localizam nesse território, sem proporcionar qualquer redução deste último imposto, bem como sem promover qualquer forma de renúncia fiscal.

O mesmo periódico, em matéria recentemente publicada, informou que o referido Município é um dos campeões de arrecadação do ICMS, do IPVA, do ITCD, do ISSQN, do IPTU e do ITBI em seu Estado.

Com base nas normas da Constituição Federal acerca da repartição de receitas tributárias, a esse Município pertencem

a) 100% da receita do ITR, 50% da receita do ITCD e 25% da receita do ICMS.
b) 90% da receita do ISSQN e 50% da receita do ITBI.
c) 50% da receita do IPTU e 25% da receita do ITCD.
d) 25% da receita do IPVA e 50% da receita do ITR.
e) 50% da receita do IPVA e 25% da receita do ICMS.

5. (Consulplan – Cartório-MG 2016) Considerando o disposto na Constituição Federal sobre a repartição das receitas tributárias, avalie as afirmações a seguir:

I. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência residual que lhe é atribuída pelo art. 154, I da Constituição Federal.
II. Pertencem aos Municípios vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.
III. Pertencem aos Municípios o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, pelos Estados, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem.
IV. Pertencem aos Municípios cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seu território.

É correto apenas o que se afirma em:

a) I, II e IV.
b) II e IV.
c) III e IV.
d) I e III.

6. (FCC – Juiz de Direito/SC – 2015) Por expressa determinação constitucional, pertencem aos Municípios 25% do produto da arrecadação do ICMS. É a chamada quota-parte municipal sobre o produto da arrecadação do ICMS. O Estado de Santa Catarina concedeu empréstimo a vários Municípios localizados em seu território, sob condição de que o valor emprestado fosse pago no prazo máximo de 24 meses. Findo o referido prazo, a maior parte dos Municípios manteve-se inadimplente. Como consequência dessa inadimplência, o Estado editou norma que condicionou a entrega da quota-parte municipal sobre o produto da arrecadação do ICMS ao pagamento dos referidos créditos vencidos e não pagos. Diante do condicionamento criado pelo Estado, os Municípios catarinenses entraram em juízo, pedindo a declaração de inconstitucionalidade da norma que implementou a referida condição, e alegaram, paralelamente, que deixaram de pagar os referidos empréstimos recebidos, como forma de protesto contra o governo estadual, que editara lei, segundo a qual, três quintos da quota-parte municipal sobre o produto da arrecadação do ICMS seriam creditados de acordo com aquela lei. Os Municípios devedores sentiram-se prejudicados pelos termos dessa nova lei. Com base nos fatos hipotéticos narrados acima e na disciplina da Constituição Federal acerca dessa questão,

o Estado de Santa Catarina

a) não poderia ter editado lei ordinária dispondo sobre a forma de creditamento de fração alguma da quota-parte municipal sobre o produto da arrecadação do ICMS, pois essa matéria é reservada à disciplina de lei complementar federal.

b) não poderia ter editado norma que condicionasse a entrega de recursos provenientes da quota-parte municipal sobre o produto da arrecadação do ICMS, ao pagamento dos créditos de que era titular.

c) poderia ter editado lei ordinária que dispusesse sobre a forma de creditamento da quota-parte municipal sobre o produto da arrecadação do ICMS, na proporção de até um quarto do valor da referida quota-parte.

d) poderia ter editado lei ordinária que dispusesse sobre a forma de creditamento da quota-parte municipal sobre o produto da arrecadação do ICMS, na proporção de até metade do valor da referida quota-parte.

e) não poderia ter editado norma visando reter os recursos provenientes da quota-parte municipal sobre o produto da arrecadação do ICMS, mas poderia tê-la editado para o fim de restringir emprego desses recursos a determinados fins.

7. (Vunesp – Auditor Tributário da Prefeitura de São José dos Campos/SP – 2015) Em relação às transferências constitucionais que recebe de outros entes da federação, é correto afirmar que os municípios participam com

a) cinquenta por cento (50%) do produto da arrecadação do imposto cobrado pela União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados.

b) vinte por cento (20%) do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

c) vinte por cento (20%) do imposto de renda e proventos de qualquer natureza, por meio do Fundo de Participação dos Municípios.

d) vinte e cinco por cento (25%) do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios.

e) dez por cento (10%) do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, por meio do Fundo de Participação dos Municípios.

8. (Vunesp – Auditor Tributário da Prefeitura de São José dos Campos/SP – 2015) Cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado de São Paulo sobre a propriedade de veículos automotores licenciados no território do Município de São José dos Campos pertence a essa Municipalidade. Suponha-se, por hipótese, que o Município de São José dos Campos não cumpra com medidas impostas pelo Estado, de economia de água por conta da crise hídrica. Em consequência, o Estado de São Paulo retém os valores arrecadados a título de IPVA e condiciona seu pagamento ao cumprimento das metas de economia de água. A conduta do Estado de São Paulo, nesse caso, pode ser considerada

a) irregular, pois a Constituição Federal considera que a retenção de valores devidos a título de repartição de receitas é possível desde que haja autorização do Senado Federal.

b) regular, pois permitida pela Constituição Federal, que considera que a retenção de valores pelo Estado é possível, desde que haja ato administrativo específico e motivado.

c) irregular, por previsão expressa da Constituição Federal, que veda a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos aos Municípios por repartição de receitas tributárias, não sendo tal hipótese prevista como exceção.

d) regular, pois a Constituição Federal prevê que o Estado pode reter tais valores por motivos

de força maior e para pagamento de seus créditos.

e) irregular, pois a conduta estadual somente estaria amparada se houvesse um decreto federal de calamidade pública no âmbito do Estado de São Paulo ou do Município de São José dos Campos.

9. (IMES – Procurador do Consórcio Intermunicipal Grande ABC – 2015) Pertencem aos Municípios:

a) o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem.

b) trinta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios.

c) trinta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados.

d) vinte por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

10. (FCC – Auditor Fiscal da Sefaz/PI – 2015) Do produto da arrecadação do

I. IR incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, pelos Estados e pelo Distrito Federal, por suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem, 75% pertencem ao ente federado que tiver efetuado o pagamento.

II. IPVA, 50% pertencem aos Municípios em que os veículos automotores se encontrarem licenciados.

III. ICMS, 25% pertencem aos Municípios.

IV. ITR, 50% pertencem aos Municípios, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo-lhes 99,3% desse produto, no caso de o Município optar por fiscalizar e cobrar o referido imposto, e desde que essa opção não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

Está correto o que se afirma APENAS em

a) II e III.

b) II e IV.

c) I e II.

d) I, III e IV.

e) I e IV.

11. (Consulplan – Cartório/MG – 2015) Acerca da repartição de receitas tributárias, é correto afirmar:

a) Quando o município recebe vinte e cinco por cento da arrecadação do Estado sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação ocorre repartição indireta de receita tributária.

b) Somente os impostos submetem-se à regra da repartição de receitas tributárias.

c) As taxas instituídas e cobradas pela União devem ter um percentual repartido com os Estados.

d) Os valores recebidos a partir da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados sujeitam-se a repartição indireta para os Estados, Distrito Federal e Municípios.

12. (Fundep – Auditor do TCE/MG – 2015) A respeito da repartição das receitas tributárias,

prevista na Constituição da República de 1988, assinale a alternativa INCORRETA

a) Pertence aos municípios 25% do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, sendo três quartos desta parcela de receita, no mínimo, creditados na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios.

b) Pertence aos municípios o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem.

c) Pertence aos municípios 50% do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, quando o referido tributo seja fiscalizado e cobrado pelo próprio município, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

d) Pertence aos Estados e ao Distrito Federal 20% do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I, da Constituição.

e) Pertence aos Estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem.

13. (Vunesp – Advogado da SPTrans – 2012) Respeitado o princípio da legalidade, a Constituição autoriza que a União venha a instituir impostos, não previstos expressamente em sua competência impositiva, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos já discriminados pela Constituição. Supondo que, hipoteticamente, no exercício dessa competência residual e obedecidas as condições determinadas pela Constituição Federal, a União venha efetivamente a instituir um novo imposto. Do produto dessa arrecadação, pertencerá aos Estados e ao Distrito Federal o percentual de

a) 20%.
b) 22,5%.
c) 25%.
d) 27,5%.
e) 50%.

14. (Cespe – Promotor de Justiça/PI) Assinale a opção correta a respeito da repartição das receitas tributárias.

a) Apesar de constar no texto constitucional a expressão repartição das receitas tributárias, a CF prevê apenas a repartição dos impostos arrecadados, excluídos da repartição os demais tributos.

b) As receitas tributárias devem ser repartidas sempre, de forma direta, entre as pessoas políticas destinatárias, sendo expressamente vedado na CF o repasse a qualquer fundo de participação vinculado aos entes federativos.

c) Pertencem aos municípios cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seu território.

d) A determinação constitucional de repartição das receitas tributárias infirma o pacto federativo.

e) De acordo com o princípio federativo adotado pela CF, a União, os estados, o DF e os municípios deverão realizar repasses e repartir suas respectivas receitas tributárias.

15. (FCC – Analista Judiciário do TRF da 2ª Região – 2012) Analise:

I. 20% (vinte por cento) do produto da arrecadação do imposto que a União pode instituir no exercício de sua competência tributária residual.

II. 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Para os fins da repartição das receitas tributárias, esses percentuais são pertencentes, dentre as esferas de organização político-administrativa, respectivamente,

a) ao Distrito Federal e à União.
b) aos Estados e à União.
c) aos Municípios e ao Distrito Federal.
d) aos Municípios e à União.
e) aos Estados e aos Municípios.

16. (PaqTcPB – Advogado da UEPB) Assinale a alternativa INCORRETA:

a) Pertencem aos Municípios cinquenta por cento (50%) do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural.
b) Cinquenta por cento (50%) do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios pertencem ao Município.
c) A cobrança do imposto de transmissão *causa mortis* é de competência exclusiva do Município.
d) As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios prescrevem em cinco anos.
e) Estabelecer lei sobre o plano plurianual e orçamentos anuais, é iniciativa do Poder Executivo.

17. (Cespe – Juiz Federal da 1ª Região – 2011) Por força de dispositivo constitucional, a União repassa, a cada mês, para estados e municípios uma parcela da arrecadação de alguns tributos. Toda a arrecadação de outros tributos, entretanto, permanece com a União, a exemplo do imposto sobre

a) produtos industrializados.
b) operações de crédito, câmbio e seguro.
c) a propriedade territorial rural.
d) a importação.
e) a renda e proventos de qualquer natureza.

18. (IESES – Titular de Cartórios/MA – 2011) Após a leitura do enunciado a seguir, identifique a única afirmação correta:

A repartição de receitas é disciplinada no texto constitucional, tendo a Carta de 1988 estabelecido vários critérios de divisão dos recursos federais e estaduais. O CTN, por sua vez, regulamenta a matéria, dispondo sobre a divisão de tais recursos em seus arts. 83 a 95. Com base nessa afirmação, é correto afirmar que:

I. Conforme o expressamente disposto na CF/88, a lei federal pode cometer aos Estados, ao Distrito Federal ou aos Municípios o encargo de arrecadar os impostos de competência da União cujo produto lhes seja distribuído no todo ou em parte.

II. O Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal será distribuído à razão de 5%, proporcionalmente à superfície de cada entidade participante e 95% proporcionalmente ao coeficiente individual de participação, resultante do produto do fator representativo da população pelo fator representativo do inverso da renda *per capita*, de cada entidade participante.

III. Pertence aos Estados o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles e suas autarquias, exceto as fundações públicas que instituírem e mantiverem.

IV. No que se refere ao ICMS, podemos afirmar que as parcelas de receitas pertencentes aos Municípios serão creditadas na razão de pelo menos um quarto na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios, e até três quartos, de acordo com o que dispuser lei estadual.

A sequência correta é:

a) Apenas a assertiva II está correta.
b) As assertivas I, II e IV estão corretas.
c) As assertivas I, II, III e IV estão corretas.
d) Apenas as assertivas II e III estão corretas.

19. (IESES – Titular de Cartórios/MA – 2011) Ainda no que concerne à repartição de receita é correto afirmar que:

I. A União deve entregar, do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

II. Conforme o art. 162, CF, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios divulgarão, até o último dia do mês subsequente ao da arrecadação, os montantes de cada um dos tributos arrecadados, os recursos recebidos, os valores de origem tributária entregues e a entregar e a expressão numérica dos critérios de rateio.

III. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal, vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício de sua competência residual (a ela atribuída pelo art. 154, I, CF).

IV. Pertencem aos Municípios 25% do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte e de comunicação, obedecidos os critérios de distribuição dos recursos estabelecidos no art. 158, parágrafo único, CF. A sequência correta é:

a) Apenas as assertivas I e II estão corretas.
b) As assertivas I, II, III e IV estão corretas.
c) As assertivas I, II e IV estão corretas.
d) Apenas as assertivas II e III estão corretas.

20. (FGV – Auditor Fiscal da Receita Estadual/RJ – 2011) A CRFB traça as linhas gerais para a repartição das receitas tributárias nos arts. 157 a 161. É correto afirmar que a Constituição determina que

a) o produto da arrecadação do ITR seja dividido entre Estados e Municípios, relativamente aos imóveis neles situados, exceto se o Município fiscalizar e cobrar o referido imposto.
b) a União entregue 50% (cinquenta por cento) do produto da arrecadação do IPI aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.
c) seja vedada a retenção à entrega dos recursos atribuídos a partir das receitas tributárias aos Estados, Municípios e ao DF, exceto adicionais e acréscimos relativos a impostos.
d) caiba à lei ordinária disciplinar os aspectos relativos à repartição de receitas tributárias.
e) pertençam aos Municípios 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do ICMS do Estado sobre a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de

transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

21. (Cespe – Exame Nacional da OAB – 2010) Acerca da disciplina constitucional da repartição das receitas tributárias, assinale a opção correta.

a) Ao DF cabe metade da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício de sua competência residual ou extraordinária.
b) Cabe aos municípios, em qualquer hipótese, a integralidade do imposto sobre a propriedade territorial rural.
c) Aos municípios pertence a integralidade do produto da arrecadação do imposto de renda incidente na fonte sobre os rendimentos pagos, a qualquer título, por eles.
d) A União deve repassar aos estados 25% do produto da arrecadação do IPI.

22. (Cespe – Procurador do Tribunal de Contas/ES – 2009) A respeito da repartição da receita tributária, assinale a opção correta.

a) Nenhum imposto municipal sofre repartição do tributo de sua arrecadação.
b) Todos os impostos estaduais têm o produto de sua arrecadação repartidos.
c) Cinquenta por cento do produto da arrecadação dos impostos sobre importação e exportação pertencem aos estados, conforme a origem.
d) Segundo o STJ, quando um servidor público estadual pretende obter isenção de imposto de renda retido na fonte, a União deve ocupar o polo passivo de eventual demanda judicial, haja vista ser o ente competente para instituí-lo.
e) O município tem direito a 25% do produto da arrecadação do IPVA de veículos licenciados em seu território.

23. (Cespe – Delegado de Polícia/RN – 2009) Acerca da repartição das receitas tributárias, assinale a opção correta.

a) O repasse da quota constitucionalmente devida aos municípios a título de ICMS pode sujeitar-se à condição prevista em programa de benefício fiscal de âmbito estadual.
b) Pertencem aos municípios 50% do produto da arrecadação do ICMS do estado.
c) Pertence aos municípios o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem.
d) Pertencem aos estados 50% do produto da arrecadação dos impostos que a União instituir com base no exercício de sua competência residual que lhe é atribuída pela CF.
e) A União entregará do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza 22,5% ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal.

24. (Cespe – OAB-SP – 2008) As normas que regem a repartição das receitas tributárias determinam que pertencem aos municípios 50% do produto da arrecadação do imposto

a) de renda retido na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles ou por suas autarquias.
b) sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados.
c) sobre a propriedade predial e territorial urbana, relativamente aos imóveis neles situados.
d) sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

25. (Cespe – Procurador do Estado/PB – 2008) O imposto cujo produto da arrecadação não pertence apenas ao ente que o tenha instituído é o imposto sobre

a) transmissão *causa mortis* e doações.

b) importação.
c) propriedade de veículos automotores.
d) 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.
e) grandes fortunas.

26. (Cespe – Promotor de Justiça/AM – 2007) Acerca da repartição da receita tributária, é correto afirmar que o estado do Amazonas

a) tem direito a receber sua parcela sobre os 22,5% do produto da arrecadação do imposto de renda distribuídos aos estados na forma de fundo de participação.
b) tem direito a receber sua parcela sobre os 22,5% do produto da arrecadação do IPI aos estados na forma de fundo de participação.
c) tem direito a receber sua parcela sobre os 10% do produto da arrecadação do IPI, na proporção do que é arrecadado no estado, em relação ao total nacional.
d) tem direito a receber sua parcela sobre os 29% do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool combustível.
e) deve distribuir 25% da receita do IPVA entre os municípios.

27. (Cespe – Exame de Ordem – 2006) Com relação às normas de repartição das receitas tributárias, assinale a opção incorreta.

a) No sistema tributário brasileiro, a repartição das receitas tributárias abrange os impostos e a contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (CIDE-combustíveis).
b) Ao Distrito Federal pertence a metade do produto do imposto de renda incidente na fonte sobre os rendimentos pagos, a qualquer título, por ele, por suas fundações públicas e autarquias.
c) Se determinado município optar por fiscalizar e cobrar o imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR), de competência da União, este não poderá implicar redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal, e a integralidade do produto de sua arrecadação caberá ao município.
d) A Constituição Federal determina que metade dos recursos do fundo para os programas de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste que forem destinados à região Nordeste será assegurada ao semiárido nordestino.

GABARITO

1. B **/ 2.** C **/ 3.** E **/ 4.** E **/ 5.** B **/ 6.** C **/ 7.** A **/ 8.** C **/ 9.** A **/ 10.** A **/ 11.** D **/ 12.** C **/ 13.** A **/ 14.** C **/ 15.** E **/ 16.** C **/ 17.** D **/ 18.** A **/ 19.** A **/ 20.** E **/ 21.** C **/ 22.** A **/ 23.** C **/ 24.** B **/ 25.** C **/ 26.** D **/ 27.** B

9

TRIBUTOS EM ESPÉCIE

9.1 INTRODUÇÃO

O presente capítulo tem a finalidade de estudar em maior nível de detalhamento os mais importantes tributos brasileiros em espécie.

Como se sabe, o tema é bastante amplo e cada um desses tributos renderia uma obra específica. Por isso, será dada prioridade aos temas mais exigidos em provas e concursos públicos.

Adotaremos a ordem utilizada pelo Texto Constitucional de 1988, iniciando pelo impostos federais, estaduais e municipais; depois, contribuições especiais e algumas taxas.

Para fins didáticos, o estudo de cada tributo será feito por meio de uma sequência temática padronizada (regime geral, fato gerador, contribuinte, não ocorrência do fato gerador), exceto se houver alguma peculiaridade adicional digna de ser mencionada.

9.2 IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO (II)

9.2.1 Regime geral

Previsto no art. 153, I, da Constituição Federal, o Imposto sobre Importação é tributo de **competência da União** disciplinado pelas Leis n. 7.810/89, 8.003/90, 8.032/90, 8.035/90 e 9.449/97 e, especialmente, pelo Decreto-lei n. 37/66.

FMP-RS: A prova da PGE/AC em 2012 considerou ERRADA a afirmação: “O II (Imposto sobre a Importação) é de competência da União Federal, mas poderá, nas hipóteses previstas na Constituição Federal, ser cobrado e fiscalizado pelos Estados-membros que se situam nas fronteiras do território nacional”.

O art. 153, I, da CF, descreve sua hipótese de incidência utilizando a fórmula supostamente redundante “importação de produtos estrangeiros” mas, na verdade, a referência tem importante significado prático já que em constituições anteriores, diante da imensidão do território brasileiro, determinadas operações entre Estados-membros distantes eram equiparadas a vendas para o exterior

sendo obrigadas a recolher os impostos sobre importação e exportação. Com a promulgação do Texto de 1988 as operações internas foram excluídas da incidência de ambos os impostos. Daí a menção a importação "de produtos estrangeiros", afastando qualquer possibilidade de exigência do imposto, no regime atual, sobre operações internas.

Sendo **exceção à legalidade e à anterioridade**, pode ter suas alíquotas modificadas por ato do Poder Executivo, atendidos os limites e condições fixados em lei (art. 153, § 1º, CF), hipótese em que **a cobrança será imediata.**

A **função** do Imposto de Importação é predominantemente **extrafiscal** já que se trata de um imposto voltado à regulação da balança comercial e proteção da indústria nacional[1], muito mais do que utilizado para simples captação de recursos aos cofres públicos.

Como ocorre na quase totalidade dos tributos brasileiros na atualidade, no Imposto de Importação tem **lançamento por homologação** de modo que o contribuinte é obrigado a antecipar o pagamento, cabendo ao Fisco apreciar os cálculos realizados pelo devedor para futura aprovação ou rejeição (art. 150 do CTN).

9.2.2 Fato gerador

O Imposto sobre Importação tem como fato gerador **a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional** (art. 1º do Decreto-lei n. 37/66).

> Cespe: A prova de Procurador do Tribunal de Contas/DF considerou ERRADA a afirmação: "Conforme entendimento jurisprudencial assente no STJ, o fato gerador do imposto sobre a importação de produtos estrangeiros consuma-se na data do ingresso da mercadoria importada no país, devendo, por isso, ser aplicada para o cálculo do imposto a alíquota vigente nessa data".

Quando se tratar de mercadoria despachada para consumo considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira, da declaração apresentada à respectiva autoridade (art. 44 do Decreto-lei n. 37/66).

Ocorre o fato gerador do imposto também se a mercadoria constar como tendo sido importada mas cuja falta venha a ser apurada pela autoridade aduaneira.

Considera-se, do mesmo modo, estrangeira **a mercadoria**, nacional ou nacionalizada exportada, **que retornar ao País**, tendo que recolher o imposto, exceto se:

a) enviada em consignação e não vendida no prazo autorizado;

b) devolvida por motivo de defeito técnico, para reparo ou substituição;

c) por motivo de modificações na sistemática de importação por parte do país importador;

d) por motivo de guerra ou calamidade pública;

e) por outros fatores alheios à vontade do exportador.

Em geral, **as bagagens são isentas do recolhimento do Imposto de Importação,** desde que atendidas as condições previstas no art. 13 do Decreto-lei n. 37/66, assim como alguns bens de interesse para o desenvolvimento econômico (art. 14).

9.2.3 Isenção por falta de similaridade

Nos termos do art. 17 do Decreto-lei n. 37/66, a isenção do Imposto sobre Importação **somente beneficiará produto sem similar nacional**, em condição de substituir o importado.

Trata-se de uma importante **regra protetiva da indústria nacional**, que proíbe concessão de incentivos fiscais à mercadoria estrangeira quando o benefício resulte vantagem competitiva frente ao equivalente nacional.

9.2.4 Base de cálculo

O Imposto de Importação tem duas regras distintas para fixação de sua base de cálculo, a depender do tipo de alíquota incidente sobre a mercadoria tributada (art. 2º do Decreto-lei n. 37/66):

a) quando a **alíquota for específica**, ou seja, fixa em função da categoria de bens tributados, a base de cálculo será a **quantidade de mercadoria** expressa na unidade de medida indicada na tarifa;

b) quando a **alíquota for *ad valorem***, isto é, variável proporcionalmente ao valor do bem tributado, a base de cálculo será **o valor aduaneiro apurado** segundo as normas do art. 7º do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio – GATT[2].

9.2.5 Cálculo do imposto devido

Na maioria dos casos, o valor do imposto devido será calculado pela simples aplicação das alíquotas previstas na Tarifa Aduaneira sobre a base de cálculo aplicável à mercadoria tributada (*vide* item 9.2.4).

9.2.6 Contribuintes, responsáveis tributários e responsáveis solidários

São **contribuintes** do Imposto sobre Importação (art. 31 do Decreto-lei n. 37/66):

a) o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional;

b) o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente;

c) o adquirente de mercadoria entrepostada (art. 31 do Decreto-lei n. 37/66).

Nos termos do art. 32 do Decreto-lei n. 37/66, são **responsáveis tributários**:

a) o transportador, quando transportar mercadoria procedente do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno[STJ];

STJ: "IMPOSTO DE IMPORTACAO. MERCADORIAS DESTINADAS A LOJA FRANCA. REGIME DE SUSPENSÃO DE IMPOSTOS. EXTRAVIO E AVARIAS. RESPONSABILIDADE DO TRANSPORTADOR. NÃO OCORRÊNCIA. 1. O transportador não responde no âmbito tributário por extravio ou avaria de mercadorias ocorrida na importação efetivada sob o regime de suspensão de impostos. 2. A suspensão funciona como uma espécie de isenção temporária, que se converte em definitiva, por assim dizer, no momento em que ocorre a comercialização do produto em loja franca. 3. Caso a internação se realizasse normalmente, não haveria tributação em virtude da isenção de caráter objetivo incidente sobre os bens importados. Logo, como houve extravio, não se pode falar em responsabilidade subjetiva do transportador, em razão da ausência de prejuízo fiscal" – REsp 1.101.814/SP, rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, j. 22-5-2012, 1ª T.

b) o depositário, assim considerada qualquer pessoa incumbida da custódia de mercadoria sob controle aduaneiro.

São também definidos como **responsáveis solidários** pelo recolhimento do imposto (art. 32, parágrafo único, do Decreto-lei n. 37/66):

a) o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto;

b) o representante, no País, do transportador estrangeiro;

c) o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

d) o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora.

9.2.7 Não ocorrência do fato gerador

No estudo dos tributos em espécie é sempre importante analisar os casos legalmente reconhecidos de não ocorrência do fato gerador. São situações em que o próprio legislador reconhece que o tributo é indevido porque a situação concreta não se enquadra na hipótese de incidência.

Em se tratando do Imposto de Importação merecem destaque os seguintes casos:

a) mercadoria estrangeira destruída sob controle aduaneiro, sem ônus para a Fazenda Nacional, antes de desembaraçada;

b) mercadoria estrangeira em trânsito aduaneiro de passagem, acidentalmente destruída;

c) mercadoria estrangeira que tenha sido objeto de pena de perdimento, exceto na hipótese em que não tenha sido localizada, tenha sido consumida ou revendida;

d) mercadoria enviada ao exterior em consignação, a mercadoria não for vendida no prazo autorizado e retornar;

e) se a mercadoria for devolvida por motivo de defeito técnico, para reparo ou substituição;

f) por motivo de modificações na sistemática de importação por parte do país importador;

g) por motivo de guerra externa ou calamidade pública;

h) por fatores alheios à vontade do exportador.

9.2.8 Despacho aduaneiro

Qualquer mercadoria procedente do exterior que ingresse no território nacional, sujeita ou não ao recolhimento do Imposto de Importação, deverá ser submetida à autoridade aduaneira para processamento do despacho aduaneiro (art. 44 do Decreto-lei n. 37/66).

O despacho será processado com base em declaração apresentada à autoridade aduaneira acompanhada da documentação exigida em lei. Realizada a conferência aduaneira da documentação e das mercadorias, será promovido o desembaraço aduaneiro.

9.2.9 Regime de trânsito aduaneiro. Admissão temporária

Regime de trânsito aduaneiro é aquele que permite o transporte de

mercadorias sob controle aduaneiro, de um ponto a outro do território aduaneiro, sem recolhimento de tributos (art. 73 do Decreto-lei n. 37/66).

A mercadoria cuja chegada ao destino não for comprovada ficará sujeita aos tributos vigorantes na data da assinatura do termo de responsabilidade.

Já o denominado regime de admissão temporária é o sistema aduaneiro pelo ingresso no País de certas mercadorias, com uma finalidade e por um período de tempo determinados, com a suspensão total ou parcial do pagamento de tributos aduaneiros incidentes na sua importação, visando a reexportação[3].

ESAF: A prova de Auditor Fiscal da Receita Federal/2012 considerou CORRETA a afirmação: "Considerando decisões emanadas do STF, a exclusão do arrendamento mercantil – *leasing* – do campo de aplicação do regime de admissão temporária não constitui violação ao princípio da isonomia tributária".

9.2.10 Direito sumular

Existem duas súmulas editadas em matéria de Imposto de Importação.

Súmula n. 124

A taxa de melhoramento dos portos tem base de cálculo diversa do imposto de importação, sendo legítima a sua cobrança sobre a importação de mercadorias de países signatários do GATT, da ALALC ou ALADI.

Súmula n. 569

Na importação, é indevida a exigência de nova certidão negativa de débito no desembaraço aduaneiro, se já apresentada a comprovação da quitação de tributos federais quando da concessão do benefício relativo ao regime de *drawback*.

9.3 IMPOSTO SOBRE EXPORTAÇÃO (IE)

9.3.1 Regime geral

O segundo imposto de competência da União é o Imposto de Exportação (IE).

Previsto no art. 153, II, da Constituição Federal, o IE é um **imposto federal** cuja hipótese de incidência enuncia a "exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados". Sua normatização infraconstitucional consta essencialmente do Decreto-lei n. 1.578/77.

Assim como ocorre com o Imposto de Importação, o IE também constitui **exceção à legalidade e à anterioridade**, podendo ter alíquotas alteradas por ato

do Poder Executivo, atendidos os limites e condições fixados em lei (art. 153, § 1º, CF), caso em que **a cobrança será imediata.**

A **função** do Imposto de Exportação é **extrafiscal** pois se trata de um imposto dirigido à política econômica e comércio internacional[4], sendo que **sua receita líquida destina-se à formação de reservas monetárias** (art. 28 do CTN).

O art. 1º da Lei n. 5.072/66, atualmente revogada pelo Decreto-lei n. 1.578/77, enunciava no mesmo sentido: "o imposto de exportação é de caráter exclusivamente monetário e cambial e tem por finalidade disciplinar os efeitos monetários decorrentes da variação de preços no exterior e preservar as receitas de exportação".

O Imposto de Exportação é **lançado por declaração** com base em informações prestadas pelo devedor na Guia de Exportação ou documento equivalente (art. 1º, § 1º, do Decreto-lei n. 1.578/77).

9.3.2 Fato gerador

O fato gerador do Imposto sobre Exportação é a saída de produtos nacionais ou nacionalizados do território nacional, considerando-se como tal o momento da expedição da guia de exportação ou documento equivalente (art. 1º do Decreto-lei n. 1.578/77).

9.3.3 Base de cálculo

A base de cálculo do imposto é o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência no mercado internacional, observadas as normas expedidas pelo Poder Executivo, mediante ato da CAMEX – Câmara de Comércio Exterior (art. 2º do Decreto-lei n. 1.578/77).

> Cespe: A prova da Magistratura Federal do TRF5 em 2011 considerou ERRADA a assertiva: "A base de cálculo do imposto sobre a exportação corresponde, quando a alíquota for específica, ao preço normal que o produto ou seu similar alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência".

O preço à vista do produto, FOB ou posto na fronteira, é indicativo do preço normal (art. 2º, § 1º, do Decreto-lei n. 1.578/77).

Quando o preço do produto for de difícil apuração ou for susceptível de oscilações bruscas no mercado internacional, o Poder Executivo, mediante ato da CAMEX, fixará critérios específicos ou estabelecerá pauta de valor mínimo,

para apuração de base de cálculo (art. 2º, § 2º, do Decreto-lei n. 1.578/77).

9.3.4 Alíquotas

Como visto, o IE é exceção ao princípio da legalidade podendo ter alíquotas modificadas por ato do Poder Executivo. Porém, na ausência de fixação pelo Executivo **a alíquota do IE é de 30%** (art. 3º do Decreto-lei n. 1.578/77), sendo vedada em qualquer hipótese sua majoração para patamar superior a 150% (art. 3º, parágrafo único).

9.3.5 Contribuinte

O contribuinte do IE é o exportador, assim considerada qualquer pessoa que promova a saída do produto do território nacional (art. 5º do Decreto-lei n. 1.578/77), ou quem a lei a ele equiparar (art. 27 do CTN).

9.3.6 Restituição e não ocorrência do fato gerador

Se não for efetivada a exportação do produto ou ocorrendo o seu retorno nos casos previstos em lei, a quantia paga será restituída mediante requerimento do interessado (art. 6º do Decreto-lei n. 1.578/77).

Não se trata propriamente de casos de não ocorrência do fato gerador do imposto na medida em que, como dito anteriormente, seu fato gerador é a expedição da guia de exportação ou documento equivalente.

Dessa forma, antes de expedida a guia o fato gerador não ocorre, sendo incabível exigir-se o tributo antes do ato de expedição do referido documento.

9.3.7 Direito sumular

Não existe súmula do STF ou do STJ em matéria de Imposto de Exportação.

9.4 IMPOSTO SOBRE A RENDA (IR)

9.4.1 Regime geral

Estabelece o art. 153, III, da CF que **compete à União** instituir Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza.

Atualmente, o IR rege-se pelas Leis n. 8.034/90, 8.166/91, 8.848/94, 8.849/94, 8.981/95, 9.316/96, 9.430/96, 9.532/97 e especialmente pelo Decreto n. 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR).

A **função** do Imposto sobre a Renda é **fiscal**, isto é, **meramente arrecadatória**, na medida em que finalidade precípua que justifica sua cobrança consiste na **pura obtenção de recursos para custeio dos gastos gerais do Estado.** Constata-se, todavia, que a obrigatoriedade constitucional de aplicação do sistema de alíquotas progressivas aponta também para uma difusa função de redistribuição de renda associada à redução de desigualdades sociais.

O Imposto sobre a Renda sujeita-se ao regime geral da legalidade tributária, de modo que o tributo só pode ser criado, majorado, reduzido ou extinto mediante lei ordinária da União. No entanto, **é uma das exceções à anterioridade nonagesimal**. Assim, sendo criado ou majorado em um exercício os novos valores podem ser exigidos no ano seguinte, **não havendo necessidade de aguardar o intervalo mínimo de noventa dias.** Esse é o modo geral de compreender a relação entre o IR e a anterioridade tributária. Os detalhes especiais do tema serão abordados nos tópicos seguintes.

Quanto à forma de lançamento, o IR é **lançado por homologação** na medida em que cabe ao Fisco aprovar ou rejeitar a antecipação de pagamento e a declaração realizadas pelo devedor.

CETRO: A prova de Titular de Cartório/RJ em 2012 considerou ERRADA a afirmação: “A formulação de declaração pelo contribuinte é obrigação principal, ou seja, o seu lançamento”.

9.4.2 Universalidade, generalidade e progressividade

O art. 153, § 2º, I, da Constituição Federal determina que o Imposto sobre a Renda “será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei”.

O critério da **universalidade** impõe o dever de o referido imposto incidir sobre **qualquer espécie de renda** ou provento.

A **generalidade** determina que, em princípio, **todas as pessoas** físicas ou jurídicas sujeitam-se à incidência do imposto.

Pela **progressividade**, as alíquotas do IR devem ser graduadas conforme a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, § 1º, da CF).

9.4.3 Fato gerador

O fato gerador do IR é "a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica[STJ]:

CETRO: A prova de Titular de Cartório/RJ em 2012 considerou CORRETA a afirmação: "O imposto de renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica sobre a renda e proventos de qualquer natureza".

STJ: "DIREITO TRIBUTÁRIO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA SOBRE IMPORTÂNCIA RECEBIDA EM RAZÃO DE OBRIGAÇÃO ALTERNATIVA ASSUMIDA EM ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. Incide imposto de renda sobre a quantia recebida pelo empregado em razão de acordo coletivo de trabalho firmado com o empregador, no qual fora ajustado a constituição de fundo de aposentadoria e pensão e, alternativamente, o pagamento de determinado valor em dinheiro correspondente ao que seria vertido para o aludido fundo" – 2ª T. REsp 1.218.222-RS, rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 4-9-2014.

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos[STJ];

STJ: "PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. BENEFÍCIO PREVIDENCIÁRIO PAGO ACUMULADAMENTE E A DESTEMPO. JUROS DE MORA. IMPOSTO DE RENDA. 1. Em se tratando de benefício previdenciário pago a destempo e acumuladamente, a incidência do imposto de renda deve observar as tabelas e alíquotas vigentes à época em que os valores deveriam ter sido adimplidos. 2. Como a verba principal (benefício previdenciário) é em tese tributável, os juros de mora dela decorrentes também o são, considerando-se aqui o postulado *accessorium sequitur suum principale*" – AgRg no AREsp 300.240/RS, rel. Min. Humberto Martins, j. 9-4-2013, 2ª T.

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior" (art. 43 do CTN)[STJ].

STJ: “IMPOSTO DE RENDA. TÍTULOS DA DÍVIDA AGRÁRIA – TDA’S. INCIDÊNCIA SOBRE O GANHO DE CAPITAL ORIUNDO DA DIFERENÇA POSITIVA ENTRE O PREÇO DE AQUISIÇÃO E O PREÇO DE VENDA DO TÍTULO. OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. O recebimento de indenização em virtude de desapropriação para fins de reforma agrária não entra no cômputo do rendimento bruto da pessoa física ou do lucro real da pessoa jurídica, mesmo se for apurada nessa transferência ganho de capital, consoante o art. 22, parágrafo único da Lei n. 7.713/88 e art. 184, § 5º, da CF/88. Outrossim, não é tributada a operação financeira consistente na obtenção do rendimento do TDA. 3. Essas “isenções” têm recebido amparo neste STJ e foram estendidas pela jurisprudência aos terceiros portadores do título no que diz respeito ao resgate do seu valor principal ou dos valores correspondentes a juros compensatórios e moratórios ali previstos. 4. Ocorre que no caso concreto o que se pretende ver livre da tributação é a própria operação de compra e venda dos títulos no mercado. Essa operação é completamente diferente da aquisição do título como indenização *pro soluto* da desapropriação realizada, ou do recebimento dos juros que remuneram o título enquanto não vencido o principal, ou do recebimento do valor do título quando de seu vencimento. Trata-se de uma mera compra e venda de título no mercado especulativo que pode gerar lucro ou prejuízo comparando-se o preço de aquisição com o preço de venda. O lucro gerado é ganho de capital que deve submeter-se à tributação pelo imposto de renda como qualquer outro título mobiliário. Não há aí qualquer impacto na justa e prévia indenização visto que a tributação somente ocorre quando o título for alienado com lucro (ganho de capital) pelo expropriado ou pelo portador” – REsp 1.124.133/RJ, rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 7-3-2013, 2ª T.

Assim, pode-se dizer, em síntese, que o fato gerador do IR é **qualquer acréscimo patrimonial** observado em determinado período de tempo[STJ].

CETRO: A prova de Titular de Cartório/RJ em 2012 considerou ERRADA a afirmação: “Aos acréscimos patrimoniais decorrentes de atividade criminosa não incide o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza”.

STJ: “DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA SOBRE VERBAS REFERENTES À MIGRAÇÃO DE PLANO DE BENEFÍCIOS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. Incide IRPF sobre os valores recebidos como incentivo à adesão ao processo de repactuação do regulamento do plano de benefícios de previdência privada” – 2ª T. AgRg no REsp 1.439.516-PR, rel. Min. Humberto Martins, j. 6-5-2014.

Importante verificar que o imposto incide tanto no caso de aquisição da disponibilidade econômica quanto jurídica.

Cespe: A prova de Procurador do Tribunal de Contas/DF considerou ERRADA a afirmação: “O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é a disponibilidade financeira da renda”.

Disponibilidade econômica consiste no **recebimento efetivo** do valor a ser acrescentado no patrimônio do contribuinte[STJ].

STJ: “O portador de cardiopatia grave não tem direito à isenção do imposto de renda sobre seus vencimentos no caso em que, mesmo preenchendo os requisitos para a aposentadoria por invalidez, opte por continuar trabalhando. O art. 6º, XIV, da Lei n. 7.713/1988 exige, para que se reconheça o direito à isenção, a presença de dois requisitos cumulativos: que os rendimentos sejam relativos a aposentadoria, pensão ou reforma; e que a pessoa física seja portadora de uma das doenças ali elencadas. Inexiste, portanto, previsão legal expressa da situação em análise como hipótese de exclusão do crédito tributário, o que se exige em face da regra contida no art. 150, § 6º, da CF. Ademais, o art. 111, II, do CTN determina que seja interpretada literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção. Ressalte-se, ainda, que não se caracteriza qualquer ofensa ao princípio da isonomia em face da comparação da situação do indivíduo aposentado com o que esteja em atividade” – RMS 31.637-CE, rel. Min. Castro Meira, j. 5-2-2013.

Já a **disponibilidade jurídica**, que também é fato gerador do IR, se dá quando ocorre o **crédito do valor**, ficando disponível ao contribuinte, embora **não esteja ainda incorporado efetivamente ao seu patrimônio**[5]. Exemplo: remessa de dólar proveniente do exterior feita ao contribuinte (valor já creditado em conta), mas que ainda não foi convertido em moeda nacional pela instituição financeira para poder ser sacado (não se incorporou ao seu patrimônio).

Nos termos do art. 42, § 1º, do CTN: “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”[STJ].

STJ: “Incide imposto de renda da pessoa física sobre os juros moratórios decorrentes de benefícios previdenciários pagos em atraso. Os juros moratórios, apesar de terem a natureza jurídica de lucros cessantes, amoldam-se à hipótese de incidência do imposto de renda prevista no inciso II do art. 43 do CTN (proventos de qualquer natureza). Nesse contexto, há duas exceções à regra da incidência do imposto de renda sobre os juros de mora. Nos termos do art. 6º, V, da Lei n. 7.713/1988, na situação excepcional em que o trabalhador perde o emprego, os juros de mora incidentes sobre as verbas remuneratórias ou indenizatórias que lhe são pagas são isentos de imposto de renda. Além disso, não incide o referido tributo sobre os juros de mora decorrentes de verba principal isenta ou fora do seu campo de incidência (tese do acessório que segue o principal). Por outro lado, não há regra isentiva para os juros de mora incidentes sobre verbas previdenciárias remuneratórias pagas a destempo, o que acarreta a aplicação da regra geral do art. 16, parágrafo único, da Lei n. 4.506/1964” – AgRg no AgEsp 248.264/RS, rel. Mauro Marques, j. 27-11-2012.

Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo (art. 42, § 2º, do CTN).

9.4.4 Irretroatividade e anterioridade

Conforme já discutido nos capítulos anteriores deste *Manual*, existe grande debate sobre a situação do Imposto de Renda diante da aplicação dos princípios da irretroatividade e anterioridade.

Transcrevemos aqui as conclusões já apresentadas no Capítulo 4.

Nos termos do art. 43 do Código Tributário Nacional:

> O imposto, de competência da União, 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;
>
> II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Assim, o fato gerador o Imposto de Renda consiste no acréscimo patrimonial proveniente do produto do capital, trabalho ou de outra fonte.

Pelo princípio da irretroatividade, as novas leis tributárias em matéria de Imposto de Renda somente se aplicam sobre acréscimos patrimoniais posteriores à data de publicação.

A grande dificuldade nessa matéria é que a legislação define diferentes momentos em que se considera ocorrido o fato gerador do Imposto de Renda, dependendo do tipo de operação.

O fato gerador do Imposto de Renda é do tipo continuado (“complessivo” ou pendente), ou seja, o tributo incide, em regra, sobre o conjunto de rendas e proventos apurados durante determinado período de tempo[6].

Como regra, o imposto incide anualmente sobre a totalidade de rendas e proventos auferidos durante o ano-base compreendido entre 1º de janeiro e 31 de dezembro.

Desse modo, para fins de apuração geral, o fato gerador do imposto fica pendente durante o ano-base e considera-se definitivamente consumado somente ao final do dia 31 de dezembro de cada ano.

Para outras situações muito específicas (ganho de capital, por exemplo) a legislação considera ocorrido o fato gerador na própria data em que acontece o acréscimo patrimonial. Mas estes são casos diferentes e bastante peculiares, que devem ser tratados como exceções.

Mas se o fato gerador do Imposto de Renda leva em consideração todos os acréscimos patrimoniais ocorridos desde o início do ano-base até o dia 31 de dezembro, havendo alteração durante o ano na legislação aplicável ao imposto qual lei deve ser aplicada?

Como o Imposto de Renda tem, em regra, fato gerador pendente **vale a lei**

vigente na época do início do ano-base. Essa é a conclusão decorrendo daquilo que exige o princípio da irretroatividade.

Qualquer tentativa de aplicar uma nova lei em matéria de Imposto de Renda no mesmo ano de sua publicação viola o princípio irretroatividade.

Por exemplo. Se no dia 2 de janeiro de 2015 sobrevém uma lei modificando regras sobre a arrecadação do Imposto de Renda, por força do princípio da irretroatividade a nova lei somente poderá ser aplicada a partir de 1º de janeiro de 2016. A nova lei não valerá para o ano de 2015 na medida em que os fatos geradores deste ano estão pendentes, sendo que sua consumação efetiva somente se dará ao final do dia 31 de dezembro.

O raciocínio acima desenvolvido é válido para as situações gerais de incidência do imposto. Para os casos de operações especiais, nada impede que a lei determine regra diferenciada estabelecendo, por exemplo, que o fato gerador considera-se ocorrido na própria data do acréscimo patrimonial. Em tais casos, sendo aprovada nova lei em matéria de Imposto de Renda o princípio da irretroatividade não irá determinar a aplicação somente a partir de 1º de janeiro do ano seguinte. Na verdade, tal lei aplica-se aos fatos geradores ocorridos já no dia seguinte à sua publicação na medida em que, para as referidas operações especiais (repita-se o exemplo do ganho de capital), o fato gerador é instantâneo e não pendente[STF].

STF: “IRPJ extrafiscal: fato gerador. Ante a peculiaridade do caso, consistente no uso do imposto de renda com função extrafiscal, o Plenário afastou a incidência retroativa do art. 1º, I, da Lei n. 7.988/1989. A mencionada norma, editada em 28-12-1989, elevou de 6% para 18% a alíquota do imposto de renda aplicável ao lucro decorrente de exportações incentivadas, apurado no ano-base de 1989. Em razão de o fato gerador do imposto de renda ocorrer somente em 31 de dezembro, se a lei fosse editada antes dessa data, sua aplicação a fatos ocorridos no mesmo ano da edição não violaria o princípio da irretroatividade. Ressaltou, entretanto, que na situação dos autos ter-se-ia utilizado o imposto de renda em seu caráter extrafiscal. A União, por meio do Decreto-lei n. 2.413/1988, reduziu a alíquota do imposto cobrada sobre a renda auferida sobre certos negócios e atividades, a fim de estimular as exportações, a determinar o comportamento do agente econômico. Essas operações teriam, portanto, tributação diferenciada das demais, e seriam tratadas como unidades contábeis distintas das demais operações. Uma vez alcançado o objetivo extrafiscal, não seria possível modificar as regras de incentivo, sob pena de quebra do vínculo de confiança entre o Poder Público e a pessoa privada, e da própria eficácia de políticas de incentivo fiscal. No caso do imposto de renda ser utilizado em caráter extrafiscal, a configuração do fato gerador dar-se-ia no momento da realização da operação para, então, ser tributado com alíquota reduzida. Dessa forma, depois da realização do comportamento estimulado, a lei nova apenas poderia ter eficácia para novas possibilidades de comportamentos, sob pena de ofensa ao princípio da irretroatividade da lei em matéria de extrafiscalidade” – RE 183130/PR, rel. orig. Min. Carlos Velloso, red. p/ o acórdão Min. Teori Zavascki, 25-9-2014.

Quanto ao princípio da anterioridade, conforme já visto o Imposto de Renda submete-se somente à anterioridade anual (art. 150, III, *b*, e § 1º, da CF), de modo que, sendo publicada lei que crie ou majore o tributo, sua exigência poderá ser feita a partir de 1º de janeiro do ano seguinte, sem necessidade de observar os 90 dias de intervalo mínimo.

Enquanto a garantia da irretroatividade aplica-se a qualquer lei, o princípio da anterioridade vale somente para leis que criem ou majorem o tributo, tendo por isso a anterioridade um alcance bem mais reduzido se comparado à abrangência do princípio da irretroatividade.

Desse modo, o princípio da anterioridade autoriza a cobrança do Imposto de Renda, instituído ou majorado por nova lei, já a partir de 1º de janeiro do ano seguinte à data em que esta nova lei tiver sido publicada. Como a anterioridade é um intervalo entre a publicação da lei e a exigência do tributo não existe grande dificuldade na aplicação do referido princípio quanto ao Imposto de Renda. Todavia, mesmo que autorizada a arrecadação com base na anterioridade, será preciso verificar se foi atendida a exigência da irretroatividade quanto à nova lei, conforme comentado nos parágrafos acima, pois a irretroatividade constitui o requisito mais rigoroso para instituição de inovações em matéria de Imposto de Renda devido às peculiaridades decorrentes de seu fato gerador complessivo.

Interessante notar que os dois princípios, anterioridade anual e irretroatividade, resultam na aplicação das novas leis a partir de 1º de janeiro do ano seguinte em matéria de regime geral do Imposto de Renda. Desse modo, para leis que instituem ou majorem o imposto termina ocorrendo uma coincidência no alcance prático das duas garantias, pois ambas adiam a ação do novo regime tributário para o início do próximo ano-base.

O mesmo não pode ser dito, porém, para os casos de incidência especial do Imposto de Renda. Naquelas situações excepcionais em que a lei considera o fato gerador ocorrido na própria data do acréscimo patrimonial o alcance dos dois princípios será bastante diferente. A irretroatividade exigirá que a nova lei somente atinja fatos geradores ocorridos a partir dos dia seguinte à data de sua publicação. Já a anterioridade resultará em garantia mais vantajosa, na medida em que irá impedir que o novo regime do tributo seja aplicado antes de 1º de janeiro do ano seguinte.

Há outro tema discutido no Capítulo 4 deste *Manual* que vale a pena relembrar.

Trata-se da controvertida **Súmula 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.

Como a declaração do Imposto de Renda é apresentada sempre no exercício seguinte ao ano-base, **em termos práticos a Súmula 584 afirma ser aplicável a lei vigente no ano seguinte ao do fato gerador.** É como se o princípio da irretroatividade simplesmente não existisse!

O entendimento firmado pelo STF na Súmula 584 data do ano de 1976 e contempla visão completamente antagônica às garantias asseguradas aos contribuintes pelos princípios da anterioridade e irretroatividade na Constituição de 1988.

Essa ainda é a visão atualmente defendida pelo Supremo Tribunal Federal na matéria.

Para provas e concursos deve ser adotada a orientação majoritária segundo a qual **a Súmula 584 do STF não foi recepcionada pelo Texto de 1988**. Aplica-se ao Imposto de Renda a lei vigente no início do ano-base, e não aquela em vigor no exercício d a declaração. Este último ponto de vista somente deve ser sustentado quando for cobrado o posicionamento do Supremo Tribunal Federal sobre o tema.

9.4.5 Contribuinte

São contribuintes do Imposto de Renda todas as **pessoas físicas ou jurídicas sujeitas a acréscimo patrimonial**.

Nesse sentido, estabelece o art. 45 do CTN: "contribuinte do imposto é **o titular da disponibilidade**, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis".

Cespe: A prova da Magistratura Federal do TRF5 em 2011 considerou CORRETA a assertiva: "Considera-se contribuinte do imposto de renda o titular de disponibilidade econômica ou jurídica, podendo a lei atribuir essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis".

A legislação pode conferir a condição de responsável tributário a quem possui obrigação de reter o imposto na fonte[STJ] (art. 45, parágrafo único, do CTN).

CETRO: A prova de Titular de Cartório/RJ em 2012 considerou CORRETA a afirmação: "A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e cujo recolhimento lhe caibam".

STJ: "DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA CUJA DECLARAÇÃO FOI TRANSMITIDA COM DADO EQUIVOCADO PELA FONTE PAGADORA. Mesmo que a fonte pagadora (substituta tributária) equivocadamente tenha deixado de efetuar a retenção de determinada quantia, a título de imposto de renda, sobre importância paga a empregado, tendo, ainda, expedido comprovante de rendimentos informando que a respectiva renda classifica-se como rendimento isento e não tributável, o sujeito passivo da relação jurídico-tributária (substituído tributário) deverá arcar com o imposto de renda devido e não recolhido" – 1ª T. REsp 1.218.222-RS, rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 4-9-2014.

9.4.6 Não ocorrência do fato gerador

Como o fato gerador do IR é o acréscimo patrimonial, não há falar-se em incidência do imposto se, pela venda não lucrativa de um bem, o contribuinte apenas substituiu o patrimônio imobilizado por dinheiro.

Além disso, deve-se considerar que a Constituição Federal delimitou negativamente os conceitos de "renda" e de "proventos", deles excluindo situações concretas que caracterizam a hipótese de incidência dos demais impostos.

Por isso, não se admite que o IR incida sobre serviços, propriedade predial e territorial urbana, operações financeiras, circulação de mercadorias, venda de

imóveis, tampouco sobre verbas de natureza indenizatória[STJ1], como férias não gozadas[STJ2].

STJ[1]: "IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA – IRPF. REGRA GERAL DE INCIDÊNCIA SOBRE JUROS DE MORA, MESMO EM SE TRATANDO DE VERBA INDENIZATÓRIA. CASO DE JUROS DE MORA DECORRENTES DE VERBAS REMUNERATÓRIAS PAGAS EM ATRASO, FORA DO CONTEXTO DE DESPEDIDA OU RESCISÃO DO CONTRATO DE TRABALHO. 1. Regra-geral, incide imposto de renda sobre juros de mora a teor do art. 16, parágrafo único, da Lei n. 4.506/64: 'Serão também classificados como rendimentos de trabalho assalariado os juros de mora e quaisquer outras indenizações pelo atraso no pagamento das remunerações previstas neste artigo'. Primeira exceção: não incide imposto de renda sobre os juros de mora decorrentes de verbas trabalhistas pagas no contexto de despedida ou rescisão do contrato de trabalho consoante o art. 6º, inciso V, da Lei n. 7.713/88. Segunda exceção: são isentos do imposto de renda os juros de mora incidentes sobre verba principal isenta ou fora do campo de incidência do IR, conforme a regra do *accessorium sequitur suum principale*. No caso, os juros de mora devidos são originários de ação ordinária que condenou a União Federal a ressarcir servidores públicos militares por promoções que, de forma ilegal, não foram efetivadas no momento oportuno, não socorrendo ao contribuinte as exceções acima apontadas" – AgRg no REsp 1.348.003/PR, rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 6-12-2012, 2ª T.

STJ[2]: "A Primeira Seção do STJ firmou o posicionamento majoritário no sentido de que são isentos do imposto de renda os rendimentos do trabalho recebidos por técnicos a serviço das Nações Unidas, contratados no Brasil para atuar como consultores no âmbito do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD. No referido julgamento, entendeu o relator que os 'peritos' a que se refere o Acordo Básico de Assistência Técnica com a Organização das Nações Unidas, suas Agências Especializadas e a Agência Internacional de Energia Atômica, promulgado pelo Decreto 59.308/66, estão ao abrigo da norma isentiva do imposto de renda. Conforme decidido pela Primeira Seção, o Acordo Básico de Assistência Técnica atribuiu os benefícios fiscais decorrentes da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, promulgada pelo Decreto 27.784/50, não só aos funcionários da ONU em sentido estrito, mas também aos que a ela prestam serviços na condição de 'peritos de assistência técnica', no que se refere a essas atividades específicas" – REsp 1.306.393/DF, rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 24-10-2012, 1ª Seção.

9.4.7 Base de cálculo

A legislação brasileira prevê três formatos diferentes para composição da base de cálculo do IR: a) lucro real; b) lucro presumido; c) lucro arbitrado.

A apuração pelo **lucro real**, sistema utilizado como regra geral pelas pessoas jurídicas, leva em consideração o acréscimo patrimonial efetivo[STF].

MP/PR: A prova de Promotor/PR em 2012 considerou CORRETA a assertiva: "A base de cálculo do imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis".

STF: “O valor devido a título de CSLL não deveria, nos termos da Constituição, ser tratado como despesa operacional ou necessária para fins de apuração do IRPJ e, portanto, dedutível. Nem todas as despesas seriam relevantes à apuração do IR, pois a despesa operacional ou a necessária deveria estar direta, intrínseca ou intimamente ligada à atividade empresarial. O valor devido a título de CSLL não consistiria em despesa necessária ou operacional à realização da operação ou do negócio que antecederiam o fato jurídico tributário: auferir renda. O relator salientou que o quadro em exame seria marcado por dois momentos distintos: no primeiro, o contribuinte receberia um fluxo de novas riquezas que, depois da devida apuração, representaria ou não renda; no segundo, se confirmada a existência do lucro real e em razão da incidência das regras-matrizes do IRPJ e da CSLL, uma parte daquele valor teria de ser destinada aos cofres públicos. Concluiu não haver dupla tributação ou incidência do IRPJ sobre a CSLL, haja vista que o valor que deveria ser pago a título de CSLL não deixara de ser lucro ou renda para o contribuinte, em razão da destinação que por ele seria dada após a apuração de ambas as exações” – RE 582525/SP, rel. Min. Joaquim Barbosa, 9-5-2013.

Segundo a legislação que rege a matéria, considera-se lucro real: “o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária”[STJ-STF] (art. 6º do Decreto-lei n. 1.598/77).

STJ: “DIREITO TRIBUTÁRIO. DEDUÇÃO DAS DESPESAS COM FÉRIAS DE EMPREGADO NA DECLARAÇÃO DO IRPJ. É possível ao empregador deduzir as despesas relacionadas ao pagamento de férias de empregado na declaração do IRPJ correspondente ao ano do exercício em que o direito às férias foi adquirido pelos empregados. De fato, uma vez adquirido o direito às férias, a despesa em questão corresponde a uma obrigação líquida e certa contraída pelo empregador, embora não realizada imediatamente. Com a aquisição do direito às férias pelo empregado, a obrigação de concedê-las juntamente com o pagamento das verbas remuneratórias correspondentes passa a existir juridicamente para o empregador de forma líquida e certa. Nesse momento, a pessoa jurídica incorre numa despesa passível de dedução na apuração do lucro real do ano-calendário em que se aperfeiçoou o direito adquirido do empregado” – REsp 1.313.879-SP, rel. Min. Herman Benjamin, j. 7-2-2013.

STF: “TRIBUTÁRIO. IRPJ. APURAÇÃO PELO REGIME DE LUCRO REAL. DEDUÇÃO DO VALOR PAGO A TÍTULO DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. PROIBIÇÃO. 1. O valor pago a título de contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL não perde a característica de corresponder a parte dos lucros ou da renda do contribuinte pela circunstância de ser utilizado para solver obrigação tributária. 2. É constitucional o art. 1º e parágrafo único da Lei n. 9.316/1996, que proíbe a dedução do valor da CSLL para fins de apuração do lucro real, base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ” – RE 582.525-SP. rel. Min. Joaquim Barbosa.

No **lucro presumido**[STJ], o montante tributável é determinado pela utilização de coeficientes legais, de acordo com o tipo de atividade, aplicados sobre a receita bruta[7]. É um **sistema opcional** para pessoas jurídicas cuja receita bruta, no ano calendário anterior, foi igual ou inferior a R$ 12.000.000,00 (doze

milhões de reais).

> STJ: “DIREITO TRIBUTÁRIO. HIPÓTESE DE INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. No regime de lucro presumido, o ICMS compõe a base de cálculo do IRPJ e da CSLL” – 2ª T. AgRg no REsp 1.423.160-RS, rel. Min. Herman Benjamin, j. 27-3-2014.

Quanto ao **lucro arbitrado**, consiste na forma de apuração aplicada em relação a contribuintes sujeitos em princípio aos sistemas do lucro real ou do lucro presumido, mas que, **não estando com as escriturações comercial e fiscal regularizadas**, obrigam o Fisco a determinar unilateralmente, por meio de estimativa, a base de cálculo a ser utilizada para pagamento do imposto[STJ].

> STJ: “O crédito-prêmio de IPI gera acréscimo patrimonial, devendo, portanto, compor a base de cálculo do IR. O Imposto de Renda (IR), amparado no princípio da universalidade (art. 153, § 2º, I, da CF), incide na totalidade do resultado positivo da empresa, observadas as adições e subtrações autorizadas por lei. O crédito-prêmio de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como todo benefício fiscal, acaba por diminuir a carga tributária, majorando, indiretamente, o lucro da empresa. Com efeito, o benefício fiscal, ao reduzir o prejuízo, aumenta indiretamente o resultado da empresa, repercutindo na base de cálculo do IR. Nessas situações, o imposto incide sobre o lucro da empresa, que é, direta ou indiretamente, influenciado por todas as receitas, créditos, benefícios, despesas, etc. Assim, como o crédito-prêmio de IPI representa inegável acréscimo patrimonial, e não há autorização legal expressa de dedução ou subtração desses valores, eles devem compor a base de cálculo do imposto de renda” – REsp 957.153-PE, rel. Min. Castro Meira, j. 4-10-2012.

9.4.8 Alíquotas

A Constituição Federal, em seu art. 153, § 2º, I, determina que o Imposto sobre a Renda será informado pelo critério da progressividade. Desse modo, por exigência constitucional, **o IR obrigatoriamente deve ser cobrado mediante utilização do sistema de alíquotas progressivas** em função da capacidade econômica do contribuinte.

Atualmente, a tabela progressiva do Imposto sobre a Renda para pessoas físicas contempla **cinco faixas distintas de tributação** conforme tabela abaixo:

Tabela Progressiva para cálculo mensal do Imposto de Renda[8]

base de cálculo mensal em R$	alíquota %
até 1.787,77	—
de 1.787,78 até 2.679,29	7,5
de 2.679,30 até 3.572,43	15,0
de 3.572,44 até 4.463,81	22,5
Acima de 4.463,81	27,5

Convém observar que a cobrança progressiva é válida para pessoas físicas. No **caso de pessoas jurídicas a alíquota não é progressiva mas proporcional**, variando conforme o modo de apuração aplicável: lucro real, presumido ou arbitrado[STF].

STF: "O Plenário desta Corte, no julgamento do RE 388.312/MG, relatora para o acórdão a Min. Cármen Lúcia, fixou orientação no sentido de que não cabe ao Poder Judiciário autorizar a correção monetária da tabela progressiva do imposto de renda prevista na Lei n. 9.250/1995 ante a ausência de previsão legal que o autorize" – RE 470860-DF, rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 15-5-2012, 2ª T.

9.4.9 Incidência sobre o ganho de capital

De acordo com o disposto no art. 21 da Lei n. 8.981/95, o ganho de capital percebido por pessoa física ou jurídica em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se ao Imposto sobre a Renda, **à alíquota de 15%.**

Ocorre ganho de capital quando determinado bem ou direito é alienado por valor superior ao da aquisição, apurando-se a base de cálculo pela diferença entre o *quantum* percebido na transferência e o valor no momento da aquisição.

O imposto deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos (art. 21, § 1º, da Lei n. 8.981/95).

Os ganhos de capital serão apurados e tributados em separado e não integrarão a base de cálculo do Imposto de Renda na declaração de ajuste anual, e o imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração (art. 21, § 2º).

9.4.10 Rendimentos de menores e outros incapazes

Os rendimentos e ganhos de capital de que sejam titulares menores e outros incapazes serão tributados em seus respectivos nomes, com o número de inscrição próprio no Cadastro de Pessoas Físicas (art. 4º do RIR).

9.4.11 Rendimentos na constância da sociedade conjugal

Na constância da sociedade conjugal, cada cônjuge terá seus rendimentos tributados na proporção de:

a) cem por cento dos que lhes forem próprios;

b) cinquenta por cento dos produzidos pelos bens comuns.

Opcionalmente, os rendimentos produzidos pelos bens comuns poderão ser tributados, em sua totalidade, em nome de um dos cônjuges (art. 6º do RIR).

9.4.12 Direito sumular

9.4.12.1 Súmulas do STF em matéria de Imposto de Renda

Súmula n. 586

Incide Imposto de Renda sobre os juros remetidos para o exterior, com base em contrato de mútuo.

Súmula n. 587

Incide Imposto de Renda sobre o pagamento de serviços técnicos contratados no exterior e prestados no Brasil.

9.4.12.2 Súmulas do STJ em matéria de Imposto de Renda

Súmula n. 125

O pagamento de ferias não gozadas por necessidade do serviço não esta sujeito à incidência do imposto de renda.

Súmula n. 136

O pagamento de licença-premio não gozada por necessidade do serviço não está sujeito ao imposto de renda.

Súmula n. 262

Incide o imposto de renda sobre o resultado das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas.

Súmula n. 394

É admissível, em embargos à execução, compensar os valores de imposto de renda retidos indevidamente na fonte com os valores restituídos apurados na declaração anual.

Súmula n. 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.

Súmula n. 463

Incide imposto de renda sobre os valores percebidos a título de indenização por horas extraordinárias trabalhadas, ainda que decorrentes de acordo coletivo.

Consulplan: A prova de Cartório/MG de 2015 considerou CORRETA a assertiva: “Não incide imposto de renda sobre os valores percebidos a título de indenização por horas extraordinárias trabalhadas, ainda que decorrentes de acordo coletivo”.

Súmula n. 498

Não incide imposto de renda sobre a indenização por danos morais.

Consulplan: A prova de Cartório/MG de 2015 considerou CORRETA a assertiva: “Não incide imposto de renda sobre a indenização por danos morais.”

9.5 IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

9.5.1 Regime geral

Previsto no **rol de impostos federais**, o Imposto sobre Produtos Industrializados consta do art. 153, IV, da Constituição Federal, segundo o qual: “compete à União instituir imposto sobre: IV – produtos industrializados”.

Sua disciplina infraconstitucional é realizada especialmente pelas Leis n. 4.502/64, 9.363/96, 9.493/97, 10.865/2004 e 11.452/2007 e pelos Decretos n. 7.212/2010 e 7.705/2012.

O IPI é tributo de **função predominante fiscal (arrecadatória)**, mas também utilizado como ferramenta extrafiscal na medida em que suas alíquotas são seletivas em razão da essencialidade do produto, ou seja, trata-se de um instrumento utilizado pelo governo federal para baratear ou encarecer produtos de acordo com sua importância social.

Sua utilização extrafiscal justifica o fato de o IPI constituir tanto uma **exceção à legalidade quanto à anterioridade anual.** Assim, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, pode o Executivo modificar as alíquotas do imposto por meio de ato unilateral (art. 153, § 1º, da CF) e, além disso, havendo aumento ou majoração o IPI pode ser exigido noventa dias após a publicação do ato modificativo, não se sujeitando à anterioridade anual[STF].

MPF: A prova do MPF em 2012 considerou ERRADA a afirmação: “Sobre o IPI está correto asseverar que, a vista da seletividade de que se reveste, de forma que suas alíquotas devem ser fixadas de acordo com a essencialidade do produto, está autorizado o Poder Executivo a alterar a sua base de cálculo e as suas alíquotas, atendidas as condições e observados os limites fixados em lei”.

STF: “A majoração da alíquota do IPI, passível de ocorrer mediante ato do Poder Executivo – art. 153, § 1º –, submete-se ao princípio da anterioridade nonagesimal previsto no art. 150, inciso III, alínea *c*, da Constituição Federal. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – IPI – MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA – PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL – LIMINAR – RELEVÂNCIA E RISCO CONFIGURADOS. Mostra-se relevante pedido de concessão de medida acauteladora objetivando afastar a exigibilidade da majoração do Imposto sobre Produtos Industrializados, promovida mediante decreto, antes de decorridos os noventa dias previstos no art. 150, inciso III, alínea *c*, da Carta da República” – ADIn 4661-DF, rel. Min. Marco Aurélio, j. 20-10-2011, Tribunal Pleno (art. 150, § 1º, da CF).

Quanto à modalidade de lançamento, o IPI assim como a maioria dos tributos brasileiros **é lançado por homologação** (art. 150 do CTN), cabendo ao contribuinte antecipar o pagamento do imposto para posterior conferência e aprovação (homologação) ou rejeição pelo Fisco.

O art. 153, § 3º, da CF prescreve que o IPI:

I – será *seletivo* em função da essencialidade do produto;

II – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

III – não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior;

IV – terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.

Vamos analisar separadamente cada uma dessas características que compõem o perfil constitucional do regime jurídico do IPI.

9.5.2 Seletividade

O art. 153, § 3º, I, da CF determina uma característica de presença obrigatória no regime legal do IPI ao afirmar que o imposto “**será seletivo**” em função da essencialidade do produto.

Cespe: A prova da EBC/2011 considerou ERRADA a assertiva: “O imposto sobre produtos industrializados, de competência da União, não pode ser seletivo em função da essencialidade do produto”.

Desse modo, a norma constitucional dá um comando ao legislador **proibindo instituição de alíquota unificada no IPI**. Pelo contrário, suas alíquotas

obrigatoriamente devem ser variáveis em função da relevância social do item tributado. Assim, quanto maior a relevância social do produto, menor a alíquota; quanto menor a relevância social do produto, maior a alíquota[STJ].

> STJ: "DIREITO TRIBUTÁRIO. MODIFICAÇÃO DA OPÇÃO DO REGIME DE CÁLCULO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. Após optar, em determinado exercício, pela manutenção do sistema original de cálculo do crédito presumido de IPI previsto na Lei n. 9.363/1996 ou pela migração para o regime alternativo preconizado pela Lei n. 10.276/2001, o contribuinte não poderá retificar sua opção em relação ao exercício em que ela foi realizada ou em relação aos exercícios anteriores, mesmo que a escolha tenha ocorrido por desídia decorrente da ausência de modificação da sistemática quando legalmente possível (dentro do prazo legal), ou ainda que ela se relacione ao regime mais oneroso" – 1ª T. AgRg no REsp 1.239.867-RS, rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 4-2-2014.

Atualmente, a Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados (TIPI) prevê alíquotas de 0 a 300% (esta última aplicável *ad valorem* sobre o cigarro, nos termos do Decreto n. 7.555/2011).

9.5.3 Não cumulatividade

Em linhas gerais, a exigência de não cumulatividade consiste em exigência constitucional voltada a impedir que a incidência plurifásica do imposto eleve excessivamente o valor do produto tributado. Dizendo de um modo mais simples, a não cumulatividade **evita a tributação em cascata**, afastando a possibilidade de o valor do imposto pago na operação anterior integrar a base de cálculo do próprio imposto na operação seguinte[STJ].

> STJ: "DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE IPI NA REVENDA DE PRODUTOS IMPORTADOS. Não é ilegal a nova incidência de IPI no momento da saída de produto de procedência estrangeira do estabelecimento do importador, após a incidência anterior do tributo no desembaraço aduaneiro. Os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda. Essa interpretação não ocasiona a ocorrência de *bis in idem*, dupla tributação ou bitributação, pois a lei elenca dois fatos geradores distintos: o desembaraço aduaneiro proveniente da operação de compra do produto industrializado do exterior e a saída do produto industrializado do estabelecimento importador equiparado a estabelecimento produtor, isto é, a primeira tributação recai sobre o preço da compra, na qual já está embutida a margem de lucro da empresa estrangeira, e a segunda tributação recai sobre o preço da venda, na qual já está embutida a margem de lucro da empresa brasileira importadora" – 2ª T. REsp 1.429.656-PR, rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 11-2-2014.

Mais uma vez, o Texto Constitucional utiliza a fórmula **"será não cumulativo"** compensando-se o que for devido a cada operação com o montante cobrado nas anteriores (art. 153, § 3º, II, da CF). A expressão "será não

cumulativo" obriga o legislador a aplicar o sistema da não cumulatividade ao IPI[STJ].

STJ: "A Primeira Seção pacificou entendimento de que a vedação injustificada da Fazenda ao aproveitamento dos créditos escriturais de IPI possibilita a sua correção monetária" – AgRg no AREsp 85538/BA, rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 4-10-2012, 1ª T.

Nesse sentido, o art. 49 do CTN afirma que:

> O imposto é não cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.
>
> Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes.

Esaf: A prova de Auditor Fiscal da Receita Federal em 2012 considerou CORRETA a afirmação: "O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado na forma prevista em Lei".

Assim, o valor do imposto recolhido sobre insumos (matérias-primas), produtos intermediários e demais itens componentes da produção é calculado como crédito[9] (operação de creditamento) a ser descontado (compensado) no final do mês sobre o valor de IPI devido sobre os produtos que saírem do estabelecimento[STF].

STF: "IPI. Creditamento. Bens destinados à integração ao ativo fixo. Impossibilidade. Não há ofensa ao princípio da não cumulatividade. 1. É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de não reconhecer, ao contribuinte, o direito de creditar o valor do IPI incidente nas operações de aquisição de bens destinados ao ativo fixo e/ou permanente da empresa" – RE 603653/PR, rel. Min. Dias Toffoli, j. 7-2-2012, 1ª T.

Se o **insumo for desonerado na entrada** – o que ocorre por exemplo com matérias-primas imunes, isentas, favorecidas por alíquotas zero ou pela não incidência – o Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento no sentido de que **o contribuinte não terá direito ao creditamento do IPI** (RE 566.819/RS)[STF].

Esaf: A prova de Auditor Fiscal da Receita Federal em 2012 considerou ERRADA a afirmação: "A legislação tributária determina, em observância à não cumulatividade do tributo, que a entrada de insumos não onerados – seja por força de alíquota zero, de não incidência, de isenção ou de imunidade – gera direito ao crédito de IPI na saída dos produtos industrializados".

STF: “A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que não há direito à utilização de créditos do IPI na aquisição de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero” – AgRg no RE 479927/PR, rel. Min. Ayres Britto, j. 14-2-2012, 2ª T.

Na visão do Supremo Tribunal Federal, o princípio da não cumulatividade **não constitui cláusula pétrea** dentro do Texto Constitucional na medida em que inexistiria, nele contida, garantia individual ou direito fundamental do contribuinte (ADIn 939).

Cespe: A prova de Juiz Federal do TRF da 5ª Região considerou INCORRETA a seguinte assertiva: “De acordo com o STF, a não cumulatividade é considerada cláusula pétrea, visto que constitui direito fundamental das pessoas na condição de contribuintes”.

9.5.4 Não incidência nas exportações

Como forma de favorecer a indústria nacional, e do mesmo modo como ocorre com diversos outros tributos, o IPI não incide sobre produtos destinados ao exterior (art. 153, § 3º, III, da CF).

Cespe: A prova da Magistratura Federal do TRF5 em 2011 considerou ERRADA a assertiva: “O imposto sobre produtos industrializados, que pode ser seletivo, em razão da essencialidade do produto, deve ser não cumulativo e incidir sobre produtos industrializados destinados ao exterior”.

9.5.5 Redução do impacto sobre aquisição de bens de capital

O art. 153, § 3º, IV, da CF, com redação dada pela Emenda n. 42/2003, afirma que o IPI “terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei”.

Trata-se de uma norma constitucional programática ainda sem regulamentação.

9.5.6 Art. 155, § 2º, XI, da CF

Merece bastante destaque a norma do art. 155, § 2º, XI, da CF, segundo a qual o valor pago a título de IPI não compõe a base de cálculo do ICMS, quando a operação configure fato gerador dos dois impostos[STF] (art. 13, § 2º, da Lei Complementar n. 87/96).

STF: “Inclusão do IPI da base de cálculo do ICMS. Substituição tributária. Hipótese fática que não se enquadra na norma do art. 155, § 2º, inciso XI, da Constituição Federal. 1. Esta Corte firmou entendimento no sentido da constitucionalidade do regime de substituição tributária. 2. Não ocorrência dos três requisitos dispostos no art. 155, § 2º, inciso XI, da Constituição Federal na operação realizada pela sistemática da substituição tributária. A operação não se dá entre contribuintes, não se destina à industrialização, mas ao consumo final, não constituindo fato gerador do IPI a operação de venda da mercadoria ao consumidor final. 3. Deve o substituto incluir na base de cálculo do ICMS presumido relativo às operações subsequentes o valor pago a título de IPI” – AgRg no RE 507.347-SE, rel. Min. Dias Toffoli.

9.5.7 Conceito de produto industrializado

Em termos gerais, o IPI incide sobre produtos industrializados, nacionais ou estrangeiros, obedecidas as especificações constantes na Tabela de Incidência – TIPI (art. 1º do Decreto n. 7.212/2010).

Considera-se produto industrializado o resultante de qualquer operação definida de industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária (art. 3º do Decreto n. 7.212/2010).

Esaf: A prova de Auditor Fiscal da Receita Federal em 2012 considerou ERRADA a afirmação: “A Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) é autorizada a adequar a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), em decorrência de alterações promovidas na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) pela Câmara de Comércio Exterior (CAMEX), caso as alterações promovidas pela CAMEX impliquem necessidade de adequação de alíquotas na TIPI pela RFB”.

9.5.8 Fato gerador

O fato gerador do IPI está descrito no art. 46 do CTN:

I – o desembaraço aduaneiro, quando o produto for de procedência estrangeira;

II – a saída do estabelecimento de importação, industrial, comerciante ou arrematante;

III – a arrematação do produto, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

9.5.8.1 Momento exato da ocorrência do fato gerador

A descrição do fato gerador do IPI contida no art. 46 do CTN não soluciona o problema de saber o momento exato de sua ocorrência (aspecto temporal da hipótese de incidência).

Daí ser imprescindível conhecer as regras estabelecidas pelo art. 36 do Regulamento do IPI:

> Considera-se ocorrido o fato gerador:
>
> I – na entrega ao comprador, quanto aos produtos vendidos por intermédio de ambulantes;
>
> II – na saída de armazém-geral ou outro depositário do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial depositante, quanto aos produtos entregues diretamente a outro estabelecimento;
>
> III – na saída da repartição que promoveu o desembaraço aduaneiro, quanto aos produtos que, por ordem do importador, forem remetidos diretamente a terceiros;
>
> IV – na saída do estabelecimento industrial diretamente para estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, por ordem do encomendante, quanto aos produtos mandados industrializar por encomenda;
>
> V – na saída de bens de produção dos associados para as suas cooperativas, equiparadas, por opção, a estabelecimento industrial;
>
> VI – no quarto dia da data da emissão da respectiva nota fiscal, quanto aos produtos que até o dia anterior não tiverem deixado o estabelecimento do contribuinte;
>
> VII – no momento em que ficar concluída a operação industrial, quando a industrialização se der no próprio local de consumo ou de utilização do produto, fora do estabelecimento industrial;
>
> VIII – no início do consumo ou da utilização do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, em finalidade diferente da que lhe é prevista na imunidade de que trata o inciso I do art. 18, ou na saída do fabricante, do importador ou de seus estabelecimentos distribuidores, para pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras;
>
> IX – na aquisição ou, se a venda tiver sido feita antes de concluída a operação industrial, na conclusão desta, quanto aos produtos que, antes de sair do estabelecimento que os tenha industrializado por encomenda, sejam por este adquiridos;
>
> X – na data da emissão da nota fiscal pelo estabelecimento industrial, quando da ocorrência de qualquer das hipóteses enumeradas no inciso VII do art. 25 deste Regulamento;
>
> XI – no momento da sua venda, quanto aos produtos objeto de operação de venda que forem consumidos ou utilizados dentro do estabelecimento industrial;
>
> XII – na saída simbólica de álcool das usinas produtoras para as suas cooperativas, equiparadas, por opção, a estabelecimento industrial; e
>
> XIII – na data do vencimento do prazo de permanência da mercadoria no recinto alfandegado, antes de aplicada a pena de perdimento, quando as mercadorias importadas forem consideradas abandonadas pelo decurso do referido prazo.

9.5.8.2 Regras gerais para interpretação da TIPI

A atual Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados foi aprovada pelo Decreto n. 4.070/2001, baseada na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), definindo os itens que constituem fato gerador do imposto.

Devido à alta frequência de questões sobre o conteúdo da TIPI, em especial nos concursos da Receita Federal, convém transcrever normas introdutórias[10].

REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO

A classificação das mercadorias na Nomenclatura rege-se pelas seguintes Regras:

1. Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes:

2. a) Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.

b) Qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, quer em estado puro, quer misturada ou associada a outras matérias. Da mesma forma, qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente por essa matéria. A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3.

Esaf: A prova de Auditor Fiscal da Receita Federal em 2012 considerou ERRADA a afirmação: “De acordo com as regras gerais para interpretação de classificação de produtos na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), a classificação de um produto, quando misturado ou composto de mais de uma matéria, efetuar-se-á, alternadamente, por uma das seguintes regras: a) na posição em que tiver descrição mais específica; b) na posição da matéria ou artigo que lhe conferir caráter essencial; c) na posição que der lugar a aplicação da alíquota mais elevada; d) na posição situada em último lugar na ordem numérica, entre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração”.

3. Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

a) A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.

b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a), classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.

c) Nos casos em que as Regras 3 a) e 3 b) não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

4. As mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras acima enunciadas classificam-se na posição correspondente aos artigos mais semelhantes.

5. Além das disposições precedentes, as mercadorias abaixo mencionadas estão sujeitas às Regras

seguintes:

a) Os estojos para câmeras fotográficas, para instrumentos musicais, para armas, para instrumentos de desenho, para joias e receptáculos semelhantes, especialmente fabricados para conterem um artigo determinado ou um sortido, e suscetíveis de um uso prolongado, quando apresentados com os artigos a que se destinam, classificam-se com estes últimos, desde que sejam do tipo normalmente vendido com tais artigos. Esta Regra, todavia, não diz respeito aos receptáculos que confiram ao conjunto a sua característica essencial.

b) Sem prejuízo do disposto na Regra 5 a), as embalagens que contenham mercadorias classificam-se com estas últimas quando sejam do tipo normalmente utilizado para o seu acondicionamento. Todavia, esta disposição não é obrigatória quando as embalagens sejam claramente suscetíveis de utilização repetida.

6. A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de subposição respectivas, bem como, *mutatis mutandis*, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Na acepção da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.

Esaf: A prova de Auditor Fiscal da Receita Federal em 2012 considerou ERRADA a afirmação: “As Notas Complementares (NC) da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), nesta incluídas por Decreto do Executivo, constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das Posições e Subposições da classificação dos produtos, mas não constituem instrumento hábil para interferir na tributação prevista na TIPI”.

REGRAS GERAIS COMPLEMENTARES (RGC)

1. (RGC-1) As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, *mutatis mutandis*, para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, entendendo-se que apenas são comparáveis desdobramentos regionais (itens e subitens) do mesmo nível.

2. (RGC-2) As embalagens que contenham mercadorias e que sejam claramente suscetíveis de utilização repetida, mencionadas na Regra 5 b), seguirão seu próprio regime de classificação sempre que estejam submetidas aos regimes aduaneiros especiais de admissão temporária ou de exportação temporária. Caso contrário, seguirão o regime de classificação das mercadorias.

Esaf: A prova de Auditor Fiscal da Receita Federal em 2012 considerou CORRETA a afirmação: “A tributação das bebidas classificadas nas Posições 22.04, 22.05, 22.06 e 22.08 da TIPI, vulgarmente chamadas de “bebidas quentes”, dá-se por intermédio de técnica especial, consistente no enquadramento dos produtos por Classes de valores de imposto. Este enquadramento é passível de alteração pelo Ministro da Fazenda, desde que o comportamento do mercado justifique a alteração, sendo esta alteração legalmente limitada ao valor do imposto que resultaria da aplicação da alíquota do produto constante da TIPI sobre o seu valor tributável”.

REGRA GERAL COMPLEMENTAR DA TIPI (RGC/TIPI)

(RGC/TIPI-1) As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, *mutatis*

mutandis, para determinar, no âmbito de cada código, quando for o caso, o "Ex" aplicável, entendendo-se que apenas são comparáveis "Ex" de um mesmo código.

9.5.9 Contribuintes

São contribuintes do IPI (art. 51 do CTN):

I – o importador[STF] ou quem a lei a ele equiparar;

Esaf: A prova de Auditor Fiscal da Receita Federal em 2012 considerou ERRADA a afirmação: "A incidência do IPI na importação de produtos industrializados depende do título jurídico a que se der a importação. Por isso, a Lei exclui da sujeição passiva do IPI a pessoa física na condição de importadora de produtos industrializados para uso próprio".

STF: "A exigência de IPI na importação de bem para uso próprio por pessoa não contribuinte do tributo implica violação ao princípio da não cumulatividade" – RE 694718/RS, rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 18-12-2012.

II – o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

III – o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;

IV – o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

O rol de contribuintes do imposto foi atualizado pelo Regulamento do IPI (Decreto n. 7.212/2010, art. 24), nos seguintes termos:

I – o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira;

II – o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar;

III – o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar; e

IV – os que consumirem ou utilizarem em outra finalidade, ou remeterem a pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras, o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, quando alcançado pela imunidade;

De acordo com o parágrafo único do art. 24 do Decreto n. 7.212/2010: "considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial ou comerciante, em relação a cada fato gerador que decorra de ato que praticar".

9.5.10 Principais responsáveis tributários

O art. 25 do Regulamento do IPI (Decreto n. 7.212/2010) elenca extensa lista de responsáveis tributários pelo pagamento do imposto, entre os quais merecem destaque:

I – o transportador, em relação aos produtos tributados que transportar, desacompanhados da documentação comprobatória de sua procedência;

Esaf: A prova de Auditor Fiscal da Receita Federal em 2012 considerou CORRETA a afirmação: "Mediante intimação escrita, as empresas transportadoras e os transportadores autônomos são obrigados a prestar aos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil todas as informações de que disponham com relação aos produtos, negócios ou atividades de terceiros, exceto quanto a fatos sobre os quais estejam legalmente obrigados a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão".

II – o possuidor ou detentor, em relação aos produtos tributados que possuir ou mantiver para fins de venda ou industrialização[STJ];

STJ: "IMPORTADOR. LOCATÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. A empresa locatária de aparelho de ultrassom diagnóstico (recorrente), mesmo com a isenção especial do art. 149, III, do Decreto n. 91.030/1985 (Regulamento Aduaneiro), foi responsabilizada pelo Fisco para pagar os tributos incidentes sobre a importação do bem (imposto de importação e de IPI), com base no art. 124, I, do CTN. Isso caracterizaria a solidariedade de fato porque a recorrente se enquadraria nos termos do art. 1º do referido *codex,* por possuir interesse comum na situação. Porém, a Fazenda Nacional, ao lançar o auto de infração, não incluiu o responsável tributário principal, atacando diretamente a locatária, que assumiu a responsabilidade em razão de seu particular interesse na situação. De acordo com o art. 121 do mencionado código, o sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo. Assim, devendo o tributo de importação ser pago pelo importador, dele é a obrigação principal de pagá-lo, sendo dele também a responsabilidade por burlar a isenção e ter contra si auto de infração sob esse título. Com essas ponderações, a Turma deu provimento ao recurso da empresa locatária, julgando prejudicado o recurso da Fazenda Nacional" – REsp 1.294.061-PE, rel. Min. Francisco Falcão, j. 15-3-2012.

III – o estabelecimento adquirente de produtos usados cuja origem não possa ser comprovada pela falta de marcação, se exigível, de documento fiscal próprio ou do documento pertinente;

IV – os estabelecimentos que possuírem produtos tributados ou isentos, sujeitos a serem rotulados ou marcados, ou, ainda, ao selo de controle, quando não estiverem rotulados, marcados ou selados[STF];

Esaf: A prova de Auditor Fiscal da Receita Federal em 2012 considerou ERRADA a afirmação: “Para fins de controle do quantitativo de produtos industrializados tributados pelo IPI, a legislação tributária pode instituir obrigação acessória consistente na aplicação de selo especial, confeccionado pela Casa da Moeda do Brasil e distribuído aos contribuintes pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, proibida cobrança de valores pela distribuição, exceto no caso de inutilização ou desperdício ocasionado pelo contribuinte, hipótese em que será cobrado ressarcimento pela redistribuição dos selos”.

STF: “Decreto-lei n. 1.437/1975 e cobrança pelo fornecimento de selos de controle do IPI. O art. 3º do Decreto-lei n. 1.437/1975 (O Ministro da Fazenda poderá determinar seja feito, mediante ressarcimento de custo e demais encargos, em relação aos produtos que indicar e pelos critérios que estabelecer, o fornecimento do selo especial) é incompatível com a Constituição de 1988, por violar o princípio da legalidade tributária (CF, art. 150, I), bem assim por vulnerar o art. 25, I, do ADCT. O Tribunal aduziu que, em inúmeros precedentes, o STF teria afastado a incidência da cobrança desses selos. Entretanto, a administração tributária continuaria aplicando o referido decreto-lei, a gerar assimetria concorrencial. Assentou que, por ser o selo do IPI pré-condição para a circulação dos produtos alcançados pela regra do art. 46 da Lei n. 4.502/1964, não se poderia falar em preço público, evidenciado pela voluntariedade, ou seja, pela necessidade de o usuário aquiescer com o pagamento em relação à contraprestação pelo usufruto de serviços públicos. Afirmou que a finalidade da cobrança seria de controle quantitativo, matéria inerente ao exercício de poderes fiscalizatórios por parte da administração fazendária, de modo a incidir o art. 77 do CTN. Ademais, assinalou que o selo do IPI não geraria nenhum proveito ao contribuinte, razão pela qual o fornecimento dele não poderia ser considerado serviço público. Ao contrário, seria requisito de regularidade na prática de uma atividade privada. Asseverou que o art. 150, I, da CF preconizaria que a exigência de tributos só se revelaria possível mediante lei formal” – RE 662113/PR, rel. Min. Marco Aurélio, 12-2-2014.

V – os que desatenderem as normas e requisitos a que estiver condicionada a imunidade, a isenção ou a suspensão do imposto;

VI – a empresa comercial exportadora, em relação ao imposto que deixou de ser pago, na saída do estabelecimento industrial, referente aos produtos por ela adquiridos com o fim específico de exportação, nas hipóteses em que:

a) tenha transcorrido cento e oitenta dias da data da emissão da nota fiscal de venda pelo estabelecimento industrial, não houver sido efetivada a exportação;

b) os produtos forem revendidos no mercado interno; ou

c) ocorrer a destruição, o furto ou roubo dos produtos;

Esaf: A prova de Auditor Fiscal da Receita Federal em 2012 considerou CORRETA a afirmação: “A empresa comercial exportadora, que adquirir produtos industrializados com fim específico de exportação, é obrigada ao pagamento do IPI suspenso na saída dos produtos do estabelecimento industrial, caso referidos produtos venham a ser destruídos, furtados ou roubados”.

VII – a pessoa física ou jurídica que não seja empresa jornalística ou editora, em cuja posse for encontrado o papel, destinado à impressão de livros, jornais e

periódicos.

9.5.11 Não ocorrência do fato gerador

Nos termos do art. 5º do Decreto n. 7.212/2010, não ocorre o fato gerador do IPI nas seguintes hipóteses:

I – o preparo de produtos alimentares, não acondicionados em embalagem de apresentação:

a) na residência do preparador ou em restaurantes, bares, sorveterias, confeitarias, padarias, quitandas e semelhantes, desde que os produtos se destinem a venda direta a consumidor; ou

b) em cozinhas industriais, quando destinados a venda direta a pessoas jurídicas e a outras entidades, para consumo de seus funcionários, empregados ou dirigentes;

II – o preparo de refrigerantes, à base de extrato concentrado, por meio de máquinas, automáticas ou não, em restaurantes, bares e estabelecimentos similares, para venda direta a consumidor;

III – a confecção ou preparo de produto de artesanato;

IV – a confecção de vestuário, por encomenda direta do consumidor ou usuário, em oficina ou na residência do confeccionador;

V – o preparo de produto, por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional;

VI – a manipulação em farmácia, para venda direta a consumidor, de medicamentos oficinais e magistrais, mediante receita médica;

VII – a moagem de café torrado, realizada por estabelecimento comercial varejista como atividade acessória;

VIII – a operação efetuada fora do estabelecimento industrial, consistente na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte:

a) edificação (casas, edifícios, pontes, hangares, galpões e semelhantes, e suas coberturas);

b) instalação de oleodutos, usinas hidrelétricas, torres de refrigeração, estações e centrais telefônicas ou outros sistemas de telecomunicação e telefonia, estações, usinas e redes de distribuição de energia elétrica e semelhantes; ou

c) fixação de unidades ou complexos industriais ao solo;

IX – a montagem de óculos, mediante receita médica;

X – o acondicionamento de produtos classificados nos Capítulos 16 a 22 da TIPI, adquiridos de terceiros, em embalagens confeccionadas sob a forma de cestas de natal e semelhantes;

XI – o conserto, a restauração e o recondicionamento de produtos usados, nos casos em que se destinem ao uso da própria empresa executora ou quando essas operações sejam executadas por encomenda de terceiros não estabelecidos com o comércio de tais produtos, bem como o preparo, pelo consertador, restaurador ou recondicionador, de partes ou peças empregadas exclusiva e especificamente naquelas operações);

XII – o reparo de produtos com defeito de fabricação, inclusive mediante substituição de partes e peças, quando a operação for executada gratuitamente, ainda que por concessionários ou representantes, em virtude de garantia dada pelo fabricante;

XIII – a restauração de sacos usados, executada por processo rudimentar, ainda que com emprego de máquinas de costura;

XIV – a mistura de tintas entre si, ou com concentrados de pigmentos, sob encomenda do consumidor ou usuário, realizada em estabelecimento comercial varejista, efetuada por máquina automática ou manual, desde que fabricante e varejista não sejam empresas interdependentes, controladora, controlada ou; e

XV – a operação de que resultem os produtos relacionados na Subposição 2401.20 da **TIPI**, quando exercida por produtor rural pessoa física.

Esaf: A prova de Auditor Fiscal da Receita Federal em 2012 considerou CORRETA a afirmação: “A mistura de tintas entre si, ou com concentrados de pigmentos, sob encomenda do consumidor ou usuário, realizada em estabelecimento comercial varejista, efetuada por máquina automática ou manual, não se caracteriza como industrialização, desde que fabricante e varejista não sejam empresas interdependentes, controladoras, controladas ou coligadas”.

9.5.12 Direito sumular

9.5.12.1 Súmulas do STF em matéria de IPI

Súmula n. 536

São objetivamente imunes ao imposto sobre circulação de mercadorias os “produtos industrializados”, em geral, destinados à exportação, além de outros, com a mesma destinação, cuja isenção a lei determinar.

Súmula n. 591

A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor,

contribuinte do imposto sobre produtos industrializados.

UFPA: A prova de Procurador do Estado/PA em 2012 considerou CORRETA a afirmação: “O gozo de imunidade não dispensa o contribuinte do cumprimento de obrigações acessórias nem da sujeição à fiscalização tributária”.

9.5.12.2 Súmulas do STJ em matéria de IPI

Súmula n. 411

É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco.

9.6 IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS (IOF)

9.6.1 Regime geral

Previsto no art. 153, V, da CF, o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a títulos ou valores imobiliários – IOF, é quinto **imposto de competência da União.**

A disciplina infraconstitucional do IOF está a cargo, especialmente, da Lei n. 8.894/94 e do Decreto n. 6.306/2007.

Embora os recursos provenientes de sua arrecadação tenham um significativo impacto sobre o orçamento federal, há no IOF um **predomínio da função extrafiscal** de regulação da política monetária, creditícia e fiscal (arts. 65 do CTN e 1º, § 2º, da Lei n. 8.894/94).

O IOF constitui **exceção à legalidade tributária**, sendo facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, modificar suas alíquotas por meio de ato unilateral (art. 153, § 1º, da CF).

Trata-se também de **exceção às anterioridades anual e nonagesimal** razão pela qual consiste em tributo de **cobrança imediata**, podendo ser exigido já no dia seguinte ao da publicação da lei ou ato normativo que o houver instituído ou majorado (art. 150, § 1º, da CF).

E assim como ocorre na maioria absoluta dos tributos brasileiros da atualidade, o IOF também é **lançado por homologação** (art. 150 do CTN).

Nos termos do art. 153, § 5º, da CF, o IOF é o único tributo que incide sobre o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, devido na operação de origem, tributado à alíquota mínima de um por cento.

9.6.2 Fato gerador

Conforme disposto no art. 63 do Código Tributário Nacional, o IOF tem como fato gerador:

I) quanto às operações de crédito, a sua efetivação pela entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado;

II) quanto às operações de câmbio, a sua efetivação pela entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este;

Cespe: A prova de Procurador do Tribunal de Contas/DF considerou CORRETA a afirmação: "Nas operações de câmbio, o fato gerador do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro (IOF) consiste na efetivação da operação – configurada pela entrega de moeda nacional ou estrangeira ou de documento que a represente – ou na colocação à disposição do interessado do montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional por ele entregue ou por ele posta à disposição".

III) quanto às operações de seguro, a sua efetivação pela emissão da apólice ou do documento equivalente, ou recebimento do prêmio, na forma da lei aplicável;

IV) quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários, a emissão, transmissão, pagamento ou resgate destes, na forma da lei aplicável.

Disciplinando o fato gerador do IOF de forma mais detalhada, o art. 2º do Decreto n. 6.306/2007 prescreve que o imposto incide sobre:

I – operações de crédito realizadas:

a) por instituições financeiras;

Cespe: A prova de Técnico do Banco da Amazônia em 2012 considerou CORRETA a afirmação: "Operações de penhor realizadas por bancos são fatos geradores do IOF".

b) por empresas que exercem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*) e

c) entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física

II – operações de câmbio;

III – operações de seguro realizadas por seguradoras;

IV – operações relativas a títulos ou valores mobiliários;

V – operações com ouro, ativo financeiro, ou instrumento cambial.

9.6.3 Contribuinte

O contribuinte do IOF, de acordo com o art. 66 do CTN, é qualquer das partes da operação tributada.

Desse modo, deve-se entender como contribuintes do imposto:

a) qualquer pessoa física ou jurídica tomadora de crédito;

b) compradores ou vendedores de moeda estrangeira;

c) pessoas físicas ou jurídicas seguradas;

d) adquirentes de títulos e valores mobiliários;

e) instituições financeiras;

f) instituições autorizadas pelo Banco Central a realizar operações com ouro.

9.6.4 Base de cálculo

Considera-se como base de cálculo do IOF (art. 64 do CTN):

I – quanto às operações de crédito, o montante da obrigação, compreendendo o principal e os juros;

II – quanto às operações de câmbio, o respectivo montante em moeda nacional, recebido, entregue ou posto à disposição;

III – quanto às operações de seguro, o montante do prêmio;

IV – quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários:

a) na emissão, o valor nominal mais o ágio, se houver;

b) na transmissão, o preço ou o valor nominal, ou o valor da cotação em Bolsa, como determinar a lei;

c) no pagamento ou resgate, o preço.

9.6.4.1 Alteração da base de cálculo por ato do Executivo

O art. 65 do CTN autoriza o Poder Executivo a alterar a base de cálculo do IOF por ato unilateral:

> O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política monetária.

Todavia, a referida prerrogativa **não encontra amparo no Texto Constitucional de 1988** sendo incompatível com o princípio da legalidade tributária (art. 150, I, da CF). Assim, somente por meio de lei pode ser alterada a

base de cálculo do IOF, nunca por ato do Executivo.

9.6.5 Alíquota

As alíquotas do IOF são bastante elásticas, dependendo da operação tributada. Atualmente, as alíquotas máximas podem variar de 0,00137% a 25% (valor padrão vigente)[11].

9.6.6 Não ocorrência do fato gerador

A noção de “operação financeira” envolve a disponibilidade de crédito como produto oferecido pelas instituições do setor, daí por que não incide IOF sobre caderneta de poupança, conta corrente e depósitos judiciais (Súmula 185 do STJ).

9.6.7 Direito sumular

Não existem súmulas no STF ou no STJ versando sobre o IOF.

9.7 IMPOSTO TERRITORIAL RURAL (ITR)

9.7.1 Regime geral

Compete à União instituir o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, nos termos do art. 153, VI, da CF.

O sexto imposto de **competência federal** é disciplinado em nível infraconstitucional principalmente pelas Leis n. 8.847/94, 9.393/96 e pelo Decreto n. 4.382/2002.

A função precípua do ITR é **extrafiscal** na medida em que constitui **instrumento federal de intervenção na propriedade privada** (poder de polícia) utilizado para inibir a manutenção de latifúndios improdutivos.

A disciplina constitucional do ITR inclui as seguintes diretrizes:

a) será progressivo a fim de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

b) não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel (imunidade);

c) será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem (parafiscalidade), na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal (art. 153, § 4º, da CF);

IESES: A prova de Titular de Cartório/RN em 2012 considerou CORRETA a afirmação: "O ITR será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei".

d) 50% do montante de sua arrecadação cabem ao Município onde estiver situado os imóvel tributado, facultado ao Município, que celebrar convênio arrecadatório com a União, ficar com a totalidade do imposto (art. 158, II, da CF).

PaqTcPB: A prova de Advogado da UEPB em 2012 considerou CORRETA a afirmação: "No que se refere ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, o imposto será arrecadado pela União e distribuído aos Municípios de localização dos imóveis".

Quanto ao lançamento, por expressa determinação legal o ITR também é **lançado por homologação** (art. 10 da Lei n. 9.393/96).

9.7.2 Fato gerador

O ITR tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil, ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano (arts. 29 do CTN e 1º da Lei n. 9.393/96), incidindo inclusive sobre o imóvel declarado de interesse social para fins de reforma agrária, enquanto não transferida a propriedade, exceto se houver imissão prévia na posse (art. 1º, § 1º, da Lei n. 9.393/96).

Convém lembrar que o conceito de "zona rural" é residual, sendo assim considerada a área, independentemente da destinação, não definida como zona urbana, nos termos de lei municipal (art. 32 do CTN).

Se o imóvel pertencer a mais de um município, o ITR será devido onde fique a sede do imóvel e, se esta não existir, será enquadrado no município onde se localize a maior parte do imóvel.

Importante notar que, ao contrário do IPTU que é "predial e territorial", **o ITR é um imposto somente territorial** razão pela qual incide sobre o terreno (propriedade territorial) ao passo que as construções (propriedade predial) não integram sua base de cálculo.

Alcançando o mesmo efeito prático da distinção anterior, o CTN afirma que enquanto o IPTU incide sobre imóveis "por natureza ou acessão física" (art. 32),

o ITR só incide sobre imóveis por natureza (art. 29). Imóveis por natureza equivalem à propriedade territorial; imóveis por acessão física são construções e benfeitorias, ou seja, o mesmo que propriedade predial.

Cespe: A prova de Cartório/DF em 2014 considerou CORRETA a assertiva: "Não há fato gerador do ITR em relação ao imóvel rural por acessão física".

9.7.3 ITR *vs.* IPTU

Como regra, para saber se determinado imóvel é urbano, e paga IPTU para o Município, ou rural, devendo ITR para a União, interessa o **critério da localização**.

Assim, atendidos os requisitos previstos no art. 32 do CTN, cabe ao legislador municipal definir a área urbana. Os imóveis nela situados são susceptíveis à incidência do IPTU. Residualmente, os demais consideram-se rurais e submetem-se ao ITR.

Essa é forma geral como a legislação tributária trata do tema. Abordaremos o assunto mais detalhadamente, neste *Manual*, nos itens específicos sobre IPTU.

Entretanto, por força do art. 15 do Decreto-lei n. 57/66, **incide ITR sobre o imóvel localizado em zona urbana que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial (STJ, REsp 1.112.646-SP).**

9.7.4 Contribuinte

Contribuinte do ITR é o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor a qualquer título (art. 31 do CTN).

9.7.5 Não ocorrência do fato gerador. Polêmica

O ITR não incide sobre imóveis legalmente considerados como urbanos. A base de cálculo do imposto é o valor da terra nua, excluindo-se as instalações, construções e benfeitorias.

Há quem sustente, adotando visão minoritária, que o domínio útil e a posse a qualquer título, apesar de apontados no art. 31 do CTN como fato gerador do ITR, não se enquadrariam na hipótese de incidência constitucional do imposto, na medida em que o art. 153, VI, da CF menciona apenas a competência da

União para tributar a *propriedade* rural, e não outros direitos reais ou pessoais (posse e domínio útil não se confundem com propriedade). Haveria, assim, afronta ao art. 110 do CTN, que proíbe que a legislação tributária altere a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado.

9.7.6 Base de cálculo

A base de cálculo do ITR é o valor da terra nua tributável (VTNT), assim considerada a área total e o seu grau de utilização (art. 11 da Lei n. 9.393/96), assim considerado o valor da terra nua. Trata-se, portanto, do **valor fundiário.**

MPU: A prova de Procurador da República de 2015 considerou CORRETA a assertiva: "A base de cálculo do Imposto Territorial Rural – ITR é o valor da terra nua tributável, que é o valor do imóvel excluídos valores relativos a construções, instalações e benfeitorias, culturas permanentes e temporárias, pastagens e florestas plantadas".

Se o imóvel estiver parcelado ou dividido por logradouros, há interessante regramento estabelecido pelo art. 9º do Decreto n. 4.382/2002:

> Para efeito de determinação da base de cálculo do ITR, considera-se imóvel rural a área contínua, formada de uma ou mais parcelas de terras, localizada na zona rural do município, ainda que, em relação a alguma parte do imóvel, o sujeito passivo detenha apenas a posse.
>
> Parágrafo único. Considera-se área contínua a área total do prédio rústico, mesmo que fisicamente dividida por ruas, estradas, rodovias, ferrovias, ou por canais ou cursos de água.

Considera-se tributável a área total do imóvel, excluídas as áreas (art. 10 do Decreto n. 4.382/2002):

I – de preservação permanente:

II – de reserva legal[STJ];

STJ: "DIREITO TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO DE ITR RELATIVA A ÁREA DE RESERVA LEGAL. A isenção de Imposto Territorial Rural (ITR) prevista no art. 10, § 1º, II, *a*, da Lei n. 9.393/1996, relativa a área de reserva legal, depende de prévia averbação desta no registro do imóvel. Corte Especial" – AgRg no REsp 1.243.685-PR, rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 5-12-2013.

III – de reserva particular do patrimônio natural;

IV – de servidão florestal;

V – de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso;

VI – comprovadamente imprestáveis para a atividade rural, declaradas de

interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual.

9.7.7 Alíquotas progressivas

As alíquotas do ITR tem previsão de progressividade extrafiscal para desestimular latifúndios improdutivos (art. 153, § 4º, I, da CF), variando de 0,03 a 20% (art. 34 do Decreto n. 4.382/2002) aplicáveis de **forma inversamente proporcional ao grau de utilização de cada imóvel**.

CETRO: A prova de Titular de Cartório/RJ em 2012 considerou CORRETA a afirmação: "Quanto ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), a legislação do imposto dispõe de alíquotas inversamente proporcionais ao grau de utilização de cada imóvel rural".

9.7.8 Requisitos para fruição da imunidade

Para fins de aplicação da imunidade prevista no art. 153, § 4º, II, da CF, consideram-se pequenas glebas rurais os imóveis com área igual ou inferior a:

I) 100 ha, se localizado em município compreendido na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense;

II) 50 ha, se localizado em município compreendido no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental;

III) 30 ha, se localizado em qualquer outro município (art. 2º da Lei n. 9.393/96).

9.7.9 Incidência sobre imóvel desapropriado

Nos termos do art. 2º, § 1º, do Decreto n. 4.382/2002, o ITR incide sobre a propriedade rural declarada de utilidade ou necessidade pública, ou interesse social, **inclusive para fins de reforma agrária**:

I – até a data da perda da posse pela imissão prévia do Poder Público na posse;

II – até a data da perda do direito de propriedade pela transferência ou pela incorporação do imóvel ao patrimônio do Poder Público.

9.7.10 Direito sumular

9.7.10.1 Súmula do STF em matéria de ITR

Súmula n. 595

É inconstitucional a taxa municipal de conservação de estradas de rodagem cuja base de cálculo seja idêntica à do imposto territorial rural.

Cespe: A prova da Magistratura Federal do TRF5 em 2011 considerou ERRADA a assertiva: “É constitucional a instituição de taxa municipal de conservação de estradas de rodagem cuja base de cálculo seja idêntica à do imposto sobre a propriedade territorial rural”.

9.8 IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS (IGF)

9.8.1 Regime geral

A competência para instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas está prevista no art. 153, VII, da Carta Política de 1988, entre os impostos federais.

Por razões meramente políticas, o **IGF ainda não foi criado**. É certo, entretanto, que, nos termos do citado dispositivo constitucional, a União deverá instituí-lo por meio de **lei complementar**, vedada sua criação por medida provisória.

Cespe: A prova da Magistratura/CE em 2012 considerou CORRETA a afirmação: “Compete à União instituir, mediante lei complementar, o imposto sobre grandes fortunas”.

O IGF, ao ser instituído, **deverá submeter-se tanto à anterioridade anual quanto à nonagesimal.**

Importante destacar ainda que como a competência tributária é imprescritível a União não tem prazo para criar o IGF e, mesmo que sua instituição demore décadas para efetivar-se, a competência não se deslocará a outra entidade federativa.

9.9 IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS* E DOAÇÕES (ITCMD)

9.9.1 Regime geral

O art. 155, I, da CF estabelece que **compete aos Estados e ao Distrito Federal** instituir Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doações de quaisquer bens ou direitos (ITCMD).

Conhecido como **“imposto da herança”**, o ITCMD tem um fato gerador complexo na medida em que incide também sobre transmissão gratuita de bens e direitos.

O ITCMD é tributo dotado essencialmente de **função fiscal** pois sua arrecadação atende a finalidades arrecadatórias.

Sendo tributo estadual, cada entidade competente tem autonomia para definir a modalidade de lançamento a ser utilizada. Todavia, há um predomínio da utilização do **lançamento por declaração**.

Quanto ao regime geral do imposto, algumas regras são definidas pelo § 1º, do art. 155, da CF, a saber:

a) relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal;

b) 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.

TJ-SC: A prova da Magistratura/SC em 2013 considerou ERRADA a assertiva: "O imposto incidente na transmissão *causa mortis* e doação, relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal".

9.9.2 Interferência da União na disciplina normativa

Visando conferir certa uniformidade na disciplina normativa do tributo, o art. 155, § 1º, III, da CF atribuiu **à lei complementar federal competência para regular a instituição do ITCMD** nos seguintes casos:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior.

Trata-se, desse modo, de um importante caso em que a Constituição Federal autoriza **interferência da União na disciplina normativa de imposto estadual.** O objetivo claro dessa interferência constitucionalmente autorizada é estabelecer uma padronização em certos aspectos do regime jurídico do imposto.

UFG: A prova de Procurador da AL/GO de 2015 considerou CORRETA a assertiva: "Na competência tributária dos Estados se encontra o Imposto sobre a Transmissão *causa mortis* e Doações (ITCD) que tem como fato gerador a transmissão de propriedade por evento *causa mortis* ou doações *inter vivos* a qualquer título. No exercício da competência tributária desse imposto, o exercício da competência tributária pelos Estados encontra limite no princípio constitucional do não confisco que tem no ITCD uma compreensão tarifada, na medida em que fixada alíquota máxima de 8%".

Além desse caso, o art. 155, § 1º, IV, da CF afirma que o ITCMD **terá alíquotas máximas fixadas por resolução do Senado Federal**. Atualmente, a

alíquota máxima é de 8% (Resolução n. 09/92).

9.9.3 Fato gerador

O fato gerador do ITCMD, no caso de herança, é a transmissão de bens móveis ou imóveis em decorrência da morte. Sobre isso importa destacar que o art. 35, parágrafo único, do CTN prescreve que "nas transmissões *causa mortis*, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários".

Constitui, também, fato gerador do ITCMD a transmissão *inter vivos* por meio de doação.

Releva indagar sobre o aspecto temporal da hipótese de incidência do ITCMD, isto é, o momento em que se considera ocorrido o fato gerador. **Na transmissão *causa mortis***, a ocorrência do fato gerador opera-se **no exato instante do óbito** (art. 1.784 do Código Civil).

Quanto à doação extrajudicial de **bem móvel**, o fato gerador ocorre com a **tradição**; sendo **imóvel**, com o **registro**[STJ]. Na hipótese de doação judicial, como no caso de separação em juízo, o fato gerador se dá com a homologação da partilha.

STJ: "ITCMD. DOAÇÃO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. ART. 165, II, DO CTN. 1. O fato gerador do imposto de transmissão (art. 35, I, do CTN) é a transferência da propriedade imobiliária, que somente se opera mediante o registro do negócio jurídico junto ao ofício competente. O recolhimento do ITCMD, via de regra, ocorre antes da realização do fato gerador, porquanto o prévio pagamento do imposto é, normalmente, exigido como condição para o registro da transmissão do domínio. Assim, no presente caso, não é possível afirmar que o pagamento antecipado pelo contribuinte, ao tempo de seu recolhimento, foi indevido, porquanto realizado para satisfazer requisito indispensável para o cumprimento da promessa de doação declarada em acordo de separação judicial. 2. Considerando, portanto, que é devido o recolhimento antecipado do ITCMD para fins de consecução do fato gerador, não se mostra possível a aplicação do art. 168, I, do CTN, porquanto esse dispositivo dispõe sobre o direito de ação para reaver tributo não devido. 3. Deve, portanto, na espécie, ser prestigiado o entendimento adotado pelo acórdão *a quo*, no sentido de que o direito de ação para o contribuinte reaver a exação recolhida nasceu (*actio nata*) com o trânsito em julgado da decisão judicial do juízo de família (de anulação do acordo de promessa de doação) e o consequente registro imobiliário (em nome exclusivo da ex-esposa) que impediram a realização do negócio jurídico prometido, na medida em que, somente a partir desse momento restou configurado o indébito tributário (*lato sensu*) pelo não aproveitamento do imposto recolhido. Aplica-se, *in casu*, por analogia, o disposto no art. 168, II, do CTN" – REsp 1.236.816/DF, rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 15-3-2012, 1ª T.

9.9.4 Contribuinte

O contribuinte do imposto é o herdeiro ou o legatário, vale dizer, a pessoa beneficiada pela transmissão *causa mortis*.

Na hipótese de doação, o legislador estadual pode definir como contribuinte do ITCMD o doador ou o donatário, já que ambos têm relação direta e pessoal com a ocorrência do fato gerador (art. 121, parágrafo único, I, do CTN).

9.9.5 Não ocorrência do fato gerador

Não incide o ITCMD na hipótese de herdeiro abdicar sua cota-parte em favor do monte-mor. A razão disso é que a abdicação não constitui doação propriamente dita, caracterizando-se, de acordo com a doutrina civilista, como espécie de *renúncia abdicativa*, deixando de atrair a incidência do imposto sobre doações.

9.9.6 Alíquotas progressivas

Embora a Constituição de 1988 não faça qualquer referência à progressividade do ITCMD, nem sua aplicação seja defendida pela doutrina, no julgamento do RE 562.045/RS o **Supremo Tribunal Federal passou a admitir a aplicação de alíquotas progressivas no ITCMD**[STF]**.**

STF: “O Plenário, por maioria, deu provimento a recurso extraordinário, interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul, para assentar a constitucionalidade do art. 18 da Lei gaúcha n. 8.821/89, que prevê o sistema progressivo de alíquotas para o imposto sobre a transmissão *causa mortis* de doação. Salientou-se, inicialmente, que o entendimento de que a progressividade das alíquotas do ITCD seria inconstitucional decorreria da suposição de que o § 1º do art. 145 da CF a admitiria exclusivamente para os impostos de caráter pessoal. Afirmou-se, entretanto, que todos os impostos estariam sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, mesmo os que não tivessem caráter pessoal. Esse dispositivo estabeleceria que os impostos, sempre que possível, deveriam ter caráter pessoal. Assim, todos os impostos, independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal, poderiam e deveriam guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo. Aduziu-se, também, ser possível aferir a capacidade contributiva do sujeito passivo do ITCD, pois, tratando-se de imposto direto, a sua incidência poderia expressar, em diversas circunstâncias, progressividade ou regressividade direta. Asseverou-se que a progressividade de alíquotas do imposto em comento não teria como descambar para o confisco, porquanto haveria o controle do teto das alíquotas pelo Senado Federal (CF, art. 155, § 1º, IV). Ademais, assinalou-se inexistir incompatibilidade com o Enunciado 668 da Súmula do STF (‘É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana’). Por derradeiro, esclareceu-se que, diferentemente do que ocorreria com o IPTU, no âmbito do ITCD não haveria a necessidade de emenda constitucional para que o imposto fosse progressivo” – RE 562045/RS, rel. Min. Cármen Lúcia, 6-2-2013.

9.9.7 Direito sumular

9.9.7.1 Súmulas do STF em matéria de ITCMD

Súmula n. 112

O imposto de transmissão *causa mortis* é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão.

Súmula n. 113

O imposto de transmissão *causa mortis* é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação.

Súmula n. 114

O imposto de transmissão *causa mortis* não é exigível antes da homologação do cálculo.

Súmula n. 115

Sobre os honorários do advogado contratado pelo inventariante, com a homologação do juiz, não incide o imposto de transmissão *causa mortis*.

Súmula n. 331

É legítima a incidência do imposto de transmissão *causa mortis* no inventário por morte presumida.

Súmula n. 435

O imposto de transmissão *causa mortis* pela transferência de ações é devido ao estado em que tem sede a companhia.

Súmula n. 590

Calcula-se o imposto de transmissão *causa mortis* sobre o saldo credor da promessa de compra e venda de imóvel, no momento da abertura da sucessão do promitente vendedor.

9.10 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)

9.10.1 Regime geral

Previsto no rol de **competências tributárias dos Estados e Distrito Federal** (art. 155, II, da CF), o ICMS recebeu o tratamento mais pormenorizado entre os tributos previstos no Texto de 1988.

Embora seja tributo estadual, o art. 155, § 2º, XII, da CF definiu ampla sequência de temas a serem disciplinados pela União, razão pela qual as duas leis gerais mais importantes em matéria de ICMS são as Leis Complementares Federais n. 24/65 e n. 87/96 (Lei Kandir).

Sendo a principal fonte de receita dos Estados e do Distrito Federal, o ICMS tem **função essencialmente fiscal** (arrecadatória)[STF].

> STF: "ICMS. Impor ao contribuinte inadimplente a obrigação de recolhimento antecipado do ICMS, como meio coercitivo para pagamento do débito fiscal, importa em forma oblíqua de cobrança de tributo e em contrariedade aos princípios da livre concorrência e da liberdade de trabalho e comércio" – RE 525802/SE, rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 7-5-2013, 2ª T.

No entanto, é possível identificar um caráter extrafiscal secundário residente na determinação constitucional de alíquotas seletivas no ICMS em razão da essencialidade do produto ou do serviço (art. 155, § 2º, III, da CF).

Quanto à modalidade de lançamento, o ICMS é o mais importante caso de tributo **lançado por homologação** pois, assim como ocorre com praticamente todos os tributos brasileiros, o contribuinte antecipa o pagamento, remete a documentação fiscal à autoridade competente, a quem caberá aprovar as contas.

9.10.2 Disciplina constitucional

Segue síntese das mais importantes normas constitucionais sobre o ICMS:

I) o imposto **será não cumulativo**[STF] (art. 155, § 2º, I, da CF).

TJ-SC: A prova da Magistratura/SC em 2013 considerou CORRETA a assertiva: "O imposto relativo à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação 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".

STF: "ICMS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. DEVIDO O CREDITAMENTO DO MONTANTE EFETIVAMENTE RECOLHIDO NA OPERAÇÃO ANTERIOR. I – A jurisprudência desta Corte possui entendimento firmado no sentido de que, nas operações interestaduais, o creditamento do ICMS na operação subsequente deve corresponder ao montante que foi efetivamente recolhido na operação anterior" – AgRg no RE 491.653-MG. rel. Min. Ricardo Lewandowski.

Embora o dispositivo afirme que o ICMS "será não cumulativo" há entendimento do STF no sentido de que **a Lei Maior não impõe a não cumulatividade**[STF-STJ]**;**

STF: "O princípio da não cumulatividade do ICMS, inscrito no art. 155, § 2º, I, da Carta de 1988, não fundamenta, por si só, o direito ao creditamento nas aquisições de bens destinados ao uso e consumo ou ao ativo fixo do estabelecimento. A legislação pode consagrá-lo, em conformidade com os arts. 20 e 33 da Lei Complementar n. 87/1996, mas a Lei Maior não impõe que o faça" – AI 488345/SP, rel. Min. Rosa Weber, j. 13-11-2012, 1ª T.

STJ: "DIREITO TRIBUTÁRIO. NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS INCIDENTE NA AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEL POR EMPRESA DE TRANSPORTE FLUVIAL. O ICMS incidente na aquisição de combustível a ser utilizado por empresa de prestação de serviço de transporte fluvial no desempenho de sua atividade-fim constitui crédito dedutível na operação seguinte (art. 20 da Lei Complementar n. 87/1996)" – 1ª T., REsp 1.435.626-PA, rel. Min. Ari Pargendler, j. 3-6-2014.

II) a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes[STF];

TJ-SC: A prova da Magistratura/SC em 2013 considerou ERRADA a assertiva: "A isenção ou não incidência do ICMS, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes e nem carretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores".

STF: “VANTAGEM CONSISTENTE NA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. CONTRAPARTIDA EVIDENCIADA PELA PROIBIÇÃO DO REGISTRO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE DA MANUTENÇÃO DO BENEFÍCIO SEM A PERMANÊNCIA DA CONTRAPARTIDA. ESTORNO APENAS PROPORCIONAL DOS CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE. 1. Segundo orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal, as figuras da redução da base de cálculo e da isenção parcial se equiparam. Portanto, ausente autorização específica, pode a autoridade fiscal proibir o registro de créditos de ICMS proporcional ao valor exonerado (art. 155, § 2º, II, *b*, da Constituição federal). 2. Situação peculiar. Regime alternativo e opcional para apuração do tributo. Concessão de benefício condicionada ao não registro de créditos. Pretensão voltada à permanência do benefício, cumulado ao direito de registro de créditos proporcionais ao valor cobrado. Impossibilidade. Tratando-se de regime alternativo e facultativo de apuração do valor devido, não é possível manter o benefício sem a contrapartida esperada pelas autoridades fiscais, sob pena de extensão indevida do incentivo” – AgRg no RE 243.286-RS, rel. Min. Joaquim Barbosa.

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores (art. 155, § 2º, II, da CF);

III) o ICMS **poderá ser seletivo**, **em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços** (art. 155, § 2º, III, da CF);

IV) resolução do Senado Federal estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais[STF] e de exportação (art. 155, § 2º, IV, da CF);

STF: “ICMS. COBRANÇA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS PELO ESTADO DE DESTINO. EXTENSÃO ÀS REMESSAS PARA CONSUMIDORES FINAIS. COMÉRCIO ELETRÔNICO. GUERRA FISCAL. 1. A Constituição define que o estado de origem será o sujeito ativo do ICMS nas operações interestaduais aos consumidores finais que não forem contribuintes desse imposto. 2. Os entes federados não podem utilizar sua competência legislativa privativa ou concorrente para retaliar outros entes federados, sob o pretexto de corrigir desequilíbrio econômico, pois tais tensões devem ser resolvidas no foro legítimo, que é o Congresso Nacional (arts. 150, V e 152 da Constituição). 3. Compete ao Senado definir as alíquotas do tributo incidente sobre as operações interestaduais” – Ref. em Med. Caut. em ADIn 4.705-DF. rel. Min. Joaquim Barbosa.

STF: “ICMS e operação interestadual não presencial. É inconstitucional a cobrança de ICMS pelo Estado de destino, com fundamento no Protocolo ICMS 21/2011 do Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz, nas operações interestaduais de venda de mercadoria a consumidor final realizadas de forma não presencial. Com base nesse entendimento, o Plenário negou provimento a recurso extraordinário em que se discutia a constitucionalidade do mencionado protocolo, que dispõe sobre a exigência de parcela do ICMS pelo estado-membro destinatário da mercadoria ou bem devida na operação interestadual em que o consumidor final adquire mercadoria ou bem de forma não presencial por meio de internet, ‘telemarketing’ ou ‘showroom’. Julgou, ainda, procedentes os pedidos formulados em ações diretas para declarar a inconstitucionalidade desse mesmo protocolo. O Tribunal frisou que, no julgamento da ADI 4.565 MC/PI (*DJe* de 27-6-2011), fora assentado que, nas operações interestaduais cuja mercadoria fosse destinada a consumidor final não contribuinte, apenas o estado-membro de origem cobraria o tributo, com a aplicação da alíquota interna. Realçou que regime tributário diverso configuraria bitributação. Mencionou que os signatários do Protocolo teriam invadido a competência das unidades federadas de origem, que constitucionalmente seriam os sujeitos ativos da relação tributária quando da venda de bens ou serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outra unidade da Federação. Asseverou que essa hipótese ofenderia o princípio do não confisco, bem como o do tráfego de pessoas e bens (CF, art. 150, V). Consignou que o Protocolo impugnado, ao determinar que o estabelecimento remetente fosse o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS em favor da unidade federada destinatária, vulnerara a exigência de lei em sentido formal e complementar (CF, art. 155, § 2º, XII, *b*) para instituir uma nova modalidade de substituição tributária” – RE 680089/SE, rel. Min. Gilmar Mendes, 17-9-2014. *Informativo* 759, de 19 de setembro de 2014.

V) é **facultado ao Senado Federal**: a) estabelecer **alíquotas mínimas** nas operações internas; b) fixar **alíquotas máximas** nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados (art. 155, § 2º, V, da CF).

9.10.3 Temas reservados à lei complementar federal

Visando conferir certa unidade ao tratamento normativo do imposto, a Constituição Federal atribuiu à União a edição de normas gerais sobre ICMS. Nos termos do art. 155, § 2º, XI, da CF, **cabe à lei complementar federal**

disciplinar os seguintes temas em matéria de ICMS:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos (isenção heterônoma);

f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados;

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez (incidência monofásica);

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação de bem, mercadoria ou serviço.

9.10.4 Fatos geradores do ICMS

O ICMS tem como fatos geradores três atividades bastante distintas entre si.

De acordo com o art. 155, II, da CF, o ICMS incide sobre:

a) as operações relativas à circulação de mercadorias;

b) a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; e

c) a prestação dos serviços de comunicação.

Muito importante constatar que **a Constituição de 1988 retirou três serviços (comunicação, transporte intermunicipal e transporte interestadual) da competência impositiva dos Municípios e entregou aos Estados-membros.**

O mais natural seria sujeitar tais serviços ao recolhimento do ISS municipal, mas o Texto Maior preferiu, por uma questão de preferência política, trazê-los para o campo de incidência do ICMS estadual.

O ICMS incide ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior[STF] (art. 155, II, parte final, da CF).

STF: “O Sujeito ativo do ICMS é o estado-membro em que localizado o domicílio ou o estabelecimento onde efetivamente se der a mercância da mercadoria importada, independentemente de onde ocorra o desembaraço aduaneiro” – RE 611576/RS, rel. Min. Luiz Fux, 3-5-2013.

Nesse sentido, o STF editou a Súmula Vinculante n. 48: “Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro”.

O art. 2º da Lei Complementar n. 87/96 enumera, ainda, outras operações e prestações de serviços sujeitas ao recolhimento do ICMS, tais como:

a) fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

b) geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

c) fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios[STJ];

STJ: “A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS, não constituindo, pois fato gerador de ICMS” – REsp 1.092.206/SP, Primeira Seção desta Corte Superior.

d) fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual;

e) sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto[STF1], qualquer que seja a sua finalidade[STF2];

STF[1]: “ICMS. IMPORTAÇÃO. “NÃO CONTRIBUINTE”. 1. Há competência constitucional para estender a incidência do ICMS à operação de importação de bem destinado a pessoa que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços, após a vigência da EC 33/2001. 2. A incidência do ICMS sobre operação de importação de bem não viola, em princípio, a regra da vedação à cumulatividade (art. 155, § 2º, I da Constituição), pois se não houver acumulação da carga tributária, nada haveria a ser compensado. 3. Divergência entre as expressões ‘bem’ e ‘mercadoria’ (arts. 155, II e 155, § 2º, IX, *a* da Constituição). É constitucional a tributação das operações de circulação jurídica de bens amparadas pela importação. A operação de importação não descacteriza, tão somente por si, a classificação do bem importado como mercadoria. Em sentido semelhante, a circunstância de o destinatário do bem não ser contribuinte habitual do tributo também não afeta a caracterização da operação de circulação de mercadoria. Ademais, a exoneração das operações de importação pode desequilibrar as relações pertinentes às operações internas com o mesmo tipo de bem, de modo a afetar os princípios da isonomia e da livre concorrência. 4. A tributação somente será admissível se também respeitadas as regras da anterioridade e da anterioridade, cuja observância se afere com base em cada legislação local que tenha modificado adequadamente a regra-matriz e que seja posterior à Lei Complementar n. 114/2002” – RE 439.796-PR, rel. Min. Joaquim Barbosa.

STF[2]: “ICMS. Importação. Sujeito ativo. Alínea ‘a’ do inciso IX do § 2º do art. 155 da CF. Estabelecimento jurídico do importador. O sujeito ativo da relação jurídico-tributária do ICMS é o Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico da mercadoria” – AgRg no RE 431.075-SP, rel. Min. Gilmar Mendes.

f) sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

g) sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

9.10.4.1 Conceito de circulação de mercadoria

Para fins de incidência do ICMS, só ocorre circulação de mercadoria quando presentes simultaneamente os seguintes requisitos:

1) alteração na propriedade (circulação jurídica);

2) operação envolvendo bens móveis destinados ao comércio (mercadorias);

3) a venda seja realizada por alguém que promova com habitualidade tais operações enquadradas em sua atividade finalística (natureza mercantil)[STF].

STF: “ICMS. Fornecimento de água tratada por concessionárias de serviço público. Não incidência. Ausência de fato gerador. 1. O fornecimento de água potável por empresas concessionárias desse serviço público não é tributável por meio do ICMS. 2. As águas em estado natural são bens públicos e só podem ser exploradas por particulares mediante concessão, permissão ou autorização. 3. O fornecimento de água tratada à população por empresas concessionárias, permissionárias ou autorizadas não caracteriza uma operação de circulação de mercadoria” – RE 607056-RJ, rel. Min. Dias Toffoli, j. 10-4-2013, Tribunal Pleno.

Vamos analisar os elementos do fato gerador do ICMS separadamente.

9.10.4.1.1 Circulação jurídica

O primeiro elemento integrante do fato gerador do ICMS é o conceito de “circulação”. Entretanto, para que o imposto seja devido a mercadoria deve circular juridicamente, não bastando sua mera circulação física. Isto quer dizer que **é necessária a mudança de propriedade da mercadoria**, sua tradição (circulação em sentido jurídico), para que incida o ICMS, sendo indevido o imposto no caso de simples transporte do item sem mudança de titularidade (circulação em sentido físico)[STF].

STF: “ICMS. OPERAÇÃO DE VENDA PELA AGÊNCIA DE AUTOMÓVEIS DE VEÍCULO USADO CONSIGNADO PELO PROPRIETÁRIO. NÃO INCIDÊNCIA. Constata-se que a mera consignação do veículo cuja venda deverá ser promovida por agência de automóveis não representa circulação jurídica da mercadoria, porquanto não induz à transferência da propriedade ou da posse da coisa, inexistindo, dessa forma, troca de titularidade a ensejar o fato gerador do ICMS. Nesse negócio, não há transferência de propriedade (domínio) à agência de automóveis, pois, conforme assentado pelo acórdão recorrido, ela não adquire o veículo de seu proprietário, mas, apenas, intermedeia a venda da coisa a ser adquirida diretamente pelo comprador. De igual maneira, não há transferência de posse, haja vista que a agência de automóveis não exerce nenhum dos poderes inerentes à propriedade (art. 1.228 do Código Civil). Isso porque a consignação do veículo não pressupõe autorização do proprietário para a agência usar ou gozar da coisa, nem tampouco a agência pode dispor sobre o destino da mercadoria (doação, locação, destruição, desmontagem, *v.g.*), mas, apenas, promover a sua venda em conformidade com as condições prévias estabelecidas pelo proprietário. Em verdade, a consignação do veículo significa mera detenção precária da mercadoria para fins de exibição, facilitando, dessa forma, a consecução do serviço de intermediação contratado. 5. Recurso especial não provido” – REsp 1.321.681-DF, rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 26-2-2013, 1ª T.

É por isso que não ocorre o fato gerador do ICMS sobre as operações de transporte de mercadorias entre filiais de uma mesma empresa ou no momento da assinatura do contrato de arrendamento mercantil (*leasing*[STF]), pois nos dois casos inexiste mudança de propriedade da mercadoria.

STF: “ICMS e *leasing* internacional. Não incide o ICMS importação na operação de arrendamento mercantil internacional, salvo na hipótese de antecipação da opção de compra na medida em que o arrendamento mercantil não implica, necessariamente, transferência de titularidade sobre o bem. A incidência do ICMS pressuporia operação de circulação de mercadoria. Assim, se não houver aquisição de mercadoria, mas mera posse decorrente do arrendamento, não se pode cogitar de circulação econômica. Dessa forma, cabe à Fazenda Pública examinar o contrato de arrendamento para verificar a incidência de ICMS. Não há incidência sobre a operação de arrendamento mercantil sempre que a mercadoria for passível de restituição ao proprietário e enquanto não for efetivada a opção de compra. Por outro lado, sobre a operação de arrendamento a envolver bem insuscetível de devolução, fosse por circunstâncias naturais ou físicas ou por se tratar de insumo, incide ICMS, porque nessa hipótese o contrato tem apenas a forma de arrendamento, mas conteúdo de compra e venda” – RE 540829/SP, rel. orig. Min. Gilmar Mendes, red. p/ o acórdão Min. Luiz Fux, 11-9-2014.

9.10.4.1.2 Noção de “mercadoria”

Não é qualquer circulação que recolhe ICMS. O art. 155, II, da CF descreve como fato gerador do imposto a circulação “de mercadorias”. Mercadorias são **bens móveis destinados ao comércio**, ou seja, alienados onerosamente por uma pessoa, física ou jurídica, que tem nessa operação figurando no rol de suas atividades finalísticas.

9.10.4.1.3 Natureza mercantil da operação

E por fim **exige-se o intuito comercial da operação** para que ocorra o fato gerador do ICMS. A circulação da mercadoria deve ser realizada por pessoa, física ou jurídica, que opere com **habitualidade** ou em volume que caracterize **intuito comercial** naquele específico ramo de atuação (art. 4º da Lei Complementar n. 87/96).

Nesse sentido, não ocorre o fato gerador do imposto na venda de veículos entre particulares, nem da transferência de bens salvados de sinistro por companhias seguradoras (art. 3º, IX, da Lei Complementar n. 87/96).

9.10.4.2 Conceito de serviço de comunicação

O segundo fato gerador do ICMS é a prestação do serviço de comunicação. Tem serviço de comunicação sempre que for desenvolvida a **atividade de transmissão de informações de um emissor a receptores**.

Nesse sentido, o art. 2º, III, da Lei Complementar n. 87/96 inclui no âmbito material da incidência do imposto as "prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza".

Entretanto, **não ocorre o fato gerador do ICMS** em serviços como **instalação de antenas parabólicas ou habilitação de telefones celulares** porque, embora constituam etapas indispensáveis para a futura transmissão de informações, **inexiste serviço de comunicação** nessas atividades em si mesmas consideradas[STF].

STF: “Não incide ICMS sobre a prestação de serviços acessórios ao de comunicação. A incidência do ICMS, no que se refere à prestação dos serviços de comunicação, deve ser extraída da CF e da Lei Complementar n. 87/1996, incidindo o tributo sobre os serviços de comunicação prestados de forma onerosa, através de qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza (art. 2º, III, da Lei Complementar n. 87/1996). A prestação de serviços conexos ao de comunicação por meio da telefonia móvel (que são preparatórios, acessórios ou intermediários da comunicação) não se confunde com a prestação da atividade fim – processo de transmissão (emissão ou recepção) de informações de qualquer natureza –, esta sim, passível de incidência do ICMS. Exemplos de serviços acessórios são a troca de titularidade de aparelho celular, conta detalhada, troca de aparelho, troca de número, mudança de endereço de cobrança de conta telefônica, troca de área de registro, troca de plano de serviço, bloqueio de DDD e DDI, habilitação e religação. Desse modo, a despeito de alguns deles serem essenciais à efetiva prestação do serviço de comunicação e admitirem a cobrança de tarifa pela prestadora do serviço (concessionária de serviço público), por assumirem o caráter de atividade meio, não constituem, efetivamente, serviços de comunicação, razão pela qual não é possível a incidência do ICMS” – REsp 1.176.753-RJ, rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 28-11-2012.

9.10.4.3 Conceito de transporte intermunicipal

Constitui fato gerador do ICMS também a prestação do serviço de transporte de pessoas, bens, mercadorias ou valores, cujo itinerário ultrapasse os limites de um único município. Trata-se do ICMS sobre transporte intermunicipal.

Para todos os efeitos legais, considera-se ocorrido o fato gerador no município onde tem início a prestação do transporte (art. 12, V, da Lei Complementar n. 87/96).

9.10.4.4 Conceito de transporte interestadual

Incide ICMS também sobre o serviço de transporte de pessoas, bens, mercadorias ou valores, entre diferentes Estados-membros (transporte interestadual).

O fato gerador considera-se ocorrido e o imposto devido no Estado onde tem início a prestação do serviço de transporte, e não no local de destino (art. 12, V, da Lei Complementar n. 87/96).

9.10.5 Não ocorrência do fato gerador

Conforme disposto no art. 3º da Lei Complementar n. 87/96, o ICMS não incide sobre:

I) operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua

impressão;

II) operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados, ou serviços;

III) operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização[STF];

STF: "ICMS. ART. 155, § 2º, X, *B*, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS ENVOLVENDO COMBUSTÍVEIS E OUTROS DERIVADOS DE PETRÓLEO. IMUNIDADE. BENEFÍCIO QUE NÃO SE APLICA AO CONSUMIDOR FINAL" – RE 296199-PB, rel. Min. Teori Zavascki, j. 7-5-2013, 2ª T.

IV) operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;

V) operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;

VI) operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;

VII) operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;

VIII) operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário[STJ];

STJ: “ICMS-IMPORTAÇÃO. INCIDÊNCIA SOBRE BEM OBJETO DE CONTRATO DE *LEASING* INTERNACIONAL. EQUIPAMENTO DESTINADO AO ATIVO FIXO DA PESSOA JURÍDICA. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO. DISTINÇÃO. *LEASING* DE AERONAVES EM QUE O CONTRATO NÃO PREVÊ A AQUISIÇÃO DO BEM. 1. O Órgão Pleno do Supremo Tribunal Federal ao examinar violação à alínea *a* do inciso IX do § 2º do art. 155 da Constituição, com a redação dada pela EC 33/2001, decidiu que ‘O disposto no art. 3º, inciso VIII, da Lei Complementar n. 87/96 aplica-se exclusivamente às operações internas de *leasing*’.

Nesse julgado ficou consignado que incide ICMS sobre o bem importado ante a sua circulação econômica, por presunção constitucional. Segundo a eminente relatora: [...] esse dispositivo (art. 3º, VIII, da Lei Complementar n. 87/96) aplica-se, tão somente, a operações internas de arrendamento mercantil. Não se revela factível, nas hipóteses como a dos autos, a incidência do ICMS por ocasião por opção pela compra do bem por parte do arrendatário sediado no Brasil. Tudo porque, a opção de compra constante no contrato internacional não está no âmbito da incidência do ICMS, nem o arrendador sediado no exterior é contribuinte. Por essa razão é que a Constituição Federal estabeleceu a entrada da mercadoria importada como fato gerador do imposto, a ser recolhido pelo comprador/arrendador no Brasil. 3. No julgamento do RE 461.968/SP, da relatoria do Min. Eros Grau, sessão de 30-5-2007, o Órgão Pleno da Corte Constitucional declarou não incidir ICMS sobre importação de aeronaves, peças e equipamentos decorrentes de contrato de *leasing* internacional acordado entre fabricante estrangeira de aeronaves e empresa aérea nacional. 4. A Primeira Seção desta Corte Superior no julgamento do EREsp 783.814/RJ, da relatoria do Min. Herman Benjamin, sessão de 28-11-2007, decidiu por adotar os seguintes entendimentos acerca do *leasing* internacional: i) deve incidir ICMS quando o bem for destinado ao ativo fixo; ii) não deve incidir o ICMS no caso de *leasing* de aeronaves, equipamentos e peças adquiridos por empresas de transporte aéreo” – AgRg no AREsp 83402/SP 2011/0197015-2, rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 4-10-2012, 1ª T.

IX) operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.

Além das referidas hipóteses previstas na Lei Complementar n. 87/96, a doutrina e a jurisprudência sustentam não ocorrer o fato gerador do ICMS nos seguintes casos: a) quando a mercadoria transita setores diferentes de uma mesma indústria; b) na movimentação de bens de produção própria para autoconsumo; c) na saída de mercadoria para outro estabelecimento da mesma empresa[STF];

STF: “O SIMPLES DESLOCAMENTO DA MERCADORIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DA MESMA EMPRESA, SEM A TRANSFERÊNCIA DE PROPRIEDADE, NÃO CARACTERIZA A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS. PRECEDENTES” – RE 466526-GO, rel. Min. Cármen Lúcia, j. 18-9-2012, 2ª T.

d) na remessa de mercadorias para demonstração; e) nas entradas e saídas de materiais para beneficiamento; f) no empréstimo de equipamentos; g) na remessa de impressos ou material de escritório para setores diversos da mesma empresa;

h) no caso de furto de energia elétrica[STJ].

STJ: “ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. FURTO ANTES DA ENTREGA A CONSUMIDOR FINAL. NÃO INCIDÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE SE COBRAR O IMPOSTO COM BASE NA OPERAÇÃO ANTERIOR REALIZADA ENTRE A PRODUTORA E A DISTRIBUIDORA DE ENERGIA. 1. Resume-se a controvérsia em definir se a energia furtada antes da entrega a consumidor final pode ser objeto de incidência do ICMS, tomando por base de cálculo o valor da última operação realizada entre a empresa produtora e a que distribui e comercializa a eletricidade. 2. Conforme posição doutrinária e jurisprudencial uniforme, o consumo é o elemento temporal da obrigação tributária do ICMS incidente sobre energia elétrica, sendo o aspecto espacial, por dedução lógica, o local onde consumida a energia. 3. A produção e a distribuição de energia elétrica, portanto, não configuram, isoladamente, fato gerador do ICMS, que somente se aperfeiçoa com o consumo da energia gerada e transmitida. 4. Assim, embora as fases anteriores ao consumo (geração e distribuição) influam na determinação da base de cálculo da energia, como determinam os arts. 34, § 9º, do ADCT e 9º da Lei Complementar n. 87/96, não configuram hipótese isolada e autônoma de incidência do ICMS, de modo que, furtada a energia antes da entrega a consumidor final, não ocorre o fato gerador do imposto, sendo impossível sua cobrança com base no valor da operação anterior, vale dizer, daquela realizada entre a empresa produtora e a distribuidora de energia. 5. O ICMS deixa de ser devido nos casos em que se perde por ‘vazamentos no sistema ou em decorrência de ilícito (furto), pois não havendo consumo regular, ausente se acha a operação de energia elétrica sob o aspecto jurídico tributário’” – REsp 1.306.356/PA, rel. Min. Castro Meira, j. 28-8-2012, 2ª T.

9.10.6 Contribuintes

Nos termos do art. 4º da Lei Complementar n. 87/96, contribuinte do ICMS “é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracteriza intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

9.10.7 Substituição tributária

Por razões de conveniência arrecadatória, o legislador pode eleger terceira pessoa, distinta daquela que realizou o fato gerador, como responsável tributária pelo recolhimento do valor devido (art. 128 do CTN). Assim, o **responsável tributário funciona como uma espécie de coletor de tributos**, arrecadando valores para o Fisco em substituição ao contribuinte, por expressa determinação legal. Não se confunde a condição do responsável tributário, porém, com a do mero arrecadador, função prática que pode ser desempenhada por qualquer pessoa contratada pelo Fisco, como bancos, casas lotéricas etc., sem qualquer vinculação jurídica com a obrigação tributária[12].

Denomina-se responsabilidade por substituição tributária quando a condição de substituto (responsável) existe antes mesmo da ocorrência do fato gerador. Assim, no momento da ocorrência do fato gerador o substituto tributário já figura como devedor no polo passivo da obrigação.

No caso de um tributo plurifásico como o ICMS, a técnica da substituição tributária é utilizada para reduzir os riscos da sonegação na medida em que a lei atribui a um dos contribuintes a responsabilidade pelo recolhimento do tributo devido em todas as etapas da cadeia circulatória.

Como regra no ICMS, o primeiro contribuinte da cadeia circulatória é substituto tributário de todos os demais devedores, antecipando para o Fisco o montante do imposto devido nas operações de circulação de mercadoria posteriores até o destinatária final. É a chamada **substituição tributária progressiva ou "para a frente"**, autorizada pelo art. 150, § 7º, da CF, bem como pelo art. 6º da Lei Complementar n. 87/96.

MPF: A prova de Procurador da República em 2013 considerou CORRETA a afirmação: "Montadora de veículos automotores, ao vendê-los à concessionária, é compelida a recolher o ICMS sob presunção legal de que serão revendidos. No caso ocorre substituição tributária progressiva".

A condição especial de substituto tributário somente pode ser atribuída **por meio de lei estadual** (art. 6º da Lei Complementar n. 87/96).

Nos termos do art. 6º, § 1º, da Lei Complementar n. 87/96: "A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto".

A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados (art. 9º da Lei Complementar n. 87/96).

É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar (art. 10 da Lei Complementar n. 87/96).

9.10.8 Base de cálculo

A base de cálculo do ICMS é, como regra geral, **o valor da operação no momento da saída da mercadoria** ou o **preço do serviço**, nas hipóteses de comunicação, transporte interestadual e transporte intermunicipal.

UFG: A prova de Procurador da AL/GO de 2015 considerou CORRETA a assertiva: “Proposta legislativa de alteração da legislação tributária em matéria do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) deve observar a seguinte norma constitucional: a mera alteração da base de cálculo do ICMS está sujeita à observância dos princípios constitucionais tributários da legalidade e da anterioridade ânua e nonagesimal.

Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos[STF] (art. 13, § 2º, da Lei Complementar n. 87/96).

STF: “ICMS. VENDAS A PRAZO. FINANCIAMENTO REALIZADO PELO PRÓPRIO ALIENANTE. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. CONSTITUCIONALIDADE. A jurisprudência do STF firmou-se no sentido da constitucionalidade da inclusão, na base de cálculo do ICMS, do acréscimo correspondente ao financiamento realizado pelo próprio alienante nas vendas a prazo, sempre que integre o valor da operação” – AI 697323-SP, rel. Min. Rosa Weber, j. 6-11-2012.

Nas operações e prestações interestaduais entre estabelecimentos de contribuintes diferentes, caso haja reajuste do valor depois da remessa ou da prestação, a diferença fica sujeita ao imposto no estabelecimento do remetente ou do prestador (art. 13, § 5º, da Lei Complementar n. 87/96).

9.10.8.1 Pauta de valores

Quando a fiscalização comparece a determinado estabelecimento comercial e constata que não houve recolhimento de ICMS sobre certas mercadorias torna-se obrigatória a lavratura de um auto de infração de imposição de multa (AIIM).

No entanto, em alguns casos pode ser difícil para o fiscal identificar, para fins de apuração do montante sonegado, qual o valor real de cada uma das mercadorias comercializadas pelo contribuinte.

Com o objetivo de estabelecer parâmetros facilitadores dessa quantificação, muitos Estados utilizam os sistema de pauta de valores. Trata-se da **fixação por ato do Poder Executivo de listas arbitrando o valor mínimo a ser atribuído a cada gênero de mercadoria no momento da lavratura do auto de infração.**

Embora o referido arbitramento fundamentado nas pautas de valores encontre amparo pela legislação específica do ICMS (art. 17 da Lei Complementar n. 87/96) e no próprio CTN (art. 148), existe questionamento (corrente minoritária para concursos) quanto à legitimidade dessa definição da base de cálculo tributária por meio de ato administrativo, diante da clara violação ao princípio da

legalidade.

De acordo com a jurisprudência majoritária, o uso legítimo das pautas de valores fica condicionado à omissão do contribuinte ou diante da falta do valor real da operação.

Cespe: A prova de Procurador do Distrito Federal 2013 considerou ERRADA a afirmação: “Conforme jurisprudência do STJ, admite-se, no processo administrativo, a fixação da base de cálculo do ICMS no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal”.

9.10.9 Alíquotas

As alíquotas do ICMS são fixadas pelo legislador estadual, podendo ser seletivas em função da essencialidade do produto ou do serviço (art. 155, § 2º, III, da CF).

É **facultado ao Senado Federal**: a) estabelecer **alíquotas mínimas** nas operações internas; b) fixar **alíquotas máximas** nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados (art. 155, § 2º, V, da CF).

9.10.10 Benefícios fiscais em matéria de ICMS. O papel dos convênios

Diferentemente do que ocorre com os demais tributos, o poder para concessão de benefícios fiscais em matéria de ICMS não está nas mãos da mesma entidade federativa competente para instituir o imposto. Isso porque **um Estado-membro não pode dar nenhum tipo de isenção, vantagem ou benefício em relação ao ICMS.** Na verdade, a Constituição de 1988, para evitar a guerra fiscal, exige a celebração de um **convênio firmado entre governadores**[STF] como único veículo normativo hábil a estabelecer benefícios fiscais em matéria de ICMS.

STF: “Isenção de ICMS e guerra fiscal. O Plenário, por maioria, confirmou medida cautelar e julgou procedente pedido formulado em ação direta para declarar a inconstitucionalidade da Lei Complementar n. 358/2009, do Estado do Mato Grosso, que concede isenção de ICMS para as operações de aquisição de automóveis por oficiais de justiça estaduais. O Colegiado reputou que o pacto federativo reclama, para a preservação do equilíbrio horizontal na tributação, a prévia deliberação dos Estados-membros e do Distrito Federal para a concessão de benefícios fiscais relativamente ao ICMS, nos termos do art. 155, § 2º, *g*, da CF e da Lei Complementar n. 24/1975” – ADIn 4276/MT, rel. Min. Luiz Fux, 20-8-2014.

É o que estabelece o art. 155, § 2º, XII, *g*, do Texto Maior:

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.

Convênios são contratos administrativos de cooperação firmados entre entidades federativas visando a consecução de interesses comuns. Em matéria de ICMS, desse modo, cabe aos convênios servir de instrumento para materializar os ajustes entre governadores a respeito de benefícios tributários que irão, sempre de maneira uniforme, favorecer o contribuinte do imposto, evitando tratamento desigual entre os Estados conveniados.

Nesse sentido, a Lei Complementar n. 24/75 detalha minuciosamente o papel dos convênios para concessão de vantagens fiscais relativas ao ICMS.

Seu art. 1º prescreve:

Art. 1º – As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único – O disposto neste artigo também se aplica:

I – à redução da base de cálculo;

II – à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III – à concessão de créditos presumidos;

IV – à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V – às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

Os convênios serão firmados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal, com a presença de representantes da maioria das unidades da federação (art. 2º da Lei Complementar n. 25/75).

Vunesp: A prova da Magistratura/SP em 2013 considerou CORRETA a assertiva: “A respeito das isenções de ICMS, é correto afirmar que somente podem ser instituídas após aprovação de convênio autorizativo no Conselho Nacional de Política Fazendária”.

A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados. A revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes[STF] (art. 2º, § 2º).

STF: “ICMS e isenção tributária. A concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia celebração de convênio intergovernamental, nos termos do que dispõe a Lei Complementar n. 24/1975, afronta o art. 155, § 2º, XII, *g*, da CF. O comando constitucional contido no art. 155, § 2º, XII, *g*, da CF, que reserva à lei complementar federal regular a forma como, mediante deliberação dos Estados-membros e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados, revela a manifesta inconstitucionalidade material dos dispositivos da Constituição estadual ao outorgar incentivo fiscal incompatível com a Constituição. A jurisprudência do STF é pacífica no sentido da inconstitucionalidade de texto normativo estadual que outorgasse benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia e necessária celebração de convênio entre os Estados-membros e o Distrito Federal” – ADIn 429/CE, rel. Min. Luiz Fux, 20-8-2014.

Dentro do prazo de 15 dias contados da publicação dos convênios, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando seu teor, considerando-se ratificação tácita a falta de manifestação no prazo assinalado (art. 4º).

9.10.11 ICMS/combustíveis

Devido à importância crescente da indústria do petróleo, o âmbito de incidência do ICMS sobre operações relativas a combustíveis e derivados vem ganhando *status* quase que de um tributo autônomo.

A incidência do ICMS sobre petróleo e derivados vem descrita no art. 2º, § 1º, III, da Lei Complementar n. 87/96, compreendendo: “a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados”.

Embora o regime geral do ICMS/combustíveis observe o regramento aplicável aos demais fatos geradores do imposto, convém lembrar que **suas alíquotas podem ser modificadas por convênio intergovernamental** e sua majoração submete-se **somente à anterioridade nonagesimal** (art. 155, § 4º, IV, *c*, e § 5º da CF).

9.10.12 Compensação de ICMS em caso de bonificação não exige prova de não repasse econômico

No julgamento do AREsp 105.387, a 1ª Turma do STJ entendeu que a compensação de ICMS cobrado sobre mercadorias dadas em bonificação não exige comprovação de inexistência de repasse econômico, e dessa forma não há violação ao **art. 166** do Código Tributário Nacional (CTN).

9.10.13 Emenda Constitucional n. 87/2015 e novas regras do ICMS sobre operações interestaduais

A EC n. 87/2015 alterou o art. 155, § 2º, VII, da CF, passando a dispor que nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual.

Nesse caso, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

Por fim, a EC n. 87/2015 alterou também o art. 99 do ADCT para fins de, quanto ao mesmo tema, determinar que, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:

I – para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;

II – para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;

III – para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem;

IV – para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;

V – a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino.

9.10.14 Direito sumular

Existe grande quantidade de súmulas do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça em matéria de ICMS.

Seguem abaixo os enunciados mais importantes.

9.10.14.1 Súmula vinculante

Súmula Vinculante n. 32 do STF

O ICMS não incide sobre alienação de salvados de sinistro pelas seguradoras.

9.10.14.2 Súmulas do Supremo Tribunal Federal

Súmula n. 536

São objetivamente imunes ao imposto sobre circulação de mercadorias os “produtos industrializados”, em geral, destinados à exportação, além de outros, com a mesma destinação, cuja isenção a lei determinar.

Súmula n. 570

O imposto de circulação de mercadorias não incide sobre a importação de bens de capital.

Súmula n. 572

No cálculo do imposto de circulação de mercadorias devido na saída de mercadorias para o exterior, não se incluem fretes pagos a terceiros, seguros e despesas de embarque.

Súmula n. 573

Não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato.

Súmula n. 574

Sem lei estadual que a estabeleça, é ilegítima a cobrança do imposto de circulação de mercadorias sobre o fornecimento de alimentação e bebidas em restaurante ou estabelecimento similar.

Súmula n. 576

É lícita a cobrança do imposto de circulação de mercadorias sobre produtos importados sob o regime da alíquota “zero”.

Súmula n. 577

Na importação de mercadorias do exterior, o fato gerador do imposto de circulação de mercadorias ocorre no momento de sua entrada no estabelecimento do importador.

Súmula n. 660

Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto.

Súmula n. 661

Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro.

Vunesp: A prova da Magistratura/SP em 2013 considerou CORRETA a assertiva: “Nos casos de ICMS incidente sobre operação de importação, o tributo é devido a partir do momento do desembaraço aduaneiro”.

Súmula n. 662

É legítima a incidência do ICMS na comercialização de exemplares de obras cinematográficas, gravados em fitas de videocassete.

9.10.14.3 Súmulas do Superior Tribunal de Justiça

Súmula n. 68

A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS.

Súmula n. 94

A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do Finsocial.

Súmula n. 95

A redução da alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados ou do Imposto de Importação não implica redução do ICMS.

Súmula n. 135

O ICMS não incide na gravação e distribuição de filmes e videoteipes.

Súmula n. 155

O ICMS incide na importação de aeronave, por pessoa fisica, para uso próprio.

Súmula n. 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.

Súmula n. 166

Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

Súmula n. 167

O fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, e prestação de serviço, sujeitando-se apenas à incidência do ISS.

Súmula n. 198

Na importação de veículo por pessoa física, destinado a uso próprio, incide o ICMS.

Súmula n. 334

O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet.

Súmula n. 350

O ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular[STF].

STF: "O serviço de habilitação de celular configura atividade preparatória ao serviço de comunicação, não sujeito à incidência do ICMS. Aduziu-se que, consoante se poderia inferir da Lei Geral de Telecomunicações, o serviço de habilitação de telefonia móvel não seria atividade-fim, mas atividade-meio para o serviço de comunicação. Asseverou-se que a atividade em questão não se incluiria na descrição de serviços de telecomunicação constante do art. 2º, III, da Lei Complementar n. 87/1996, por corresponder a procedimento tipicamente protocolar, cuja finalidade referir-se-ia a aspecto preparatório" – RE 572020/DF, rel. orig. Min. Marco Aurélio, red. p/ o acórdão Min. Luiz Fux, 6-2-2014.

Súmula n. 391

O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada.

Súmula n. 395

O ICMS incide sobre o valor da venda a prazo constante da nota fiscal.

Súmula n. 431

É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal.

Súmula n. 432

As empresas de construção civil não estão obrigadas a pagar ICMS sobre mercadorias adquiridas como insumos em operações interestaduais.

Súmula n. 433

O produto semielaborado, para fins de incidência de ICMS, é aquele que preenche cumulativamente os três requisitos do art. 1º da Lei Complementar n. 65/1991.

Súmula n. 457

Os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS.

Súmula n. 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.

9.11 IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES (IPVA)

9.11.1 Regime geral

E o terceiro imposto de **competência estadual e distrital** é o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), cuja instituição consta do art. 155, III, da CF.

O IPVA tem finalidade meramente arrecadatória, ou seja, é utilizado pelo Estado com **função fiscal**, tendo como único objetivo de sua cobrança a obtenção de recursos públicos para custeio do aparelho governamental.

Em relação ao lançamento, o IPVA é **lançado de ofício pelo Fisco** na medida em que a própria autoridade tributária utiliza os dados cadastrais do veículos, constantes do registro nos órgãos de trânsito, e envia a notificação para o contribuinte realizar o pagamento. No caso de **aquisição de veículo zero quilômetro**, porém, diante do fato de o Fisco não ter ainda informações sobre a compra, o lançamento de ofício é impossível, razão pela qual o lançamento depende da participação do contribuinte ocorrendo na **modalidade por homologação**.

A teor do § 6º, do art. 155, da CF, o IPVA: I) terá **alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal**; II) poderá ter **alíquotas diferenciadas em função do tipo e forma de utilização da veículo**.

Cabe ressaltar que a previsão do art. 155, § 6º, II, da CF não constitui expressa autorização para cobrança diferenciada do imposto em função do valor do veículo (progressividade).

Note-se que, nos termos do citado dispositivo constitucional, os únicos elementos que podem ser utilizados pelo legislador como critério informador da diferenciação de alíquotas no IPVA são o tipo e a forma de utilização do veículo.

Assim, estabelecer alíquota maior para veículos utilitários (tipo) ou destinados ao transporte coletivo (utilização) é possível. Já a criação de uma alíquota para cada faixa de preço não encontra expressa autorização na Constituição de 1988.

Em relação à legalidade e anterioridade, o IPVA submete-se à regra geral quanto aos dois princípios de modo que o imposto somente pode ser instituído ou majorado por meio de lei (legalidade), e cobrado no ano seguinte à lei que o houver criado ou aumentado, respeitando o intervalo mínimo de noventa dias (anterioridade).

No entanto, por força da norma contida no art. 150, § 1º, da Constituição Federal, **a fixação da base de cálculo do IPVA sujeita-se somente à anterioridade anual** e não à nonagesimal. A norma faz referência à tabela oficial que os Estados publicam anualmente com os valores dos veículos para fins de apuração do valor devido a título de IPVA. Desse modo, se com divulgação da tabela houver aumento no valor do veículo a majoração pode ser

exigida a partir do exercício posterior (1º de janeiro do ano seguinte), sem necessidade de observar o intervalo mínimo de noventa dias.

Cabe relembrar que dos recursos obtidos com a arrecadação do IPVA **50% são destinados ao Município de registro do veículo.**

9.11.2 Fato gerador

O fato gerador do IPVA é propriedade de veículo automotor, assim considerados carros, motos, ônibus e caminhões.

No caso de veículos zero quilômetro considera-se ocorrido o fato gerador na data da aquisição do veículo pelo consumidor final ou quando de sua incorporação ao ativo permanente da empresa[13].

É por essa razão que as montadoras e concessionárias não são contribuintes do IPVA em relação aos veículos novos integrantes de seus estoques na medida em que, enquanto não forem vendidos ao consumidor final, integram o ativo circulante ou realizável da empresa[14].

No caso de veículos usados, **o fato gerador ocorre em 1º de janeiro de cada ano**.

9.11.3 Contribuinte

Contribuinte do imposto é o proprietário do veículo, presumindo-se como tal a pessoa em cujo nome o automóvel esteja licenciado pela repartição competente em 1º de janeiro[15].

9.11.4 Não ocorrência do fato gerador

O Supremo Tribunal Federal pacificou entendimento no sentido de que o IPVA não incide sobre propriedade de embarcações e aeronaves (RE 134.509 e RE 255.111), ao argumento de que as regras constitucionais para repartição de receitas do referido imposto (art. 158, III, da CF) falam “em Município de licenciamento do veículo”, locução esta incompatível com o sistema de registro de embarcações e aeronaves.

9.11.5 Base de cálculo

A base de cálculo do IPVA é o valor do veículo tal como definido na tabela

oficial definida anualmente pelo Estado tributante.

9.11.6 Alíquota

O IPVA é imposto de **alíquota fixa**, admitindo-se apenas diferenciação quanto ao tipo e forma de utilização da veículo (art. 155, § 6º, da CF).

Para provas e concursos públicos prevalece amplamente a posição que sustenta a **inconstitucionalidade do sistema de alíquotas progressivas no IPVA**. Embora alguns autores sustentem a existência de uma "previsão implícita" de progressividade para o IPVA na Constituição de 1988, tal ponto de vista é minoritário.

9.11.7 Tributação diferenciada quanto à origem do veículo

Doutrina e jurisprudência vêm rejeitando sistematicamente a possibilidade de tributação diferenciada do IPVA para veículos importados em comparação aos nacionais. Por força do princípio contido no art. 152 da CF, é vedada qualquer forma de diferença tributária quanto à procedência do bem.

9.11.8 Vendedor não responde por IPVA no que se refere ao período posterior à sua alienação

O art. 134 do Código de Trânsito Brasileiro prescreve que, no caso de transferência de propriedade, o proprietário antigo deverá encaminhar ao órgão executivo de trânsito do Estado, dentro de um prazo de trinta dias, cópia autenticada do comprovante de transferência de propriedade, devidamente assinado e datado, sob pena de ter que se responsabilizar solidariamente pelas penalidades impostas e suas reincidências até a data da comunicação. O comprovante de transferência de propriedade de que trata o *caput* poderá ser substituído por documento eletrônico, na forma regulamentada pelo Contran.

Porém, de acordo com a Súmula 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 à sua alienação".

9.11.9 Direito sumular

Súmula n. 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 à sua alienação.

9.12 IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA (IPTU)

9.12.1 Regime geral

O art. 156, I, CF, atribuiu aos **Municípios e ao Distrito Federal** a competência para instituição do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU).

O IPTU tem **função fiscal**, isso porque sua cobrança atende a finalidade notadamente arrecadatória voltada à mera obtenção de recursos para o custeio das despesas estatais.

Quanto à modalidade de lançamento, o IPTU é o mais importante exemplo de tributo **lançado de ofício pelo Fisco** na medida em que a autoridade administrativa utiliza as informações cadastrais do contribuinte e, sem qualquer participação do devedor, realiza o lançamento e a notificação[STJ] para pagamento. O envio do carnê para pagamento do imposto ao endereço do contribuinte configura notificação de **lançamento**.

Cetro: A prova de Cartório/RJ em 2012 considerou CORRETA a assertiva: "A simples remessa do carnê para pagamento do IPTU ao endereço do contribuinte configura notificação de lançamento".

Cespe: A prova de Procurador de Fortaleza 2017 considerou CORRETA a afirmação: "Considera-se válida e regular a notificação do lançamento de ofício do imposto predial e territorial urbano por meio de envio de carnê ou da publicação de calendário de pagamento juntamente com as instruções para o cumprimento da obrigação tributária".

STJ: "A entrega de carnês de IPTU pelos municípios, sem a intermediação de terceiros, no seu âmbito territorial, não viola o privilégio da União na manutenção do serviço público postal. A notificação, porque integra o procedimento de constituição do crédito tributário, é ato próprio dos entes federativos no exercício da competência tributária, que a podem delegar ao serviço público postal" – RE 1.141.300/MG, rel. Min. Hamilton Carvalhido, j. 25-8-2010, 1ª Seção.

No que diz respeito à legalidade e anterioridade, o IPTU está submetido à regra geral quanto aos dois princípios razão pela qual o imposto somente pode

ser criado ou aumentado por meio de lei (legalidade), e cobrado no ano seguinte ao da publicação da lei que o houver instituído ou majorado, respeitando o intervalo mínimo de noventa dias (anterioridade).

Porém, em razão da norma contida no art. 150, § 1º, da Constituição Federal, **a fixação da base de cálculo do IPTU sujeita-se somente à anterioridade anual** mas não à nonagesimal. O constituinte fez menção, nesse dispositivo, à planta genérica de valores, que consiste no instrumento normativo municipal utilizado para definir o preço do metro quadrado dos imóveis em cada região. Multiplicando o preço estabelecido na planta genérica pela metragem do imóvel, e acrescentando a área construída, chega-se ao valor venal do imóvel, que constitui a base de cálculo do IPTU.

Portanto, havendo aumento no valor do imóvel decorrente de reajuste na planta genérica de valores a majoração pode ser exigida somente a partir do exercício posterior (1º de janeiro do ano seguinte), sem necessidade de observar o intervalo mínimo de noventa dias.

9.12.2 Fato gerador

O fato gerador do IPTU é a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física localizado na zona urbana do Município (art. 32 do CTN).

De acordo com o parágrafo único do art. 32 do CTN, considera-se zona urbana aquela definida em lei municipal, desde que **beneficiada por melhorias públicas** mencionadas em **pelo menos dois** dos incisos abaixo transcritos:

> Vunesp: A prova da Magistratura/SP em 2013 considerou CORRETA a assertiva: “O veículo introdutor habilitado para delimitar a zona urbana, com a finalidade de incidência do IPTU é a Lei Municipal”.

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.

Pode ainda a lei municipal considerar urbanas as **áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana,** constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio (art. 32, § 2º, do

CTN).

9.12.2.1 Pode haver Município sem IPTU?

O art. 145, *caput*, da Constituição Federal de 1988 claramente definiu o exercício da competência tributária como facultativa, ao afirmar que União, Estados, Distrito Federal e Municípios "podem" instituir os seguintes tributos.

Desse modo, teoricamente nada impede que um município opte por não cobrar o IPTU em seu território, transformando todos os proprietários de imóveis em contribuintes do ITR. Seria um município 100% rural. Basta, para isso, que inexista a lei municipal definindo a área urbana, mencionada pelo art. 32 do CTN.

Sabe-se da existência de dezenas de municípios brasileiros que não cobram nenhum tributo, vivendo exclusivamente de repasses estaduais e federais.

Embora tal prática seja punida pela Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 11 da Lei Complementar n. 101/2000), o Texto Constitucional não obriga a entidade federativa criar e arrecadar seus tributos.

9.12.2.2 Pode haver Município 100% urbano?

A polêmica sobre Municípios 100% urbanos esbarra na dificuldade imposta pelo art. 32 do Código Tributário Nacional. Para que todos os imóveis localizados no território de determinado município estejam sujeitos ao recolhimento do IPTU seria necessário, nos termos do art. 32, § 1º, do CTN, que toda a população fosse favorecida por pelo menos duas melhorias públicas, ou então, os imóveis estivessem em área de expansão urbana (art. 32, § 2º, do CTN).

Embora haja notícia de que muitas câmaras municipais recentemente tenham aprovado leis estendendo o IPTU para toda a população, os rigorosos requisitos do art. 32 do Código Tributário são praticamente impossíveis de ser preenchidos em todo o território de um município.

Ao que consta, o único caso em todo o Brasil de município 100% urbano é o de São Caetano do Sul/SP, que devido às suas reduzidíssimas dimensões, e por integrar a região metropolitana de São Paulo, reúne peculiaridades que, para fins de tributação, excluíram de seu território a existência de qualquer zona rural.

Cespe: A prova de Procurador do TC/DF em 2013 considerou CORRETA a assertiva: “Segundo o STJ, incide o imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR), e não o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), sobre imóveis comprovadamente utilizados para exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, ainda que localizados em áreas consideradas urbanas por legislação municipal”.

9.12.3 Contribuinte

Contribuinte do IPTU é o proprietário do imóvel. Sendo inviável cobrar o tributo do proprietário, então o titular do domínio útil ou o possuidor a qualquer título responde pela dívida tributária. É que o art. 34 do CTN menciona como contribuintes, sucessivamente, o dono do imóvel, o titular do domínio útil e o possuidor, estabelecendo verdadeiro benefício de ordem em favor destes últimos, que somente poderão ser acionados para quitação da dívida na hipótese de restarem frustradas as tentativas, por parte do Fisco, de cobrança junto ao proprietário[STJ].

STJ: “Apenas o proprietário do imóvel tem legitimidade ativa para propor ação de repetição de indébito de IPTU. A relação tributária estabelecida entre a Fazenda e o proprietário do imóvel (art. 34 do CTN) prevalece sobre qualquer estipulação contratual que determine que terceiro arcará com o pagamento de IPTU, pois a referida avença não é oponível à Fazenda. Segundo o art. 123 do CTN, convenções particulares relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos não modificam a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes” – AgRg no AgRg no AREsp 143.631-RJ, rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 4-10-2012.

STJ: “O IPTU é exigível de cessionária de imóvel pertencente à União, salvo quando aquela detém a posse mediante relação pessoal, sem *animus domini*” – AgRg no REsp 1.337.903-MG, rel. Min. Castro Meira, j. 9-10-2012.

9.12.4 Base de cálculo

A base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel, assim considerado o produto da multiplicação de sua metragem pelo preço do metro quadrado definido na planta genérica de valores (propriedade territorial), somado com o *quantum* da área construída (propriedade predial)[STF].

STF: “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” – RE 648.245-MG, rel. Min. Gilmar Mendes.

9.12.4.1 IPTU é devido sobre imóvel situado em Área de Preservação

Permanente (APP)

No julgamento do REsp 1.492.184, a 2ª Turma do STJ entendeu que o IPTU continua devido por imóvel situado em Área de Preservação Permanente (APP) sujeita a limitação do direito de construir (área *non edificandi*). Segundo o Tribunal, **mesmo com todas as restrições o fato gerador do tributo permanece íntegro, de modo que o tributo incide normalmente**[16].

9.12.5 Regimes de alíquotas do IPTU

Atualmente, o IPTU sujeita-se a **três sistemas diferenciados de alíquotas**:

a) alíquotas progressivas no tempo em razão do uso inadequado do solo urbano (art. 182, § 4º, II, da CF);

b) alíquotas progressivas em função do valor do imóvel (art. 156, § 1º, I, da CF);

c) alíquotas diferenciadas de acordo com o binômio localização/uso do imóvel (art. 156, § 1º, II, da CF).

Importantíssimo salientar que até a promulgação da Emenda Constitucional n. 29, no ano de 2000, o Texto Maior somente continha previsão expressa de progressividade do IPTU para a hipótese de uso inadequado do solo urbano (art. 182, § 4º, II, da CF), razão pela qual a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal pacificou entendimento de que, antes do ano de promulgação da referida Emenda, não se admitia a cobrança do imposto com alíquotas progressivas em razão do valor ou do uso/localização do imóvel.

Nesse sentido, a Súmula 668 do STF: "É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional n. 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana".

Interessante destacar que, **declarada a inconstitucionalidade do sistema de progressividade, o tributo permanece devido à alíquota mínima**. "Declarada inconstitucional a progressividade de alíquota tributária do Imposto Predial Territorial Urbano no que se refere a fato gerador ocorrido em período anterior ao advento da EC 29/2000, é devido o tributo calculado pela alíquota mínima correspondente, de acordo com a destinação do imóvel e a legislação municipal de instituição do tributo em vigor à época" (STF, 602.347).

A progressividade do IPTU no tempo (art. 182, § 4º, II, da CF) consiste em instrumento para o Município desestimular a manutenção de imóveis urbanos

não edificados, subutilizados ou não utilizados, podendo a alíquota atingir patamar máximo de 15% sobre o valor venal do imóvel (art. 7º, § 1º, do Estatuto da Cidade – Lei federal n. 10.257/2001).

A progressividade em função do valor do imóvel (art. 156, § 1º, I, da CF) é instituída com finalidade puramente arrecadatória (progressividade fiscal), realizando a exigência de tributação graduada conforme a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, § 1º, da CF).

Cespe: A prova de Auditor do TCE/ES em 2012 considerou ERRADA a assertiva: “Sem prejuízo da progressividade no tempo como instrumento de política urbana, o IPTU será progressivo, em razão do valor do imóvel, e suas alíquotas, uniformes”.

Por fim, o art. 156, § 1º, II, da CF prevê a cobrança de IPTU com alíquotas variáveis de acordo com o uso e a localização do imóvel. Note-se que a norma constitucional impõe ao legislador o dever de combinar uso e localização para determinar a diferenciação nas alíquotas.

Assim, por exemplo, descumpriria o referido dispositivo da Constituição a lei municipal que estabelecesse alíquotas de 3% para imóveis comerciais, e de 2% para imóveis residenciais, pois nessa hipótese o tipo de uso foi empregado separadamente do quesito localização. Seria preciso, para tornar válida a exigência, delimitar certa região do Município dentro da qual os imóveis comerciais estariam sujeitos a alíquotas superiores às aplicadas a imóveis residenciais, não dissociando assim o binômio uso/localização referido pelo Texto Constitucional.

9.12.6 Comparação entre ITR e IPTU

As mais importantes semelhanças e diferenças entre o ITR e o IPTU estão resumidas na tabela comparativa abaixo:

	ITR	IPTU
Previsão	art. 153, VI, da CF	art. 156, I, da CF
Competência	União	Municípios e DF
Função	Extrafiscal	Fiscal
Lançamento	Por homologação	De ofício
Repartição de receitas	50% aos Municípios (ou 100% se houver convênio)	Sem repartição
Hipótese de incidência	Propriedade territorial (somente propriedade nua, ou seja, terra)	Propriedades predial e territorial (construções + terrenos)
Alíquotas	Admite progressividade	idem
Repartição de receitas	50% em favor dos Municípios (ou 100% se houver convênio)	Não tem

9.12.7 Direito sumular

9.12.7.1 Súmulas do STF em matéria de IPTU

Súmula n. 539

É constitucional a lei do município que reduz o imposto predial urbano sobre imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro.

Súmula n. 589

É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte.

Súmula n. 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.

9.12.7.2 Súmulas do STJ em matéria de IPTU

Súmula n. 160

E defeso, ao municipio, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetaria.

Súmula n. 397

O contribuinte do IPTU é notificado do lançamento pelo envio do carnê ao seu endereço[STJ].

STJ: “DIREITO TRIBUTÁRIO. DESNECESSIDADE DE PRÉVIA INSCRIÇÃO DE UNIDADES AUTÔNOMAS NO REGISTRO DE IMÓVEIS PARA A COBRANÇA DE IPTU INDIVIDUALIZADO. O fisco, verificando a divisão de imóvel preexistente em unidades autônomas, pode proceder às novas inscrições de IPTU, ainda que não haja prévio registro das novas unidades em cartório de imóveis. Conforme o art. 32 do CTN, o fato gerador do IPTU é a propriedade, o domínio útil ou a posse. O art. 34 do referido diploma, por sua vez, preconiza que o ‘contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título’. Observa-se, portanto, que é absolutamente dispensável o prévio registro imobiliário das novas unidades para proceder ao lançamento do IPTU individualizado. Basta a configuração da posse do bem imóvel para dar ensejo à exação. Assim, verificando-se a superveniência de unidades autônomas, é devida a cobrança do IPTU de forma individualizada, uma vez que é pacífico o entendimento de que os impostos reais – IPTU e ITBI, em especial – referem-se aos bens autonomamente considerados. Desse modo, seria incabível tratar diversos imóveis como universalidade para fins de tributação” – REsp 1.347.693-RS, rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 11-4-2013.

Súmula n. 399

Cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU.

9.13 IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO *INTER VIVOS* DE BENS IMÓVEIS (ITBI OU ITIV)

9.13.1 Regime geral

Previsto no art. 156, II, da CF, o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) é de **competência municipal e distrital**.

O ITBI tem **função exclusivamente fiscal** na medida em que é cobrado com a finalidade única de obter recursos para custear as despesas municipais.

Quanto ao tipo de lançamento, o ITBI é **lançado por declaração**.

Cespe: A prova de Procurador de Fortaleza 2017 considerou CORRETA a afirmação: “Não havendo prévia instauração de processo administrativo fiscal, será nulo o lançamento do imposto sobre transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos no caso de existir divergência entre a base de cálculo declarada pelo contribuinte e o valor arbitrado pela administração tributária”.

Nos termos do art. 156, § 2º, I, da CF, o ITBI **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 (imunidade).

O imposto **é devido no Município da situação do bem** (art. 156, § 2º, II, da CF).

Em relação aos regimes de legalidade e anterioridade, o ITBI submete-se à regra geral quanto aos dois princípios.

9.13.2 Fato gerador

O fato gerador do imposto é 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 a sua aquisição" (art. 156, II, da CF).

9.13.3 Não ocorrência do fato gerador

O ITBI não incide sobre registros em cartório de:

a) hipoteca;

b) compromisso de compra e venda simples (já que tal contrato não opera transferência da propriedade imobiliária);

c) usucapião.

9.13.4 Contribuinte

Cabe à legislação municipal determinar o contribuinte do imposto, podendo ser o comprador ou vendedor. Na maioria dos municípios brasileiros, a lei atribui ao adquirente o dever de pagar o ITBI.

9.13.5 Base de cálculo

A base de cálculo do ITBI é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos (art. 38 do CTN), e não o preço do negócio celebrado entre as partes.

9.13.6 Alíquota

A alíquota do ITBI será fixada pela legislação municipal, **vedada aplicação de alíquotas progressivas.**

9.13.7 A questão da incidência sobre compromisso irretratável de compra e venda

O registro de compromisso de compra e venda não constitui fato gerador do ITBI na medida em que inexiste transferência de propriedade. Entretanto, no caso de **compromisso irretratável de compra e venda do imóvel**, havendo comprovação de pagamento e com o registro do contrato, trata-se de **verdadeira compra e venda simulada**, já que são produzidos todos os efeitos práticos de uma transmissão da propriedade, razão pela qual tem predominado o entendimento segundo o qual **incide o ITBI.**

9.13.8 Doação onerosa paga ITBI ou ITCMD?

Como regra, doações constituem fato gerador do ITCMD. Porém, se a doação estiver submetida a ônus ou encargo, o caráter sinalagmático desnatura a gratuidade do contrato aproximando a situação de uma transmissão onerosa.

Por essa razão, **sobre doação onerosa incide ITBI** e não ITCMD.

9.13.9 Direito sumular

9.13.9.1 Súmulas do STF em matéria de ITBI

Súmula n. 75

Sendo vendedora uma autarquia, a sua imunidade fiscal não compreende o imposto de transmissão *inter vivos*, que é encargo do comprador.

Súmula n. 108

É legítima a incidência do imposto de transmissão *inter vivos* sobre o valor do imóvel ao tempo da alienação e não da promessa, na conformidade da legislação local.

Súmula n. 110

O imposto de transmissão *inter vivos* não incide sobre a construção, ou parte dela, realizada pelo adquirente, mas sobre o que tiver sido construído ao tempo da alienação do terreno.

Súmula n. 111

É legítima a incidência do imposto de transmissão *inter vivos* sobre a restituição, ao antigo proprietário, de imóvel que deixou de servir à finalidade da sua desapropriação.

Súmula n. 326

É legítima a incidência do imposto de transmissão *inter vivos* sobre a transferência do domínio útil.

Súmula n. 328

É legítima a incidência do imposto de transmissão *inter vivos* sobre a doação de imóvel.

Súmula n. 329

O imposto de transmissão *inter vivos* não incide sobre a transferência de ações de sociedade imobiliária.

Súmula n. 470

O imposto de transmissão *inter vivos* não incide sobre a construção, ou parte dela, realizada, inequivocamente, pelo promitente comprador, mas sobre o valor do que tiver sido construído antes da promessa de venda.

Súmula n. 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.

9.14 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISS OU ISSQN)

9.14.1 Regime geral

Nos termos do art. 156, III, da CF, **compete aos Municípios e ao Distrito Federal** instituir o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS ou ISSQN), nos termos de lei complementar federal.

O ISS é imposto cobrado com finalidade essencialmente arrecadatória, daí a doutrina considerá-lo como um **tributo de função fiscal** instituído somente para obtenção de receitas aos cofres públicos municipais e distritais.

A respeito da modalidade de lançamento, o ISS, como ocorre com a maioria absoluta dos tributos brasileiros, **é lançado por homologação**.

Quanto à legalidade e anterioridade, o ISS sujeita-se à regra geral dos dois princípios de modo que o imposto somente pode ser instituído ou majorado por meio de lei (legalidade), e cobrado no ano seguinte ao da publicação da lei que o houver criado ou aumentado, respeitando o intervalo mínimo de noventa dias (anterioridade).

9.14.2 O papel da lei complementar federal em matéria de ISS

Com a finalidade de **conferir uniformidade** à disciplina normativa do

imposto e **evitar a guerra fiscal,** o art. 156, § 3º, da Constituição Federal de 1988 atribuiu à lei complementar federal, em matéria de ISS:

I) fixar suas alíquotas máximas e mínimas;

II) excluir da sua incidência exportações de serviços (isenção heterônoma);

III) regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Atualmente, tais temas são disciplinados pela Lei Complementar n. 116/2003.

9.14.3 Fato gerador

Como a noção de serviço é muito ampla, o Texto Constitucional delegou ao legislador complementar da União a tarefa de definir quais serviços devem recolher ISS.

Nesse sentido, o art. 156, III, da CF determina que compete aos municípios instituir impostos sobre: III – serviços de qualquer natureza "**definidos em lei complementar**"[STJ].

STJ: "DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. A industrialização por encomenda está sujeita à incidência de ISS, e não de ICMS. A prestação de serviço personalizado feita em conformidade com o interesse exclusivo do cliente, distinto dos serviços destinados ao público em geral, caracteriza espécie de prestação de serviço que está elencada na lista de serviços da Lei Complementar n. 116/2003" – AgRg no AREsp 207.589-RS, rel. Min. Humberto Martins, j. 6-11-2012.

Assim, atualmente o fato gerador do ISS é a prestação dos serviços enumerados na lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003.

Convém destacar que **o imposto é devido, em regra, ao Município onde se localiza o estabelecimento prestador** (art. 3º da Lei Complementar n. 116/2003) ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, com exceção de alguns casos – como os serviços de **construção civil e edificações em geral** – em que o ISS é pago no **local da prestação**[STJ].

MPE-SC: A prova de Promotor/SC em 2013 considerou CORRETA a assertiva: "O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, de competência exclusiva dos Municípios e do Distrito Federal, incide sobre os serviços públicos explorados economicamente, prestados por delegação do órgão estatal competente, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço".

STJ: “O Município competente para a cobrança de ISS sobre operações de arrendamento mercantil, na vigência do Dec.-Lei n. 406/1968, é o do local onde sediado o estabelecimento prestador (art. 12), e, a partir da Lei Complementar n. 116/2003, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado (art. 3º). A Lei Complementar n. 116/2003 adotou um sistema misto, considerando o imposto devido no local do estabelecimento prestador, ou, na sua falta, no local do domicílio do prestador e, para outras hipóteses definidas, o local da prestação do serviço, do estabelecimento do tomador ou do intermediário (art. 3º). Vê-se, assim, que nem mesmo a Lei Complementar n. 116/2003, que sucedeu o Dec.-Lei n. 406/1968, prestigiou em sua integralidade o entendimento externado pelo STJ, de modo que não se considera como competente para a arrecadação do tributo, em todos os casos, o Município em que efetivamente prestado o serviço” – REsp 1.060.210-SC, rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 28-11-2012.

9.14.4 Contribuinte

O contribuinte do ISS é o prestador do serviço (art. 5º da Lei Complementar n. 116/2003).

FUNIVERSA: A prova de Analista de Gestão da UEG de 2015 considerou CORRETA a assertiva: “Relativamente ao ISS, os municípios e o DF poderão atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador, que ficará obrigado ao recolhimento mesmo sem ter efetuado a retenção”.

9.14.5 Não ocorrência do fato gerador

O ISS não incide sobre:

a) serviços não arrolados na listagem anexa à Lei Complementar n. 116/2003;

b) a remuneração do próprio trabalho, quando se tratar da prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte (art. 9º, § 1º, do Decreto-lei n. 406/68);

c) serviços de transporte interestadual, transporte intermunicipal e de comunicação (art. 155, II, da CF);

Cespe: A prova de Auditor do TCE/ES em 2012 considerou ERRADA a assertiva: “Como a CF autoriza a incidência do ISS sobre serviços de qualquer natureza, esse imposto incide sobre os serviços onerosos ou gratuitos, de trato sucessivo ou imediato, intelectuais ou materiais, prestados por pessoas físicas ou jurídicas”.

d) locação (Súmula Vinculante n. 31).

9.14.5.1 O caso do serviço de locação de bens móveis

Embora a locação conste como fato gerador do ISS no item 3.04 da Lista Anexa à Lei Complementar n. 116/2003, está pacificado o entendimento, tanto

no STJ quanto no STF, no sentido de que **locação não é fato gerador do ISS porque o contrato de locação não tem por objeto a prestação de serviços**.

Na verdade, segundo o Direito Civil o contrato de locação não é uma espécie de obrigação de fazer, sendo, isto sim, típica prestação de dar.

Por tal razão, consolidando a jurisprudência na matéria o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante n. 31, *in verbis*:

> É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.

Cespe: A prova da Defensoria Pública/DF em 2013 considerou ERRADA a assertiva: "De acordo com o STF, é constitucional a incidência do ISS sobre operações de locação de bens móveis".

9.14.6 Base de cálculo

A base de cálculo do ISS varia de acordo com o tipo de contribuinte[17]:

1) no caso de prestação de serviços na forma de **trabalho pessoal**, **o valor do imposto é fixo** (art. 9º, § 1º, do Decreto-lei n. 406/68)[STJ];

STJ: "Não se aplica à prestação de serviços de registros públicos cartorários e notariais a sistemática de recolhimento de ISS prevista no § 1º do art. 9º do Dec.-lei n. 406/1968. O referido preceito legal impõe, como condição para o enquadramento no regime especial de recolhimento

de ISS, a 'prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte'. No entanto, a prestação dos serviços cartoriais não importa em necessária intervenção pessoal do notário ou do oficial de registro, tendo em vista que o art. 236 da CF e a legislação que o regulamenta permitem a formação de uma estrutura economicamente organizada para a prestação do serviço de registro público, assemelhando-se ao próprio conceito de empresa. Nesse sentido, o art. 236 da CF determina a natureza jurídica da prestação do serviço como privada, sem determinar, contudo, a unipessoalidade da prestação de serviço cartorário, e o art. 20 da Lei n. 8.935/1994 autoriza, de forma expressa, o notário ou oficial de registro a contratar, para o desempenho de suas funções, escreventes, dentre eles escolhendo os substitutos, e auxiliares como empregados. Além do mais, a realidade comprova que, em regra, a atividade cartorária não é prestada de modo direto apenas pelo tabelião, mas também por atendentes, principalmente nos grandes centros urbanos" – REsp 1.328.384-RS, rel. originário Min. Napoleão Nunes Maia Filho, rel. para acórdão Min. Mauro Campbell Marques, j. 4-2-2013.

2) no caso de **prestação de serviços por empresas**, a base de cálculo é o **preço do serviço**[STJ] (art. 7º da Lei Complementar n. 116/2003);

MP/PR: A prova de Promotor/PR 2012 considerou CORRETA a assertiva: “É possível a dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na prestação de serviço de construção civil”.

STJ: “DIREITO TRIBUTÁRIO. TRANSPORTE COLETIVO. VENDA ANTECIPADA DE PASSAGEM. REAJUSTE. ISS. BASE DE CÁLCULO. A base de cálculo do ISS incidente sobre a prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros é o preço efetivamente pago pelo usuário no ato da compra e venda dos bilhetes (seja vale-transporte ou passagem escolar), não o vigente no momento posterior em que se dá a efetiva prestação. Assim, mostra-se indevido o recolhimento do tributo sobre a diferença verificada quando da majoração da tarifa de transporte ocorrida entre a compra do bilhete antecipado e a efetiva prestação do serviço, pois o momento da incidência do fato gerador é o da compra das passagens” – AgRg no AREsp 112.288-RS, rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 20-9-2012.

STJ: “É possível a dedução da base de cálculo do ISS dos valores das subempreitadas e dos materiais utilizados em construção civil. O STF, ao julgar o RE 603.497-MG, no rito do art. 543-B do CPC, entendeu ser possível, mesmo na vigência da Lei Complementar n. 116/2003, a dedução da base de cálculo do ISS do material empregado na construção civil. No mesmo sentido, no RE 599.497-RJ, concluiu-se que a orientação adotada no recurso acima é aplicável aos valores das subempreitadas, pois o art. 9º do Dec.-Lei n. 406/1968 foi recepcionado pela CF” – REsp 1.327.755-RJ, rel. Min. Herman Benjamin, j. 18-10-2012.

3) no caso da prestação de serviços por **sociedades profissionais**, o valor é calculado multiplicando o montante fixo do tributo pelo número de profissionais que a integrem (art. 9º, § 3º, do Decreto-lei n. 406/68).

9.14.7 Alíquotas

Compete a cada município definir a alíquota do ISS aplicável em seu território. No entanto, o legislador municipal deve respeitar as alíquotas **mínima de 2%** e **máxima de 5%** (arts. 88 do ADCT e 8º da Lei Complementar n. 116/2003).

Cespe: A prova de Procurador do TC/DF em 2013 considerou ERRADA a assertiva: “O benefício da alíquota fixa do imposto sobre serviços – ISS alcança as sociedades unipessoais integradas por profissionais que atuem com responsabilidade pessoal e as sociedades empresárias limitadas”.

9.14.7.1 Lei Complementar n. 157/2016 e improbidade administrativa

Com o advento da Lei Complementar n. 157/2016, passa a constituir **ato de improbidade administrativa** qualquer ação ou omissão para conceder, aplicar ou manter **benefício financeiro** ou tributário que contrarie a alíquota mínima de 2% do ISS, inclusive sobre serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País (art. 10-A da Lei n. 8.429/92).

Trata-se de inovação legislativa que visa coibir manobras fiscais que, na prática, reduzem a alíquota do ISS para patamar inferior ao mínimo legal, evitando assim a conhecida guerra fiscal entre os Municípios.

Por força do art. 6º da LC n. 157/2016, os Municípios terão até 1º-6-2018 para revogar benefícios financeiros ou fiscais que desatendam à alíquota mínima de 2% do ISS.

Assim, entendemos que somente após tal data (1º-6-2018) é que as condutas enquadradas no art. 10-A da Lei n. 8.429/92 serão puníveis, sujeitando quem as praticar às penas de:

a) perda da função pública;

b) suspensão dos direitos políticos de 5 (cinco) a 8 (oito) anos;

c) e multa civil de até 3 (três) vezes o valor do benefício financeiro ou tributário concedido (art. 12, IV, da Lei n. 8.429/92).

9.14.7.2 Benefício da alíquota fixa

O Decreto-lei n. 406/68, a antiga lei geral do ISS, estabeleceu um benefício de recolhimento do imposto com **alíquota fixa** em favor das **sociedades de profissionais de profissões regulamentadas** relativo a cada profissional habilitado que preste serviços em nome da sociedade (art. 9º). A **base de cálculo é o preço do serviço** (art. 7º)[STJ].

> STJ: "A jurisprudência das duas Turmas que compõem a Primeira Seção é uniforme no sentido de que o benefício da alíquota fixa do ISS somente é devido às sociedades unipessoais integradas por profissionais que atuam com responsabilidade pessoal, não alcançando as sociedades empresariais, como as sociedades por quotas cuja responsabilidade é limitada ao capital social" – AgRg nos EREesp 941870, 25-11-2009, S1.

Como os referidos dispositivos que tratam desse tema **não foram expressamente revogados pela Lei Complementar n. 116/2003**, vem predominando o entendimento de que a alíquota fixa do ISS para aquelas sociedades permanece em vigor em nosso ordenamento.

9.14.8 Direito sumular

Em matéria de ISS merecem destaque as súmulas abaixo transcritas.

9.14.8.1 Súmula Vinculante n. 31

É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer

natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.

9.14.8.2 Súmula do STF em matéria de ISS

Súmula n. 588

O imposto sobre serviços não incide sobre os depósitos, as comissões e taxas de desconto, cobrados pelos estabelecimentos bancários.

9.14.8.3 Súmulas do STJ em matéria de ISS

Súmula n. 138

O ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis.

Súmula n. 156

A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS.

Súmula n. 167

O fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, e prestação de serviço, sujeitando-se apenas à incidência do ISS.

Súmula n. 274

O ISS incide sobre o valor dos serviços de assistência médica, incluindo-se neles as refeições, os medicamentos e as diárias hospitalares.

Súmula n. 274

O ISS incide sobre o valor dos serviços de assistência médica, incluindo-se neles as refeições, os medicamentos e as diárias hospitalares.

Súmula n. 424

É legítima a incidência de ISS sobre os serviços bancários congêneres da lista anexa ao Decreto-lei n. 406/1968 e à Lei Complementar n. 56/1987.

Súmula n. 524

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.

9.15 CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

9.15.1 Regime geral

A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins foi criada pela Lei Complementar n. 70/91, com natureza jurídica de contribuição social (art. 195, I, *b*, da CF), sendo **devida pelas pessoas jurídicas, inclusive as a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda**, e destinada exclusivamente às despesas com atividades-fim das áreas de saúde, previdência e assistência social (art. 1º da Lei Complementar n. 70/91).

Tem como **base de cálculo o faturamento mensal**, assim considerada a receita bruta[STF]

> STF: "COFINS. CONCEITO DE FATURAMENTO. RESTRIÇÃO ÀS RECEITAS ESTRITAMENTE RELACIONADAS À VENDA DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. 1. Nos termos da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal assentada antes da Emenda Constitucional n. 20/1998, as expressões receita bruta e faturamento devem ser tidas como sinônimas, de modo que ambas devem se circunscrever aos valores auferidos com venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços" – AgRg no RE 548.422-RJ. rel. Min. Roberto Barroso.

das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza (art. 2º da Lei Complementar n. 70/91)[STJ].

> STJ: "Não é possível a inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo da contribuição do PIS e da Cofins. O crédito-presumido do ICMS configura incentivo voltado à redução de custos, com a finalidade de proporcionar maior competitividade no mercado para as empresas de um determinado Estado-membro, não assumindo natureza de receita ou faturamento. Assim, não se tratando de receita, não há que se falar em incidência do crédito presumido do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins" – AgRg no REsp 1.329.781-RS, rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, j. 27-11-2012.

A **alíquota** é fixa no percentual de **2%**[STF].

> STF: "PIS E COFINS – LEI N. 9.718/98 – ENQUADRAMENTO NO INCISO I DO Art. 195 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, NA REDAÇÃO PRIMITIVA. Enquadrado o tributo no inciso I do art. 195 da Constituição Federal, é dispensável a disciplina mediante lei complementar. Em sessão realizada em 9 de novembro de 2005, o Plenário, julgando os Recursos Extraordinários n. 357.950/RS,
>
> 390.840/MG, 358.273/RS e 346.084/PR, observou o que já assentado no Tribunal – Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 1–1/DF –, no sentido da desnecessidade de lei complementar para a majoração de contribuição cuja instituição se dê com base no art. 195, inciso I, da Carta da Republica. Descabe cogitar de instrumento próprio, o da lei complementar, para majoração da alíquota da COFINS, sendo possível a compensação de valores, consideradas COFINS e CSLL, em harmonia com precedente do Supremo" – Recurso Extraordinário n. 336.134/RS, RE 445256/SP, rel. Min. Marco Aurélio, j. 11-9-2012, 1ª T.

Atualmente, a Cofins é disciplinada também pela Lei n. 10.833/2003[STJ].

STJ: “DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS SOBRE A CORREÇÃO MONETÁRIA E OS JUROS REFERENTES À VENDA DE IMÓVEL. Se a correção monetária e os juros (receitas financeiras) decorrem diretamente das operações de venda de imóveis realizadas pelas empresas – operações essas que constituem os seus objetos sociais –, esses rendimentos devem ser considerados como um produto da venda de bens ou serviços, ou seja, constituem faturamento, base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS, pois são receitas inerentes e acessórias aos referidos contratos e devem seguir a sorte do principal” – 2ª T., REsp 1.432.952-PR, rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 25-2-2014.

9.15.2 Diferentes regimes da Cofins

A complexa legislação aplicável à Cofins estabelece **três regimes diferenciados de incidência** do tributo:

1) incidência multifásica cumulativa: previsto nos arts. 8º a 10 da Lei n. 10.833/2003, é o sistema aplicável a grande parte das pessoas jurídicas brasileiras, tais como:

a) empresas que recolhem IR com base no lucro presumido;

b) pessoas jurídicas sujeitas ao Simples;

c) pessoas jurídicas imunes a impostos;

d) órgãos públicos, autarquias e fundações públicas;

e) cooperativas.

Nesse regime, a Cofins incide em várias etapas sucessivas, não havendo aplicação da regra de compensação do valor devido com os montantes pagos em operações anteriores;

2) incidência multifásica não cumulativa: o regime multifásico não cumulativo teve sua instituição autorizada pelo art. 195, § 12, da CF, acrescentado pela EC 42/2003. Essa modalidade de incidência da Cofins está disciplinada, principalmente, pela Lei n. 10.865/2004, que regula a exigência do tributo sobre a importação, com previsão de mecanismo de creditamento assemelhado ao modelo não cumulativo do ICMS;

3) incidência monofásica: a Cofins de incidência única (monofásica) pode ser exigida com base art. 149, § 4º, da CF, com redação dada pela EC 33/2001, tendo como exemplo o recolhimento do tributo sobre produtos da indústria farmacêutica (Lei n. 10.147/2000).

9.15.3 Direito sumular

Súmula n. 659 do STF

É legítima a cobrança da Cofins, do PIS e do Finsocial sobre as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país.

Súmula n. 423 do STJ

A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins incide sobre as receitas provenientes das operações de locação de bens móveis.

9.16 PIS/PASEP

A contribuição para financiamento do Programa de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) foi instituída pelas Leis Complementares n. 7/70 (PIS) e n. 8/70 (Pasep) e originariamente o valor arrecadado compunha um fundo distribuído anualmente a empregados e servidores sob a forma de cotas[STF].

> STF: "A contribuição social para o PIS submete-se ao princípio da anterioridade nonagesimal (CF, art. 195, § 6º), e, nos casos em que a majoração de alíquota tenha sido estabelecida somente na lei de conversão, o termo inicial da contagem é a data da conversão da medida provisória em lei" – RE 568503/RS, rel. Min. Cármen Lúcia, 12-2-2014.

Com a promulgação da Constituição de 1988, o fundo composto pelos valores arrecadados com o PIS/Pasep pode ser sacado na superveniência das seguintes eventualidades por parte do empregado ou servidor[18]:

a) Aposentadoria;
b) Invalidez Permanente ou Reforma Militar;
c) Idade igual ou superior a 70 anos;
d) Transferência de militar para a reserva remunerada;
e) Titular ou dependente portador do vírus HIV;
f) Titular ou dependente portador de Neoplasia Maligna (câncer);
g) Morte do participante;
h) Benefício Assistencial à pessoa portadora de deficiência e ao idoso.

A contribuição tem como **fato gerador o faturamento mensal**, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil[STJ] (art. 1º da Lei n. 10.637/2002).

STJ: “DIREITO TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. ATOS NÃO COOPERATIVOS. INCIDÊNCIA. A contribuição ao PIS e à Cofins incide sobre os atos praticados por cooperativa com terceiros. As receitas resultantes da prática de atos cooperativos – que são aqueles que a cooperativa realiza com os seus cooperados ou com outras cooperativas (art. 79 da Lei n. 5.764/1971) – estão isentas do pagamento de tributos, inclusive de contribuições de natureza previdenciária. Por outro lado, estão submetidas à tributação aquelas decorrentes da prática de atos da cooperativa com não associados. O fato de o art. 146, III, *c*, da CF prever o adequado tratamento tributário do ato cooperativo não significa isenção ou imunidade tributária ampla e irrestrita às cooperativas, com a desoneração do recolhimento de contribuições previdenciárias. Até porque, segundo os princípios da universalidade e da solidariedade social, em que se fundamentam os arts. 194 e 195 da CF, a expansão e manutenção do sistema de seguridade social serão financiadas por toda a sociedade, direta ou indiretamente” – AgRg no AREsp 170.608-MG, rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, j. 9-10-2012.

Contribuinte do tributo é toda pessoa jurídica de direito privado que auferir as receitas descritas no art. 1º da Lei n. 10.637/2002[STJ].

STJ: “DIREITO TRIBUTÁRIO. PIS. HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR SOCIEDADE DE ADVOGADOS. Incide contribuição ao PIS sobre as receitas decorrentes da prestação de serviços advocatícios de sociedade de advogados” – REsp 1.283.410-PE, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 20-9-2012.

STJ: “DIREITO TRIBUTÁRIO. BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. A base de cálculo da contribuição para o PIS incidente sobre os ganhos em operações de *swap* com finalidade de *hedge* atreladas à variação cambial deve ser apurada pelo regime de competência – e não pelo regime de caixa – se o contribuinte tiver feito a opção pela apuração segundo aquele regime” – 1ª T., REsp 1.235.220-PR, rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 22-4-2014.

A **base de cálculo é a totalidade das receitas** auferidas pela pessoa jurídica contribuinte[STJ].

STJ: “DIREITO TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ICMS. O ICMS está incluído na base de cálculo do PIS e da Cofins. A jurisprudência do STJ cristalizou o entendimento de que o ICMS está incluído no cálculo do PIS e da Cofins nas Súm. ns. 68 e 94, respectivamente” – AgRg no AREsp 186.811-SC, rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, j. 4-10-2012.

STJ: “RECURSO REPETITIVO. PIS/COFINS SOBRE JCP. Antes da EC n. 20/1998, a definição constitucional de faturamento envolvia somente a venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços, não abrangendo a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, tal como o legislador ordinário pretendeu. Somente após a edição da referida emenda constitucional, possibilitou-se a inclusão da totalidade das receitas – incluindo o JCP – como base de cálculo do PIS, circunstância materializada com a edição das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003” – REsp 1.104.184-RS, rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 29-2-2012.

A alíquota varia de 0,65%, 1% ou 1,65%, dependendo da forma de

recolhimento e da operação.

9.16.1 Direito sumular

Súmula n. 659 do STF

É legítima a cobrança da Cofins, do PIS e do Finsocial sobre as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país.

Súmula n. 68 do STJ

A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS.

[1] Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, p. 307.

[2] GATT (do inglês *General Agreement on Tariffs and Trade*) é conhecido como *Acordo Geral sobre Pautas Aduaneiras e Comércio*. Trata-se de um acordo internacional de que o Brasil é signatário, estabelecido no ano de 1947, objetivando flexibilizar a liberalização comercial e combater práticas protecionistas.

[3] Fonte: www.receita.fazenda.gov.br.

[4] Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, p. 313.

[5] Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, p. 320.

[6] Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, p. 322.

[7] Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, p. 326.

[8] Valores levando em consideração a Tabela Progressiva do IR a partir do exercício 2015, ano-calendário 2014. Fonte: http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/ContribFont2012a2015.htm.

[9] Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, p. 337.

[10] Texto extraído do *site*: http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/tabincidipitipi.htm.

[11] Fonte: http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/impcresegcamb.htm.

[12] Leandro Paulsen, *Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*, 9. ed., p. 614.

[13] Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, p. 393.

[14] Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, p. 393.

[15] Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, p. 394.

[16] *Informativo* n. 558.

[17] Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, p. 415.

[18] Fonte: www.caixa.gov.br/beneficios/pis.

9.17 QUADRO SINÓTICO

IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO (II)

REGIME GERAL

Previsto no art. 153, I, da Constituição Federal, o Imposto sobre Importação é tributo de **competência da União** disciplinado pelas Leis n. 7.810/89, 8.003/90, 8.032/90, 8.035/90 e 9.449/97 e, especialmente, pelo Decreto-lei n. 37/66.

Sendo **exceção à legalidade e à anterioridade**, pode ter suas alíquotas modificadas por ato do Poder Executivo, atendidos os limites e condições fixados em lei (art. 153, § 1º, CF), hipótese em que **a cobrança será imediata**.

A **função** do Imposto de Importação é predominantemente **extrafiscal** já que se trata de um imposto voltado à regulação da balança comercial e proteção da indústria nacional (Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, p. 307), muito mais do que utilizado para simples captação de recursos aos cofres públicos.

O Imposto de Importação tem **lançamento por homologação** de modo que o contribuinte é obrigado a antecipar o pagamento, cabendo ao Fisco apreciar os cálculos realizados pelo devedor para futura aprovação ou rejeição (art. 150 do CTN).

FATO GERADOR

O Imposto sobre Importação tem como fato gerador **a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional** (art. 1º do Decreto-lei n. 37/66).

Quando se tratar de mercadoria despachada para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira, da declaração apresentada à respectiva autoridade (art. 44 do Decreto-lei n. 37/66).

Considera-se, do mesmo modo, estrangeira **a mercadoria**, nacional ou nacionalizada exportada, **que retornar ao País**, tendo que recolher o imposto, exceto se:

a) enviada em consignação e não vendida no prazo autorizado;

b) devolvida por motivo de defeito técnico, para reparo ou substituição;

c) por motivo de modificações na sistemática de importação por parte do país importador;

d) por motivo de guerra ou calamidade pública;

e) por outros fatores alheios à vontade do exportador.

ISENÇÃO POR FALTA DE SIMILARIDADE

Nos termos do art. 17 do Decreto-lei n. 37/66, a isenção do Imposto sobre Importação **somente beneficiará produto sem similar nacional**, em condição de substituir o importado.

Trata-se de uma importante **regra protetiva da indústria nacional**, que proíbe concessão de incentivos fiscais à mercadoria estrangeira quando o benefício resulte vantagem competitiva frente ao equivalente nacional.

BASE DE CÁLCULO

O Imposto de Importação tem duas regras distintas para fixação de sua base de cálculo, a depender do tipo de alíquota incidente sobre a mercadoria tributada (art. 2º do Decreto-lei n. 37/66):

a) quando a **alíquota for específica**, ou seja, fixa em função da categoria de bens tributados, a base de cálculo será a **quantidade de mercadoria** expressa na unidade de medida indicada na tarifa;	b) quando a **alíquota for** *ad valorem*, isto é, variável proporcionalmente ao valor do bem tributado, a base de cálculo será **o valor aduaneiro apurado** segundo as normas do art. 7º do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio – GATT.

CÁLCULO DO IMPOSTO DEVIDO

Na maioria dos casos, o valor do imposto devido será calculado pela simples aplicação das alíquotas previstas na Tarifa Aduaneira sobre a base de cálculo aplicável à mercadoria tributada.

CONTRIBUINTES, RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS E RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS

São **contribuintes** do Imposto sobre Importação (art. 31 do Decreto-lei n. 37/66):	Nos termos do art. 32 do Decreto-lei n. 37/66, são **responsáveis tributários**:	São também definidos como **responsáveis solidários** pelo recolhimento do imposto (art. 32, parágrafo único, do Decreto-lei n. 37/66):
a) o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional; b) o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente; c) o adquirente de mercadoria entrepostada (art. 31 do Decreto-lei n. 37/66).	a) o transportador, quando transportar mercadoria procedente do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno; b) o depositário, assim considerada qualquer pessoa incumbida da custódia de mercadoria sob controle aduaneiro.	a) o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto; b) o representante, no País, do transportador estrangeiro; c) o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. d) o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora.

NÃO OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR

~~**Situações em que o próprio legislador reconhece que o tributo é indevido porque a situação concreta não se enquadra na hipótese de incidência.**~~

a) mercadoria estrangeira destruída sob controle aduaneiro, sem ônus para a Fazenda Nacional, antes de desembaraçada;
b) mercadoria estrangeira em trânsito aduaneiro de passagem, acidentalmente destruída;
c) mercadoria estrangeira que tenha sido objeto de pena de perdimento, exceto na hipótese em que não tenha sido localizada, tenha sido consumida ou revendida;
d) mercadoria enviada ao exterior em consignação, a mercadoria não for vendida no prazo autorizado e retornar;
e) se a mercadoria for devolvida por motivo de defeito técnico, para reparo ou substituição;
f) por motivo de modificações na sistemática de importação por parte do país importador;
g) por motivo de guerra externa ou calamidade pública;
h) por fatores alheios à vontade do exportador.

DESPACHO ADUANEIRO

Qualquer mercadoria procedente do exterior que ingresse no território nacional, sujeita ou não ao recolhimento do Imposto de Importação, deverá ser submetida à autoridade aduaneira para processamento do despacho aduaneiro (art. 44 do Decreto-lei n. 37/66).
O despacho será processado com base em declaração apresentada à autoridade aduaneira acompanhada da documentação exigida em lei. Realizada a conferência aduaneira da documentação e das mercadorias, será promovido o desembaraço aduaneiro.

REGIME DE TRÂNSITO ADUANEIRO. ADMISSÃO TEMPORÁRIA

Regime de trânsito aduaneiro é aquele que permite o transporte de mercadorias sob controle aduaneiro, de um ponto a outro do território aduaneiro, sem recolhimento de tributos (art. 73 do Decreto-lei n. 37/66).
A mercadoria cuja chegada ao destino não for comprovada ficará sujeita aos tributos vigorantes na data da assinatura do termo de responsabilidade.

DIREITO SUMULAR

A única súmula editada em matéria de Imposto de Importação é de n. 124 do STJ.
Súmula n. 124
A taxa de melhoramento dos portos tem base de cálculo diversa do imposto de importação, sendo legítima a sua cobrança sobre a importação de mercadorias de países signatários do GATT, da ALALC ou ALADI.

IMPOSTO SOBRE EXPORTAÇÃO (IE)

REGIME GERAL

Previsto no art. 153, II, da Constituição Federal, o IE é um **imposto federal** cuja hipótese de incidência enuncia a "exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados". Sua normatização infraconstitucional consta essencialmente do Decreto-lei n. 1.578/77.
Assim como ocorre com o Imposto de Importação, o IE também constitui **exceção à legalidade e à anterioridade**, podendo ter alíquotas alteradas por ato do Poder Executivo, atendidos os limites e condições fixados em lei (art. 153, § 1º, CF), caso em que a **cobrança será imediata**.
A **função** do Imposto de Exportação é **extrafiscal**, pois se trata de um imposto dirigido à política econômica e comércio internacional (Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário,* p. 313), sendo que **sua receita líquida destina-se à formação de reservas monetárias** (art. 28 do CTN).
O Imposto de Exportação é **lançado por declaração** com base em informações prestadas pelo devedor na Guia de Exportação ou documento equivalente (art. 1º, § 1º, do Decreto-lei n. 1.578/77).

FATO GERADOR

O fato gerador do Imposto sobre Exportação é a saída de produtos nacionais ou nacionalizados do território nacional, considerando-se como tal o momento da expedição da guia de exportação ou documento equivalente (art. 1º do Decreto-lei n. 1.578/77).

BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo do imposto é o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência no mercado internacional, observadas as normas expedidas pelo Poder Executivo, mediante ato da CAMEX – Câmara de Comércio Exterior (art. 2º do Decreto-lei n. 1.578/77).
O preço à vista do produto, FOB ou posto na fronteira, é indicativo do preço normal (art. 2º, § 1º, do Decreto-lei n. 1.578/77).
Quando o preço do produto for de difícil apuração ou for susceptível de oscilações bruscas no mercado internacional, o Poder Executivo, mediante ato da CAMEX, fixará critérios específicos ou estabelecerá pauta de valor mínimo, para apuração de base de cálculo (art. 2º, § 2º, do Decreto-lei n. 1.578/77).

ALÍQUOTAS

Como visto, o IE é exceção ao princípio da legalidade podendo ter alíquotas modificadas por ato do Poder Executivo. Porém, na ausência de fixação pelo Executivo **a alíquota do IE é de 30%** (art. 3º do Decreto-lei n. 1.578/77), sendo vedada em qualquer hipótese sua majoração para patamar superior a 150% (art. 3º, parágrafo único).

CONTRIBUINTE

O contribuinte do IE é o exportador, assim considerada qualquer pessoa que promova a saída do produto do território nacional (art. 5º do Decreto-lei n. 1.578/77), ou quem a lei a ele equiparar (art. 27 do CTN).

RESTITUIÇÃO E NÃO OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR

Se não for efetivada a exportação do produto ou ocorrendo o seu retorno nos casos previstos em lei, a quantia paga será restituída mediante requerimento do interessado (art. 6º do Decreto-lei n. 1.578/77).
Não se trata propriamente de casos de não ocorrência do fato gerador do imposto na medida em que, como dito anteriormente, seu fato gerador é a expedição da guia de exportação ou documento equivalente.
Dessa forma, antes de expedida a guia o fato gerador não ocorre, sendo incabível exigir-se o tributo antes do ato de expedição do referido documento.

DIREITO SUMULAR

Não existe súmula do STF ou do STJ em matéria de Imposto de Exportação.

IMPOSTO SOBRE A RENDA (IR)

REGIME GERAL

Estabelece o art. 153, III, da CF que **compete à União** instituir Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza.
Atualmente, o IR rege-se pelas Leis n. 8.034/90, 8.166/91, 8.848/94, 8.849/94, 8.981/95, 9.316/96, 9.430/96, 9.532/97 e especialmente pelo Decreto n. 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR).

A **função** do Imposto sobre a Renda é **fiscal**, isto é, **meramente arrecadatória**, na medida em que finalidade precípua que justifica sua cobrança consiste na **pura obtenção de recursos para custeio dos gastos gerais do Estado**. Constata-se, todavia, que a obrigatoriedade constitucional de aplicação do sistema de alíquotas progressivas aponta também para uma difusa função de redistribuição de renda associada à redução de desigualdades sociais.
O Imposto sobre a Renda sujeita-se ao regime geral da legalidade tributária, de modo que o tributo só pode ser criado, majorado, reduzido ou extinto mediante lei ordinária da União. No entanto, **é uma das exceções à anterioridade nonagesimal**. Assim, sendo criado ou majorado em um exercício os novos valores podem ser exigidos no ano seguinte, **não havendo necessidade de aguardar o intervalo mínimo de noventa dias**. Esse é o modo geral de compreender a relação entre o IR e a anterioridade tributária. Os detalhes especiais do tema serão abordados nos tópicos seguintes.
Quanto à forma de lançamento, o IR é **lançado por homologação** na medida em que cabe ao Fisco aprovar ou rejeitar a antecipação de pagamento e a declaração realizadas pelo devedor.

UNIVERSALIDADE, GENERALIDADE E PROGRESSIVIDADE

O critério da **universalidade** impõe o dever de o referido imposto incidir sobre **qualquer espécie de renda** ou provento.
A **generalidade** determina que, em princípio, **todas as pessoas** físicas ou jurídicas sujeitam-se à incidência do imposto.
Pela **progressividade**, as alíquotas do IR devem ser graduadas conforme a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, § 1º, da CF).

FATO GERADOR

O fato gerador do IR é "a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:
I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior" (art. 43 do CTN).
Assim, pode-se dizer, em síntese, que o fato gerador do IR é **qualquer acréscimo patrimonial** observado em determinado período de tempo.

IRRETROATIVIDADE E ANTERIORIDADE

Pelo princípio da irretroatividade, as novas leis tributárias em matéria de Imposto de Renda somente se aplicam sobre acréscimos patrimoniais posteriores à data de publicação.
O fato gerador do Imposto de Renda é do tipo continuado ("complessivo" ou pendente), ou seja, o tributo incide, em regra, sobre o conjunto de rendas e proventos apurados durante determinado período de tempo
Como o Imposto de Renda tem, em regra, fato gerador pendente, **vale a lei vigente na época do início do ano-base**. Essa é a conclusão decorrendo daquilo que exige o princípio da irretroatividade.

Qualquer tentativa de aplicar uma nova lei em matéria de Imposto de Renda no mesmo ano de sua publicação viola o princípio irretroatividade.

Quanto ao princípio da anterioridade, conforme já visto, o Imposto de Renda submete-se somente à anterioridade anual (art. 150, III, *b*, e § 1º, da CF), de modo que, sendo publicada lei que crie ou majore o tributo, sua exigência poderá ser feita a partir de 1º de janeiro do ano seguinte, sem necessidade de observar os 90 dias de intervalo mínimo.
Enquanto a garantia da irretroatividade aplica-se a qualquer lei, o princípio da anterioridade vale somente para leis que criem ou majorem o tributo, tendo por isso a anterioridade um alcance bem mais reduzido se comparado à abrangência do princípio da irretroatividade.

CONTRIBUINTE

São contribuintes do Imposto de Renda todas as **pessoas físicas ou jurídicas sujeitas a acréscimo patrimonial**.
Nesse sentido, estabelece o art. 45 do CTN: "contribuinte do imposto é **o titular da disponibilidade**, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis".

NÃO OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR

Como o fato gerador do IR é o acréscimo patrimonial, não há falar-se em incidência do imposto se, pela venda não lucrativa de um bem, o contribuinte apenas substituiu o patrimônio imobilizado por dinheiro.
Além disso, deve-se considerar que a Constituição Federal delimitou negativamente os conceitos de "renda" e de "proventos", deles excluindo situações concretas que caracterizam a hipótese de incidência dos demais impostos.
Por isso, não se admite que o IR incida sobre serviços, propriedade predial e territorial urbana, operações financeiras, circulação de mercadorias, venda de imóveis, tampouco sobre verbas de natureza indenizatória, como férias não gozadas.

BASE DE CÁLCULO

A legislação brasileira prevê três formatos diferentes para composição da base de cálculo do IR: a) lucro real; b) lucro presumido; c) lucro arbitrado.

A apuração pelo **lucro real**, sistema utilizado como regra geral pelas pessoas jurídicas, leva em consideração o acréscimo patrimonial efetivo.

No **lucro presumido**, o montante tributável é determinado pela utilização de coeficientes legais, de acordo com o tipo de atividade, aplicados sobre a receita bruta (Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário,* p. 326). É um **sistema opcional** para pessoas jurídicas cuja receita bruta, no ano calendário anterior, foi igual ou inferior a R$ 12.000.000,00 (doze milhões de reais).

Quanto ao **lucro arbitrado**, consiste na forma de apuração aplicada em relação a contribuintes sujeitos em princípio aos sistemas do lucro real ou do lucro presumido, mas que, **não estando com as escriturações comercial e fiscal regularizadas**, obrigam o Fisco a determinar unilateralmente, por meio de estimativa, a base de cálculo a ser utilizada para pagamento do imposto.

ALÍQUOTAS

A Constituição Federal, em seu art. 153, § 2º, I, determina que o Imposto sobre a Renda será informado pelo critério da progressividade. Desse modo, por exigência constitucional, o **IR obrigatoriamente deve ser cobrado mediante utilização do sistema de alíquotas progressivas** em função da capacidade econômica do contribuinte.
Atualmente, a tabela progressiva do Imposto sobre a Renda para pessoas físicas contempla **cinco faixas distintas de tributação**.

BASE DE CÁLCULO MENSAL EM R$	ALÍQUOTA %
até 1.787,77	—
de 1.787,78 até 2.679,29	7,5
de 2.679,30 até 3.572,43	15,0
de 3.572,44 até 4.463,81	22,5
Acima de 4.463,81	27,5

Convém observar que a cobrança progressiva é válida para pessoas físicas. No **caso de pessoas jurídicas a alíquota não é progressiva mas proporcional**, variando conforme o modo de apuração aplicável: lucro real, presumido ou arbitrado.

INCIDÊNCIA SOBRE O GANHO DE CAPITAL

De acordo com o disposto no art. 21 da Lei n. 8.981/95, o ganho de capital percebido por pessoa física ou jurídica em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se ao Imposto sobre a Renda, **à alíquota de 15%**.

RENDIMENTOS DE MENORES E OUTROS INCAPAZES

Os rendimentos e ganhos de capital de que sejam titulares menores e outros incapazes serão tributados em seus respectivos nomes, com o número de inscrição próprio no Cadastro de Pessoas Físicas (art. 4º do RIR).

RENDIMENTOS NA CONSTÂNCIA DA SOCIEDADE CONJUGAL

Na constância da sociedade conjugal, cada cônjuge terá seus rendimentos tributados na proporção de:
a) cem por cento dos que lhes forem próprios;
b) cinquenta por cento dos produzidos pelos bens comuns.
Opcionalmente, os rendimentos produzidos pelos bens comuns poderão ser tributados, em sua totalidade, em nome de um dos cônjuges (art. 6º do RIR).

DIREITO SUMULAR

Súmulas do STF em matéria de Imposto de Renda

Súmula n. 586
Incide Imposto de Renda sobre os juros remetidos para o exterior, com base em contrato de mútuo.

Súmula n. 587
Incide Imposto de Renda sobre o pagamento de serviços técnicos contratados no exterior e prestados no Brasil.

Súmulas do STJ em matéria de Imposto de Renda

Súmula n. 125
O pagamento de férias não gozadas por necessidade do serviço não está sujeito à incidência do imposto de renda.

Súmula n. 136
O pagamento de licença-prêmio não gozada por necessidade do serviço não está sujeito ao imposto de renda.

Súmula n. 262
Incide o imposto de renda sobre o resultado das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas.

Súmula n. 394
É admissível, em embargos à execução, compensar os valores de imposto de renda retidos indevidamente na fonte com os valores restituídos apurados na declaração anual.

Súmula n. 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.

Súmula n. 463
Incide imposto de renda sobre os valores percebidos a título de indenização por horas extraordinárias trabalhadas, ainda que decorrentes de acordo coletivo.

Súmula n. 498
Não incide imposto de renda sobre a indenização por danos morais.

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

REGIME GERAL

Previsto no **rol de impostos federais**, o Imposto sobre Produtos Industrializados consta do art. 153, IV, da Constituição Federal, segundo o qual: "compete à União instituir imposto sobre: IV – produtos industrializados".

Sua disciplina infraconstitucional é realizada especialmente pelas Leis n. 4.502/64, 9.363/96, 9.493/97, 10.865/2004 e 11.452/2007 e pelos Decretos n. 7.212/2010 e 7.705/2012.

O IPI é tributo de **função predominante fiscal (arrecadatória)**, mas também utilizado como ferramenta extrafiscal na medida em que suas alíquotas são seletivas em razão da essencialidade do produto, ou seja, trata-se de um instrumento utilizado pelo governo federal para baratear ou encarecer produtos de acordo com sua importância social.

Sua utilização extrafiscal justifica o fato de o IPI constituir tanto uma **exceção à legalidade quanto à anterioridade anual**.

Quanto à modalidade de lançamento, o IPI assim como a maioria dos tributos brasileiros **é lançado por homologação** (art. 150 do CTN), cabendo ao contribuinte antecipar o pagamento do imposto para posterior conferência e aprovação (homologação) ou rejeição pelo Fisco.

SELETIVIDADE

O art. 153, § 3º, I, da CF determina uma característica de presença obrigatória no regime legal do IPI ao afirmar que o imposto "**será seletivo**" em função da essencialidade do produto.

Desse modo, a norma constitucional dá um comando ao legislador **proibindo instituição de alíquota unificada no IPI**. Pelo contrário, suas alíquotas obrigatoriamente devem ser variáveis em função da relevância social do item tributado. Assim, quanto maior a relevância social do produto, menor a alíquota; quanto menor a relevância social do produto, maior a alíquota. Atualmente, a Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados (TIPI) prevê alíquotas de 0 a 300% (esta última aplicável *ad valorem* sobre o cigarro, nos termos do Decreto n. 7.555/2011).

NÃO CUMULATIVIDADE

Em linhas gerais, a exigência de não cumulatividade consiste em exigência constitucional voltada a impedir que a incidência plurifásica do imposto eleve excessivamente o valor do produto tributado. Dizendo de um modo mais simples, a não cumulatividade **evita a tributação em cascata**, afastando a possibilidade de o valor do imposto pago na operação anterior integrar a base de cálculo do próprio imposto na operação seguinte.

Mais uma vez, o Texto Constitucional utiliza a fórmula **"será não cumulativo"**, compensando-se o que for devido a cada operação com o montante cobrado nas anteriores (art. 153, § 3º, II, da CF). A expressão "será não cumulativo" obriga o legislador a aplicar o sistema da não cumulatividade ao IPI.

Na visão do Supremo Tribunal Federal, o princípio da não cumulatividade **não constitui cláusula pétrea** dentro do Texto Constitucional na medida em que inexistiria, nele contida, garantia individual ou direito fundamental do contribuinte (ADIn 939).

NÃO INCIDÊNCIA NAS EXPORTAÇÕES

Como forma de favorecer a indústria nacional, e do mesmo modo como ocorre com diversos outros tributos, o IPI não incide sobre produtos destinados ao exterior (art. 153, § 3º, III, da CF).

REDUÇÃO DO IMPACTO SOBRE AQUISIÇÃO DE BENS DE CAPITAL

O art. 153, § 3º, IV, da CF, com redação dada pela Emenda n. 42/2003, afirma que o IPI "terá reduzido seu impacto

sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei".
Trata-se de uma norma constitucional programática ainda sem regulamentação.

ART. 155, § 2º, XI, DA CF

o valor pago a título de IPI não compõe a base de cálculo do ICMS, quando a operação configure fato gerador dos dois impostos (art. 13, § 2º, da Lei Complementar n. 87/96).

FATO GERADOR

O fato gerador do IPI está descrito no art. 46 do CTN:
I – o desembaraço aduaneiro, quando o produto for de procedência estrangeira;
II – a saída do estabelecimento de importação, industrial, comerciante ou arrematante;
III – a arrematação do produto, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

CONTRIBUINTES

São contribuintes do IPI (art. 51 do CTN):
I – o importador ou quem a lei a ele equiparar;
II – o industrial ou quem a lei a ele equiparar;
III – o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;
IV – o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.
O rol de contribuintes do imposto foi atualizado pelo Regulamento do IPI (Decreto n. 7.212/2010, art. 24), nos seguintes termos:

I – o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira;

II – o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar;
III – o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar; e
IV – os que consumirem ou utilizarem em outra finalidade, ou remeterem a pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras, o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, quando alcançado pela imunidade;
De acordo com o parágrafo único do art. 24 do Decreto n. 7.212/2010: "considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial ou comerciante, em relação a cada fato gerador que decorra de ato que praticar".

PRINCIPAIS RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS

O art. 25 do Regulamento do IPI (Decreto n. 7.212/2010) elenca extensa lista de responsáveis tributários pelo pagamento do imposto, entre os quais merecem destaque:
I – o transportador, em relação aos produtos tributados que transportar, desacompanhados da documentação comprobatória de sua procedência;
II – o possuidor ou detentor, em relação aos produtos tributados que possuir ou mantiver para fins de venda ou industrialização;
III – o estabelecimento adquirente de produtos usados cuja origem não possa ser comprovada pela falta de marcação, se exigível, de documento fiscal próprio ou do documento pertinente;
IV – os estabelecimentos que possuírem produtos tributados ou isentos, sujeitos a serem rotulados ou marcados, ou, ainda, ao selo de controle, quando não estiverem rotulados, marcados ou selados;
V – os que desatenderem as normas e requisitos a que estiver condicionada a imunidade, a isenção ou a suspensão do imposto;
VI – a empresa comercial exportadora, em relação ao imposto que deixou de ser pago, na saída do estabelecimento industrial, referente aos produtos por ela adquiridos com o fim específico de exportação, nas hipóteses em que:
a) tenha transcorrido cento e oitenta dias da data da emissão da nota fiscal de venda pelo estabelecimento industrial, não houver sido efetivada a exportação;
b) os produtos forem revendidos no mercado interno; ou
c) ocorrer a destruição, o furto ou roubo dos produtos;
VII – a pessoa física ou jurídica que não seja empresa jornalística ou editora, em cuja posse for encontrado o papel, destinado à impressão de livros, jornais e periódicos.

NÃO OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR

Nos termos do art. 5º do Decreto n. 7.212/2010, não ocorre o fato gerador do IPI nas seguintes hipóteses:
I – o preparo de produtos alimentares, não acondicionados em embalagem de apresentação:
a) na residência do preparador ou em restaurantes, bares, sorveterias, confeitarias, padarias, quitandas e semelhantes, desde que os produtos se destinem a venda direta a consumidor; ou
b) em cozinhas industriais, quando destinados a venda direta a pessoas jurídicas e a outras entidades, para consumo de seus funcionários, empregados ou dirigentes;
II – o preparo de refrigerantes, à base de extrato concentrado, por meio de máquinas, automáticas ou não, em restaurantes, bares e estabelecimentos similares, para venda direta a consumidor;
III – a confecção ou preparo de produto de artesanato;

IV – a confecção de vestuário, por encomenda direta do consumidor ou usuário, em oficina ou na residência do confeccionador;
V – o preparo de produto, por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional;
VI – a manipulação em farmácia, para venda direta a consumidor, de medicamentos oficinais e magistrais, mediante receita médica;
VII – a moagem de café torrado, realizada por estabelecimento comercial varejista como atividade acessória;

VIII – a operação efetuada fora do estabelecimento industrial, consistente na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte:
a) edificação (casas, edifícios, pontes, hangares, galpões e semelhantes, e suas coberturas);
b) instalação de oleodutos, usinas hidrelétricas, torres de refrigeração, estações e centrais telefônicas ou outros sistemas de telecomunicação e telefonia, estações, usinas e redes de distribuição de energia elétrica e semelhantes; ou
c) fixação de unidades ou complexos industriais ao solo;
IX – a montagem de óculos, mediante receita médica;
X – o acondicionamento de produtos classificados nos Capítulos 16 a 22 da TIPI, adquiridos de terceiros, em embalagens confeccionadas sob a forma de cestas de natal e semelhantes;
XI – o conserto, a restauração e o recondicionamento de produtos usados, nos casos em que se destinem ao uso da própria empresa executora ou quando essas operações sejam executadas por encomenda de terceiros não estabelecidos com o comércio de tais produtos, bem como o preparo, pelo consertador, restaurador ou recondicionador, de partes ou peças empregadas exclusiva e especificamente naquelas operações);
XII – o reparo de produtos com defeito de fabricação, inclusive mediante substituição de partes e peças, quando a operação for executada gratuitamente, ainda que por concessionários ou representantes, em virtude de garantia dada pelo fabricante;
XIII – a restauração de sacos usados, executada por processo rudimentar, ainda que com emprego de máquinas de costura;
XIV – a mistura de tintas entre si, ou com concentrados de pigmentos, sob encomenda do consumidor ou usuário, realizada em estabelecimento comercial varejista, efetuada por máquina automática ou manual, desde que fabricante e varejista não sejam empresas interdependentes, controladora, controlada ou; e
XV – a operação de que resultem os produtos relacionados na Subposição 2401.20 da TIPI, quando exercida por produtor rural pessoa física.

DIREITO SUMULAR

Súmulas do STF em matéria de IPI
Súmula n. 536
São objetivamente imunes ao imposto sobre circulação de mercadorias os “produtos industrializados”, em geral, destinados à exportação, além de outros, com a mesma destinação, cuja isenção a lei determinar.
Súmula n. 591
A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados.

Súmulas do STJ em matéria de IPI
Súmula n. 411
É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco.

IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS (IOF)

REGIME GERAL

Previsto no art. 153, V, da CF, o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a títulos ou valores imobiliários – IOF, é quinto **imposto de competência da União**.
A disciplina infraconstitucional do IOF está a cargo, especialmente, da Lei n. 8.894/94 e do Decreto n. 6.306/2007.
Embora os recursos provenientes de sua arrecadação tenham um significativo impacto sobre o orçamento federal, há no IOF um **predomínio da função extrafiscal** de regulação da política monetária, creditícia e fiscal (arts. 65 do CTN e 1º, § 2º, da Lei n. 8.894/94).
O IOF constitui **exceção à legalidade tributária**, sendo facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, modificar suas alíquotas por meio de ato unilateral (art. 153, § 1º, da CF).
Trata-se também de **exceção às anterioridades anual e nonagesimal**, razão pela qual consiste em tributo de **cobrança imediata**, podendo ser exigido já no dia seguinte ao da publicação da lei ou ato normativo que o houver instituído ou majorado (art. 150, § 1º, da CF).
E assim como ocorre na maioria absoluta dos tributos brasileiros da atualidade, o IOF também é **lançado por homologação** (art. 150 do CTN).

FATO GERADOR

Conforme disposto no art. 63 do Código Tributário Nacional, o IOF tem como fato gerador:
I) quanto às operações de crédito, a sua efetivação pela entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado;
II) quanto às operações de câmbio, a sua efetivação pela entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este;

III) quanto às operações de seguro, a sua efetivação pela emissão da apólice ou do documento equivalente, ou recebimento do prêmio, na forma da lei aplicável;
IV) quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários, a emissão, transmissão, pagamento ou resgate destes, na forma da lei aplicável.

Disciplinando o fato gerador do IOF de forma mais detalhada, o art. 2º do Decreto n. 6.306/2007 prescreve que o imposto incide sobre:
I – operações de crédito realizadas:
a) por instituições financeiras;
b) por empresas que exercem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*); e
c) entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física;
II – operações de câmbio;
III – operações de seguro realizadas por seguradoras;
IV – operações relativas a títulos ou valores mobiliários;
V – operações com ouro, ativo financeiro, ou instrumento cambial.

CONTRIBUINTE

O contribuinte do IOF, de acordo com o art. 66 do CTN, é qualquer das partes da operação tributada. Desse modo, deve-se entender como contribuintes do imposto:
a) qualquer pessoa física ou jurídica tomadora de crédito;
b) compradores ou vendedores de moeda estrangeira;
c) pessoas físicas ou jurídicas seguradas;
d) adquirentes de títulos e valores mobiliários;
e) instituições financeiras;
f) instituições autorizadas pelo Banco Central a realizar operações com ouro.

BASE DE CÁLCULO

Considera-se como base de cálculo do IOF (art. 64 do CTN):
I – quanto às operações de crédito, o montante da obrigação, compreendendo o principal e os juros;
II – quanto às operações de câmbio, o respectivo montante em moeda nacional, recebido, entregue ou posto à disposição;
III – quanto às operações de seguro, o montante do prêmio;
IV – quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários:
a) na emissão, o valor nominal mais o ágio, se houver;
b) na transmissão, o preço ou o valor nominal, ou o valor da cotação em Bolsa, como determinar a lei;
c) no pagamento ou resgate, o preço.

ALÍQUOTA

As alíquotas do IOF são bastante elásticas, dependendo da operação tributada. Atualmente, as alíquotas máximas podem variar de 0,00137% a 25% (valor padrão vigente).

NÃO OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR

A noção de “operação financeira” envolve a disponibilidade de crédito como produto oferecido pelas instituições do setor, daí por que não incide IOF sobre caderneta de poupança, conta corrente e depósitos judiciais (Súmula 185 do STJ).

DIREITO SUMULAR

Não existem súmulas no STF ou no STJ versando sobre o IOF.

REGIME GERAL

Compete à União instituir o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, nos termos do art. 153, VI, da CF.
O sexto imposto de **competência federal** é disciplinado em nível infraconstitucional principalmente pelas Leis n. 8.847/94, 9.393/96 e pelo Decreto n. 4.382/2002.
A função precípua do ITR é **extrafiscal** na medida em que constitui **instrumento federal de intervenção na propriedade privada** (poder de polícia) utilizado para inibir a manutenção de latifúndios improdutivos.
A disciplina constitucional do ITR inclui as seguintes diretrizes:
a) será progressivo a fim de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;
b) não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel (imunidade);
c) será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem (parafiscalidade), na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal (art. 153, § 4º, da CF);
d) 50% do montante de sua arrecadação cabem ao Município onde estiver situado o imóvel tributado, facultado ao Município, que celebrar convênio arrecadatório com a União, ficar com a totalidade do imposto (art. 158, II, da CF).
Quanto ao lançamento, por expressa determinação legal o ITR também é **lançado por homologação** (art. 10 da Lei n. 9.393/96).

IMPOSTO TERRITORIAL RURAL (ITR)

FATO GERADOR

O ITR tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil, ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano (arts. 29 do CTN e 1º da Lei n. 9.393/96), incidindo inclusive sobre o imóvel declarado de interesse social para fins de reforma agrária, enquanto não transferida a propriedade, exceto se houver imissão prévia na posse (art. 1º, § 1º, da Lei n. 9.393/96).

ITR VS. IPTU

Como regra, para saber se determinado imóvel é urbano, e paga IPTU para o Município, ou rural, devendo ITR para a União, interessa o **critério da localização**.

Assim, atendidos os requisitos previstos no art. 32 do CTN, cabe ao legislador municipal definir a área urbana. Os imóveis nela situados são susceptíveis à incidência do IPTU. Residualmente, os demais consideram-se rurais e submetem-se ao ITR.

Essa é forma geral como a legislação tributária trata do tema. Abordaremos o assunto mais detalhadamente, neste *Manual*, nos itens específicos sobre IPTU.

Entretanto, por força do art. 15 do Decreto-lei n. 57/66, **incide ITR sobre o imóvel localizado em zona urbana que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial (STJ, REsp 1.112.646-SP)**.

CONTRIBUINTE

Contribuinte do ITR é o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor a qualquer título (art. 31 do CTN).

NÃO OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. POLÊMICA

O ITR não incide sobre imóveis legalmente considerados como urbanos. A base de cálculo do imposto é o valor da terra nua, excluindo-se as instalações, construções e benfeitorias.

Há quem sustente, adotando visão minoritária, que o domínio útil e a posse a qualquer título, apesar de apontados no art. 31 do CTN como fato gerador do ITR, não se enquadrariam na hipótese de incidência constitucional do imposto, na medida em que o art. 153, VI, da CF menciona apenas a competência da União para tributar a *propriedade* rural, e não outros direitos reais ou pessoais (posse e domínio útil não se confundem com propriedade). Haveria, assim, afronta ao art. 110 do CTN, que proíbe que a legislação tributária altere a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado.

BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo do ITR é o valor da terra nua tributável (VTNT), assim considerada a área total e o seu grau de utilização (art. 11 da Lei n. 9.393/96), assim considerado o valor da terra nua. Trata-se, portanto, do **valor fundiário**.

Considera-se tributável a área total do imóvel, excluídas as áreas (art. 10 do Decreto n. 4.382/2002):

I – de preservação permanente;

II – de reserva legal;

III – de reserva particular do patrimônio natural;

IV – de servidão florestal;

V – de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso;

VI – comprovadamente imprestáveis para a atividade rural, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual.

ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS

As alíquotas do ITR tem previsão de progressividade extrafiscal para desestimular latifúndios improdutivos (art. 153, § 4º, I, da CF), variando de 0,03 a 20% (art. 34 do Decreto n. 4.382/2002) aplicáveis de **forma inversamente proporcional ao grau de utilização de cada imóvel**.

REQUISITOS PARA FRUIÇÃO DA IMUNIDADE

Para fins de aplicação da imunidade prevista no art. 153, § 4º, II, da CF, consideram-se pequenas glebas rurais os imóveis com área igual ou inferior a:

I) 100 ha, se localizado em município compreendido na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense;

II) 50 ha, se localizado em município compreendido no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental;

III) 30 ha, se localizado em qualquer outro município (art. 2º da Lei n. 9.393/96).

REGIME GERAL

Nos termos do art. 2º, § 1º, do Decreto n. 4.382/2002, o ITR incide sobre a propriedade rural declarada de utilidade ou necessidade pública, ou interesse social, **inclusive para fins de reforma agrária**:

I – até a data da perda da posse pela imissão prévia do Poder Público na posse;

II – até a data da perda do direito de propriedade pela transferência ou pela incorporação do imóvel ao patrimônio do Poder Público.

DIREITO SUMULAR

Súmula do STF em matéria de ITR
Súmula n. 595
É inconstitucional a taxa municipal de conservação de estradas de rodagem cuja base de cálculo seja idêntica à do imposto territorial rural.

IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS (IGF)

REGIME GERAL

A competência para instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas está prevista no art. 153, VII, da Carta Política de 1988, entre os impostos federais.

Por razões meramente políticas, o **IGF ainda não foi criado**. É certo, entretanto, que, nos termos do citado dispositivo constitucional, a União deverá instituí-lo por meio de **lei complementar**, vedada sua criação por medida provisória.
O IGF, ao ser instituído, **deverá submeter-se tanto à anterioridade anual quanto à nonagesimal**.

IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS* E DOAÇÕES (ITCMD)

REGIME GERAL

O art. 155, I, da CF estabelece que **compete aos Estados e ao Distrito Federal** instituir Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doações de quaisquer bens ou direitos (ITCMD).
Conhecido como **"imposto da herança"**, o ITCMD tem um fato gerador complexo na medida em que incide também sobre transmissão gratuita de bens e direitos.
O ITCMD é tributo dotado essencialmente de **função fiscal** pois sua arrecadação atende a finalidades arrecadatórias.
Sendo tributo estadual, cada entidade competente tem autonomia para definir a modalidade de lançamento a ser utilizada. Todavia, há um predomínio da utilização do **lançamento por declaração**.

INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA DISCIPLINA NORMATIVA

Visando conferir certa uniformidade na disciplina normativa do tributo, o art. 155, § 1º, III, da CF atribuiu **à lei complementar federal competência para regular a instituição do ITCMD** nos seguintes casos:
a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;
b) se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior.
Trata-se, desse modo, de um importante caso em que a Constituição Federal autoriza **interferência da União na disciplina normativa de imposto estadual**. O objetivo claro dessa interferência constitucionalmente autorizada é estabelecer uma padronização em certos aspectos do regime jurídico do imposto.
Além desse caso, o art. 155, § 1º, IV, da CF afirma que o ITCMD **terá alíquotas máximas fixadas por resolução do Senado Federal**. Atualmente, a alíquota máxima é de 8% (Resolução n. 9/92).

FATO GERADOR

O fato gerador do ITCMD, no caso de herança, é a transmissão de bens móveis ou imóveis em decorrência da morte. Sobre isso importa destacar que o art. 35, parágrafo único, do CTN prescreve que "nas transmissões *causa mortis*, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários".
Constitui, também, fato gerador do ITCMD a transmissão *inter vivos* por meio de doação.
Releva indagar sobre o aspecto temporal da hipótese de incidência do ITCMD, isto é, o momento em que se considera ocorrido o fato gerador. Na **transmissão** *causa mortis*, a ocorrência do fato gerador opera-se **no exato instante do óbito** (art. 1.784 do Código Civil).
Quanto à doação extrajudicial de **bem móvel**, o fato gerador ocorre com a **tradição**; sendo **imóvel**, com o **registro**. Na hipótese de doação judicial, como no caso de separação em juízo, o fato gerador se dá com a homologação da partilha.

CONTRIBUINTE

O contribuinte do imposto é o herdeiro ou o legatário, vale dizer, a pessoa beneficiada pela transmissão *causa mortis*.
Na hipótese de doação, o legislador estadual pode definir como contribuinte do ITCMD o doador ou o donatário, já que ambos têm relação direta e pessoal com a ocorrência do fato gerador (art. 121, parágrafo único, I, do CTN).

NÃO OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR

Não incide o ITCMD na hipótese de herdeiro abdicar sua cota-parte em favor do monte-mor. A razão disso é que a abdicação não constitui doação propriamente dita, caracterizando-se, de acordo com a doutrina civilista, como espécie de *renúncia abdicativa*, deixando de atrair a incidência do imposto sobre doações.

ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS

Embora a Constituição de 1988 não faça qualquer referência à progressividade do ITCMD, nem sua aplicação seja defendida pela doutrina, no julgamento do RE 562.045/RS o **Supremo Tribunal Federal passou a admitir a aplicação de alíquotas progressivas no ITCMD**.

DIREITO SUMULAR

Súmulas do STF em matéria de ITCMD
Súmula n. 112
O imposto de transmissão *causa mortis* é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão.
Súmula n. 113

O imposto de transmissão *causa mortis* é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação.

Súmula n. 114

O imposto de transmissão *causa mortis* não é exigível antes da homologação do cálculo.

Súmula n. 115

Sobre os honorários do advogado contratado pelo inventariante, com a homologação do juiz, não incide o imposto de transmissão *causa mortis*.

Súmula n. 331

É legítima a incidência do imposto de transmissão *causa mortis* no inventário por morte presumida.

Súmula n. 435

O imposto de transmissão *causa mortis* pela transferência de ações é devido ao estado em que tem sede a companhia.

Súmula n. 590

Calcula-se o imposto de transmissão *causa mortis* sobre o saldo credor da promessa de compra e venda de imóvel, no momento da abertura da sucessão do promitente vendedor.

IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)

REGIME GERAL

Previsto no rol de **competências tributárias dos Estados e Distrito Federal** (art. 155, II, da CF), o ICMS recebeu o tratamento mais pormenorizado entre os tributos previstos no Texto de 1988.

Embora seja tributo estadual, o art. 155, § 2º, XII, da CF definiu ampla sequência de temas a serem disciplinados pela União, razão pela qual as duas leis gerais mais importantes em matéria de ICMS são as Leis Complementares Federais n. 24/65 e n. 87/96 (Lei Kandir).

Sendo a principal fonte de receita dos Estados e do Distrito Federal, o ICMS tem **função essencialmente fiscal (arrecadatória).**

No entanto, é possível identificar um caráter extrafiscal secundário residente na determinação constitucional de alíquotas seletivas no ICMS em razão da essencialidade do produto ou do serviço (art. 155, § 2º, III, da CF).

Quanto à modalidade de lançamento, o ICMS é o mais importante caso de tributo **lançado por homologação** pois, assim como ocorre com praticamente todos os tributos brasileiros, o contribuinte antecipa o pagamento, remete a documentação fiscal à autoridade competente, a quem caberá aprovar as contas.

DISCIPLINA CONSTITUCIONAL

I) o imposto **será não cumulativo** (art. 155, § 2º, I, da CF).

Embora o dispositivo afirme que o ICMS "será não cumulativo" há entendimento do STF no sentido de que **a Lei Maior não impõe a não cumulatividade**;

II) a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores (art. 155, § 2º, II, da CF);

III) o ICMS **poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços** (art. 155, § 2º, III, da CF);

IV) resolução do Senado Federal estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação (art. 155, § 2º, IV, da CF);

V) é **facultado ao Senado Federal**: a) estabelecer **alíquotas mínimas** nas operações internas; b) fixar **alíquotas máximas** nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados (art. 155, § 2º, V, da CF).

TEMAS RESERVADOS À LEI COMPLEMENTAR FEDERAL

Visando conferir certa unidade ao tratamento normativo do imposto, a Constituição Federal atribuiu à União a edição de normas gerais sobre ICMS. Nos termos do art. 155, § 2º, XI, da CF, **cabe à lei complementar federal** disciplinar os seguintes temas em matéria de ICMS:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos (isenção heterônoma);

f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados;

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez (incidência monofásica);

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação de bem, mercadoria ou serviço.

FATOS GERADORES DO ICMS

O ICMS tem como fatos geradores três atividades bastante distintas entre si.

De acordo com o art. 155, II, da CF, o ICMS incide sobre:

a) as operações relativas à circulação de mercadorias;

b) a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; e
c) a prestação dos serviços de comunicação.
Muito importante constatar que **a Constituição de 1988 retirou três serviços (comunicação, transporte intermunicipal e transporte interestadual) da competência impositiva dos Municípios e entregou aos Estados-membros.**
o STF editou a Súmula Vinculante n. 48: "Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro".

NÃO OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR

Conforme disposto no art. 3º da Lei Complementar n. 87/96, o ICMS não incide sobre:
I) operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;
II) operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados, ou serviços;
III) operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;
IV) operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;
V) operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;
VI) operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;

VII) operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;
VIII) operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;
IX) operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.

CONTRIBUINTES

Nos termos do art. 4º da Lei Complementar n. 87/96, contribuinte do ICMS "é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracteriza intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior".

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Denomina-se responsabilidade por substituição tributária quando a condição de substituto (responsável) existe antes mesmo da ocorrência do fato gerador. Assim, no momento da ocorrência do fato gerador o substituto tributário já figura como devedor no polo passivo da obrigação.
No caso de um tributo plurifásico como o ICMS, a técnica da substituição tributária é utilizada para reduzir os riscos da sonegação na medida em que a lei atribui a um dos contribuintes a responsabilidade pelo recolhimento do tributo devido em todas as etapas da cadeia circulatória.
Como regra no ICMS, o primeiro contribuinte da cadeia circulatória é substituto tributário de todos os demais devedores, antecipando para o Fisco o montante do imposto devido nas operações de circulação de mercadoria posteriores até o destinatário final. É a chamada **substituição tributária progressiva ou "para a frente"**, autorizada pelo art. 150, § 7º, da CF, bem como pelo art. 6º da Lei Complementar n. 87/96.

BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo do ICMS é, como regra geral, **o valor da operação no momento da saída da mercadoria** ou o **preço do serviço**, nas hipóteses de comunicação, transporte interestadual e transporte intermunicipal.
Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos (art. 13, § 2º, da Lei Complementar n. 87/96).

ALÍQUOTAS

As alíquotas do ICMS são fixadas pelo legislador estadual, podendo ser seletivas em função da essencialidade do produto ou do serviço (art. 155, § 2º, III, da CF).
É **facultado ao Senado Federal**: a) estabelecer **alíquotas mínimas** nas operações internas; b) fixar **alíquotas máximas** nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados (art. 155, § 2º, V, da CF).

ICMS/COMBUSTÍVEIS

Devido à importância crescente da indústria do petróleo, o âmbito de incidência do ICMS sobre operações relativas a combustíveis e derivados vem ganhando *status* quase que de um tributo autônomo.
A incidência do ICMS sobre petróleo e derivados vem descrita no art. 2º, § 1º, III, da Lei Complementar n. 87/96, compreendendo: "a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados".
Embora o regime geral do ICMS/combustíveis observe o regramento aplicável aos demais fatos geradores do imposto, convém lembrar que **suas alíquotas podem ser modificadas por convênio intergovernamental** e sua majoração **submete-se somente à anterioridade nonagesimal** (art. 155, § 4º, IV, *c*, e § 5º da CF).

Súmula vinculante

Súmula Vinculante n. 32 do STF

O ICMS não incide sobre alienação de salvados de sinistro pelas seguradoras.

Súmulas do Supremo Tribunal Federal

Súmula n. 536

São objetivamente imunes ao imposto sobre circulação de mercadorias os "produtos industrializados", em geral, destinados à exportação, além de outros, com a mesma destinação, cuja isenção a lei determinar.

Súmula n. 570

O imposto de circulação de mercadorias não incide sobre a importação de bens de capital.

Súmula n. 572

No cálculo do imposto de circulação de mercadorias devido na saída de mercadorias para o exterior, não se incluem fretes pagos a terceiros, seguros e despesas de embarque.

Súmula n. 573

Não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato.

Súmula n. 574

Sem lei estadual que a estabeleça, é ilegítima a cobrança do imposto de circulação de mercadorias sobre o fornecimento de alimentação e bebidas em restaurante ou estabelecimento similar.

Súmula n. 576

É lícita a cobrança do imposto de circulação de mercadorias sobre produtos importados sob o regime da alíquota "zero".

Súmula n. 577

Na importação de mercadorias do exterior, o fato gerador do imposto de circulação de mercadorias ocorre no momento de sua entrada no estabelecimento do importador.

Súmula n. 660

Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto.

Súmula n. 661

Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro.

Súmula n. 662

É legítima a incidência do ICMS na comercialização de exemplares de obras cinematográficas, gravados em fitas de videocassete.

Súmulas do Superior Tribunal de Justiça

Súmula n. 68

A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS.

Súmula n. 94

A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do Finsocial.

Súmula n. 95

A redução da alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados ou do Imposto de Importação não implica redução do ICMS.

Súmula n. 135

O ICMS não incide na gravação e distribuição de filmes e videoteipes.

Súmula n. 155

O ICMS incide na importação de aeronave, por pessoa física, para uso próprio.

Súmula n. 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.

Súmula n. 166

Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

Súmula n. 167

O fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, e prestação de serviço, sujeitando-se apenas à incidência do ISS.

Súmula n. 198

Na importação de veículo por pessoa física, destinado a uso próprio, incide o ICMS.

Súmula n. 334

O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet.

Súmula n. 350

O ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular.

Súmula n. 391

O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada.

Súmula n. 395

O ICMS incide sobre o valor da venda a prazo constante da nota fiscal.

Súmula n. 431

É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal.

Súmula n. 432
As empresas de construção civil não estão obrigadas a pagar ICMS sobre mercadorias adquiridas como insumos em operações interestaduais.
Súmula n. 433
O produto semielaborado, para fins de incidência de ICMS, é aquele que preenche cumulativamente os três requisitos do art. 1º da Lei Complementar n. 65/1991.
Súmula n. 457
Os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS.
Súmula n. 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.

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES (IPVA)

REGIME GERAL

E o terceiro imposto de **competência estadual e distrital** é o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), cuja instituição consta do art. 155, III, da CF.
O IPVA tem finalidade meramente arrecadatória, ou seja, é utilizado pelo Estado com **função fiscal**, tendo como único objetivo de sua cobrança a obtenção de recursos públicos para custeio do aparelho governamental.
Em relação ao lançamento, o IPVA é **lançado de ofício pelo Fisco** na medida em que a própria autoridade tributária utiliza os dados cadastrais do veículos, constantes do registro nos órgãos de trânsito, e envia a notificação para o contribuinte realizar o pagamento. No caso de **aquisição de veículo zero quilômetro**, porém, diante do fato de o Fisco não ter ainda informações sobre a compra, o lançamento de ofício é impossível, razão pela qual o lançamento depende da participação do contribuinte, ocorrendo na **modalidade por homologação**.
A teor do § 6º do art. 155 da CF, o IPVA: I) terá **alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal**; II) poderá ter **alíquotas diferenciadas em função do tipo e forma de utilização do veículo**.
Em relação à legalidade e anterioridade, o IPVA submete-se à regra geral quanto aos dois princípios, de modo que o imposto somente pode ser instituído ou majorado por meio de lei (legalidade) e cobrado no ano seguinte à lei que o houver criado ou aumentado, respeitando o intervalo mínimo de noventa dias (anterioridade).
No entanto, por força da norma contida no art. 150, § 1º, da Constituição Federal, **a fixação da base de cálculo do IPVA sujeita-se somente à anterioridade anual,** e não à nonagesimal. A norma faz referência à tabela oficial que os Estados publicam anualmente com os valores dos veículos para fins de apuração do valor devido a título de IPVA. Desse modo, se com divulgação da tabela houver aumento no valor do veículo a majoração pode ser exigida a partir do exercício posterior (1º de janeiro do ano seguinte), sem necessidade de observar o intervalo mínimo de noventa dias.

FATO GERADOR

O fato gerador do IPVA é propriedade de veículo automotor, assim considerados carros, motos, ônibus e caminhões.
No caso de veículos zero quilômetro considera-se ocorrido o fato gerador na data da aquisição do veículo pelo consumidor final ou quando de sua incorporação ao ativo permanente da empresa.
No caso de veículos usados, **o fato gerador ocorre em 1º de janeiro de cada ano**.

CONTRIBUINTE

Contribuinte do imposto é o proprietário do veículo, presumindo-se como tal a pessoa em cujo nome o automóvel esteja licenciado pela repartição competente em 1º de janeiro

NÃO OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR

O Supremo Tribunal Federal pacificou entendimento no sentido de que o IPVA não incide sobre propriedade de embarcações e aeronaves (RE 134.509 e RE 255.111), ao argumento de que as regras constitucionais para repartição de receitas do referido imposto (art. 158, III, da CF) falam “em Município de licenciamento do veículo”, locução esta incompatível com o sistema de registro de embarcações e aeronaves.

BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo do IPVA é o valor do veículo tal como definido na tabela oficial definida anualmente pelo Estado tributante.

ALÍQUOTA

O IPVA é imposto de **alíquota fixa**, admitindo-se apenas diferenciação quanto ao tipo e forma de utilização do veículo (art. 155, § 6º, da CF).
Para provas e concursos públicos prevalece amplamente a posição que sustenta a **inconstitucionalidade do sistema de alíquotas progressivas no IPVA**. Embora alguns autores sustentem a existência de uma “previsão implícita” de progressividade para o IPVA na Constituição de 1988, tal ponto de vista é minoritário.

TRIBUTAÇÃO DIFERENCIADA QUANTO À ORIGEM DO VEÍCULO

Doutrina e jurisprudência vêm rejeitando sistematicamente a possibilidade de tributação diferenciada do IPVA para veículos importados em comparação aos nacionais. Por força do princípio contido no art. 152 da CF, é vedada qualquer forma de diferença tributária quanto à procedência do bem.

DIREITO SUMULAR

Não existem súmulas do STF ou do STJ em matéria de IPVA.

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA (IPTU)

REGIME GERAL

O art. 156, I, CF, atribuiu aos **Municípios e ao Distrito Federal** a competência para instituição do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU).

O IPTU tem **função fiscal**, isso porque sua cobrança atende a finalidade notadamente arrecadatória voltada à mera obtenção de recursos para o custeio das despesas estatais.

Quanto à modalidade de lançamento, o IPTU é o mais importante exemplo de tributo **lançado de ofício pelo Fisco** na medida em que a autoridade administrativa utiliza as informações cadastrais do contribuinte e, sem qualquer participação do devedor, realiza o lançamento e a notificação para pagamento.

No que diz respeito à legalidade e anterioridade, o IPTU está submetido à regra geral quanto aos dois princípios, razão pela qual o imposto somente pode ser criado ou aumentado por meio de lei (legalidade), e cobrado no ano seguinte ao da publicação da lei que o houver instituído ou majorado, respeitando o intervalo mínimo de noventa dias (anterioridade).

Porém, em razão da norma contida no art. 150, § 1º, da Constituição Federal, **a fixação da base de cálculo do IPTU sujeita-se somente à anterioridade anual**, mas não à nonagesimal.

FATO GERADOR

O fato gerador do IPTU é a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física localizado na zona urbana do Município (art. 32 do CTN).

De acordo com o parágrafo único do art. 32 do CTN, considera-se zona urbana aquela definida em lei municipal, desde que **beneficiada por melhorias públicas** mencionadas em **pelo menos dois** dos incisos abaixo transcritos:

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.

Pode ainda a lei municipal considerar urbanas as **áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana,** constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio (art. 32, § 2º, do CTN).

PODE HAVER MUNICÍPIO SEM IPTU?

O art. 145, *caput*, da Constituição Federal de 1988 claramente definiu o exercício da competência tributária como facultativa, ao afirmar que União, Estados, Distrito Federal e Municípios "podem" instituir os seguintes tributos.

Desse modo, teoricamente nada impede que um município opte por não cobrar o IPTU em seu território, transformando todos os proprietários de imóveis em contribuintes do ITR. Seria um município 100% rural. Basta, para isso, que inexista a lei municipal definindo a área urbana, mencionada pelo art. 32 do CTN.

PODE HAVER MUNICÍPIO 100% URBANO?

Embora haja notícia de que muitas câmaras municipais recentemente tenham aprovado leis estendendo o IPTU para toda a população, os rigorosos requisitos do art. 32 do Código Tributário são praticamente impossíveis de ser preenchidos em todo o território de um município.

Ao que consta, o único caso em todo o Brasil de município 100% urbano é o de São Caetano do Sul/SP, que devido às suas reduzidíssimas dimensões, e por integrar a região metropolitana de São Paulo, reúne peculiaridades que, para fins de tributação, excluíram de seu território a existência de qualquer zona rural.

CONTRIBUINTE

Contribuinte do IPTU é o proprietário do imóvel. Sendo inviável cobrar o tributo do proprietário, então o titular do domínio útil ou o possuidor a qualquer título responde pela dívida tributária. É que o art. 34 do CTN menciona como contribuintes, sucessivamente, o dono do imóvel, o titular do domínio útil e o possuidor, estabelecendo verdadeiro benefício de ordem em favor destes últimos, que somente poderão ser acionados para quitação da dívida na hipótese de restarem frustradas as tentativas, por parte do Fisco, de cobrança junto ao proprietário.

BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel, assim considerado o produto da multiplicação de sua metragem pelo preço do metro quadrado definido na planta genérica de valores (propriedade territorial), somado com o *quantum* da área construída (propriedade predial).

REGIMES DE ALÍQUOTAS DO IPTU

Atualmente, o IPTU sujeita-se a **três sistemas diferenciados de alíquotas**:

a) alíquotas progressivas no tempo em razão do uso inadequado do solo urbano (art. 182, § 4º, II, da CF);

b) alíquotas progressivas em função do valor do imóvel (art. 156, § 1º, I, da CF);

c) alíquotas diferenciadas de acordo com o binômio localização/uso do imóvel (art. 156, § 1º, II, da CF).

A progressividade do IPTU no tempo (art. 182, § 4º, II, da CF) consiste em instrumento para o Município desestimular a manutenção de imóveis urbanos não edificados, subutilizados ou não utilizados, podendo a alíquota atingir patamar máximo de 15% sobre o valor venal do imóvel (art. 7º, § 1º, do Estatuto da Cidade – Lei federal n. 10.257/2001).

COMPARAÇÃO ENTRE ITR E IPTU

	ITR	IPTU
Previsão	Art. 153, VI, da CF	Art. 156, I, da CF
Competência	União	Municípios e DF
Função	Extrafiscal	Fiscal
Lançamento	Por homologação	De ofício
Repartição de receitas	50% aos Municípios (ou 100% se houver convênio)	Sem repartição
Hipótese de incidência	Propriedade territorial (somente propriedade nua, ou seja, terra)	Propriedades predial e territorial (construções + terrenos)
Alíquotas	Admite progressividade	Idem
Repartição de receitas	50% em favor dos Municípios (ou 100% se houver convênio)	Não tem

DIREITO SUMULAR

Súmulas do STF em matéria de IPTU

Súmula n. 539

É constitucional a lei do município que reduz o imposto predial urbano sobre imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro.

Súmula n. 589

É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte.

Súmula n. 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.

Súmulas do STJ em matéria de IPTU

Súmula n. 160

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

Súmula n. 397

O contribuinte do IPTU é notificado do lançamento pelo envio do carnê ao seu endereço.

Súmula n. 399

Cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU.

IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO *INTER VIVOS* DE BENS IMÓVEIS (ITBI OU ITIV)

REGIME GERAL

Previsto no art. 156, II, da CF, o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) é de **competência municipal e distrital**.

O ITBI tem **função exclusivamente fiscal** na medida em que é cobrado com a finalidade única de obter recursos para custear as despesas municipais.

Quanto ao tipo de lançamento, o ITBI é **lançado por declaração**.

O imposto **é devido no Município da situação do bem** (art. 156, § 2º, II, da CF).

Em relação aos regimes de legalidade e anterioridade, o ITBI submete-se à regra geral quanto aos dois princípios.

FATO GERADOR

O fato gerador do imposto é 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 a sua aquisição" (art. 156, II, da CF).

NÃO OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR

O ITBI não incide sobre registros em cartório de:

a) hipoteca;

b) compromisso de compra e venda simples (já que tal contrato não opera transferência da propriedade imobiliária);

c) usucapião.

CONTRIBUINTE

Cabe à legislação municipal determinar o contribuinte do imposto, podendo ser o comprador ou vendedor. Na maioria dos municípios brasileiros, a lei atribui ao adquirente o dever de pagar o ITBI.

BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo do ITBI é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos (art. 38 do CTN), e não o preço do negócio celebrado entre as partes.

ALÍQUOTA

A alíquota do ITBI será fixada pela legislação municipal, **vedada aplicação de alíquotas progressivas**.

A QUESTÃO DA INCIDÊNCIA SOBRE COMPROMISSO IRRETRATÁVEL DE COMPRA E VENDA

O registro de compromisso de compra e venda não constitui fato gerador do ITBI na medida em que inexiste transferência de propriedade. Entretanto, no caso de **compromisso irretratável de compra e venda do imóvel**, havendo comprovação de pagamento e com o registro do contrato, trata-se de **verdadeira compra e venda simulada**, já que são produzidos todos os efeitos práticos de uma transmissão da propriedade, razão pela qual tem predominado o entendimento segundo o qual **incide o ITBI**.

DOAÇÃO ONEROSA PAGA ITBI OU ITCMD?

Como regra, doações constituem fato gerador do ITCMD. Porém, se a doação estiver submetida a ônus ou encargo, o caráter sinalagmático desnatura a gratuidade do contrato aproximando a situação de uma transmissão onerosa.
Por essa razão, **sobre doação onerosa incide ITBI**, e não ITCMD.

DIREITO SUMULAR

Súmulas do STF em matéria de ITBI
Súmula n. 75
Sendo vendedora uma autarquia, a sua imunidade fiscal não compreende o imposto de transmissão *inter vivos*, que é encargo do comprador.
Súmula n. 108
É legítima a incidência do imposto de transmissão *inter vivos* sobre o valor do imóvel ao tempo da alienação e não da promessa, na conformidade da legislação local.
Súmula n. 110
O imposto de transmissão *inter vivos* não incide sobre a construção, ou parte dela, realizada pelo adquirente, mas sobre o que tiver sido construído ao tempo da alienação do terreno.
Súmula n. 111
É legítima a incidência do imposto de transmissão *inter vivos* sobre a restituição, ao antigo proprietário, de imóvel que deixou de servir à finalidade da sua desapropriação.
Súmula n. 326
É legítima a incidência do imposto de transmissão *inter vivos* sobre a transferência do domínio útil.
Súmula n. 328
É legítima a incidência do imposto de transmissão *inter vivos* sobre a doação de imóvel.
Súmula n. 329
O imposto de transmissão *inter vivos* não incide sobre a transferência de ações de sociedade imobiliária.
Súmula n. 470
O imposto de transmissão *inter vivos* não incide sobre a construção, ou parte dela, realizada, inequivocamente, pelo promitente comprador, mas sobre o valor do que tiver sido construído antes da promessa de venda.

Súmula n. 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.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISS OU ISSQN)

REGIME GERAL

Nos termos do art. 156, III, da CF, **compete aos Municípios e ao Distrito Federal** instituir o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS ou ISSQN), nos termos de lei complementar federal.
O ISS é imposto cobrado com finalidade essencialmente arrecadatória, daí a doutrina considerá-lo como um **tributo de função fiscal** instituído somente para obtenção de receitas aos cofres públicos municipais e distritais.
A respeito da modalidade de lançamento, o ISS, como ocorre com a maioria absoluta dos tributos brasileiros, **é lançado por homologação**.
Quanto à legalidade e anterioridade, o ISS sujeita-se à regra geral dos dois princípios de modo que o imposto somente pode ser instituído ou majorado por meio de lei (legalidade), e cobrado no ano seguinte ao da publicação da lei que o houver criado ou aumentado, respeitando o intervalo mínimo de noventa dias (anterioridade).

O PAPEL DA LEI COMPLEMENTAR FEDERAL EM MATÉRIA DE ISS

Com a finalidade de **conferir uniformidade** à disciplina normativa do imposto e **evitar a guerra fiscal**, o art. 156, § 3º, da Constituição Federal de 1988 atribuiu à lei complementar federal, em matéria de ISS:
I) fixar suas alíquotas máximas e mínimas;
II) excluir da sua incidência exportações de serviços (isenção heterônoma);
III) regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.
Atualmente, tais temas são disciplinados pela Lei Complementar n. 116/2003.

FATO GERADOR

Atualmente o fato gerador do ISS é a prestação dos serviços enumerados na lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003.

CONTRIBUINTE

O contribuinte do ISS é o prestador do serviço (art. 5º da Lei Complementar n. 116/2003).

NÃO OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR

O ISS não incide sobre:
a) serviços não arrolados na listagem anexa à Lei Complementar n. 116/2003;
b) a remuneração do próprio trabalho, quando se tratar da prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte (art. 9º, § 1º, do Decreto-lei n. 406/68);
c) serviços de transporte interestadual, transporte intermunicipal e de comunicação (art. 155, II, da CF);
d) locação (Súmula Vinculante n. 31).

BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo do ISS varia de acordo com o tipo de contribuinte (Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário,* p. 415):
1) no caso de prestação de serviços na forma de **trabalho pessoal**, **o valor do imposto é fixo** (art. 9º, § 1º, do Decreto-lei n. 406/68);
2) no caso de **prestação de serviços por empresas**, a base de cálculo é o **preço do serviço** (art. 7º da Lei Complementar n. 116/2003);
3) no caso de prestação de serviços por **sociedades profissionais**, o valor é calculado multiplicando o montante fixo do tributo pelo número de profissionais que a integrem (art. 9º, § 3º, do Decreto-lei n. 406/68).

ALÍQUOTAS

Compete a cada município definir a alíquota do ISS aplicável em seu território. No entanto, o legislador municipal deve respeitar as alíquotas **mínima de 2%** (art. 88 do ADCT) e **máxima de 5%** (art. 8º da Lei Complementar n. 116/2003).

DIREITO SUMULAR

Súmula Vinculante n. 31
É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.

Súmula do STF em matéria de ISS
Súmula n. 588
O imposto sobre serviços não incide sobre os depósitos, as comissões e taxas de desconto, cobrados pelos estabelecimentos bancários.

Súmulas do STJ em matéria de ISS
Súmula n. 138
O ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis.
Súmula n. 156
A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS.
Súmula n. 167
O fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, e prestação de serviço, sujeitando-se apenas à incidência do ISS.
Súmula n. 274
O ISS incide sobre o valor dos serviços de assistência médica, incluindo-se neles as refeições, os medicamentos e as diárias hospitalares.
Súmula n. 274
O ISS incide sobre o valor dos serviços de assistência médica, incluindo-se neles as refeições, os medicamentos e as diárias hospitalares.
Súmula n. 424
É legítima a incidência de ISS sobre os serviços bancários congêneres da lista anexa ao Decreto-lei n. 406/1968 e à Lei Complementar n. 56/1987.
Súmula n. 524
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.

CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

REGIME GERAL

A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins foi criada pela Lei Complementar n. 70/91, com natureza jurídica de contribuição social (art. 195, I, *b*, da CF), sendo **devida pelas pessoas jurídicas, inclusive as a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda**, e destinada exclusivamente às despesas com atividades-fim das áreas de saúde, previdência e assistência social (art. 1º da Lei Complementar n. 70/91).
Tem como **base de cálculo o faturamento mensal**, assim considerada a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza (art. 2º da Lei Complementar n. 70/91).
A **alíquota** é fixa no percentual de **2%**.
Atualmente, a Cofins é disciplinada também pela Lei n. 10.833/2003.

DIFERENTES REGIMES DA COFINS

A complexa legislação aplicável à Cofins estabelece **três regimes diferenciados de incidência** do tributo:

1) incidência multifásica cumulativa	**2) incidência multifásica não cumulativa**	**3) incidência monofásica**
previsto nos arts. 8º a 10 da Lei n. 10.833/2003, é o sistema aplicável a grande parte das pessoas jurídicas brasileiras, tais como: a) empresas que recolhem IR com base no lucro presumido; b) pessoas jurídicas sujeitas ao Simples; c) pessoas jurídicas imunes a impostos; d) órgãos públicos, autarquias e fundações públicas; e) cooperativas.	o regime multifásico não cumulativo teve sua instituição autorizada pelo art. 195, § 12, da CF, acrescentado pela EC 42/2003. Essa modalidade de incidência da Cofins está disciplinada, principalmente, pela Lei n. 10.865/2004, que regula a exigência do tributo sobre a importação, com previsão de mecanismo de creditamento assemelhado ao modelo não cumulativo do ICMS;	a Cofins de incidência única (monofásica) pode ser exigida com base no art. 149, § 4º, da CF, com redação dada pela EC 33/2001, tendo como exemplo o recolhimento do tributo sobre produtos da indústria farmacêutica (Lei n. 10.147/2000).

DIREITO SUMULAR

Súmula n. 659 do STF
É legítima a cobrança da Cofins, do PIS e do Finsocial sobre as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país.
Súmula n. 423 do STJ
A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins incide sobre as receitas provenientes das operações de locação de bens móveis.

PIS/PASEP

A contribuição para financiamento do Programa de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) foi instituída pelas Leis Complementares n. 7/70 (PIS) e n. 8/70 (Pasep) e originariamente o valor arrecadado compunha um fundo distribuído anualmente a empregados e servidores sob a forma de cotas.

Com a promulgação da Constituição de 1988, o fundo composto pelos valores arrecadados com o PIS/Pasep pode ser sacado na superveniência das seguintes eventualidades por parte do empregado ou servidor:
a) Aposentadoria;
b) Invalidez Permanente ou Reforma Militar;
c) Idade igual ou superior a 70 anos;
d) Transferência de militar para a reserva remunerada;
e) Titular ou dependente portador do vírus HIV;
f) Titular ou dependente portador de Neoplasia Maligna (câncer);
g) Morte do participante;
h) Benefício Assistencial à pessoa portadora de deficiência e ao idoso.

A contribuição tem como **fato gerador o faturamento mensal.**

Contribuinte do tributo é toda pessoa jurídica de direito privado que auferir as receitas descritas no art. 1º da Lei n. 10.637/2002.

A **base de cálculo é a totalidade das receitas** auferidas pela pessoa jurídica contribuinte.

A alíquota varia de 0,65%, 1% ou 1,65%, dependendo da forma de recolhimento e da operação.

DIREITO SUMULAR

Súmula n. 659 do STF
É legítima a cobrança da Cofins, do PIS e do Finsocial sobre as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país.
Súmula n. 68 do STJ
A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS.

9.18 QUESTÕES

1. (Cespe – Analista Judiciário TRE-PE – 2017) O ISS

a) é devido por serviços prestados que não constituam atividade preponderante do prestador.
b) é de competência da União, com arrecadação destinada aos municípios.
c) exclui a cobrança sobre serviços cuja prestação se tenha iniciado no exterior.
d) pode ser cobrado em conjunto com o ICMS.
e) tem sua incidência condicionada à denominação dada ao serviço prestado.

2. (Consulplan – Analista TRF da 2ª Região – 2017) "Idealize que em um Estado qualquer da Federação foi publicado decreto governamental, pelo qual foi alterada a sistemática de recolhimento do ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica. Passou-se do sistema de encontro de contas (crédito-débito) estabelecido por lei complementar, para um sistema de recolhimento por estimativa, com base no apurado no mês anterior, realizando-se no mês subsequente o encontro de contas e admitindo-se o creditamento, caso o saldo fosse favorável ao contribuinte." Com relação ao novo sistema de recolhimento do ICMS deste Estado, tal como registrado no decreto, é correto afirmar que:

a) É válido, visto que não há necessidade de lei quando apenas se altera a sistemática de recolhimento do tributo.
b) É ineficaz, até que se complete o exercício fiscal em que foi promulgado o decreto, só produzindo efeitos após este período.
c) Afronta a Constituição, já que a criação de nova maneira de recolhimento do tributo deve ocorrer mediante lei no sentido formal e material.
d) É inconstitucional, uma vez que a fixação de nova sistemática para recolhimento do imposto tem que ser aprovada pelo CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária.

3. (FGV – Procurador da Alerj – 2017) NÃO integra(m) a base de cálculo do ICMS nas operações de importação de mercadorias:

a) o imposto de importação e o imposto sobre produtos industrializados;
b) a taxa de armazenagem e capatazia;
c) a contribuição ao PIS e a COFINS incidente na importação;
d) a Taxa de Utilização do SISCOMEX;
e) quaisquer despesas aduaneiras devidas à repartição alfandegária.

4. (FGV – Procurador da Alerj – 2017) A empresa XYZ Comércio e Atacadista Ltda. está sujeita ao regime de substituição tributária para frente em relação às mercadorias que comercializa. Ao efetuar a saída dessas mercadorias, adotou um preço de venda menor do que aquele que serviu como base de cálculo do ICMS-ST, recolhido antecipadamente. Diante disso, a empresa apresentou pedido de restituição do ICMS-ST recolhido a maior, com fundamento no art. 150, § 7º, da Constituição Federal.

Considerando a legislação sobre o regime de substituição tributária para frente no caso do ICMS, bem como o atual entendimento do STF firmado sob a sistemática da repercussão geral (RE n. 593.849 – Tema 201), a pretensão da empresa está:

a) incorreta, pois o regime de substituição tributária para frente, em que a legislação estabelece uma base de cálculo presumida do ICMS-ST, que é recolhido antecipadamente pelo sujeito passivo, não admite a restituição proporcional do imposto na hipótese em que a base de cálculo da operação efetivamente realizada é menor do que a presumida;
b) correta, pois é admitida a restituição do ICMS pago a maior no regime de substituição tributária para frente quando a base de cálculo efetiva da operação foi inferior à presumida,

sob pena de enriquecimento ilícito do Estado;

c) incorreta, pois no regime de substituição tributária para frente a tributação é definitiva, não se admitindo a restituição do ICMS recolhido antecipadamente de acordo com a base de cálculo presumida, ainda que o fato gerador não se concretize;

d) correta, pois no regime de substituição tributária para frente admite-se a restituição do tributo recolhido antecipadamente sob a base de cálculo presumida quando o fato gerador não se concretizar ou ocorrer parcialmente;

e) incorreta, pois o instituto da substituição tributária para frente, em que os critérios para apuração da base de cálculo presumida são fixados com base em pesquisas de mercado, a fim de facilitar a fiscalização de setores difíceis de monitorar e evitar a sonegação, é incompatível com a restituição do ICMS-ST na hipótese em que a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida, pois restaria violada a própria natureza do instituto.

5. (FGV – Procurador da Alerj – 2017) Joana foi contratada pela empresa XYZ Prestadora de Serviços de Limpeza Ltda. em 25.03.2015. Ultrapassado o período de um ano, Joana pleiteou férias, que foram gozadas no período de 01.04.2016 a 30.04.2016. Na ocasião, Joana recebeu o valor correspondente às suas férias e o respectivo terço constitucional, descontado o imposto de renda sobre o montante total recebido. No caso concreto, considerando a atual jurisprudência do STJ, firmada por sua Primeira Seção em sede de julgamento de recurso repetitivo (REsp 1.459.779-MA), a inclusão do terço constitucional de férias gozadas na base de cálculo adotada pela empregadora para fins de retenção do imposto de renda está:

a) incorreta, pois, ao contrário das férias gozadas, o respectivo terço constitucional consiste em verba de natureza indenizatória destinada a compensar o trabalhador pelo dano imaterial sofrido em decorrência do exercício normal de sua profissão durante o período aquisitivo, não sofrendo a incidência do imposto de renda;

b) incorreta, pois, uma vez que o terço constitucional de férias gozadas não se sujeita à incidência de contribuição previdenciária sobre a folha de salários, em razão da não incorporação dessa verba para fins de aposentadoria, também não se submete à incidência do imposto de renda;

c) correta, pois o terço constitucional sobre as férias gozadas configura aquisição de disponibilidade econômica, eis que se trata de efetivo acréscimo patrimonial ao trabalhador, fato gerador do imposto de renda;

d) incorreta, pois o terço constitucional de férias gozadas não possui natureza salarial, não tem caráter retributivo e não constitui ganho habitual;

e) correta, pois, assim como o terço constitucional sobre as férias não gozadas, o terço constitucional sobre as férias gozadas representa acréscimo patrimonial sujeito à incidência do imposto de renda.

6. (FGV – Procurador da Alerj – 2017) No ano de 2010, o calendário fixado pelo Estado do Rio de Janeiro para pagamento do IPVA foi publicado na imprensa oficial e amplamente divulgado pelos meios de comunicação em 02.01.2010 e tinha como prazo final para pagamento do imposto o dia 29.10.2010. Tácito, proprietário de um veículo automotor naquele exercício, não efetuou o pagamento do imposto no prazo estabelecido na legislação estadual. Diante disso, em 03.01.2011, o Fisco Fluminense lavrou auto de infração em face de Tácito, que, embora regularmente notificado em 07.01.2011, não apresentou defesa administrativa, permanecendo inadimplente quanto à referida obrigação tributária. Em 31.03.2016, Tácito foi citado em execução fiscal ajuizada em 04.03.2016 pelo Estado do Rio de Janeiro para cobrança de IPVA do exercício de 2010.

Tácito apresentou Exceção de Pré-Executividade em que requereu a extinção da execução fiscal, com fundamento na prescrição do crédito tributário de IPVA exigido.

Considerando a legislação sobre o tema e a atual jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmada por sua Primeira Seção, na ocasião do julgamento do REsp 1.320.825-RJ, submetido à sistemática do art. 1.039 do CPC/2015 (Tema n. 903), a alegação de Tácito está:

a) correta, pois o IPVA é um tributo sujeito a lançamento de ofício, cujo prazo prescricional para o ajuizamento de execução fiscal conta-se da data da divulgação do calendário de pagamento do tributo, quando os contribuintes são notificados do lançamento do imposto;

b) incorreta, pois o IPVA é um tributo sujeito a lançamento de ofício e, portanto, na hipótese de não pagamento pelo contribuinte no prazo estabelecido na legislação pertinente conforme calendário divulgado pelos meios de comunicação, o Fisco Estadual dispõe do prazo de cinco anos, previsto no art. 173, I, do CTN, a contar do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador para constituir o crédito tributário, e, após a sua definitiva constituição, dispõe do prazo de cinco anos para a propositura de execução fiscal, conforme previsto no art. 174 do CTN;

c) correta, pois o IPVA é um tributo sujeito a lançamento de ofício, cujo prazo prescricional para o ajuizamento de execução fiscal conta-se do primeiro dia de cada exercício, eis que a exigibilidade do referido tributo é de notório conhecimento da população;

d) correta, pois foi ultrapassado o prazo prescricional de cinco anos contados entre a data da constituição definitiva do crédito tributário, que ocorreu mediante a notificação da lavratura de auto de infração, e o ajuizamento da execução fiscal;

e) correta, pois a notificação do contribuinte para o recolhimento do IPVA, inclusive quando esta se der mediante ampla divulgação do calendário com indicação de forma e prazo para pagamento do tributo, é meio idôneo para a constituição definitiva do crédito tributário, iniciando-se o prazo prescricional para o ajuizamento de execução fiscal no dia seguinte à data estipulada para o vencimento da exação.

7. (Cespe – PC-GO – 2017) Instrução normativa expedida em dezembro de 2015 pelo secretário de Fazenda do Estado de Goiás estabeleceu que, para ter acesso ao sistema de informática de emissão de nota fiscal, relativa ao ICMS, o contribuinte deve estar em dia com suas obrigações tributárias estaduais. Em janeiro de 2016, a empresa Alfa Ltda., com pagamento de tributos em atraso, requereu acesso ao sistema e teve o seu pedido indeferido.

Nessa situação hipotética,

a) ainda que a emissão de notas fiscais seja obrigação acessória, o princípio da legalidade estrita, vigente no direito tributário, impõe que tais deveres sejam previstos por lei ordinária, sendo inválida a restrição estabelecida por instrução normativa.

b) o ICMS é tributo sujeito à anterioridade nonagesimal, de modo que, embora válida a instrução normativa, o indeferimento é ato insubsistente, por ter aplicado a instrução normativa antes do prazo constitucional.

c) a interdição de emissão de notas fiscais é meio indireto de cobrança do tributo, já que inibe a continuidade da atividade profissional do contribuinte, o que torna a instrução normativa em questão inválida.

d) o ICMS não é tributo sujeito à anterioridade nonagesimal, de modo que o indeferimento é válido.

e) a emissão de notas fiscais é obrigação acessória, podendo ser regulada por ato infralegal, sendo válida a restrição estabelecida.

8. (IBFC – Advogado – 2017) Assinale a alternativa correta quanto à previsão constitucional sobre 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.

a) Nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do remetente o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual.

b) Nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota estadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual.

c) Nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota estadual e caberá ao Estado de localização do remetente o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual.

d) Nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado remetente e a alíquota interestadual.

e) Nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual.

9. (FCC – Procurador do Estado-MT – 2016) O imposto de transmissão *causa mortis* **e doação de quaisquer bens ou direitos, de competência estadual,**

a) incide sobre a transmissão de bens, realizada entre pessoas jurídicas, em decorrência da transferência da propriedade de bem imóvel em virtude de aumento de capital aprovada pelos órgãos societários das pessoas jurídicas envolvidas.

b) onera atos jurídicos relativos à constituição de garantias reais sobre imóveis.

c) será devido em favor do Estado do Mato Grosso, em relação às doações de dinheiro, sempre que o donatário estiver domiciliado nessa Unidade da Federação, ou no Distrito Federal.

d) não incidirá sobre as transmissões ou doações em que figurarem como herdeiros, legatários ou donatários, os partidos políticos e suas fundações, respeitados os requisitos de lei.

e) tem lançamento apenas na modalidade “por declaração”.

10. (FCC – Procurador do Estado-MT – 2016) Tendo em vista calamidade pública, regularmente decretada pelo Governador do Estado, e a necessidade de elevação dos níveis de arrecadação de Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação − ICMS, Imposto sobre a propriedade de veículos automotores − IPVA e Imposto sobre transmissão *causa mortis* **e doação − ITD, é INCORRETA a adoção da seguinte medida:**

a) aumento do ICMS sobre bens supérfluos, mediante lei estadual, para vigência após decorridos noventa dias da edição da lei correspondente.

b) revisão, mediante os atos infralegais pertinentes, das margens de valor adicionado utilizadas para o cálculo do ICMS devido no regime de antecipação tributária, para vigência imediata.

c) aumento, por meio de lei editada no mês de julho do ano corrente, das bases de cálculo do IPVA, para vigência no ano seguinte ao de sua edição.
d) antecipação dos prazos de recolhimento dos impostos estaduais, para vigência imediata.
e) elevação, por meio de lei, das alíquotas do ITD aplicáveis a partir dos fatos geradores ocorridos durante o ano-calendário 2017, respeitando-se o prazo mínimo de noventa dias contados da edição da lei.

11. (FCC – Procurador do Estado-MT – 2016) No que concerne ao Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação − ICMS, considere:

I. O ICMS incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive sobre operações de transferência de propriedade de estabelecimento contribuinte.
II. Armazém-geral, embora prestador de serviços sujeito ao Imposto Municipal sobre Serviços de Qualquer Natureza, é insuscetível de ser colocado na condição de sujeito passivo do ICMS.
III. Convênio que autorize a isenção do ICMS sobre o fornecimento de bens e mercadorias destinados à operação de serviços de transporte metroferroviário de passageiros, inclusive por meio de Veículo Leve sobre Trilhos, dá amparo legal à concessão de isenção do ICMS sobre a energia elétrica destinada à alimentação dos trens do VLT.
IV. A base de cálculo, para fins de substituição tributária, em relação às operações ou prestações subsequentes, será obtida pelo somatório das parcelas seguintes: (i) valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituto intermediário; (ii) montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço, (iii) margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

Está correto o que se afirma APENAS em
a) I e II.
b) II e III.
c) I.
d) III e IV.
e) IV.

12. (FGV – Advogado da Compesa – 2016) José ajuizou ação trabalhista contra a sociedade empresária Gama, sua antiga empregadora, visando à cobrança de salários atrasados, horas extras trabalhadas, 13º salário, e, ainda, licença-prêmio não gozada por necessidade do serviço. O juiz deu provimento aos pedidos e José recebeu todas as verbas com o desconto do Imposto sobre Renda Pessoa Física – IRPF. Sobre a hipótese descrita, assinale a afirmativa correta.

a) Está correta a retenção do IRPF, uma vez que todas as verbas são produto do trabalho de José.
b) Está incorreta a retenção do IRPF no que se refere às verbas de horas extras e do 13º salário, por serem verbas de caráter indenizatório.
c) Está incorreta a retenção do IRPF no que se refere às verbas de horas extras e de licença-prêmio não gozadas por necessidade do serviço, por serem verbas de caráter indenizatório.
d) Está incorreta a retenção do IRPF apenas no que se refere à verba de licença-prêmio não gozadas por necessidade do serviço, por ter caráter indenizatório.
e) Está incorreta a retenção do IRPF apenas no que se refere à verba de horas extras, por ter caráter indenizatório.

13. (FCC – Analista Copergás – 2016) De acordo com a Constituição Federal, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS

a) não incide sobre operações que destinem lubrificantes a outros Estados, mas incide, nesse mesmo tipo de operações, quando se tratar de combustíveis gasosos, derivados de petróleo, e de álcool combustível.

b) não incide sobre operações que destinem energia elétrica a outros contribuintes, nem sobre operações que destinem mercadorias para o exterior.

c) incide sobre operações que destinem brincos e anéis de ouro a outros Estados, mas não incide sobre serviços prestados a destinatários no exterior.

d) incide nas prestações de serviço de comunicação, nas modalidades de radiodifusão de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

e) incide sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios, bem como sobre operações que destinem petróleo não refinado a outros Estados.

14. (FUNIVERSA – Delegado de Polícia/DF – 2015) Em relação aos tributos da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, assinale a alternativa correta.

a) Dada a competência residual atribuída à União, esta poderá instituir, mediante lei complementar, impostos não previstos na CF, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo dos impostos previstos na CF.

b) O Distrito Federal e os estados têm competência para instituir o ITCMD, devendo, contudo, respeitar, no que tange à alíquota máxima a ser praticada, o que for fixado pelo Congresso Nacional.

c) Caso fosse criado, no Brasil, o Território Federal, seria de competência da União a instituição dos impostos estaduais e municipais nesse Território, independentemente de nele existirem municípios.

d) Os estados e o Distrito Federal têm competência tributária para instituir o ICMS, o IPVA, o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD) e o imposto sobre serviços (ISS).

e) O imposto de renda, de competência da União, deve ser informado pelos critérios da universalidade, da pessoalidade e da não cumulatividade.

15. (FUNIVERSA – Delegado de Polícia/DF – 2015) Considerando o sistema tributário nacional e os tributos da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal, assinale a alternativa correta.

a) O imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou operações relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF) também incide sobre o ouro e, nesse caso, sendo este definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, estará sujeito à incidência do imposto na operação de destino.

b) A instituição do IPTU pelo Distrito Federal poderá contemplar a progressividade em razão do valor do imóvel, mas as alíquotas não poderão variar de acordo com a localização do imóvel.

c) O IPI deve ser seletivo em razão da essencialidade do produto que recebe o gravame tributário.

d) A União tem competência para instituir o imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR) e, conforme a Emenda Constitucional n. 42/2003, essa competência tributária poderá ser delegada ao município, que instituirá, fiscalizará e cobrará o ITR, desde que isso não resulte na redução do imposto ou em qualquer outra forma de renúncia fiscal.

e) Eventual instituição do imposto sobre grandes fortunas, de competência da União, poderá

ser feita por intermédio de lei ordinária aprovada pelo Senado e pela Câmara dos Deputados.

16. (IMES – Procurador do Consórcio Intermunicipal Grande ABC – 2015) A Constituição Federal autoriza o Distrito Federal a instituir impostos sobre:

a) operações de crédito, câmbio e seguro e propriedade de veículos automotores.

b) propriedade territorial rural e 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.

c) produtos industrializados e 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.

d) propriedade predial e territorial urbana e transmissão “causa mortis” e doação, de quaisquer bens ou direitos.

17. (FMP – Defensor Público/PA – 2015) Assinale a alternativa CORRETA.

a) Segundo entendimento do STF não incide o ICMS sobre a importação de mercadorias por pessoas jurídicas não contribuintes do mencionado imposto, mesmo no período posterior à Emenda Constitucional n. 33/2001, ainda que haja a respectiva modificação na legislação complementar e estadual contemplando tal incidência.

b) O Imposto sobre Transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos não pode ser progressivo, na esteira do atual entendimento do STF.

c) Conforme decisão do STF, em sede de repercussão geral, é constitucional a exigência do estorno proporcional dos créditos fiscais do ICMS pela entrada de mercadorias cuja saída do estabelecimento ocorra com base de cálculo reduzida.

d) Na esteira da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS os descontos incondicionais concedidos nas operações mercantis.

e) É inconstitucional, de acordo com o entendimento do STF, a legislação estadual instituidora do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, considerando a inexistência de legislação complementar.

18. (FCC – Juiz de Direito/RR – 2015) Os representantes dos 26 Estados brasileiros, bem como o Distrito Federal, foram convocados para reunião do CONFAZ, na cidade de Boa Vista/RR, com a finalidade de promover a celebração de um convênio que permitiria concessão de isenção do ICMS relativa a determinadas operações internas com mercadorias. Esse convênio era de interesse único e exclusivo do Estado de Roraima.

Outras questões, de natureza interna do CONFAZ, também foram objeto de deliberação.

A essa reunião, presidida por representante do Governo federal, deixaram de comparecer os representantes dos Estados do Amazonas, da Bahia, de Goiás, do Rio Grande do Norte e de Santa Catarina.

Todos os representantes presentes votaram pela aprovação do convênio que permitia a concessão da isenção pretendida pelo Estado de Roraima.

O Estado de Goiás, embora ausente da reunião, publicou decreto, no décimo dia subsequente ao da publicação do convênio no Diário Oficial da União, por meio do qual rejeitou o convênio firmado em Boa Vista.

Considerando a disciplina estabelecida na Lei Complementar n. 24/75 a respeito da celebração de convênios, é correto afirmar que

a) a isenção pleiteada pelo Estado de Roraima foi concedida, pois o referido convênio foi ratificado.

b) as regras desta Lei Complementar também se aplicam à concessão de créditos presumidos

do ICMS e à redução de base de cálculo desse imposto.

c) as deliberações dessa reunião não produziram efeitos, pelo simples fato de que cinco unidades federadas deixaram de comparecer a ela.

d) a rejeição do convênio pelo Estado de Goiás não impediu sua aprovação, na medida em que mais de quatro quintos das unidades federadas o ratificaram.

e) este convênio é inconstitucional, porque é vedado celebrar convênios que disponham que a aplicação de suas cláusulas seja limitada a uma ou a algumas Unidades da Federação.

19. (FCC – Juiz de Direito/RR – 2015) Autoridades judiciais, estaduais e federais, conforme o caso, exercendo jurisdição no Estado de Roraima, e tendo de proferir decisões em cinco processos judiciais distintos, pronunciaram-se das seguintes maneiras:

I. A cota parte dos Municípios do Estado de Roraima, na arrecadação do ITCMD, não é de 25%, mas de 50%.

II. O Imposto de Renda está sujeito ao princípio da anterioridade, mas não ao princípio da noventena (anterioridade nonagesimal).

III. A substituição tributária com retenção antecipada de imposto não tem previsão na Constituição Federal.

IV. A instituição, pelos Estados e pelo Distrito Federal, da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública está sujeita ao princípio da irretroatividade, mas não ao da anterioridade.

V. A majoração da base de cálculo do IPVA não está sujeita ao princípio da noventena (anterioridade nonagesimal), mas a majoração de sua alíquota está.

Com base no que dispõe a Constituição Federal acerca dessa matéria, as autoridades judiciais decidiram corretamente em relação às situações descritas nos itens:

a) I, II, III e IV, apenas.

b) I, II, III, IV e V.

c) I e IV, apenas.

d) II, III e IV, apenas.

e) II e V, apenas.

20. (FCC – Juiz de Direito/RR – 2015) Sérgio, viúvo, faleceu em 2012, tendo deixado dois filhos como herdeiros: um maior de idade e outro menor de idade.

No momento de seu falecimento, o valor total dos bens deixados por Sérgio (todos eles bens móveis) era de R$ 1.500.000,00.

Nesse mesmo momento, o valor de suas dívidas, inclusive tributárias, perfazia o montante de R$ 300.000,00.

Em seu testamento, deixou como legado, para seu sobrinho Carlos, menor de idade, com 8 anos completos, a importância de R$ 120.000,00, e deixou para Madalena, sua sobrinha e irmã de Carlos, com 21 anos completos, a importância de R$ 100.000,00.

Camilo, tutor de Carlos, aceitou a herança em nome do menino, mas como este não possuía recurso financeiro algum para liquidar o crédito tributário em questão, deixou-se de efetivar o pagamento do ITCMD incidente sobre essa transmissão *causa mortis***.**

Madalena aceitou a herança, mas não pagou o ITCMD devido, por puro esquecimento.

De acordo com a lei do Estado federado que tinha titularidade ativa para instituir o ITCMD sobre essas transmissões hipotéticas, "o contribuinte do ITCMD é o herdeiro a qualquer título".

Considerando os fatos acima narrados e o que o Código Tributário Nacional dispõe a respeito de sujeição passiva e capacidade tributária,

a) Carlos não pode ser contribuinte do ITCMD relativo ao legado que recebeu, por ser menor

de idade, ainda que lei estadual tenha disposto que o herdeiro a qualquer título é o contribuinte na transmissão *causa mortis*.

b) Camilo não pode ser responsabilizado pelo pagamento do ITCMD devido sobre o legado recebido por Carlos, pois não agiu com dolo.

c) o espólio é responsável pelas dívidas tributárias do *de cujus*, incorridas anteriormente ao seu óbito.

d) Madalena, por ser irmã de Carlos, e maior de idade, é contribuinte tanto em relação ao ITCMD devido pelo legado que recebeu, como em relação ao ITCMD devido pelo legado recebido por seu irmão.

e) o espólio, na qualidade de responsável por sucessão, é contribuinte do ITCMD devido pelos legatários e pelos herdeiros legais menores de idade.

21. (FCC – Juiz de Direito/RR – 2015) Mary, Juan, Cristina e François são quatro amigos que tinham, originariamente, as respectivas nacionalidades: americana, mexicana, brasileira e canadense. Eles acabaram de se graduar em música, na *Juilliard School*, de Nova Iorque.

Em 2010, os quatro músicos decidiram passar o carnaval no Brasil. Os estrangeiros se encantaram com a terra, com o povo e, principalmente, com a variedade de sons da música brasileira.

Juan gostou tanto que, em 2011, naturalizou-se brasileiro. François, por sua vez, conseguiu visto de residência permanente no Brasil já em 2012.

Em 2014, Mary produziu, em Belo Horizonte, um CD com canções sertanejas de Marcelo & Marcelinho, autores gaúchos, que interpretaram as canções de sua autoria; Juan produziu, no Rio de Janeiro, um DVD com melodias do cancioneiro indígena da Amazônia; Cristina produziu, na Argentina, um CD com letras e músicas de sua criação e, por fim, François produziu, em São Paulo, um CD instrumental com melodias folclóricas medievais de autores franceses.

Com base nas informações acima e no que dispõe a Constituição Federal a respeito das limitações ao poder de tributar, o ICMS NÃO incide sobre as operações de comercialização, no território nacional, do

I. CD produzido por Cristina.

II. CD produzido por Mary.

III. DVD produzido por Juan.

IV. CD produzido por François.

Está correto o que se afirma APENAS em

a) I, II e IV.

b) I e IV.

c) II e III.

d) II e IV.

e) III e IV.

22. (Consulplan – Titular de Serviços de Notas e de Registros/MG – 2015) Sobre o entendimento do STF, STJ e TJMG quanto aos tributos, é INCORRETO afirmar que

a) é inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário, bem como é inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévio de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.

b) são inconstitucionais as taxas que têm por base os serviços de limpeza pública, iluminação pública e de conservação de calçamento, por se tratar de serviços indivisíveis e

inespecíficos.
c) não incide imposto de renda sobre os valores percebidos a título de indenização por horas extraordinárias trabalhadas, ainda que decorrentes de acordo coletivo.
d) não incide imposto de renda sobre a indenização por danos morais.

23. (FCC – Magistratura/CE – 2014) De acordo com a Constituição Federal, a alíquota da contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e de seus derivados, de gás natural e de seus derivados e de álcool combustível – CIDE-COMBUSTÍVEL – poderá ser:

a) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo da União, aplicando-se à tributação do gás natural e de seus derivados os princípios da legalidade, noventena e anterioridade.
b) aumentada e restabelecida por ato do Poder Legislativo da União, não se lhe aplicando o princípio da legalidade.
c) reduzida e aumentada por ato do Poder Legislativo da União, não se lhe aplicando o princípio da noventena.
d) reduzida e aumentada por ato dos Poderes Executivos dos Estados e do Distrito Federal, não se lhe aplicando o princípio da irretroatividade.
e) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo da União, não se lhe aplicando o princípio da anterioridade.

24. (FCC – Procurador da AL/PB – 2013) Assinale a alternativa que apresenta somente um tributo federal, um estadual e um municipal.

a) Imposto sobre transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso de direitos reais sobre imóveis; imposto sobre prestação de serviços de comunicação; e imposto sobre produtos industrializados.
b) Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana; imposto sobre transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física; e imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.
c) Imposto sobre a importação de produtos estrangeiros; imposto sobre prestação de serviço de transporte intramunicipal; e imposto sobre a propriedade territorial rural.
d) Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias; e imposto sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados.
e) Imposto sobre prestação de serviço de comunicação; imposto sobre prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal; e imposto sobre serviços de qualquer natureza.

25. (Cespe – Magistratura Federal TRF 2ª Região – 2013) A União poderá instituir impostos não previstos na CF, desde que eles não sejam cumulativos nem tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos nela discriminados, mediante

a) medida provisória.
b) lei delegada.
c) lei ordinária.
d) lei complementar.
e) emenda constitucional.

26. (FGV – Exame Nacional da OAB – 2012) Acerca do Imposto sobre Produtos Industrializados, de competência da União, assinale a afirmativa que contempla duas de suas características.

a) É imposto ordinário e caracterizado pela seletividade.

b) É imposto real e caracterizado por ser direto.
c) É imposto monofásico e qualificado como indireto.
d) É imposto interno e lançado por declaração.

27. (Vunesp – Advogado da SPTrans – 2012) Assinale a alternativa da qual consta uma pessoa jurídica que, de acordo com a lei que disciplina o Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica – IRPJ, estará, necessariamente, obrigada à apuração do lucro real.

a) Aquela cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de R$ 24.000.000,00 (vinte e quatro milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses.
b) A empresa de seguros privados.
c) Aquela cuja atividade seja a de transporte interestadual ou intermunicipal.
d) A que explore atividades de prestação isolada e esporádica de serviços de assessoria creditícia.
e) A que tiver lucros, rendimentos ou ganhos de capital com origem no País.

28. (Vunesp – Advogado da SPTrans – 2012) O imposto sobre produtos industrializados – IPI

a) poderá ser seletivo, em função da essencialidade do produto.
b) terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.
c) será cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante pago nas anteriores.
d) incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.
e) não incidirá na importação de quaisquer produtos estrangeiros, em razão de sua natureza extrafiscal.

29. (Vunesp – Advogado da SPTrans – 2012) Analise a afirmação: "O imposto de competência da União sobre a propriedade territorial rural – ITR 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". A disposição contida na afirmação

a) não se verifica, eis que por si só caracterizaria redução do imposto.
b) não se verifica, eis que por si só caracterizaria renúncia fiscal por parte da União.
c) é constitucional se todo produto da arrecadação for direcionado aos cofres da União.
d) é constitucional, pertencendo aos Municípios que exercerem a opção a totalidade do produto da arrecadação do imposto relativamente aos imóveis neles situados.
e) é inconstitucional de plano, haja vista implicar em invasão de competência tributária.

30. (Vunesp – Advogado da SPTrans – 2012) De acordo com a legislação que disciplina o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, tratando-se da tributação pela forma do lucro real, a parcela do lucro real que exceder ao valor resultante da multiplicação de R$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto à alíquota de

a) 5%.
b) 7,5%.
c) 10%.
d) 12,5%.
e) 15%

31. (IESES – Titular de Cartório/RO – 2012) Em relação ao Imposto de Renda Pessoa Física devido pelos titulares dos serviços notariais e de registro assinale a alternativa correta:

a) Os rendimentos auferidos em decorrência dos serviços notariais e de registro são isentos do imposto de renda pessoa física.

b) Estão sujeitos ao pagamento mensal do imposto a título de antecipação os tabeliães, notários, oficiais públicos e outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos.

c) É permitida a dedução da base de cálculo do IRPF em relação a remuneração paga a terceiros com vínculo empregatício e vedada em relação aos respectivos encargos previdenciários.

d) É vedada a utilização do livro caixa por tratar-se de rendimentos do trabalho não assalariado.

32. (Vunesp – Magistratura/RJ – 2012) A União não poderá exigir o Imposto Territorial Rural sobre pequenas glebas rurais, assim definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel. A situação em questão diz respeito ao instituto tributário da

a) não incidência de fato.

b) remissão.

c) imunidade.

d) isenção.

33. (FGV – Exame de Ordem Unificado – 2012) A respeito dos impostos, assinale a afirmativa correta.

a) O Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) de quaisquer bens e direitos terá suas alíquotas máximas fixadas pelos Estados competentes para a sua instituição.

b) As alíquotas máximas e mínimas do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) deverão ser fixados por lei complementar nacional.

c) O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incidirá sobre as operações que destinem mercadorias e serviços ao exterior.

d) A União Federal deverá instituir, mediante lei complementar,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.

34. (FGV – Exame de Ordem Unificado – 2012) Mário inscreveu-se no programa de incentivo à aposentadoria mediante indenização, promovido pela empresa em que trabalha. A respeito do caso proposto, assinale a afirmativa correta.

a) Mário pagará imposto de renda, já que o valor recebido tem natureza salarial.

b) Mário não pagará imposto de renda, já que se trata de verba especial.

c) Mario não pagará imposto de renda, já que o valor recebido tem caráter indenizatório.

d) Mário pagará imposto de renda, em homenagem ao princípio da isonomia.

35. (ESAF – Auditor da Receita Federal – 2012) Com relação ao entendimento do STF sobre as contribuições sociais gerais, as contribuições de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, assinale a opção correta.

a) Não se pode prescindir de lei complementar para a criação das contribuições de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais.

b) Sua constitucionalidade seria aferida pela necessidade pública atual do dispêndio vinculado e pela eficácia dos meios escolhidos para alcançar essa finalidade.

c) No caso da contribuição devida ao SEBRAE, tendo em vista tratar-se de contribuição de intervenção no domínio econômico, o STF entende ser exigível a vinculação direta do contribuinte ou a possibilidade de que ele se beneficie com a aplicação dos recursos por ela arrecadados.
d) A sujeição de vencimentos e de proventos de aposentadoria e pensões à incidência de contribuição previdenciária constitui ofensa ao direito adquirido no ato de aposentadoria.
e) Tais contribuições sujeitam-se à força atrativa do pacto federativo, pois a União está obrigada a partilhar o dinheiro recebido com os demais entes federados.

36. (ESAF – Auditor da Receita Federal – 2012) As seguintes hipóteses de rendimentos estão sujeitas ao recolhimento mensal do Imposto sobre a Renda devido pelas pessoas físicas, exceto:

a) os emolumentos e custas dos serventuários da Justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos.
b) os rendimentos recebidos em dinheiro, a título de alimentos ou pensões, em cumprimento de decisão judicial, ou acordo homologado judicialmente, inclusive alimentos provisionais.
c) os rendimentos recebidos por residentes ou domiciliados no Brasil que prestem serviços a embaixadas, repartições consulares, missões diplomáticas ou técnicas ou a organismos internacionais de que o Brasil faça parte.
d) os ganhos de capital auferidos pela pessoa física na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza.
e) os rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas físicas.

37. (ESAF – Auditor da Receita Federal – 2012) De acordo com a legislação tributária em vigor, assinale a opção incorreta.

a) As contraprestações de arrendamento mercantil somente serão dedutíveis pela pessoa jurídica arrendatária quando o bem arrendado estiver relacionado intrinsecamente com a produção e comercialização dos bens e serviços.
b) Não são dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica.
c) Regra geral, são dedutíveis, na determinação do lucro real da pessoa jurídica, as remunerações pagas aos sócios ou dirigentes.
d) Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir, como despesa operacional, as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, dentro do próprio exercício de sua constituição.
e) O valor correspondente a aluguel de imóvel cedido pela pessoa jurídica para uso de seu administrador, diretor, gerente e assessor, assim como outras espécies de remuneração indireta, é despesa indedutível para efeito de apuração do lucro real, ainda que sejam individualizados a operação e o beneficiário da despesa.

38. (ESAF – Auditor da Receita Federal – 2012) Tendo por base a legislação do Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica (IRPJ), assinale a opção incorreta.

a) As filiais, sucursais, agências ou representações no País das pessoas jurídicas com sede no exterior sujeitam-se à incidência do Imposto de Renda sobre Pessoas Jurídicas (IRPJ).
b) A prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, sujeita-se à incidência do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ).
c) As sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento

de bens aos consumidores, não se sujeitam à incidência do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ).

d) O espólio não se sujeita à incidência do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ).

e) As sociedades coligadas e controladas, com sede no exterior, que tenham as respectivas pessoas jurídicas controladoras residentes ou domiciliadas no Brasil, não são sujeitos passivos do Imposto de Renda sobre Pessoas Jurídicas (IRPJ).

39. (ESAF – Auditor da Receita Federal – 2012) Sobre o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e de acordo com a legislação tributária em vigor, julgue os itens a seguir, classificando-os como corretos (C) ou errados (E). Em seguida, escolha a opção adequada às suas respostas.

I. Os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem.

II. Na fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra, a diferença entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor de acervo líquido que as substituir será computada na determinação do lucro real como perda ou ganho de capital, conforme o valor do acervo líquido, avaliado segundo os parâmetros legalmente previstos, seja menor ou maior que o valor contábil das ações ou quotas liquidadas, permitido ao contribuinte o diferimento dos efeitos tributários resultantes dessa diferença, desde que atendidos os requisitos legais.

III. A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico para esse fim, no qual os bens e direitos serão avaliados pelo valor contábil ou de mercado. No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, que optar pela avaliação a valor de mercado, a diferença entre este e o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão, será considerada ganho de capital, que deverá ser adicionado à base de cálculo do imposto de renda devido.

IV. Os incentivos e benefícios fiscais concedidos por prazo certo e em função de determinadas condições a pessoa jurídica que vier a ser incorporada poderão ser transferidos, por sucessão, à pessoa jurídica incorporadora, mediante requerimento desta, desde que observados os limites e as condições fixados na legislação que institui o incentivo ou o benefício.

a) Os itens I e II estão corretos.

b) Os itens II e III estão corretos.

c) Os itens III e IV estão corretos.

d) Os itens II, III e IV estão corretos.

e) Todos os itens estão corretos.

40. (ESAF – Auditor da Receita Federal – 2012) De acordo com a legislação tributária em vigor, assinale a opção incorreta.

a) Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, serão computados para fins de determinação do lucro real no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

b) Para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço do qual constar a sua distribuição para a pessoa

jurídica domiciliada no Brasil, na forma do regulamento.

c) Os prejuízos e perdas apurados por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, não serão compensados com lucros auferidos no Brasil para fins de apuração do lucro real.

d) A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

e) Serão computados na determinação do lucro real os resultados líquidos, positivos ou negativos, obtidos em operações de cobertura (*hedge*) realizadas em mercados de liquidação futura, diretamente pela empresa brasileira, em bolsas no exterior.

41. (Cesgranrio – Advogado da EPE – 2012) O Imposto de Importação é considerado um dos tributos mais interessantes do Sistema Tributário Brasileiro, uma vez que as regras que a ele se aplicam funcionam como exceções aos regramentos constitucionais da maioria dos impostos. Em relação ao enquadramento jurídico do contribuinte nesse tipo de imposto, considere as afirmações a seguir.

I – O contribuinte é o industrial ou quem a ele se equiparar.

II – O contribuinte é o importador ou quem a ele se equiparar.

III – O contribuinte é o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados.

É correto o que se afirma em

a) I, apenas.

b) II, apenas.

c) I e III, apenas.

d) II e III, apenas.

e) I, II e III.

42. (ESAF – Auditor da Receita Federal – 2012) Sobre os Preços de Transferência, julgue os itens a seguir, classificando-os como corretos (C) ou errados (E). Em seguida, escolha a opção adequada às suas respostas

I. Os Preços de Transferência, consistentes na manipulação de preços de negócios havidos entre pessoas vinculadas, constituem prática ilícita, passível de ser desconsiderada pela autoridade fiscal, porque sua utilização tem por único objetivo a transferência de lucros para a parte do negócio que esteja domiciliada no exterior, em país com menor carga tributária.

II. O Método dos Preços Independentes Comparados (PIC) e o Método do Custo de Produção mais Lucro (CPL) são parâmetros legalmente previstos para o alcance de limite mínimo permitido para dedução de valores na determinação do lucro real, a título de custos, despesas e encargos, relativos a bens, serviços e direitos, constantes de documento de importação ou de aquisição, nas operações realizadas entre pessoas vinculadas.

III. As disposições legais relativas aos Preços de Transferência se aplicam, também, às operações realizadas entre pessoas jurídicas ou físicas domiciliadas no Brasil e pessoas jurídicas ou físicas residentes ou domiciliadas em país que não tribute a renda ou que a tribute abaixo de percentual legalmente previsto pela lei brasileira ou cuja lei não permita acesso a informações relativas à composição societária, titularidade de bens ou direitos ou às operações econômicas realizadas, casos para os quais a aplicação das regras de preços de transferência prescinde da existência de vínculo entre as partes contratantes.

IV. Nos termos da legislação tributária, as operações de exportação de bens, serviços ou direitos produzidos no território brasileiro para empresa vinculada, sediada em outro país, que venham a ser configuradas como exportações destinadas à conquista de novos mercados, fazem jus a tratamento normativo diferenciado relativo a Preços de Transferência

em comparação ao aplicável a operações de exportação comuns entre partes vinculadas.

a) Somente o item I está errado.
b) Somente o item III está correto.
c) Apenas os itens II e IV estão corretos.
d) Todos os itens estão errados.
e) Apenas os itens III e IV estão corretos.

43. (ESAF – Auditor da Receita Federal – 2012) De acordo com a legislação tributária sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), assinale a opção correta.

a) As bebidas alcoólicas, os produtos de perfumaria ou toucador e as preparações cosméticas industrializadas na Zona Franca de Manaus, com utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais, em conformidade com processo produtivo básico, por estabelecimentos com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, são isentos de IPI, quando destinados à comercialização em qualquer outro ponto do território nacional.
b) Os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, destinados ao seu consumo interno, não são isentos de IPI.
c) Os automóveis de passageiros de fabricação nacional que obedeçam às especificações previstas em Lei são isentos de IPI, quando adquiridos por pessoas portadoras de deficiência mental severa ou profunda, ou autistas, desde que atendidos os requisitos previstos na legislação tributária.
d) Os bens de informática destinados à coleta eletrônica de votos, fornecidos diretamente ao Tribunal Superior Eleitoral, assim como os caixões funerários, são objeto de suspensão de IPI.
e) Há isenção de IPI sobre hidrocarbonetos, assim entendidos os derivados do petróleo, resultantes da sua transformação, mediante processos genericamente denominados refino ou refinação.

44. (ESAF – Auditor Fiscal da Receita Federal – 2012) A Lei n. 12.546, de 14 de dezembro de 2011, prevê incidência específica do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) sobre certos tipos de cigarros (Cigarros que contenham tabaco – classificados no código 2402.20.00 da TIPI, com exceção do EX 01). A respeito desta incidência, assinale a opção incorreta.

a) O IPI em questão será apurado e recolhido, uma única vez, pelo estabelecimento industrial, em relação às saídas dos cigarros destinados ao mercado interno, ou pelo importador, no desembaraço aduaneiro dos cigarros de procedência estrangeira.
b) O valor a ser pago a título desse IPI é calculado mediante a aplicação da alíquota do tributo sobre a sua base de cálculo, a qual é obtida mediante aplicação de uma porcentagem, cujo mínimo está previsto em lei, incidente sobre o preço de venda a varejo do produto.
c) O Poder Executivo poderá fixar preço mínimo de venda no varejo dos cigarros de que trata o *caput,* válido em todo o território nacional, abaixo do qual fica proibida a sua comercialização.
d) O fabricante dos cigarros em questão é obrigado a Registro Especial junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil, cuja concessão dar-se-á por estabelecimento industrial e estará, também, na hipótese de produção, condicionada à instalação de contadores automáticos da quantidade produzida, sendo a ausência de regularidade fiscal uma das hipóteses que pode resultar no cancelamento deste Registro Especial.
e) A pessoa jurídica industrial ou importadora dos cigarros referidos poderá optar por regime favorecido de apuração e recolhimento do IPI, caso em que, atendidos certos requisitos, a

base de cálculo do tributo será o menor preço de venda a varejo do produto, praticado em cada Estado ou no Distrito Federal.

45. (Cespe – Juiz Federal TRF 1ª Região – 2011) João, contribuinte do imposto de renda da pessoa física, recebe mensalmente um salário de R$ 5.000,00 e uma renda de aluguel de R$ 2.000,00, relativa a um apartamento urbano de sua propriedade e cujo inquilino é contratualmente responsável pelo pagamento mensal do condomínio, no valor de R$ 500,00. João, por sua vez, reside em uma casa que não lhe pertence, pela qual paga aluguel mensal no valor de R$ 2.000,00, sem incidência de taxa condominial.

Com base nessa situação hipotética, assinale a opção correta.

a) Se o locatário entregar ao locador, mensalmente, o valor do condomínio, e o locador promover o pagamento, essa prática implicará elevação da base de cálculo mensal do imposto de renda do locador em R$ 500,00.

b) A dedução mensal determinada em lei para efeito do cálculo do imposto de renda mensal da pessoa física deve ser efetuada sobre o salário, para o cálculo do imposto retido na fonte, e, igualmente, sobre a renda de aluguel.

c) Não há qualquer imposto de renda mensal a ser pago por João sobre o aluguel recebido, pois o valor que João recebe mensalmente é igual ao valor que ele paga de aluguel.

d) João deve pagar mensalmente imposto de renda apenas sobre os R$ 500,00 de condomínio que o inquilino paga, pois esse é o saldo positivo entre a receita e a despesa mensal com habitação.

e) Para pagar o imposto de renda adicional, João deve levar em consideração apenas a renda de R$ 2.000,00 relativa ao aluguel, não importando o quanto o inquilino pague de condomínio.

46. (TJ-PR – Magistratura/PR – 2011) Avalie as assertivas abaixo:

I. O imposto de renda retido na fonte dos servidores municipais por suas respectivas autarquias pertence aos Municípios.

II. O imposto de renda retido na fonte dos servidores distritais por suas respectivas fundações públicas pertence ao Distrito Federal.

III. Do produto da arrecadação do imposto sobre produto industrializado, dez por cento pertence aos Estados, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações destes produtos.

IV. Do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico sobre os combustíveis prevista no art. 177, parágrafo 4º da Constituição Federal, 29% será distribuído aos Estados e DF, sendo que, desse montante, 25% será destinado igualmente a todos os Municípios do país.

V. Do produto da arrecadação do imposto sobre produto industrializado e sobre a renda, 1% será destinado ao Fundo de Participação dos Municípios e entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano.

Está(ão) CORRETA(S):

a) Somente as assertivas I, II, III e V.

b) Somente as assertivas II e V.

c) Somente as assertivas I, III e IV.

d) Somente as assertivas I, II e V.

47. (PUC-PR – Magistratura/RO) Considere as assertivas abaixo:

I) A não cumulatividade dos ICMS é regra e se mantém mesmo nos casos de isenção no meio da cadeia produtiva.

II) A não incidência do ICMS nunca implicará crédito para compensação do montante devido nas operações seguintes, já que não houve nelas qualquer pagamento.
III) Salvo determinação legal em contrário, a isenção do ICMS acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.
IV) A isenção do IPI não tem disciplina expressa e explícita sobre seu crédito no texto constitucional.
V) O IPI terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto.
Estão CORRETAS:
a) Somente as assertivas I, II e III.
b) Somente as assertivas I, II e V.
c) Somente as assertivas II e V.
d) Somente as assertivas III, IV e V.
e) Somente as assertivas II, IV e V.

48. (FCC – Magistratura/AP – 2014) O Estado do Amapá, pretendendo atrair empresas de outros estados para seu território, instituiu lei ordinária estadual concedendo isenção de ICMS por 5 anos nas saídas de mercadorias em operações estaduais para aquelas empresas que ali se estabelecerem no biênio 2014/2015.

Tendo em vista o disposto na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, é correto afirmar:
a) Se o Estado do Amapá optasse por conceder créditos presumidos de ICMS ao invés de isenção, não haveria necessidade de autorização por meio de convênio autorizativo do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária).
b) Há a necessidade de que haja convênio autorizativo do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária) para que a iniciativa legislativa do Estado do Amapá seja considerada constitucional.
c) O Estado do Amapá atuará dentro de seus limites de competência, tendo em vista que há veículo normativo legal concedendo a isenção, sendo dispensada autorização prévia por convênio, por não se tratar de benefício ou de incentivo fiscal.
d) A iniciativa estatal é inconstitucional porque somente lei complementar pode conceder isenção de ICMS, desde que haja autorização do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária) por meio de convênio.
e) O convênio autorizativo do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária) é obrigatório para a concessão da isenção do ICMS, sendo suficiente para sua celebração que quatro quintos dos estados presentes à reunião deliberativa concordem com a concessão.

49. (Vunesp – Magistratura/SP – 2013) Considerando uma operação de doação de ações de sociedade anônima cujos papéis não circulem por bolsa de valores, nem tenham sido objeto de negociação nos últimos 180 dias, assinale o valor que deve ser utilizado para o cálculo do tributo estadual incidente sobre esse negócio jurídico.

a) Valor de mercado.
b) Valor nominal da ação.
c) Valor contábil.
d) Valor patrimonial.

50. (Cespe – Promotor de Justiça/RO – 2013) No que se refere ao ICMS, assinale a opção correta.

a) Legislação estadual pode estabelecer tratamento tributário mais benéfico referente ao

ICMS, desde que haja acordo nesse sentido entre os estados e o Distrito Federal.

b) Legislação estadual pode estabelecer a base de cálculo do ICMS, mesmo que contrarie norma geral constante de lei complementar federal.

c) Em se tratando de imunidade tributária, a legislação ordinária estadual pode estabelecer se o crédito de ICMS deve ou não ser estornado.

d) Somente por deliberação entre os estados e o Distrito Federal é que se pode fazer uso de crédito no caso de isenção tributária.

e) Norma estadual não pode estabelecer o não aproveitamento do crédito relativo ao imposto do ICMS, mesmo havendo tratamento diferenciado, como, por exemplo, isenção de tributo.

51. (Vunesp – Magistratura/RJ – 2013) Acerca do imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação, assinale a alternativa correta.

a) Relativamente aos bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado da situação dos bens, títulos ou créditos.

b) Relativamente aos bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal.

c) Terá a competência para sua instituição regulada por lei complementar se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior.

d) Terá suas alíquotas máximas fixadas por lei ordinária dos Estados ou do Distrito Federal aos quais compete.

52. (Cespe – Titular de Serviços de Notas e de Registros/RR – 2013) No que concerne às normas relativas ao ICMS, assinale a opção correta.

a) É de competência da Câmara dos Deputados estabelecer alíquotas máximas de ICMS nas operações internas.

b) Cabe privativamente ao Congresso Nacional estabelecer alíquotas interestaduais de ICMS nas operações externas.

c) Cabe privativamente ao Senado Federal estabelecer alíquotas mínimas de ICMS nas operações de exportação.

d) O estabelecimento de alíquotas máximas de ICMS nas operações de importação é da competência privativa da Câmara dos Deputados.

e) É facultado ao Senado Federal estabelecer alíquotas mínimas de ICMS nas operações internas.

53. (Cespe – Titular de Serviços de Notas e de Registros/RR – 2013) No caso de um contribuinte nascido em Roraima falecer no estado do Rio de Janeiro e deixar, como única herança, ações preferenciais de empresas sediadas na Bahia negociadas na Bolsa de Valores de São Paulo, a cobrança do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos, incidente sobre a herança por ele deixada caberá

a) ao estado do Rio de Janeiro, local de falecimento do contribuinte.

b) ao estado em que o contribuinte declarava seu imposto de renda.

c) ao estado da Bahia, sede das empresas.

d) ao estado de São Paulo, em razão de as ações estarem nesse estado custodiadas.

e) ao estado em que se processar o inventário ou arrolamento.

54. (FCC – Procurador da AL/PB – 2013) Assinale a alternativa que apresenta somente um tributo federal, um estadual e um municipal.

a) Imposto sobre transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso de direitos reais sobre imóveis; imposto sobre prestação de serviços de comunicação; e imposto sobre

produtos industrializados.

b) Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana; imposto sobre transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física; e imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

c) Imposto sobre a importação de produtos estrangeiros; imposto sobre prestação de serviço de transporte intramunicipal; e imposto sobre a propriedade territorial rural.

d) Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias; e imposto sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados.

e) Imposto sobre prestação de serviço de comunicação; imposto sobre prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal; e imposto sobre serviços de qualquer natureza.

55. (FCC – Procurador da AL/PB – 2013) Considere as seguintes afirmações:

I. Com relação ao ICMS cabe à lei complementar dispor sobre substituição tributária e definir seus contribuintes.

II. Resolução do Senado Federal estabelecerá as alíquotas mínimas para a cobrança do IPVA instituído pelos Estados e pelo Distrito Federal.

III. Não incide ICMS sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, mas incide sobre serviços prestados a destinatários no exterior.

Está correto o que se afirma APENAS em

a) I.
b) II.
c) II e III.
d) I e II.
e) III.

56. (Vunesp – Magistratura/SP – 2013) Os municípios são competentes para instituir:

a) ICMS, IPTU, ISS, ITBI.

b) contribuições de melhoria, taxas pelo exercício de poder de polícia, empréstimos compulsórios.

c) IPTU, ISS, taxas de fiscalização sanitária de imóveis.

d) IPVA, ISS, IPTU.

57. (Cespe – Titular de Serviços de Notas e de Registros/RR – 2013) Determinada pessoa decidiu criar três empresas, uma prestadora de serviço público de transporte urbano, uma empresa de arredamento mercantil e uma imobiliária. Na integralização de capital, transferiu, para cada uma das três empresas, um imóvel onde vão funcionar as respectivas atividades e que servirá de sede a cada uma delas.

Nessa situação, o ITBI

a) incidirá nas três operações de transferência.

b) não incidirá apenas na operação de transferência do imóvel para a primeira empresa.

c) não incidirá apenas na operação de transferência do imóvel para a segunda empresa.

d) não incidirá apenas na operação de transferência do imóvel para a terceira empresa.

e) não incidirá em nenhuma das operações de transferência.

58. (FCC – Procurador da AL/PB – 2013) Assinale a alternativa que apresenta somente um tributo federal, um estadual e um municipal.

a) Imposto sobre transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso de direitos reais sobre imóveis; imposto sobre prestação de serviços de comunicação; e imposto sobre

produtos industrializados.

b) Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana; imposto sobre transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física; e imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

c) Imposto sobre a importação de produtos estrangeiros; imposto sobre prestação de serviço de transporte intramunicipal; e imposto sobre a propriedade territorial rural.

d) Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias; e imposto sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados.

e) Imposto sobre prestação de serviço de comunicação; imposto sobre prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal; e imposto sobre serviços de qualquer natureza.

59. (FCC – Procurador Municipal de João Pessoa/PB 2012) Sobre os tributos municipais é correto afirmar que

a) a base de cálculo da contribuição de melhoria por obra pública Municipal é o valor venal do imóvel adjacente à obra.

b) a taxa de coleta de lixo domiciliar admite que sua base de cálculo corresponda à quantidade de moradores do imóvel atendido pelo serviço.

c) o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU e o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis por ato *inter vivos* a título oneroso – ITBI têm como base de cálculo o valor venal do bem.

d) o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, apesar de ser da competência municipal, é instituído por lei complementar.

e) os serviços de limpeza de vias e logradouros públicos e de segurança pública podem ser remunerados por taxa.

60. (Cespe – Promotor de Justiça/RR – 2012) Preocupado com o alto índice de migração da população do município para a capital do estado, o Poder Executivo municipal revogou toda a legislação que instituía o IPTU.

Em face dessa situação hipotética, assinale a opção correta.

a) O município poderia isentar da cobrança as pequenas glebas situadas em zonas rurais onde incidisse tributo sobre propriedade, dada a arrecadação do ITR.

b) Sendo do município a competência para instituir tributo, é legítimo que ele deixe de instituí-lo, não sendo o exercício dessa competência transferível a outra pessoa jurídica de direito público.

c) O município não poderia revogar a legislação referente ao IPTU, já que a competência para instituí-lo é do estado.

d) A União, por possuir competência residual, poderá instituir o IPTU, sempre que a sua instituição não seja exercida por quem tenha competência tributária.

e) O município poderia ter estabelecido progressividade do IPTU para os fins almejados, em vez de revogá-lo, porque este imposto não tem caráter extrafiscal.

61. (FGV – VIII Exame de Ordem Unificado – 2012) A respeito dos impostos, assinale a afirmativa correta.

a) O Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) de quaisquer bens e direitos terá suas alíquotas máximas fixadas pelos Estados competentes para a sua instituição.

b) As alíquotas máximas e mínimas do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) deverão ser fixados por lei complementar nacional.

c) O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços

de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incidirá sobre as operações que destinem mercadorias e serviços ao exterior.

d) A União Federal deverá instituir, mediante lei complementar, 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.

62. (ESAF – Auditor Fiscal da Receita Federal – 2012) O IPTU – imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, possui as seguintes características, exceto:

a) pode ser progressivo em razão do valor venal do imóvel, o que permite calibrar o valor do tributo de acordo com índice hábil à mensuração da essencialidade do bem.

b) a progressividade de sua alíquota, com base no valor venal do imóvel, só é admissível para o fim de assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.

c) é inconstitucional a lei do município que reduz o imposto predial urbano sobre imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro.

d) pode ter diversidade de alíquotas no caso de imóvel edificado, não edificado, residencial ou comercial.

e) não se admite a progressividade fiscal decorrente da capacidade econômica do contribuinte, dada a natureza real do imposto.

63. (ESAF – Auditor Fiscal da Receita Federal – 2012) A progressividade no tempo das alíquotas do IPTU – imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, prevista na Constituição Federal, como medida de política pública que busca dar efetividade à função social da propriedade, caracteriza-se pela

a) seletividade.

b) parafiscalidade.

c) capacidade contributiva.

d) extrafiscalidade

e) essencialidade.

64. (ESAF – Auditor Fiscal da Receita Federal – 2012) Sobre o ISS – imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, é incorreto afirmar-se que:

a) no conjunto de serviços tributáveis pelo ISS, a lei complementar definirá aqueles sobre os quais poderá incidir o mencionado imposto, com o que realiza a sua finalidade principal, que é afastar os conflitos de competência, em matéria tributária, entre as pessoas políticas.

b) na construção civil, a dedução do valor dos materiais e subempreitadas no cálculo do preço do serviço, para fins de apuração do ISS, não configura isenção.

c) não há incidência sobre operações bancárias.

d) serviços de registros públicos, cartorários e notariais são imunes à incidência do ISS.

e) se houver ao mesmo tempo locação de bem móvel e prestação de serviços, o ISS incide sobre o segundo fato, sem atingir o primeiro.

65. (IESES – Titular de Serviços de Notas e de Registros/RN – 2012) O Município de Justiça publica, em 20-10-2011, lei alterando a alíquota do IPTU de 1% para 2% e prevendo sua imediata entrada em vigor. O texto legal ainda altera a planta de avaliação dos imóveis e o Terreno de Jairo que estava calculado em R$ 10.000,00 passa a receber avaliação compatível com o mercado no valor de R$ 12.000,00. Qual será o valor devido a título de

IPTU relativo a 2012, sabendo-se que o fato gerador do imposto ocorre a cada 1º de janeiro e considerando as determinações constitucionais:

a) R$ 100,00
b) R$ 240,00
c) R$ 120,00
d) R$ 200,00

66. (CETRO – Titular de Serviços de Notas e de Registros/RJ – 2012) Acerca das discussões no STF sobre constitucionalidade no âmbito tributário, analise as assertivas abaixo.

I. É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre operações de locação de bens móveis.
II. 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.
III. É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário.

É correto o que se afirma em

a) I, apenas.
b) I e II, apenas.
c) II, apenas.
d) I, II e III.
e) III, apenas.

67. (CETRO – Titular de Serviços de Notas e de Registros/RJ – 2012) Sobre o Imposto de Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis (ITBI), analise as assertivas abaixo.

I. Compete aos Municípios instituir o imposto que incidirá sobre todas as transmissões *inter vivos* que envolvam todos os direitos reais sobre imóveis.
II. O imposto incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital.
III. 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.

É correto o que se afirma em

a) I, apenas.
b) I e II, apenas.
c) III, apenas.
d) II e III, apenas.
e) I, II e III.

68. (FUMARC – Titular de Serviços de Notas e de Registros/MG – 2012) Segundo o CTN, Código Tributário Nacional, para fins de cobrança de IPTU, Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana, são melhoramentos com que a zona urbana deve contar, EXCETO

a) abastecimento de água.
b) sistema de esgotos sanitários.
c) iluminação pública com posteamento.
d) meio fio ou calçamento, com canalização de águas.

69. (FUMARC – Titular de Serviços de Notas e de Registros/MG – 2012) Considerando as súmulas vinculantes editadas pelo Supremo Tribunal Federal, é correto afirmar, EXCETO

que

a) o ICMS não incide sobre alienação de salvados de sinistro pelas seguradoras.

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

c) é inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário.

d) a taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis viola o artigo 145, II, da Constituição Federal.

70. (CETRO – Titular de Serviços de Notas e de Registros/RJ – 2012) Sobre os Impostos Municipais, analise as assertivas abaixo.

I. A lista dos impostos municipais na Constituição da República é exaustiva.

II. 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.

III. É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do IPTU em função do número de imóveis do contribuinte.

É correto o que se afirma em

a) I, apenas.

b) II, apenas.

c) III, apenas.

d) I, II e III.

e) II e III, apenas.

71. (CETRO – Titular de Serviços de Notas e de Registros/RJ – 2012) Sobre Imposto de Transmissão *inter vivos* por ato oneroso de Bens Imóveis (ITBI), assinale a alternativa correta.

a) O ITBI é vinculado.

b) O ITBI é pessoal.

c) No ITBI, o lançamento é realizado por declaração.

d) O ITBI incide nas operações societárias de cisão, mas não de fusão e incorporação.

e) O ITBI incide nas operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.

72. (UFPR – Juiz/PR – 2012) Considere as seguintes afirmativas sobre a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária:

1. É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte.
2. É ilegítima a incidência do imposto de transmissão *causa mortis* no inventário por morte presumida.
3. Promitente comprador de imóvel residencial transcrito em nome de autarquia é contribuinte do Imposto Predial Territorial Urbano.
4. É inconstitucional 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.

Assinale a alternativa correta.

a) Somente a afirmativa 4 é verdadeira.

b) Somente as afirmativas 2 e 4 são verdadeiras.

c) Somente as afirmativas 1 e 3 são verdadeiras.
d) Somente as afirmativas 1, 2 e 3 são verdadeiras.

73. (ESAF – Procuradoria da Fazenda Nacional – 2012) De acordo com a jurisprudência do STJ sobre o IPTU – Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, é incorreto afirmar que:

a) é defeso aos municípios aumentarem a base de cálculo do IPTU por meio de decreto.
b) são contribuintes responsáveis pelo pagamento do IPTU tanto o promitente comprador do imóvel quanto o promitente vendedor, podendo ambos figurar conjuntamente no polo passivo em ações de cobrança do imposto.
c) na hipótese em que o lançamento original reportou-se a área menor do imóvel, por desconhecimento de sua real metragem, o imposto pode ser complementado, pois a retificação dos dados cadastrais não significa recadastramento de imóvel.
d) não se permite a revisão do lançamento de IPTU referente a imóvel cujo padrão de acabamento considerado era diferente da realidade, pois neste caso o lançamento complementar decorreria de um simples erro de fato, que não ensejaria a revisão da cobrança.
e) não incide IPTU sobre imóveis objeto de contrato de concessão de direito real de uso, em razão da ausência do fato gerador do tributo.

GABARITO

1. A / 2. C / 3. B / 4. B / 5. C / 6. E / 7. C / 8. E / 9. D / 10. A / 11. D / 12. D / 13. C / 14. A / 15. C / 16. D / 17. C / 18. B / 19. E / 20. C / 21. C / 22. C / 23. E / 24. A / 25. D / 26. A / 27. B / 28. B / 29. D / 30. C / 31. B / 32. C / 33. B / 34. C / 35. B / 36. D / 37. E / 38. C / 39. E / 40. B / 41. D / 42. E / 43. C / 44. E / 45. E / 46. D / 47. D / 48. B / 49. D / 50. A / 51. C / 52. E / 53. E / 54. A / 55. D / 56. C / 57. B / 58. A / 59. C / 60. B / 61. B / 62. C / 63. D / 64. D / 65. C / 66. D / 67. C / 68. C / 69. D / 70. D / 71. C / 72. C / 73. D

10

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E FATO GERADOR

10.1 PARA QUE SERVE ESTUDAR HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E FATO GERADOR?

O estudo da hipótese de incidência tributária e do fato gerador tem direta relação com o tema do devido processo legal para cobrança de tributos.

Nos termos do art. 5º, LIV, da CF: "ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal".

O referido dispositivo enuncia o princípio constitucional do devido processo legal, cujo alcance se projeta sobre diversos ramos do Direito.

No campo específico do Direito Tributário, o devido processo legal incide na medida em que existe um rito determinado por meio do qual o Fisco cobra o contribuinte inadimplente.

Entre diversas garantias asseguradas ao contribuinte no bojo do princípio do devido processo legal, e de cumprimento obrigatório por parte do Fisco, merecem destaque as seguintes:

1) **é vedado ao Fisco utilizar meios indiretos ou sanções políticas** para coagir o contribuinte ao pagamento do tributo, como, por exemplo, recusar expedir certidões, negar inscrição no CNPJ ou interditar estabelecimentos[STF];

> STF: "Cassação de registro especial de funcionamento na indústria de cigarro não caracteriza sanção política. A orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal rechaça a aplicação de sanção política em matéria tributária. Contudo, para se caracterizar como sanção política, a norma extraída da interpretação do art. 2º, II, do Decreto-lei n. 1.593/1977 deve atentar contra os seguintes parâmetros: (1) relevância do valor dos créditos tributários em aberto, cujo não pagamento implica a restrição ao funcionamento da empresa; (2) manutenção proporcional e razoável do devido processo legal de controle do ato de aplicação da penalidade; e (3) manutenção proporcional e razoável do devido processo legal de controle da validade dos créditos tributários cujo não pagamento implica a cassação do registro especial. 4. Circunstâncias que não foram demonstradas no caso em exame" – RE 550769, rel. Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, j. 22-5-2013.

2) somente a lei pode determinar o procedimento para cobrança de tributos,

sendo que atualmente o rito está previsto no Código Tributário Nacional e na Lei de Execuções Fiscais (Lei n. 6.830/80).

Desse modo, o contribuinte tem direito à observância do rito legal para cobrança do tributo (devido processo legal), sob pena de nulidade do processo.

E o **passo a passo** do rito atualmente em vigor é o seguinte:

1º passo: definição da **hipótese de incidência** tributária;

2º passo: ocorrência do **fato gerador**;

3º passo: nascimento da **obrigação tributária**;

4º passo: lançamento tributário;

5º passo: constituição do **crédito tributário**;

Cespe: A prova de Defensor/DF em 2013 considerou ERRADA a assertiva: "Segundo o disposto no CTN, o crédito tributário é constituído a partir do momento em que ocorre o fato gerador do tributo".

6º passo: inscrição em **dívida ativa**;

7º passo: expedição da **certidão da dívida ativa (CDA)**;

8º passo: propositura da **execução fiscal**.

Assim, o estudo da hipótese de incidência e do fato gerador tem a finalidade de auxiliar na compreensão dos primeiros passos do devido processo legal[STF] para cobrança de tributos no Brasil.

STF: "A exigência, pela Fazenda Pública, de prestação de fiança, garantia real ou fidejussória para a impressão de notas fiscais de contribuintes em débito com o Fisco viola as garantias do livre exercício do trabalho, ofício ou profissão (CF, art. 5º, XIII), da atividade econômica (CF, art. 170, parágrafo único) e do devido processo legal (CF, art. 5º, LIV). O aludido dispositivo legal vincularia a continuidade da atividade econômica do contribuinte em mora ao oferecimento de garantias ou ao pagamento prévio do valor devido a título de tributo. Ante a impossibilidade de impressão de talonário de notas fiscais, salvo garantia prevista com base em débitos ainda não existentes, o contribuinte encontrar-se-ia coagido a quitar a pendência sem poder questionar o passivo, o que poderia levar ao encerramento de suas atividades. Aludiu que se trataria de providência restritiva de direito, complicadora ou mesmo impeditiva da atividade empresarial do contribuinte para forçá-lo ao adimplemento dos débitos. Esse tipo de medida, denominada pelo Direito Tributário, sanção política, desafiaria as liberdades fundamentais consagradas na Constituição, ao afastar a ação de execução fiscal, meio legítimo estabelecido pela ordem jurídica de cobrança de tributos pelo Estado. O Tribunal ressaltou o teor dos Enunciados 70 ('É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo'), 323 ('É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos') e 547 ('Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais')" – RE 565048/RS, rel. Min. Marco Aurélio, 29-5-2014.

10.2 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA OU REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA?

Na doutrina, os termos “hipótese de incidência” e “regra-matriz de incidência” são equivalentes. O primeiro é mais tradicional e foi difundido pela obra de Geraldo Ataliba. O segundo, mais moderno, é de Paulo de Barros Carvalho.

Para provas e concurso, devido à sua maior abrangência, recomenda-se sempre a utilização da nomenclatura “hipótese de incidência tributária”.

10.3 CONCEITO DE HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E A DUALIDADE HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA-FATO GERADOR

Hipótese de incidência é a **descrição legislativa de uma situação** que, ocorrendo na prática, produz a quem lhe deu causa o dever de pagar tributo.

Trata-se de uma técnica utilizada em todos os países ocidentais modernos para dar nascimento à obrigação tributária. Primeiro, o legislador descreve uma certa conduta (hipótese de incidência). Então, quando determinado sujeito realiza no mundo concreto (fato gerador) a conduta descrita na hipótese de incidência passa a ter o dever de pagar o tributo.

TRF3: A prova de Juiz Federal da 3ª Região em 2013 considerou CORRETA a assertiva: “A expressão fato gerador é criticada por parte da doutrina especializada, por ser utilizada pelo legislador quer para se referir à norma tributária, quer para se referir aos fatos ocorridos no mundo fenomênico, o que pode dificultar sua compreensão. Nesses termos, pode ser substituída por hipótese de incidência tributária e fato imponível”.

Assim, por exemplo, a hipótese de incidência do IPVA, nos termos do art. 155, III, da CF, é “ser proprietário de veículo automotor”.

10.4 UTILIDADE DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

O instituto da hipótese de incidência tem dupla finalidade:

a) no plano do ordenamento: serve como instrumento para delimitar a competência tributária definindo o âmbito dentro do qual o tributo pode ser validamente instituído pela entidade federativa;

b) no plano doutrinário: atua como ferramenta facilitadora para compreensão didática dos cinco aspectos que envolvem a relação jurídico-tributária (temporal, territorial, material, pessoal e quantitativo).

10.5 DIFERENÇA ENTRE HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E

FATO GERADOR

A **hipótese de incidência** é a descrição normativa da situação, integrando o **mundo normativo**. Exemplo: “ser proprietário de veículo automotor” (hipótese de incidência do IPVA).

Já o **fato gerador** é a **ocorrência concreta** da situação descrita na hipótese de incidência, pertencente ao **mundo concreto**. Exemplo: Fulano é proprietário de veículo automotor.

TRF3: A prova de Juiz Federal da 3ª Região em 2013 considerou CORRETA a assertiva: “Fato gerador, como norma tributária, refere-se aos acontecimentos econômicos, escolhidos pelo legislador, que poderão fazer surgir a obrigação tributária”.

10.6 ASPECTOS OU CRITÉRIOS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

Com o objetivo de facilitar o estudo do tema, a doutrina tem dividido a hipótese de incidência em cinco aspectos, partes ou critérios:

a) aspecto temporal;
b) aspecto territorial ou espacial;
c) aspecto material;
d) aspecto pessoal;
e) aspecto quantitativo.

Convém analisar separadamente o significado de cada um deles.

10.6.1 Aspecto temporal

O aspecto temporal é a parte da hipótese de incidência responsável por definir **quando** se considera ocorrido o fato gerador, ou seja, trata-se da fixação do **momento de sua ocorrência**.

Sendo instantâneo o fato gerador, no momento de sua ocorrência surge imediatamente a obrigação tributária.

Na hipótese de fato gerador complessivo, complexivo ou complexo, como o que existe é uma situação estendida no tempo, cabe ao legislador fixar qual a data em que juridicamente se tem como nascida a obrigação de pagar o tributo.

PUC/PR: A prova da Magistratura/PR em 2014 considerou ERRADA a assertiva: “O fato gerador do tributo chama-se *periódico ou complexivo* quando é ele representando por situação que se mantém no tempo e que é mensurada em cortes temporais, como ocorre nos tributos sobre a propriedade – IPTU e IPVA”.

10.6.2 Aspecto territorial ou espacial

No aspecto territorial ou espacial a lei determina **onde** ocorre o fato gerador do tributo, isto é, trata-se da **delimitação geográfica de sua ocorrência**.

Normalmente, a análise do aspecto espacial não envolve muitas controvérsias, pois, via de regra, a hipótese de incidência opera seus efeitos em todo o território nacional (tributos federais) ou apenas nos limites do Estado (tributos estaduais) ou do Município (tributos municipais) titulares da competência para criação do tributo.

ESAF: A prova de Analista Técnico da Susep/2012 considerou ERRADA a assertiva: “O aspecto espacial da incidência tributária nem sempre corresponderá ao território da pessoa política tributante, já que a extraterritorialidade da tributação estadual e municipal não necessariamente implica invasão de idêntica competência dos demais Estados e Municípios”.

Digna de referência é a questão que envolve a delimitação dos conceitos de zona urbana e de zona rural, discussão cujo deslinde permite saber se determinado imóvel será tributado pelo Município (via IPTU) ou pela União (por meio de ITR).

Para fins exclusivamente tributários, incide na hipótese a norma do art. 32, § 1º, do CTN, pela qual zona urbana é aquela definida em lei municipal, observado o requisito mínimo da existência de pelo menos duas melhorias públicas na região, tais como meio-fio, calçamento, canalização de águas pluviais, abastecimento de águas, sistema de esgotos, iluminação pública, escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de três quilômetros do imóvel.

Essa regra, repita-se, só pode ser utilizada para o Direito Tributário, já que, por exemplo, no campo do Direito Administrativo o critério diferenciador de imóveis rurais e urbanos, para fins de precisar qual modalidade expropriatória será cabível (para reforma agrária ou para política urbana), é a destinação do bem independentemente da sua localização ou das benfeitorias públicas existentes.

Entretanto, deve-se registrar entendimento do **STJ** em sentido contrário ao exposto: “*IPTU. ITR. LOCALIZAÇÃO. IMÓVEL. A localização do imóvel não é suficiente para que se decida entre a incidência de IPTU ou ITR. Há que se*

observar sua ***destinação*** *econômica”.* **AgRg no Ag 498.512-RS, rel. Min. Peçanha Martins, j. 22-3-2005.**

10.6.3 Aspecto material

O aspecto material determina **qual o fato gerador**, isto é, o evento ou situação que, ocorrendo, produz o dever de pagar tributo.

TRF3: A prova de Juiz Federal da 3ª Região em 2013 considerou CORRETA a assertiva: “No Brasil, a expressão fato gerador é consagrada, largamente utilizada pelo legislador, e remonta à publicação da tradução de artigo do jurista Gaston Jèze, em 1945, significando a legislação que cria tributos e os fatos econômicos que farão surgir a obrigação tributária”.

10.6.4 Aspecto pessoal

O aspecto pessoal define **quem são** os dois polos da obrigação tributária, isto é, **o credor e o devedor do tributo**.

O polo ativo é ocupado pelo credor tributário, denominado também de “Fisco”. Em regra, será uma entre as entidades federativas (União, Estados, Distrito Federal ou Municípios), ao menos que o caso seja de parafiscalidade, hipótese em que o credor será uma outra pessoa, física ou jurídica, definida em lei.

ESAF: A prova de Analista Técnico da Susep/2012 considerou CORRETA a assertiva: “O sujeito ativo, na ausência de disposição em contrário, será a própria pessoa política de que a lei impositiva constitui manifestação, pois a delegação da condição de sujeito ativo a outra pessoa jurídica de direito público não se presume”.

No polo passivo podemos ter duas figuras distintas: o contribuinte ou o responsável tributário.

Conforme será visto nos capítulos seguintes deste *Manual*, **contribuinte** é o sujeito passivo que **tem relação direta e pessoal com o fato gerador do tributo** (art. 121, parágrafo único, I, do CTN).

UFPR: A prova da Magistratura/PR em 2013 considerou ERRADA a assertiva: “O sujeito passivo da obrigação principal diz-se responsável quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”.

Já o **responsável tributário** é o sujeito passivo que, **não revestindo a condição de contribuinte**, tenha obrigação de recolher tributos decorrente de expressa disposição legal (art. 121, parágrafo único, II, do CTN).

Cespe: A prova de Procurador/BA em 2014 considerou ERRADA a assertiva: “O sujeito passivo diretamente ligado com o fato gerador é denominado responsável tributário”.

10.6.5 Aspecto quantitativo

O aspecto quantitativo indica ***quanto*** o contribuinte deve ao Fisco.

A apuração do valor devido pelo sujeito passivo dá-se pela ação conjunta de dois elementos distintos: a **base de cálculo** e a **alíquota**.

10.6.5.1 Base de cálculo e base calculada

Base de cálculo é a grandeza econômica sobre a qual incide o tributo. Ex.: a base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel (art. 33 do CTN).

Base calculada é o **valor apurado da base de cálculo**. Assim, por exemplo, se João mora em imóvel urbano cujo valor venal é de R$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), a base de cálculo é o elemento econômico tributável (valor venal) e a base calculada é a quantificação concreta desse elemento (R$ 50.000,00). Desse modo, a base de cálculo do IPTU é a mesma em todo o Brasil (art. 33 do CTN); a base calculada varia de imóvel para imóvel.

Cabe lembrar que o legislador não está inteiramente livre para eleger uma base de cálculo, isso porque a fixação da grandeza econômica a ser tributada deverá observar uma relação de pertinência lógica com o aspecto material da hipótese de incidência.

Assim, por exemplo, sendo certo que o IPTU tributa a propriedade imobiliária urbana, sua base de cálculo não pode ser outra senão o valor do bem. Seria inconstitucional, portanto, o IPTU cobrado em função da quantidade de automóveis na casa, já que isso não seria tributar a propriedade imobiliária, mas uma outra grandeza econômica (propriedade de veículos automotores).

Do mesmo modo, se uma taxa de polícia fosse criada para remunerar a atividade exercida pela guarda costeira de fiscalizar embarcações em busca de tripulantes clandestinos e o legislador escolhesse o valor das mercadorias embarcadas como base de cálculo, o tributo seria inconstitucional porque a grandeza econômica utilizada para apurar o *quantum* devido não observa relação lógica alguma com a hipótese de incidência.

Em síntese, a **base de cálculo** deve ser fixada de modo a **confirmar a materialidade da hipótese de incidência**.

10.6.5.2 Alíquota

Para determinar-se o *quantum* devido pelo contribuinte não basta a existência da base de cálculo, na medida em que, sendo vedada a utilização de tributo para confiscar bens privados, o Estado não poderia retirar dos particulares o valor de toda a base de cálculo, sendo necessário estabelecer qual fração dela deverá ser entregue ao Fisco.

A essa fração da base de cálculo, normalmente expressa por meio de um **percentual**, dá-se o nome de ***alíquota***.

10.7 FATO GERADOR

Fato gerador ou fato imponível é a **ocorrência concreta** da situação descrita na hipótese de incidência.

Nos termos do art. 114 do CTN, "fato gerador da obrigação principal é a **situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência**".

UFPR: A prova da Magistratura/PR em 2013 considerou CORRETA a assertiva: "O fato gerador da obrigação tributária principal corresponde à situação definida na lei como necessária e suficiente à sua ocorrência".

Se a hipótese de incidência descreve um evento específico, como circular mercadorias ou prestar serviço de limpeza, diz-se que o fato gerador é instantâneo.

ESAF: A prova de Analista Técnico da Susep/2012 considerou CORRETA a assertiva: "Em se tratando de tributos com fato gerador instantâneo, estará determinado pelo momento mesmo da ocorrência do ato, fato ou situação que configura o aspecto material da incidência tributária".

TRF3: A prova de Juiz Federal da 3ª Região em 2013 considerou CORRETA a assertiva: "Fato gerador foi conceito eleito pelo constituinte originário para distribuir as materialidades dos impostos entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios".

Por outro lado, caso a descrição legislativa preveja que o tributo incide sobre situação que se prolonga no tempo, fala-se em fato gerador complexo ou fato gerador complessivo.

10.7.1 Art. 4º do CTN

É importante lembrar que, nos termos do art. 4º do CTN, **é o fato gerador que define a natureza específica do tributo**, sendo irrelevantes a denominação, demais características formais adotadas pela lei e a destinação legal do produto da sua arrecadação.

IESES: A prova de Cartório/RO 2017 considerou CORRETA a afirmação: “A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação”.

Assim, para saber se determinado tributo é um imposto, taxa ou contribuição de melhoria, o único critério cientificamente apropriado consiste na análise do fato gerador da respectiva obrigação.

Cespe: A prova de Defensor/DF em 2013 considerou CORRETA a assertiva: “A natureza jurídica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la as características formais adotadas pela lei”.

10.7.2 Momento da ocorrência do fato gerador. Negócios condicionais

De acordo com o art. 116 do CTN, 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 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.

Já no caso de **atos e negócios jurídicos condicionais** consideram-se perfeitos e acabados (art. 117):

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.

10.7.3 Autossuficiência do fato gerador

A simples ocorrência da situação descrita na hipótese de incidência é suficiente para dar nascimento à obrigação tributária, **devendo sua definição legal ser interpretada abstraindo-se** de elementos pertencentes a outros ramos jurídicos, tais como (art. 118 do CTN):

1) **da validade jurídica dos atos efetivamente praticados** pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou de seus efeitos (independência do fato gerador frente o Direito Penal ou “princípio do *non olet*”). É por isso que, por exemplo, havendo venda de um

animal da fauna silvestre é devido o ICMS sobre a operação mesmo sabendo que o Direito Ambiental Brasileiro tipifica como crime tal conduta. Isso ocorre porque o fato gerador "circulação de mercadoria" ocorre abstraindo-se do tipo penal cometido a prática da conduta;

PUC/PR: A prova da Magistratura/PR em 2014 considerou CERTA a assertiva: "Segundo nosso Código Tributário Nacional para a incidência do tributo não se mostra relevante a regularidade jurídica dos atos praticados, nem tampouco a licitude de seu objeto".

2) **dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos** (independência do fato gerador frente aos Direitos Civil e Empresarial). Exemplo: quem constar no registro estadual como proprietário do veículo automotivo em 1º de janeiro será o contribuinte do IPVA correspondente àquele exercício inteiro, pouco importando se já nos dias seguintes o veículo for vendido ou furtado.

10.7.4 Emenda Constitucional n. 3/93 e fato gerador presumido: análise crítica

A EC 3/93 acrescentou o § 7º ao art. 150 da Constituição Federal, com o seguinte teor: "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".

FCC: A prova de Julgador Administrativo da Sefaz/PE de 2015 considerou ERRADA a assertiva: "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 restituição da quantia paga no início do período de apuração seguinte, caso não se realize o fato gerador presumido".

A validade jurídica do chamado fato gerador presumido é bastante discutível porque subverte a sequência lógica dos eventos que antecedem o momento do pagamento do tributo. De fato, não faz sentido exigir-se do contribuinte o desembolso de certa quantia em dinheiro antes que a situação legal desencadeadora da obrigação de pagar o tributo tenha ocorrido, e antes também da própria constituição do crédito.

A novidade criada pela Emenda 3/93 é altamente prejudicial à segurança jurídica, fragilizando a estabilidade social e produzindo um ambiente de incerteza para os contribuintes. Além do princípio da segurança jurídica, noção essencial que está na base de todo o sistema tributário nacional, o instituto do fato gerador presumido fere o princípio da não surpresa e o direito do

contribuinte de somente ser tributado segundo as normas previstas na ordem jurídica, inexistindo como sustentar-se a legitimidade da exigência de um tributo antes que tenha ocorrido o fato que provoca a obrigação de pagá-lo.

Assim, na esteira da melhor doutrina, deve-se considerar inconstitucional a Emenda Constitucional n. 3/93, no que diz respeito à instituição da figura do fato gerador presumido, diante da inarredável constatação de que a referida Emenda foi promulgada em desatenção aos limites materiais impostos ao constituinte reformador, especialmente tendo em vista o teor do art. 60, § 4º, IV, da Constituição Federal, que afirma: “Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: IV – os direitos e garantias individuais”.

Convém registrar, contudo, que o STF, instado a manifestar-se, declarou constitucional a EC 3/93 (ADIn 1851).

10.8 QUADRO COMPARATIVO ENTRE HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E FATO GERADOR

Por fim, sintetizando o que foi dito nos itens anteriores, podemos resumir as diferenças entre hipótese de incidência e fato gerador conforme apontado no quadro abaixo:

Hipótese de Incidência	Fato Gerador
É a descrição normativa da conduta	É a ocorrência concreta da situação descrita na hipótese de incidência
Também chamada de “regra-matriz de incidência”	Também conhecido como “fato imponível”
Integra o mundo normativo	Pertence ao mundo concreto
Ex.: “ser proprietário de veículo automotor”	Ex.: Fulano é proprietário de veículo automotor

10.9 QUADRO SINÓTICO

<table>
<tr><td>PARA QUE SERVE ESTUDAR HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E FATO GERADOR?</td><td>
O estudo da hipótese de incidência tributária e do fato gerador tem direta relação com o tema do devido processo legal para cobrança de tributos.
No campo específico do Direito Tributário, o devido processo legal incide na medida em que existe um rito determinado por meio do qual o Fisco cobra o contribuinte inadimplente.
<table>
<tr><th>ALGUMAS GARANTIAS ASSEGURADAS AO CONTRIBUINTE NO BOJO DO PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL</th></tr>
<tr><td>1) é vedado ao Fisco utilizar meios indiretos ou sanções políticas para coagir o contribuinte ao pagamento do tributo, como, por exemplo, recusar expedir certidões, negar inscrição no CNPJ ou interditar estabelecimentos;
2) somente a lei pode determinar o procedimento para cobrança de tributos, sendo que atualmente o rito está previsto no Código Tributário Nacional e na Lei de Execuções Fiscais (Lei n. 6.830/80).</td></tr>
</table>
Desse modo, o contribuinte tem direito à observância do rito legal para cobrança do tributo (devido processo legal), sob pena de nulidade do processo.
E o passo a passo do rito atualmente em vigor é o seguinte:
1º passo: definição da hipótese de incidência tributária;
2º passo: ocorrência do fato gerador;
3º passo: nascimento da obrigação tributária;
4º passo: lançamento tributário;
5º passo: constituição do crédito tributário;
6º passo: inscrição em dívida ativa;
7º passo: expedição da certidão da dívida ativa (CDA);
8º passo: propositura da execução fiscal.
Assim, o estudo da hipótese de incidência e do fato gerador tem a finalidade de auxiliar na compreensão dos primeiros passos do devido processo legal para cobrança de tributos no Brasil.
</td></tr>
<tr><td>HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA OU REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA?</td><td>Na doutrina, os termos “hipótese de incidência” e “regra-matriz de incidência” são equivalentes. O primeiro é mais tradicional e foi difundido pela obra de Geraldo Ataliba. O segundo, mais moderno, é de Paulo de Barros Carvalho.
Para provas e concursos, devido à sua maior abrangência, recomenda-se sempre a utilização da nomenclatura “hipótese de incidência tributária”.</td></tr>
<tr><td>CONCEITO DE HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E A DUALIDADE HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA-FATO GERADOR</td><td>Hipótese de incidência é a descrição legislativa de uma situação que, ocorrendo na prática, produz a quem lhe deu causa o dever de pagar tributo.
Trata-se de uma técnica utilizada em todos os países ocidentais modernos para dar nascimento à obrigação tributária. Primeiro, o legislador descreve uma certa conduta (hipótese de incidência). Então, quando determinado sujeito realiza no mundo concreto (fato gerador) a conduta descrita na hipótese de incidência, passa a ter o dever de pagar o tributo.</td></tr>
<tr><td>UTILIDADE DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA</td><td>O instituto da hipótese de incidência tem dupla finalidade:
<table>
<tr><th>a) no plano do ordenamento:</th><th>b) no plano doutrinário:</th></tr>
<tr><td>serve como instrumento para delimitar a competência tributária, definindo o âmbito dentro do qual o tributo pode ser validamente instituído pela entidade federativa;</td><td>atua como ferramenta facilitadora para compreensão didática dos cinco aspectos que envolvem a relação jurídico-tributária (temporal, territorial, material, pessoal e quantitativo).</td></tr>
</table>
</td></tr>
<tr><td>DIFERENÇA ENTRE HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E FATO GERADOR</td><td>A hipótese de incidência é a descrição normativa da situação, integrando o mundo normativo.
O fato gerador é a ocorrência concreta da situação descrita na hipótese de incidência, pertencente ao mundo concreto.</td></tr>
<tr><td>ASPECTOS OU CRITÉRIOS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA</td><td>Com o objetivo de facilitar o estudo do tema, a doutrina tem dividido a hipótese de incidência em cinco aspectos, partes ou critérios:
a) aspecto temporal;
b) aspecto territorial ou espacial;</td></tr>
<tr><td></td><td>c) aspecto material;
d) aspecto pessoal;
e) aspecto quantitativo.
<table>
<tr><td>Aspecto temporal</td><td>O aspecto temporal é a parte da hipótese de incidência responsável por definir quando se considera ocorrido o fato gerador, ou seja, trata-se da fixação do momento de sua ocorrência.
Sendo instantâneo o fato gerador, no momento de sua ocorrência surge imediatamente a obrigação tributária.
Na hipótese de fato gerador complessivo, complexivo ou complexo, como o que existe é uma situação estendida no tempo, cabe ao legislador fixar qual a data em que juridicamente se tem como nascida a obrigação de pagar o tributo.</td></tr>
<tr><td>Aspecto territorial ou espacial</td><td>No aspecto territorial ou espacial a lei determina onde ocorre o fato gerador do tributo, isto é, trata-se da delimitação geográfica de sua ocorrência.</td></tr>
</table>
</td></tr>
</table>

	Aspecto material	O aspecto material determina **qual o fato gerador**, isto é, o evento ou situação que, ocorrendo, produz o dever de pagar tributo.
	Aspecto pessoal	O aspecto pessoal define **quem são** os dois polos da obrigação tributária, isto é, **o credor** e **o devedor do tributo**. O polo ativo é ocupado pelo credor tributário, denominado também "Fisco". No polo passivo podemos ter duas figuras distintas: o contribuinte ou o responsável tributário. **Contribuinte** é o sujeito passivo que **tem relação direta e pessoal com o fato gerador do tributo** (art. 121, parágrafo único, I, do CTN). **Responsável tributário** é o sujeito passivo que, **não revestindo a condição de contribuinte**, tenha obrigação de recolher tributos decorrente de expressa disposição legal (art. 121, parágrafo único, II, do CTN).
	Aspecto quantitativo	O aspecto quantitativo indica *quanto* o contribuinte deve ao Fisco. A apuração do valor devido pelo sujeito passivo dá-se pela ação conjunta de dois elementos distintos: a **base de cálculo** e a **alíquota**.

BASE DE CÁLCULO E BASE CALCULADA	
Base de cálculo é a grandeza econômica sobre a qual incide o tributo. Ex.: a base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel (art. 33 do CTN).	**Base calculada** é o **valor apurado da base de cálculo**.

ALÍQUOTA
Para determinar-se o *quantum* devido pelo contribuinte não basta a existência da base de cálculo, na medida em que, sendo vedada a utilização de tributo para confiscar bens privados, o Estado não poderia retirar dos particulares o valor de toda a base de cálculo, sendo necessário estabelecer qual fração dela deverá ser entregue ao Fisco. A essa fração da base de cálculo, normalmente expressa por meio de um **percentual**, dá-se o nome de *alíquota*.

FATO GERADOR

Fato gerador ou fato imponível é a **ocorrência concreta** da situação descrita na hipótese de incidência.
Nos termos do art. 114 do CTN, "fato gerador da obrigação principal é a **situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência**".
Se a hipótese de incidência descreve um evento específico, como circular mercadorias ou prestar serviço de limpeza, diz-se que o fato gerador é instantâneo.
Por outro lado, caso a descrição legislativa preveja que o tributo incide sobre situação que se prolonga no tempo, fala-se em fato gerador complexo ou fato gerador complessivo.

Art. 4º do CTN:	nos termos do art. 4º do CTN, **é o fato gerador que define a natureza específica do tributo**, sendo irrelevantes a denominação, demais características formais adotadas pela lei e a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Momento da ocorrência do fato gerador. Negócios condicionais	De acordo com o art. 116 do CTN, 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 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.	Já no caso de **atos e negócios jurídicos condicionais**, consideram-se perfeitos e acabados (art. 117): 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.
Autossuficiência do fato gerador	A simples ocorrência da situação descrita na hipótese de incidência é suficiente para dar nascimento à obrigação tributária, **devendo sua definição legal ser interpretada abstraindo-se** de elementos pertencentes a outros ramos jurídicos (art. 118 do CTN).	
Emenda Constitucional n. 3/93 e fato gerador presumido: análise crítica	A EC 3/93 acrescentou o § 7º ao art. 150 da Constituição Federal, com o seguinte teor: "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". A novidade criada pela Emenda 3/93 é altamente prejudicial à segurança jurídica, fragilizando a estabilidade social e produzindo um ambiente de incerteza para os contribuintes. Além do princípio da segurança jurídica, noção essencial que está na base de todo o sistema tributário nacional, o instituto do fato gerador presumido fere o princípio da não surpresa e o direito do contribuinte de somente ser tributado segundo as normas previstas na ordem jurídica, inexistindo como sustentar-se a legitimidade da exigência de um tributo antes que tenha ocorrido o fato que provoca a obrigação de pagá-lo. Assim, na esteira da melhor doutrina, deve-se considerar inconstitucional a Emenda Constitucional n. 3/93, no que diz respeito à instituição da figura do fato gerador presumido, diante da inarredável constatação de que a referida Emenda foi promulgada em desatenção aos limites materiais impostos ao constituinte reformador, especialmente tendo em vista o teor do art. 60, § 4º, IV, da Constituição Federal, que afirma: "Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: IV – os direitos e garantias individuais".	

	Convém registrar, contudo, que o STF, instado a manifestar-se, declarou constitucional a EC 3/93 (ADIn 1851).

QUADRO COMPARATIVO ENTRE HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E FATO GERADOR	
Hipótese de Incidência	**Fato Gerador**
É a descrição normativa da conduta	É a ocorrência concreta da situação descrita na hipótese de incidência
Também chamada de “regra-matriz de incidência”	Também conhecido como “fato imponível”
Integra o mundo normativo	Pertence ao mundo concreto
Ex.: “ser proprietário de veículo automotor”	Ex.: Fulano é proprietário de veículo automotor

10.10 QUESTÕES

1. (FMP Concursos – Procurador do Estado-AC – 2017) A tributação dos atos ilícitos é tema sempre tormentoso. No atual estágio da doutrina e jurisprudência, é CORRETO afirmar que

a) não se pode tributar atos ilícitos sob pena de conferir uma pretensa legalidade para as operações.
b) deve-se proceder caso a caso, avaliando os prós e contras da tributação sobre a atividade ilícita, pois o Estado não pode perder de vista que os recursos a ingressar no Tesouro são imprescindíveis.
c) dependendo de qual for a atividade ilícita, a solução pode ser uma ou outra. Nos casos de mera contravenção penal, é plenamente aceitável a tributação. Já no tráfico de drogas, por exemplo, não é aceita.
d) se com a atividade ilícita há uma outra, lícita, pode-se proceder a autuação fiscal na parte lícita, como sonegação fiscal.
e) a atividade ilícita deve ser tributada e assim o permitem a Constituição Federal e o CTN.

2. (Consulplan – Cartório-MG – 2017) O fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Sobre o fato gerador disciplinado no Código Tributário Nacional, analise as afirmações que seguem:

I. Inclui-se na interpretação da definição legal do fato gerador a validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como a natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.
II. 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.
III. 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.
IV. Tratando-se de situação de fato, salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios.

Está correto o que se afirma em:

a) I e II, apenas.
b) II e III, apenas.
c) II, III e IV, apenas.
d) I, II, III e IV.

3. (Cespe – PC-GO – 2017) Ricardo, com quinze anos de idade, traficou entorpecentes por três meses, obtendo uma renda de R$ 20.000. Informado pela autoridade competente, um auditor da Receita Federal do Brasil efetuou lançamento contra o menor.

Tendo como referência essa situação hipotética, assinale a opção correta.

a) O tráfico de entorpecente é ato ilícito, sendo responsáveis pelos prejuízos dele decorrentes, nos termos da lei civil, os pais de Ricardo, que deverão recolher o tributo a título de sanção cível.

b) A capacidade tributária independe da capacidade civil, de modo que é correto o lançamento contra o menor que, no caso, percebeu remuneração que pode ser considerada renda.

c) O tráfico de entorpecente é atividade que gera proveito econômico, o que justifica torná-lo fato gerador de tributo, não podendo, no entanto, Ricardo, por ser incapaz, sofrer lançamento, devendo a renda percebida ser imputada aos seus pais.

d) O tráfico de entorpecente, por ser crime, não pode ser objeto de tributação, pois o pagamento de imposto em tal hipótese significaria que o Estado estaria chancelando uma atividade ilícita, sendo, portanto, insubsistente o lançamento.

e) Ricardo, por ser incapaz, não pode sofrer lançamento, não constituindo renda eventuais ganhos econômicos que ele venha a ter.

4. (Cespe – Delegado de Polícia-PE – 2016) Tendo como referência o disposto no CTN, assinale a opção correta.

a) A capacidade tributária passiva é plena e independe da capacidade civil.

b) Não haverá incidência tributária sobre atividades ilícitas.

c) A obrigação tributária principal nasce com o lançamento do fato gerador.

d) Fato gerador corresponde ao momento abstrato previsto em lei que habilita o início da relação jurídico-tributária.

e) A denominação do tributo e a destinação legal do produto de sua arrecadação são essenciais para qualificá-lo.

5. (FCC – Procurador Municipal – 2016) Em relação à base de cálculo, é correto afirmar:

a) Se for a mesma para dois ou mais impostos ocorrerá a bitributação, ainda que com fatos geradores diferentes.

b) Pode ser alterada por ato normativo da Administração pública sempre que se fizer necessário para melhor apuração dos tributos devidos.

c) Tem relação direta e imediata com o fato gerador, sendo expressão econômica que dará azo à apuração do valor do tributo devido.

d) Não se submete à legalidade e à anterioridade tributária.

e) Não tem relação com a natureza jurídica específica do tributo.

6. (TRF3 – Juiz federal – 2016) O lançamento tributário:

a) reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e é regido pela lei vigente, mesmo que venha a ser revogada ou modificada.

b) constitui a obrigação tributária e torna-se imutável após a notificação válida do sujeito passivo.

c) é inibido por decisão judicial que suspende a exigibilidade do crédito tributário.

d) identifica o sujeito passivo, verifica a ocorrência do fato gerador, calcula o montante do tributo devido e estabelece os critérios para a revisão “de ofício” do crédito decorrente.

7. (Consulplan – Técnico da Surg – 2015) Nos termos do Código Tributário Nacional a obrigação tributária é:

a) Principal ou Acessória.
b) Complementar e Regular.
c) Progressiva e Sistemática.
d) Vigente ou Específica.

8. (Cespe – Especialista em Regulação – 2015) Consoante as regras tributárias, após a ocorrência de determinados fatos, surgem obrigações tributárias. Acerca dessas obrigações e dos fatos geradores, julgue o item subsecutivo conforme disposições do CTN. Diante da ocorrência de um fato gerador previsto na legislação tributária em qualquer de suas formas, surge a obrigação principal, ou seja, a obrigação de pagar.

9. (FCC – Analista Judiciário TRF – 3ª Região – 2014) Sobre a hipótese de incidência, é correto afirmar que

a) é a descrição abstrata de fato que, se acontecer através do lançamento, faz surgir o crédito tributário.
b) a mesma norma que descreva a hipótese de incidência deve descrever, objetivamente, as hipóteses de não incidência tributária.
c) a não incidência tributária, é hipótese de imunidade qualificada pela interpretação *a contrario sensu* da hipótese de incidência.
d) a norma que descreve os casos de não incidência tributária tem natureza de isenção quando se tratar de lei ordinária, mas tem natureza de imunidade quando se tratar de lei complementar.
e) a não incidência não se confunde com a imunidade, pois esta é ausência expressa em norma constitucional de competência, enquanto aquela é um fato que não está descrito em norma como fato gerador de tributo.

10. (Cespe – TCE-ES – Analista Administrativo do TCE/ES – 2013) Considere que um estado da federação discorde da definição de fato gerador estabelecida por lei complementar federal e resolva alterar os fatos geradores que servem de parâmetros de incidência de um tributo, para adequar os fatos à sua realidade. Com base nessa situação hipotética, assinale a opção correta.

a) A competência tributária privativa dos estados possibilita não só a alteração de alíquotas de tributos, por meio de lei ordinária, mas a definição de fatos geradores e da base de cálculo.
b) O estado pode criar novos tributos além dos elencados na CF, desde que observe os fatos geradores e a base de cálculo dos tributos existentes, e impor fatos geradores diversos daqueles previstos em lei complementar.
c) O estado da federação tem capacidade tributária para legislar a respeito de fato gerador disposto em lei complementar federal e adequá-lo à sua realidade, desde que altere o fato gerador desse tributo por lei ordinária.
d) O estado da federação é incompetente para legislar sobre fato gerador e deve observar o que previsto em lei complementar federal, pois qualquer outro tipo de regulamentação é inconstitucional.
e) O estado da federação somente pode alterar a definição de fatos geradores previstos em lei complementar Federal por meio de lei complementar estadual.

11. (FJG-RIO – Agente de Fazenda da SMA/RJ – 2013) Constitui elemento subjetivo do fato gerador:

a) o sujeito ativo
b) a alíquota

c) a base de cálculo
d) a instantaneidade

12. (Cespe – Cartório/BA – 2013) Segundo o CTN, constitui(em) aspecto(s) relevante(s) para a determinação da natureza jurídica específica do tributo

a) o fato gerador da obrigação tributária.
b) a denominação e as demais características formais estabelecidas pela legislação tributária.
c) a destinação legal do produto da arrecadação e a denominação desse tributo e demais características previstas em lei.
d) a destinação legal do produto da arrecadação desse tributo.
e) o fato gerador e a destinação legal do produto da arrecadação desse tributo.

13. (Cespe – 2013 – Procurador do Bacen) João constituiu e administrou, por meio de procuração, empresa individual, por intermédio de terceiro que não tinha qualquer ingerência ou interesse nos atos praticados e, em função disso, deixou de pagar os tributos devidos. Nessa situação hipotética,

a) o fato gerador não tem relação direta com João, por isso ele não pode ser considerado sujeito passivo.
b) o terceiro será considerado responsável tributário, dada a sua condição de constar como proprietário da empresa individual.
c) João não será o responsável pelo pagamento dos tributos caso tenha estabelecido em contrato com o terceiro que este ficaria obrigado a pagar todos os tributos.
d) João será considerado contribuinte, e não responsável.
e) João não poderá ser considerado sujeito passivo da obrigação tributária, por não estar formalmente incluído na empresa.

14. (FCC – 2013 – Agente Fiscal da SEFAZ-SP) Fato Gerador e Obrigação Tributária são dois institutos intrinsicamente relacionados no Direito Tributário, sendo um decorrência do outro. A respeito desses institutos, é correto afirmar:

a) O fato gerador da obrigação principal é situação definida na forma da lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, podendo ocorrer a sua definição, excepcionalmente, por tratados e convenções internacionais, decretos e normas complementares.
b) A obrigação acessória tem por objeto obrigações de dar ou fazer, positivas ou negativas, que contribuem com a arrecadação e fiscalização dos tributos.
c) A obrigação acessória não se converte em obrigação principal, pois o seu fato gerador é qualquer situação que imponha a prática ou abstenção de ato que não configure a obrigação principal, nos termos do CTN.
d) A mesma situação fática pode ser fato gerador de uma obrigação tributária principal e de uma obrigação tributária acessória, ambas definidas na legislação tributária.
e) A obrigação principal surge com o fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo, enquanto a obrigação acessória tem por objeto o pagamento de penalidade pecuniária, sendo que ambas se extinguem com o crédito delas decorrente.

15. (FCC – 2013 – Auditor do TCE-SP) Ao prever a lei de determinado tributo que será atribuído ao sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, estar-se-á diante de

a) fato gerador pendente.
b) fato gerador futuro.

c) substituição tributária para frente.
d) substituição tributária para trás.
e) lançamento a certo período de tempo.

16. (FMP-RS – Cartório/AC – 2012) Quanto às obrigações tributárias, é correto afirmar que:

a) fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.
b) conforme o CTN, sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica, de direito público ou privado sem fins lucrativos, titular da competência para exigir o seu cumprimento.
c) a obrigação tributária principal consiste em obrigação do contribuinte de pagar tributo, prestar declaração ou tomar outra medida, positiva ou negativa, determinada por lei no interesse da Administração Tributária.
d) fato gerador da obrigação tributária acessória é o inadimplemento do tributo, porquanto dá ensejo à cobrança de juros e de multa moratória.

17. (UPENET – 2010 – Advogado da Grande Recife) Em relação ao tema "Obrigação Tributária", assinale a alternativa INCORRETA.

a) A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.
b) Fato gerador da obrigação acessória é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.
c) Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento.
d) O sujeito passivo da obrigação principal diz-se responsável, quando, sem se revestir da condição de contribuinte, sua obrigação decorre de disposição expressa de lei.
e) Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

18. (ESAF – Auditor da Receita Federal – 2005) Leia cada um dos assertos abaixo e assinale (V) ou (F), conforme seja verdadeiro ou falso. Depois, marque a opção que contenha a exata sequência.

( ) A situação definida em lei, desde que necessária para o nascimento da obrigação tributária principal é o seu fato gerador.
( ) Qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática de um ato que não tenha por objeto o pagamento de tributo ou multa, é obrigação tributária acessória.
( ) Atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de encobrir a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, desde que legítimos perante a legislação civil, não podem ser desconsiderados pela autoridade tributária.

a) V V V
b) F V V
c) F F F
d) F F V
e) V F V

GABARITO

1. E **/** 2. C **/** 3. B **/** 4. A **/** 5. C **/** 6. A **/** 7. A **/** 8. E **/** 9. E **/** 10. D **/** 11. A **/** 12. A **/** 13. D **/** 14. D **/** 15. C **/**

16. A / 17. B / 18. D

11

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

11.1 NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Código Tributário Nacional, promulgado por meio da Lei n. 5.172/66, é dividido em dois grandes Livros.

O Livro Primeiro denomina-se "Sistema Tributário Nacional" (arts. 1º a 95) e disciplina basicamente o regime dos tributos em espécie, contendo grande quantidade de normas que repetem regras do Texto Constitucional de 1988.

Já o Livro Segundo, de grande relevância para provas e concursos públicos, é intitulado "Normas Gerais de Direito Tributário" (arts. 96 a 218), dividindo-se em cinco partes:

Título I – Legislação Tributária (arts. 96 a 112);

Título II – Obrigação Tributária (arts. 113 a 138);

Título III – Crédito Tributário (arts. 139 a 193);

Título IV – Administração Tributária (arts. 194 a 208);

Disposições Finais e Transitórias (arts. 209 a 218).

Sob o título de "Legislação Tributária", os arts. 96 a 111 do CTN tratam de normas gerais a respeito dos seguintes temas:

a) conceito de "legislação tributária";

b) leis, tratados, convenções internacionais e decretos;

c) normas complementares;

d) vigência da lei tributária;

e) aplicação da lei tributária;

f) interpretação e integração da legislação tributária.

O objetivo do presente capítulo é analisar especificamente o conceito de "legislação tributária", bem como todos os elementos que o integram.

11.2 CONCEITO DE “LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA”

Visando delimitar o alcance de suas disposições normativas, o CTN, em seu art. 96 definiu o significado da locução “legislação tributária” nos seguintes termos:

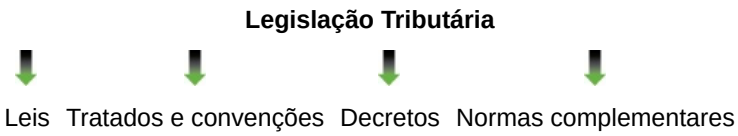
> A expressão “legislação tributária” compreende as **leis**, os **tratados** e as **convenções internacionais**, os **decretos** e as **normas complementares** que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles atinentes.

É possível notar, desse modo, que a expressão “legislação tributária”, nos termos do CTN, **é muito mais abrangente do que a simples noção de lei em sentido estrito**, na medida em que inclui atos normativos de diversas naturezas e variedades como tratados (vínculos regidos pelo direito internacional), decretos (atos administrativos) etc.

Convém destacar que a diferença conceitual entre “legislação tributária” e “lei tributária” é de grande utilidade prática para compreensão de outros temas dentro do próprio CTN.

Ao distinguir a obrigação tributária principal e a obrigação tributária acessória, o Código Tributário afirma que a **obrigação tributária principal tem como fato gerador a situação “prevista em lei”** (art. 114 do CTN). Enquanto **a obrigação tributária acessória “decorre da legislação tributária”** (art. 113, § 2º, do CTN).

11.2.1 Quadro esquemático do conceito de legislação tributária



11.2.2 Quadro comparativo entre os conceitos de “legislação tributária” e “lei tributária” no CTN

Legislação tributária	Lei tributária
Conceito abrangente	Conceito restrito
Inclui leis, tratados, convenções internacionais, decretos e normas complementares (atos normativos, decisões do fisco, convênios e costumes)	Somente leis em sentido formal emanadas do Parlamento (ordinárias, complementares, emendas constitucionais)

Fonte da obrigação tributária acessória	Fonte da obrigação tributária principal

11.3 LEIS, TRATADOS, CONVENÇÕES INTERNACIONAIS E DECRETOS

Os arts. 97 a 99 do Código Tributário Nacional disciplinam as principais fontes normativas do Direito Tributário: leis, tratados, convenções internacionais e decretos.

Detalhando o conteúdo do princípio da legalidade, o art. 97 do CTN afirma que somente a *lei* pode estabelecer:

a) a instituição de tributos, ou a sua extinção;

b) a majoração de tributos ou a sua redução;

c) a definição do fato gerador da obrigação principal e do seu sujeito passivo;

d) a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo;

e) a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias aos dispositivos legais;

f) as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Equipara-se à majoração de tributos a ampliação de sua base de cálculo (art. 97, § 1º). Ao contrário, não constitui majoração de tributo a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo (§ 2º).

Acerca dos **tratados e convenções internacionais** o CTN limita-se a afirmar que têm o **poder de revogar ou modificar a legislação tributária interna**. Além disso, sujeita-se também ao atendimento do disposto nos tratados e nas convenções internacionais a legislação que lhes sobrevenha (art. 98 do CTN).

PGE/GO: A prova de Procurador/GO em 2013 considerou ERRADA a afirmação: “Os tratados internacionais em matéria tributária, considerando seu caráter infraconstitucional, não revogam ou modificam a legislação interna”.

Já o art. 99 do CTN enuncia que o **conteúdo e o alcance dos decretos ou regulamentos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos**.

A referida regra reafirma o caráter infralegal dos decretos e regulamentos na ordem jurídica brasileira. Isso porque **no Direito Tributário Brasileiro não existem os chamados decretos e regulamentos autônomos ou independentes**, que, em outros países, podem inovar originariamente no âmbito do direito, criando, por si, deveres e obrigações aos particulares independentemente de lei.

A Constituição Federal de 1988 enfatiza em diversas oportunidades a subordinação irrestrita dos decretos à lei. É o que, por exemplo, estabelece o art. 84, IV, da CF, com força no qual cabe ao Presidente da República *expedir decretos e regulamentos para dar fiel execução à lei*. No art. 5º, II, por outro ângulo, o Texto Maior afirma que *ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei*, o que impede visivelmente a fixação de deveres e proibições a particulares por meio de decretos – meros atos administrativos.

Em conclusão, o papel reservado pelo ordenamento jurídico pátrio aos decretos e regulamentos é o de simples viabilizadores da aplicação de dispositivos legais, razão pela qual faz todo sentido a afirmação do CTN: "o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos".

11.4 NORMAS COMPLEMENTARES

Ao lado das fontes normativas mais importantes, o art. 100 do CTN menciona outras fontes chamadas de "normas complementares", tais como:

a) **atos normativos** expedidos pelas autoridades administrativas;

b) **decisões normativas** de órgãos singulares ou colegiados da esfera administrativa;

c) **práticas reiteradas** observadas pelas autoridades administrativas (**costumes**);

d) **convênios** entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

Com o objetivo de evitar confusão frequente, é importante notar que as tais "normas complementares" mencionadas no art. 100 do CTN **não têm nenhuma relação com as lei complementares.** Trata-se somente de uma infeliz coincidência terminológica.

FMP: A prova de Defensor Público/PA de 2015 considerou CORRETA a assertiva: "A observância, pelo sujeito passivo, das normas complementares, exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização monetária da base de cálculo do tributo".

11.5 VIGÊNCIA DA LEI TRIBUTÁRIA

A disciplina da vigência das leis tributárias está contida nos arts. 101 a 104 do CTN, cujo teor passamos a analisar.

O art. 101 determina que **a vigência no tempo e no espaço da legislação**

tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ou seja, a eventual lacuna do CTN deverá ser suprida com auxílio dos arts. 1º a 6º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-lei n. 4.657/42).

Reconhece-se, entretanto, a possibilidade de **extraterritorialidade da legislação tributária** dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios **se assim dispuser convênio** de que participem, ou ainda nos termos do CTN e das normas gerais expedidas pela União (art. 102).

Fepese: A prova de Promotor/SC considerou CORRETA a afirmação: "Nos termos do Código Tributário Nacional, é correto afirmar que 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 unicamente pela União".

11.6 VIGÊNCIA DAS NORMAS COMPLEMENTARES

Conforme visto nos itens anteriores, o art. 100 do CTN define como normas complementares à legislação tributária: 1) atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; 2) decisões normativas de órgãos singulares ou colegiados da esfera administrativa; 3) práticas reiteradas observadas pelas autoridades administrativas (costumes); 4) convênios entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

CESPE: A prova de Defensor Público da União de 2015 considerou CERTA a assertiva: Os costumes, como as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, não são expressamente citados entre as fontes destinadas a colmatar lacunas na legislação tributária; eles são, sim, considerados normas complementares das leis, dos tratados e convenções internacionais e dos decretos".

Sobre a entrada em vigor das normas tributárias complementares, o art. 103 estabelece os seguintes prazos:

a) **atos normativos** expedidos por autoridades administrativas, **na data da sua publicação**;

Fepese: A prova de Auditor Fiscal da Prefeitura de Florianópolis considerou CORRETA a afirmação: "Os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas entram em vigor na data da sua publicação".

Cespe: A prova de Cartório/DF em 2014 considerou ERRADA a afirmação: "Os atos normativos tributários expedidos pelas autoridades administrativas entram em vigor quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicados, salvo disposição em contrário".

b) **decisões normativas** de órgãos singulares ou coletivos da esfera administrativa, **trinta dias após a data da sua publicação**;

Fepese: A prova de Auditor Fiscal da Prefeitura de Florianópolis considerou ERRADA a afirmação: “As decisões dos órgãos singulares com jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa, entram em vigor na data da sua publicação”.

CESPE: A prova de Procurador do TC/DF em 2013 considerou ERRADA a afirmação: ”Desde que a lei atribua eficácia normativa às decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição normativa, essas decisões, no que se refere aos efeitos normativos, entram em vigor na data de sua publicação”.

c) **convênios**, na **data neles prevista**.

Importante registrar que o art. 103 não faz qualquer menção à entrada em vigor dos costumes (práticas reiteradas da autoridade) simplesmente porque sua vigência está condicionada a variantes sociais, especialmente ao momento em que o costume for considerado de cumprimento obrigatório pela coletividade.

Fepese: A prova de Auditor Fiscal da Prefeitura de Florianópolis considerou ERRADA a afirmação: “As práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas entram em vigência trinta dias após oficialmente declaradas”.

11.6.1 A controvérsia em torno do art. 104 do CTN

Na tentativa de evitar conflito entre os prazos legais para início da vigência da legislação tributária e o conteúdo do princípio da anterioridade, o art. 104 do CTN afirma que entram em vigor no primeiro dia do ano seguinte àquele em que ocorra a publicação os dispositivos de lei que:

a) instituem ou majoram tributos;

b) definem novas hipóteses de incidência;

c) extinguem ou reduzem isenções.

Porém, conforme explicamos no Capítulo referente aos princípios tributários (*vide* item 4.5.6 deste *Manual*), o art. 104 confunde os institutos da vigência e da anterioridade tributária.

Segue transcrição do trecho onde a questão foi esclarecida.

Embora o dispositivo acima transcrito seja bastante claro ao sujeitar a revogação de isenções ao princípio da anterioridade anual, essa não é a corrente majoritária. Atualmente, predomina o entendimento de que a revogação de isenção NÃO SE SUJEITA À ANTERIORIDADE, especialmente com base em dois argumentos:

1) o art. 104 do CTN não seria uma regra específica de anterioridade, mas de

vigência porque fala em “entrada em vigor” e **o princípio da anterioridade não tem qualquer relação com o fenômeno da entrada em vigor da lei**;

2) o art. 104 do CTN não teria sido recepcionado pela Constituição de 1988, pois inexiste no Texto Maior qualquer referência a tal aplicação do princípio da anterioridade.

Esse sempre foi o entendimento tradicional do Supremo Tribunal Federal, segundo o qual “na isenção, o tributo já existe. Por isso, revogado o favor legal, força é concluir que um novo tributo não foi criado, senão que houve apenas a restauração do direito de cobrar o tributo, o que não implica o obrigatoriedade de ser observado o princípio da anterioridade” (RE 204.026).

Todavia, em recente decisão **o Supremo Tribunal Federal voltou aplicar o princípio da anterioridade no caso de revogação de benefícios fiscais**[STF]**.**

> STF: “Revogação de benefício fiscal e princípio da anterioridade tributária. Configura aumento indireto de tributo e, portanto, está sujeita ao princípio da anterioridade tributária, a norma que implica revogação de benefício fiscal anteriormente concedido. A concepção mais adequada de anterioridade é aquela que afeta o conteúdo teleológico da garantia. O mencionado princípio visa garantir que o contribuinte não seja surpreendido com aumentos súbitos do encargo fiscal, o que propicia um direito implícito e inafastável ao planejamento. O prévio conhecimento da carga tributária tem como base a segurança jurídica e, como conteúdo, a garantia da certeza do direito. Toda alteração do critério quantitativo do consequente da regra matriz de incidência deve ser entendida como majoração do tributo. Assim, tanto o aumento de alíquota, quanto a redução de benefício, apontam para o mesmo resultado, qual seja, o agravamento do encargo” – RE 564225 AgRg/RS, rel. Min. Marco Aurélio, 2-9-2014.

Por fim, é importante destacar que quando se tratar de ISENÇÃO ONEROSA e TEMPORÁRIA, deve-se garantir o direito adquirido do contribuinte que preencher os requisitos necessários para sua concessão, como será visto nos capítulos seguintes deste *Manual* (art. 178 do CTN e Súmula 544 do STF: “Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas”).

> Cespe: A prova da Magistratura Federal da 5ª Região em 2013 considerou ERRADA a afirmativa: “Ainda que a isenção tenha sido concedida por prazo certo e sob condição onerosa, é possível a sua posterior revogação, com efeitos sobre os contribuintes que tiverem por ela sido beneficiados, já que eles não possuem direito adquirido de usufruir do benefício legalmente estipulado”.

11.7 APLICAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA

A legislação tributária, em regra, não produz efeitos retroativos, aplicando-se somente aos fatos geradores futuros e aos pendentes (art. 105 do CTN).

Entretanto, o art. 106 do Código Tributário Nacional estabelece exceções a tal regra, afirmando que a lei tributária é aplicável a fatos pretéritos:

I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa;

II – tratando-se de fato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

Vunesp: A prova de Auditor Tributário da Prefeitura de São José dos Campos/SP de 2015 considerou CORRETA a assertiva: “A legislação tributária aplica-se a ato ou fato pretérito ainda não definitivamente julgado 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 de sua prática.

Em síntese, a **lei tributária incide retroativamente** apenas se for **expressamente interpretativa** ou **mais benéfica ao contribuinte em matéria de infração**.

11.8 INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Os arts. 108 a 112 do CTN estabelecem regras para determinação do **sentido e do alcance** das normas tributárias (***interpretação*** da legislação tributária), bem como enumeram os meios jurídicos idôneos para **preencher lacunas**, ou seja, solucionar casos não expressamente disciplinados pela lei (***integração*** da legislação tributária).

Convém analisar separadamente os dois temas.

11.9 PRINCÍPIOS HERMENÊUTICOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Na condição de ramo autônomo, o Direito Tributário dispõe de técnicas próprias de **hermenêutica jurídica**, isto é, instrumentos teóricos utilizados para interpretar o **conteúdo e o alcance de normas** sobre tributação. Desse modo, a legislação tributária deve ser interpretada conforme disposto no CTN (art. 107).

Há essencialmente dois princípios hermenêuticos gerais previstos no CTN como vetores para interpretação de leis tributárias:

1) interpretam-se literalmente as normas que eliminam ou reduzem deveres

tributários;

2) disposições definidoras de infrações ou que cominem penalidades devem ser interpretadas da maneira mais favorável ao acusado.

PGE/GO: A prova de Procurador/GO em 2013 considerou CORRETA a afirmação: “Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre a suspensão do crédito tributário”.

Enquadram-se na primeira hipótese, devendo ser **interpretadas literalmente**, as regras tributárias que disponham sobre (art. 111 do CTN):

a) suspensão e exclusão do crédito tributário;

Cespe: A prova de Procurador de Fortaleza 2017 considerou CERTA a afirmação: “É vedada a adoção de métodos de interpretação ou qualquer princípio de hermenêutica que amplie o alcance da norma tributária que outorga isenção”.

b) outorga de **isenções**[STJ];

STJ: “Não é possível ao Poder Judiciário estender benefício de isenção fiscal a categoria não abrangida por regra isentiva na hipótese de alegação de existência de situação discriminatória e ofensa ao princípio da isonomia. A concessão de isenção fiscal é ato discricionário, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público, não sendo possível ao Poder Judiciário, sob o pretexto de tornar efetivo o princípio da isonomia, reconhecer situação discriminatória de categorias não abrangidas pela regra isentiva e estender, por via transversa, benefício fiscal sem que haja previsão legal específica” – AgRg no AREsp 248.264-RS, rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 27-11-2012.

c) dispensa do cumprimento de obrigações acessórias.

Em sentido contrário, **devem ser interpretadas da maneira mais favorável ao acusado** as normas tributárias **definidoras de infrações**, em caso de dúvida, quanto (art. 112):

a) à capitulação legal do fato;

b) à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

c) à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

d) à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Assim, pode-se afirmar que vigora no Direito Tributário o **princípio do *in dubio pro contribuinte***, no que diz respeito às normas definidoras de infrações e de penalidades.

11.10 REGRAS PARA INTEGRAÇÃO DE LEIS TRIBUTÁRIAS

Integração é o processo pelo qual o operador do direito, utilizando

instrumentos oferecidos pelo próprio sistema jurídico, supre a ausência de norma específica para regulação de determinado caso, **preenchendo as chamadas lacunas da lei**.

Nos termos do art. 108 do CTN:

> Na **ausência de disposição expressa,** a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

Vunesp: A prova de Auditor tributário da Prefeitura de São José dos Campos/SP de 2015 considerou ERRADA a assertiva: "Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público, a analogia e a equidade".

> I – a **analogia**;
>
> II – os **princípios gerais de direito tributário**;
>
> III – os **princípios gerais de direito público**;
>
> IV –a **equidade**.

Analogia consiste em aplicar a situação não prevista especialmente em lei, disposição relativa a caso semelhante[1].

Trata-se, assim, do primeiro recurso a ser utilizado pelo intérprete como meio para superar a falta de norma específica para o caso.

A utilização da analogia, no entanto, não poderá conduzir à exigência de tributo não previsto em lei (art. 108, § 1º, do CTN).

Cespe: A prova de Cartório/DF em 2014 considerou ERRADA a afirmação: "Excepcionalmente, o emprego da analogia poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei".

Se o uso da analogia não for suficiente para preencher o vazio legislativo, o segundo instrumento técnico idôneo são os *princípios gerais de Direito Tributário*.

O intérprete deverá recorrer então ao conteúdo valorativo das noções elementares deste ramo jurídico, tais como: princípio da legalidade, princípio da anterioridade, princípio da vedação do confisco, princípio da não limitação de pessoas e bens, princípio da não cumulatividade etc., conforme enunciados nos arts. 150 e 151 da Constituição Federal.

Em terceiro lugar devem ser empregados os *princípios gerais do Direito Público,* como: princípio republicano, princípio federativo, princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, princípio da indisponibilidade do interesse público, princípio da razoabilidade, princípio da finalidade.

Por fim, falhando os mecanismos integrativos supramencionados, o Código

Tributário Nacional remete a autoridade administrativa ao uso dos juízos de equidade, aplicações concretas da **noção maior de justiça** e **bom senso** com o objetivo de preencher vácuos axiológicos[2].

Note-se que, por força de expressa disposição do CTN, o recurso à equidade não poderá redundar na dispensa do pagamento de tributo devido (art. 108, § 2º).

11.11 PRINCÍPIOS GERAIS, INSTITUTOS E CONCEITOS DO DIREITO PRIVADO

Os arts. 109 e 110 versam sobre os limites da utilização, no campo tributário, de princípios, institutos e conceitos do Direito Privado.

Costuma-se dizer que o Direito Tributário é um "ramo de sobreposição" na medida em que as normas sobre criação, arrecadação e fiscalização de tributos incidem sobre realidades previamente normatizadas pelos Direitos Civil e Comercial, invocando noções e conceitos definidos pela legislação privada.

Em outras palavras, **o Direito Tributário não cria suas próprias realidades** mas aproveita conceitos já instituídos em outros ramos.

A fim de prevenir excessos nesse processo de importação conceitual, tanto do legislador tributário quanto de intérpretes da lei, o CTN determina que "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. 109).

Na mesma linha de preocupação o art. 110 reza: "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".

Cespe: A prova de Cartório/DF em 2014 considerou ERRADA a afirmação: "Somente lei complementar federal tributária pode alterar a definição de institutos de direito privado".

Assim, por exemplo, quando o art. 156, III, da Constituição Federal afirma que compete aos municípios instituir imposto sobre "serviços" de qualquer natureza, o conceito de "serviços" é originário do Direito Civil e deve ser importado pelo Direito Tributário sem alteração de seu conteúdo no ramo de origem.

Vamos trabalhar com um caso verídico.

No Direito Civil o conceito de "serviço" tem seu significado vinculado a uma

obrigação de fazer. Se o legislador tributário ampliar a noção de serviço para incluir também a locação (locação no Direito Civil é obrigação de entregar, e não de fazer), exigindo o ISS sobre contratos de locação de bens móveis, haverá uma violação do art. 110 do CTN, na medida em que a legislação tributária estará desrespeitando, no processo de importação conceitual, o significado original que a noção de "serviço" tem no Direito **Privado**.

PGE/GO: A prova de Procurador/GO 2013 considerou ERRADA a afirmação: "O direito tributário serve-se de institutos, conceitos e formas do direito privado, podendo a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance para definir ou limitar competências tributárias".

Essa é a razão de existir da Súmula Vinculante n. 31 do STF: "É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.

Cespe: A prova de Procurador de Fortaleza 2017 considerou ERRADA a afirmação: "A interpretação da legislação tributária a partir dos princípios gerais de direito privado é realizada para identificar o conceito, o conteúdo e o alcance dos institutos de direito privado, determinando, assim, a definição dos respectivos efeitos tributários."

Nesse contexto é que o art. 110 do CTN determina que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado.

[1] W. de Barros Monteiro. *Curso de Direito Civil*, 1º vol., p. 39.
[2] Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, p. 215.

11.12 QUADRO SINÓTICO

<table>
<tr><td>CONCEITO DE “LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA”</td><td>O CTN, em seu art. 96, definiu o significado da locução “legislação tributária” nos seguintes termos:
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 atinentes.
É possível notar, desse modo, que a expressão “legislação tributária”, nos termos do CTN, é muito mais abrangente do que a simples noção de lei em sentido estrito, na medida em que inclui atos normativos de diversas naturezas e variedades como tratados (vínculos regidos pelo direito internacional), decretos (atos administrativos) etc.
<table>
<tr><th>LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA</th><th>LEI TRIBUTÁRIA</th></tr>
<tr><td>Conceito abrangente</td><td>Conceito restrito</td></tr>
<tr><td>Inclui leis, tratados, convenções internacionais, decretos e normas complementares (atos normativos, decisões do fisco, convênios e costumes)</td><td>Somente leis em sentido formal emanadas do Parlamento (ordinárias, complementares, emendas constitucionais)</td></tr>
<tr><td>Fonte da obrigação tributária acessória</td><td>Fonte da obrigação tributária principal</td></tr>
</table>
</td></tr>
<tr><td>LEIS, TRATADOS, CONVENÇÕES INTERNACIONAIS E DECRETOS</td><td>Os arts. 97 a 99 do Código Tributário Nacional disciplinam as principais fontes normativas do Direito Tributário: leis, tratados, convenções internacionais e decretos.
Detalhando o conteúdo do princípio da legalidade, o art. 97 do CTN afirma que somente a lei pode estabelecer:
a) a instituição de tributos, ou a sua extinção;
b) a majoração de tributos ou a sua redução;
c) a definição do fato gerador da obrigação principal e do seu sujeito passivo;
d) a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo;
e) a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias aos dispositivos legais;
f) as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.
Acerca dos tratados e convenções internacionais o CTN limita-se a afirmar que têm o poder de revogar ou modificar a legislação tributária interna. Além disso, sujeita-se também ao atendimento do disposto nos tratados e nas convenções internacionais a legislação que lhes sobrevenha (art. 98 do CTN).
Já o art. 99 do CTN enuncia que o conteúdo e o alcance dos decretos ou regulamentos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos.</td></tr>
<tr><td>NORMAS COMPLEMENTARES</td><td>Ao lado das fontes normativas mais importantes, o art. 100 do CTN menciona outras fontes chamadas de “normas complementares”, tais como:
a) atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
b) decisões normativas de órgãos singulares ou colegiados da esfera administrativa;
c) práticas reiteradas observadas pelas autoridades administrativas (costumes);
d) convênios entre Estados, Distrito Federal e Municípios.
Com o objetivo de evitar confusão frequente, é importante notar que as tais “normas complementares” mencionadas no art. 100 do CTN não têm nenhuma relação com as lei complementares.</td></tr>
<tr><td>VIGÊNCIA DA LEI TRIBUTÁRIA</td><td>A disciplina da vigência das leis tributárias está contida nos arts. 101 a 104 do CTN.
O art. 101 determina que a vigência no tempo e no espaço da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ou seja, a eventual lacuna do CTN deverá ser suprida com o auxílio dos arts. 1º a 6º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-lei n. 4.657/42).
Reconhece-se, entretanto, a possibilidade de extraterritorialidade da legislação tributária dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios se assim dispuser convênio de que participem, ou ainda nos termos do CTN e das normas gerais expedidas pela União (art. 102).</td></tr>
<tr><td>VIGÊNCIA DAS NORMAS COMPLEMENTARES</td><td>Sobre a entrada em vigor das normas tributárias complementares, o art. 103 estabelece os seguintes prazos:
a) atos normativos expedidos por autoridades administrativas, na data da sua publicação;
b) decisões normativas de órgãos singulares ou coletivos da esfera administrativa, trinta dias após a data da sua publicação;
c) convênios, na data neles prevista.</td></tr>
<tr><td>APLICAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA</td><td>A legislação tributária, em regra, não produz efeitos retroativos, aplicando-se somente aos fatos geradores futuros e aos pendentes (art. 105 do CTN).
Entretanto, o art. 106 do Código Tributário Nacional estabelece exceções a tal regra, afirmando que a lei tributária é aplicável a fatos pretéritos:
I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa;
II – tratando-se de fato 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 falta de pagamento de tributo;
c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.</td></tr>
<tr><td>INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA</td><td>Os arts. 108 a 112 do CTN estabelecem regras para determinação do sentido e do alcance das normas tributárias (interpretação da legislação tributária), bem como enumeram os meios jurídicos idôneos para preencher lacunas, ou seja, solucionar casos não expressamente disciplinados pela lei (integração da legislação tributária).</td></tr>
<tr><td></td><td>O Direito Tributário dispõe de técnicas próprias de hermenêutica jurídica, isto é, instrumentos teóricos utilizados</td></tr>
</table>

<table>
<tr><td>PRINCÍPIOS HERMENÊUTICOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO</td><td>para interpretar o conteúdo e o alcance de normas sobre tributação. Desse modo, a legislação tributária deve ser interpretada conforme disposto no CTN (art. 107).
Há essencialmente dois princípios hermenêuticos gerais previstos no CTN como vetores para a interpretação de leis tributárias:
1) interpretam-se literalmente as normas que eliminam ou reduzem deveres tributários;
2) disposições definidoras de infrações ou que cominem penalidades devem ser interpretadas da maneira mais favorável ao acusado.
<table>
<tr><td>Devem ser interpretadas literalmente, as regras tributárias que disponham sobre (art. 111 do CTN):</td><td>Devem ser interpretadas da maneira mais favorável ao acusado as normas tributárias definidoras de infrações, em caso de dúvida, quanto (art. 112):</td></tr>
<tr><td>a) suspensão e exclusão do crédito tributário;
b) outorga de isenções;
c) dispensa do cumprimento de obrigações acessórias.</td><td>a) à capitulação legal do fato;
b) à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;
c) à autoria, imputabilidade ou punibilidade;
d) à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.</td></tr>
<tr><td></td><td>Vigora no Direito Tributário o princípio do in dubio pro contribuinte, no que diz respeito às normas definidoras de infrações e de penalidades.</td></tr>
</table></td></tr>
<tr><td>REGRAS PARA INTEGRAÇÃO DE LEIS TRIBUTÁRIAS</td><td>Integração é o processo pelo qual o operador do direito, utilizando instrumentos oferecidos pelo próprio sistema jurídico, supre a ausência de norma específica para regulação de determinado caso, preenchendo as chamadas lacunas da lei.
Analogia consiste em aplicar a situação não prevista especialmente em lei disposição relativa a caso semelhante. A utilização da analogia, no entanto, não poderá conduzir à exigência de tributo não previsto em lei (art. 108, § 1º, do CTN).
Se o uso da analogia não for suficiente para preencher o vazio legislativo, o segundo instrumento técnico idôneo são os princípios gerais de Direito Tributário.
Em terceiro lugar devem ser empregados os princípios gerais do Direito Público, como: princípio republicano, princípio federativo, princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, princípio da indisponibilidade do interesse público, princípio da razoabilidade, princípio da finalidade.</td></tr>
<tr><td>PRINCÍPIOS GERAIS, INSTITUTOS E CONCEITOS DO DIREITO PRIVADO</td><td>O Direito Tributário é um “ramo de sobreposição”, na medida em que as normas sobre criação, arrecadação e fiscalização de tributos incidem sobre realidades previamente normatizadas pelos Direitos Civil e Comercial, invocando noções e conceitos definidos pela legislação privada.
Em outras palavras, o Direito Tributário não cria suas próprias realidades, mas aproveita conceitos já instituídos em outros ramos.</td></tr>
</table>

11.13 QUESTÕES

1. (IESES – Cartório-RO – 2017) Considerando as normas gerais de direito tributário estabelecidas pelo Código Tributário Nacional, pode-se afirmar o seguinte sobre a “legislação tributária”, EXCETO que:

a) Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará, sucessivamente, a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade.

b) A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros, passados (cuja ocorrência já esteja completa) e aos pendentes, cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa.

c) A vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ressalvado o previsto no Código Tributário Nacional.

d) O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

2. (UECE-CEV – Fiscal Municipal de Tributos – 2016) Conforme disposto no Código Tributário Nacional – CTN –, é correto afirmar que a expressão “legislação tributária” compreende

a) 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.

b) as leis, as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que

versem, exclusivamente no todo, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

c) as leis, os tratados e as convenções internacionais, os convênios, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

d) as leis, as convenções internacionais, os convênios, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos, excetuando-se as relações jurídicas a eles pertinentes.

3. (Planejar – Procurador Municipal – 2016) Assinale a alternativa incorreta.

a) sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

b) 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.

c) sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

d) sujeito passivo da obrigação principal diz-se responsável, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; e contribuinte, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

e) sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

4. (Cespe – Juiz de Direito/PB – 2015) O secretário de Fazenda de João Pessoa – PB, em razão de incêndio ocorrido no centro dessa cidade no ano de 2014, decidiu, com base em equidade, não realizar lançamento para cobrança do IPTU referente aos anos de 2015 e 2016 para os proprietários de imóveis na área atingida pelo desastre.

Acerca dessa situação hipotética e da legislação a ela correlacionada, assinale a opção correta.

a) Embora a equidade seja um método de integração da legislação tributária, sua aplicação não pode resultar na dispensa do pagamento do tributo devido, ainda que se trate de lançamento de ofício, como ocorre na situação descrita.

b) A equidade constitui um método de integração da legislação tributária e sua utilização pelo secretário de Fazenda, que exerce a administração tributária, para desonerar os contribuintes atingidos pelo incêndio é autorizada por lei.

c) O lançamento tributário tem conteúdo discricionário, de forma que cabe à autoridade tributária, no caso, o secretário de Fazenda, o juízo de conveniência e oportunidade para a realização do ato, por exemplo, de não lançamento para cobrança do IPTU.

d) O IPTU é tributo sujeito a lançamento por homologação, o que torna necessário, na situação descrita, que os contribuintes envolvidos peçam dispensa do pagamento do tributo como condição para validar o ato do secretário de Fazenda.

e) Por ser o IPTU tributo sujeito a lançamento direto, cabe à autoridade tributária verificar de ofício as circunstâncias que cercam o fato gerador, o que dá ao secretário de Fazenda competência para desonerar os contribuintes diante de situações de perda da capacidade contributiva.

5. (FUNIVERSA – Delegado de Polícia/DF – 2015) Com base no disposto no Código Tributário Nacional (CTN) acerca das normas gerais de direito tributário, assinale a alternativa correta.

a) A interpretação da lei tributária que defina infrações ou estabeleça penalidades deve

proteger, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato, o interesse da coletividade, de forma mais favorável ao fisco.

b) A lei tributária não poderá retroagir ou ser aplicada a ato pretérito que ainda não tenha sido definitivamente julgado, mesmo que o cometimento desse ato não seja mais definido como infração.

c) Os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas entram em vigor na data da sua publicação, salvo disposição em contrário.

d) A outorga de isenção, a suspensão ou exclusão do crédito tributário e a dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias devem ser interpretadas sistematicamente e, sempre que possível, de forma extensiva.

e) As decisões dos órgãos singulares ou coletivos no âmbito da jurisdição administrativa entrarão em vigor quarenta e cinco dias após a data da sua publicação quando a lei atribuir a elas eficácia normativa.

6. (FCC – Juiz de Direito/RR – 2015) O Código Tributário Nacional estabelece que, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, deverá ser interpretada da maneira mais favorável ao acusado, a lei tributária que

a) outorga isenções.

b) cria obrigações acessórias para o sujeito passivo.

c) define o fato gerador do tributo.

d) define infrações.

e) fixa percentuais de juros de mora.

7. (Vunesp – Procurador de Caieiras/SP – 2015) Tratando-se de legislação tributária, é correto afirmar que os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas

a) são normas complementares.

b) são fontes principais do Direito Tributário.

c) têm força de lei.

d) equiparam-se às leis para fins de instituição de tributos.

e) podem estabelecer hipóteses de dispensa ou redução de penalidades.

8. (FCC – Auditor Fiscal da Sefaz/PI – 2015) De acordo com o Código Tributário Nacional, a expressão legislação tributária compreende

I. o decreto publicado por determinado Estado, regulamentando a lei do IPVA por ele instituído.

II. o convênio celebrado entre os Estados brasileiros, nos termos de lei complementar, para disciplinar matéria relacionada com a concessão de determinadas isenções no âmbito do ICMS.

III. a decisão de órgão de jurisdição administrativa tributária, versando sobre matéria de ICMS, sendo que a lei do processo administrativo tributário deste Estado não atribui eficácia normativa a tais decisões.

IV. a lei ordinária de um Município brasileiro, versando sobre remunerações e salários das autoridades fiscais daquela pessoa jurídica de direito público.

Está correto o que se afirma APENAS em

a) II e III.

b) II, III e IV.

c) I e II.

d) I, III e IV.

e) I e IV.

9. (FCC – AL-PE – Analista Legislativo da AL/PE – 2014) Em face de situação de calamidade pública que está a afetar dramaticamente determinada região do Estado, o Governador do Estado decide instituir diversas medidas com o intuito de mitigar o impacto fiscal sobre a população e, em particular, dos contribuintes estabelecidos nas regiões afetadas, e decide também apelar a outros órgãos e autoridades para que adotem medidas em favor do interesse público que atenuem a situação daquela população sofrida. É considerada uma medida válida a

a) remissão, por meio de Decreto Estadual, de dívidas tributárias de micro e pequenas empresas das áreas afetadas.
b) dispensa, por meio de ato do Secretário de Fazenda, da constituição do crédito tributário pelos agentes fiscais estaduais contra contribuinte das áreas afetadas.
c) instituição, mediante Lei Complementar nacional, de empréstimo compulsório junto aos contribuintes de outros Estados para a realização de investimento público nas áreas afetadas.
d) celebração de Convênio, no âmbito do CONFAZ, seguido da correspondente ratificação e incorporação à legislação estadual, mediante Decreto, para a outorga de isenção do ICMS para determinadas operações com mercadorias destinadas às áreas afetadas.
e) outorga de Regime Especial de Tributação, em favor de contribuintes substitutos tributários, para redução a zero da margem de valor agregado a ser utilizado para o cálculo do ICMS a ser antecipado nas operações de venda de mercadorias destinadas às regiões afetadas.

10. (Cespe – Cartório/ES – 2013) Em matéria tributária, são consideradas normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos

a) os decretos do Poder Legislativo.
b) as resoluções do Senado Federal.
c) os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas.
d) as decisões judiciais transitadas em julgado.
e) as leis complementares, as leis ordinárias e as leis delegadas.

11. (Cespe – Auditor Fiscal da Receita Estadual/ES – 2013) Os convênios que, celebrados entre os entes da Federação, estabelecem regras sobre a concessão de benefícios fiscais têm, de acordo com o CTN, natureza de:

a) atos administrativos com hierarquia de leis ordinárias, dada a exigência constitucional de lei específica para a concessão de benefícios fiscais.
b) normas complementares, consideradas fonte formal secundária do direito tributário, dado que adstritas à predominância das normas contidas nas fontes principais.
c) lei ordinária federal, decididas em âmbito federal.
d) leis complementares federal, visto que regrarão norma prevista na CF.
e) normas administrativas com a mesma hierarquia das resoluções fixadas pelo Senado Federal, em relação ao estabelecimento de alíquotas interestaduais do ICMS.

12. (FCC – SEFAZ-SP – Agente Fiscal de Rendas/SP – 2013) Com respeito à Lei Complementar 24/75 e aos convênios autorizativos para concessão de benefícios fiscais do ICMS, celebrados no âmbito do CONFAZ, considere:

I. Haverá necessidade de convênio para a concessão de isenções, reduções da base de cálculo e concessões de créditos presumidos, mas não para benefícios financeiro-fiscais concedidos com base no ICMS, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do ônus com o ICMS.
II. Os convênios serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados

representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, as quais se realizarão com a presença de representantes de quatro quintos, pelo menos, das Unidades da Federação. A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados.

III. A revogação total ou parcial dos convênios dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes na reunião do CONFAZ.

IV. Os convênios entrarão em vigor no trigésimo dia após a publicação pelo Poder Executivo das Unidades da Federação presentes na reunião que concedeu o benefício de decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo previsto na legislação.

V. Mesmo as Unidades da Federação que não se tenham feito representar na reunião, embora regularmente convocadas, estão obrigadas pelos convênios ratificados.

Está correto o que se afirma APENAS em:

a) I e II.
b) I e IV.
c) II e V
d) III e IV.
e) III e V.

13. (Vunesp – SPTrans – Advogado Pleno da SPTrans – 2012) De acordo com as disposições do Código Tributário Nacional, incluem-se dentre as normas complementares

a) os decretos.
b) os tratados e convenções internacionais.
c) os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas.
d) as medidas provisórias editadas pelo Presidente da República.
e) as decisões judiciais a que a lei atribua eficácia normativa.

14. (UFMT – Promotor/MT – 2014) Levando em conta a legislação tributária, analise as assertivas.

I – A interpretação lógico-sistemática remete o aplicador da norma regulamentar tributária (decreto ou instrução normativa) à lei tributária e ao sistema constitucional tributário.

II – Levando-se em consideração a jurisprudência do STF acerca da hierarquia das normas internacionais, os tratados internacionais em matéria tributária não podem dispor sobre normas gerais de Direito Tributário.

III – Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: a analogia, os princípios gerais de direito público, os princípios gerais de direito tributário e a equidade.

IV – De acordo com a Constituição Federal de 1988, a função tríplice da Lei Complementar em Direito Tributário é dispor sobre conflitos de competência tributária entre os entes políticos, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

V – A interpretação benigna deve ser utilizada sempre que houver dúvidas sobre a interpretação da legislação tributária.

Estão corretas as assertivas

a) II, IV e V.
b) I, II e IV.
c) I, III e IV.
d) II, III e V.

e) I, III e V.

15. (FCC – Magistratura/AP – 2014) Estado pretende dar aplicação a ato ou fato pretérito em face de lei nova tributária de caráter expressamente interpretativo com a finalidade de prescrever penalidade à infração dos dispositivos normativos por ela interpretados. Com base no Código Tributário Nacional, considere as seguintes afirmações:

I. Correto o entendimento do Estado, tendo em vista que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa.

II. Equivocado o entendimento do Estado, pois a possibilidade de aplicação pretérita só ocorreria tratando-se de ato não definitivamente julgado.

III. Equivocado o entendimento do Estado, pois nesse caso deve ser excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.

Está correto o que se afirma APENAS em

a) II e III.
b) I.
c) II.
d) III.
e) I e III.

16. (FGV – Auditor da CGE/MA – 2014) Diante de situação fática não prevista expressamente na legislação, vislumbrada lacuna a ser superada, a autoridade judicial fez uso de norma expressa existente no ordenamento jurídico para hipótese semelhante à que deveria julgar. Neste caso, a integração da lacuna se deu por

a) utilização do princípio da legalidade.
b) uso da equidade.
c) utilização da analogia.
d) interpretação axiológica.
e) uso do princípio da isonomia.

17. (FGV – Auditor da CGE/MA – 2014) O Estado Alpha, com base em pauta fiscal, exigia de forma definitiva o ICMS devido pela futura operação interna, inclusive quanto à operação a ser realizada pelo próprio adquirente, nas compras de mercadorias feitas por comerciantes de Alpha aos comerciantes de outros estados da Federação. Desta forma, as vendas efetuadas pelo varejista para os consumidores não eram tributadas novamente.

Decreto e Instrução Normativa do Estado Alpha alteraram este regime para algumas mercadorias, passando a ser o de sistema normal de apuração de ICMS, quando o contribuinte tem o direito, que decorre do princípio da não cumulatividade, de descontar do total do débito do imposto decorrente das saídas, o valor do imposto pago na operação anterior.

Entretanto, o decreto e a instrução normativa proibiram que as mercadorias em estoque pudessem, ao serem vendidas, utilizar os créditos fiscais do ICMS antecipadamente pago no sistema anterior. Com base no exposto, assinale a afirmativa correta.

a) O decreto e a instrução normativa violam o princípio da anterioridade e a segurança jurídica do comerciante que exauriu sua obrigação fiscal.
b) O decreto e a instrução normativa são plenamente vigentes, eis que a venda de estoque representa fato gerador pendente do ICMS.
c) O decreto e a instrução normativa são plenamente vigentes, eis que a venda de estoque representa fato gerador futuro do ICMS.
d) A mudança do regime não está protegida pelo princípio da legalidade, podendo ocorrer a

qualquer tempo, com vigência imediata.

e) A proibição é válida, já que com a mudança de regime de tributação não foram suprimidas as etapas posteriores do ciclo de comercialização das mercadorias, sobre as quais há incidência do ICMS.

18. (Cespe – Magistratura/RN – 2013) Acerca da vigência, aplicação, interpretação e integração da legislação tributária, assinale a opção correta.

a) Na ausência de disposição específica expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária poderá utilizar-se da equidade até mesmo para justificar a dispensa do pagamento de tributo devido.

b) Salvo disposição em contrário, os efeitos normativos das decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa entram em vigor na data da publicação das referidas decisões.

c) A lei que extingue ou reduz isenções de impostos sobre patrimônio ou renda entra em vigor na data de sua publicação, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte.

d) A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros; em relação a atos ou fatos pretéritos, a lei será aplicada quando expressamente interpretativa, excluída a imputação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.

e) Embora o CTN admita a interpretação literal, essa modalidade de interpretação não pode ocorrer em relação à legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção.

19. (Cespe – Cartório/PI – 2013) Considerando que lei tributária específica, que conceda parcelamento de crédito, seja publicada em 12/11/2013, sem a previsão de sua vigência, assinale a opção correta.

a) A vigência e a eficácia da referida lei ocorrerão com a sua publicação.

b) Na hipótese em apreço, deve-se aplicar a integração da referida norma, e a sua eficácia somente poderá ocorrer após três meses da sua publicação.

c) A interpretação da referida legislação tributária deverá ser sistemática, uma vez que ela trata de concessão de causa de suspensão de crédito tributário.

d) A vigência da referida lei será imediata, pois ela concede suspensão de crédito tributário.

e) A vigência da lei em questão ocorrerá após quarenta e cinco dias, contados a partir da data da sua publicação.

20. (PGE-GO – Procurador do Estado/GO – 2010) 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.

21. (ESAF – Auditor Fiscal da Receita Federal – 2005) Considerando os temas “vigência” e “aplicação” da legislação tributária, julgue os itens a seguir.

Marque com (V) a assertiva verdadeira e com (F) a falsa, assinalando ao final a opção correspondente.

( ) É condição de vigência da lei tributária a sua eficácia.

( ) O CTN veda a extraterritorialidade da legislação tributária.
( ) Não é vedado aos decretos dispor sobre o termo inicial da vigência dos atos expedidos pelas autoridades administrativas tributárias.
( ) O Código Tributário Nacional adota como regra a irretroatividade da lei tributária.

a) V F F V
b) F F V F
c) F F V V
d) V F V V
e) V F V F

GABARITO

1. B / 2. A / 3. D / 4. A / 5. C / 6. D / 7. A / 8. C / 9. D / 10. C / 11. B / 12. E / 13. C / 14. B / 15. D / 16. C / 17. A / 18. D / 19. E / 20. A / 21. C

12

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

12.1 NASCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. IRRELEVÂNCIA DA VONTADE DO SUJEITO PASSIVO

Vimos nos capítulos anteriores que o devido processo legal para cobrança de tributos tem diversas fases, sendo as três primeiras: 1) hipótese de incidência; 2) ocorrência do fato gerador; 3) surgimento da obrigação tributária.

IPAD: A prova de Analista do IPEM/PE em 2014 considerou ERRADA a afirmação: "A obrigação tributária 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. Com o surgimento dessa obrigação, já é possível a cobrança do tributo".

Quando ocorre no mundo fenomênico a situação descrita na hipótese de incidência tem-se o fato gerador do tributo. Com a ocorrência do fato gerador nasce, instantânea e infalivelmente, a obrigação tributária, não importando a vontade do sujeito **passivo**.

Cespe: A prova de Analista do TRE/PE 2017 considerou CORRETA a afirmação: "A vontade do sujeito passivo é irrelevante na relação tributária".

A obrigação tributária é uma relação jurídica que vincula de um lado o devedor e, de outro, o Fisco.

As regras sobre nascimento da obrigação tributária estão disciplinadas nos arts. 113 a 118 do CTN.

12.2 ACEPÇÕES E CONCEITO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

No Direito das Obrigações o vocábulo "obrigação" é empregado em várias acepções diferentes: *a)* no sentido do *dever* que incumbe ao polo passivo da relação jurídica, contraposto ao *direito* a que faz jus o credor; *b)* como o *comportamento* – objeto da relação – que o credor pode exigir do devedor; *c)* enquanto sinônimo da própria *relação jurídica* que une credor e devedor.

É especialmente nesta terceira acepção que o termo tem sido utilizado na seara

do Direito Tributário: *obrigação tributária é a relação jurídica entre o credor (Fisco) e o devedor (contribuinte ou responsável), instituída por lei e submetida aos princípios e normas do Direito Tributário, tendo como objeto prestações de dar, de fazer ou de não fazer.*

12.3 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL E OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA

As obrigações tributárias, conforme determina o art. 113 do CTN, são de dois tipos: a) obrigações principais; b) obrigações acessórias.

Obrigação tributária principal é aquela que surge com a ocorrência do fato gerador previsto em **lei**, tendo por objeto o **pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária**, e que se extingue juntamente com os créditos dela decorrentes (art. 113, § 1º, do CTN). Como o objeto da obrigação principal envolve sempre o dever de pagar, no Direito Tributário a multa é obrigação principal.

Já a **obrigação acessória**, também conhecida como "dever tributário instrumental", ao contrário, tem por objeto prestações positivas ou negativas, ou seja, **obrigações de fazer ou não fazer**, previstas na **legislação tributária**, instituídas no **interesse da arrecadação e da fiscalização** tributárias (art. 113, § 2º, do CTN).

Exemplos de obrigações acessórias: emitir nota, elaborar declaração do Imposto de Renda, manter livros fiscais.

Nos termos 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.

Desse modo, nada impede que obrigação tributária acessória tenha previsão em atos administrativos (decretos), tratados internacionais e até normas complementares (atos normativos, decisões de órgãos do Fisco, convênios e práticas reiteradas da autoridade ou costumes).

Interessante registrar que a obrigação acessória, se descumprida, converte-se em principal para fins de cobrança da penalidade pecuniária (art. 113, § 3º, do CTN).

UFPR: A prova da Magistratura/PR em 2013 considerou ERRADA a afirmação: “Mesmo diante de sua inobservância, a obrigação tributária acessória mantém a sua natureza jurídica, deixando de se converter em obrigação principal inclusive em relação às penalidades pecuniárias”.

Assim, por exemplo, se o contribuinte deixa de emitir nota fiscal, vindo a ser descoberto, o descumprimento dessa obrigação acessória (de fazer) transforma-se no dever de pagar uma multa.

Tal circunstância, que nada mais é do que a aplicação de uma penalidade pecuniária pelo inadimplemento de um dever instrumental, o CTN explicou afirmando que “a obrigação acessória converteu-se em principal”.

12.3.1 A independência da obrigação acessória

Se no Direito Civil vigora a lógica segundo a qual “o acessório segue o principal”, o mesmo raciocínio é inaplicável às obrigações tributárias. Isso porque **a existência da obrigação tributária acessória independe da principal.**

PUC/PR: A prova da Magistratura/PR em 2014 considerou CERTA a assertiva: “As obrigações tributárias acessórias não dependem da efetiva existência de uma obrigação principal”.

A título de exemplo tem o caso das imunidades e isenções tributárias. Contribuintes imunes ou isentos permanecem obrigados a cumprir obrigações acessórias na medida em que estas servem como meio de comprovação do direito de fruição do benefício (*vide* item 5.7 deste *Manual*). É o que ocorre na venda de livros pois, embora a operação seja imune ao recolhimento de ICMS, a livraria está obrigada a emitir nota fiscal (obrigação acessória).

Portanto, **no Direito Tributário o acessório não segue necessariamente o principal**[STF]**.**

STF: “A tese assentada pela 1ª T. é da viabilidade de exigência de cumprimento de obrigações acessórias, ainda que haja incidência de imunidade constitucional, ante o disposto no art. 14, cabeça e inciso III, do Código Tributário Nacional” – RE 250.844-SP, 1ª T., rel. Min. Marco Aurélio, j. 12-11-2012.

STF: “Só há como fruir da norma imunizante após tal demonstração, o que é realizado justamente pelo cumprimento desses deveres instrumentais. Contraria a lógica, portanto, sustentar que, na hipótese, a inexistência de obrigação principal torna inexigível a obrigação acessória, já que só com cumprimento da obrigação acessória é que se pode afirmar a inexistência de obrigação principal... Em suma, os deveres instrumentais (como a escrituração de livros e a confecção de documentos fiscais) ostentam caráter autônomo em relação à regra matriz de incidência do tributo, porquanto dotados de finalidades próprias e independentes da apuração de certa e determinada exação devida pelo próprio sujeito passivo da obrigação acessória” – RE 250.844-SP, 1ª T., trecho extraído do voto-vista Min. Luiz Fux, 29-5-2012.

12.3.2 Quadro comparativo entre obrigação principal e acessória

As diferenças, acima indicadas, entre obrigação tributária principal e acessória podem ser sintetizadas no quadro abaixo:

Obrigação principal	Obrigação acessória
Art. 113, § 1º, do CTN	Art. 113, § 2º, do CTN
Fato gerador previsto na lei	Fato gerador previsto na legislação
UFPR: A prova da Magistratura/PR em 2013 considerou CORRETA a afirmação: “O fato gerador – fato jurídico tributário e/ou fato imponível – da obrigação tributária principal corresponde à situação definida na lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.	
De pagar (conteúdo pecuniário)	De fazer ou não fazer
Inclui o tributo e a penalidade pecuniária	Sendo descumprida, converte-se em principal
Exs.: imposto, multa	Exs.: emitir nota, manter livros fiscais

12.4 TÉCNICA DE NASCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

O dever de pagar tributos decorre diretamente da lei.

Como visto há pouco, a técnica modernamente utilizada para fazer nascer a obrigação tributária é sempre a mesma: o legislador descreve normativamente um fato ou uma situação. Quando, no mundo concreto, alguém pratica aquele fato ou se enquadra na referida situação surge para ele o dever da pagar tributo.

A descrição legislativa do fato ou situação (plano abstrato) chama-se hipótese de incidência. A sua ocorrência (plano fático) é denominada fato gerador.

12.5 ASPECTO PESSOAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

A hipótese de incidência é dividida didaticamente nos aspectos temporal, territorial, material, quantitativo e pessoal.

O aspecto pessoal estabelece quem são os dois polos da obrigação tributária, isto é, o credor e o devedor do tributo.

O polo ativo é ocupado pelo credor tributário, denominado também de "Fisco". Em regra, será uma entre as entidades federativas (União, Estados, Distrito Federal ou Municípios), ao menos que o caso seja de parafiscalidade, hipótese em que o credor será uma outra pessoa, física ou jurídica, definida em lei (art. 7º do CTN).

FCC: A prova de Procurador da Alesp/PB em 2013 considerou CORRETA a afirmação: "Sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento".

O polo passivo da obrigação tributária pode ser ocupado por duas figuras distintas: a) contribuinte; ou b) responsável tributário.

12.6 CONTRIBUINTES DE FATO E DE DIREITO

Contribuinte é o devedor que tem relação direta e pessoal com a situação que constitui o fato gerador do tributo (art. 121, parágrafo único, I, do CTN).

Cespe: A prova de Procurador/BA em 2014 considerou ERRADA a afirmação: "O sujeito passivo diretamente ligado com o fato gerador é denominado responsável tributário".

UFPR: A prova da Magistratura/PR em 2013 considerou ERRADA a afirmação: "O sujeito passivo da obrigação principal diz-se responsável quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador".

Alguns autores diferenciam contribuinte de fato e contribuinte de direito.

Contribuinte de direito ou direto é **quem recolhe o tributo**, ou seja, a pessoa que está legalmente obrigada, perante o Fisco, a efetuar o pagamento. Exemplo: o lojista, no caso do ICMS incidente sobre mercadoria vendida em seu estabelecimento.

MP/MA: A prova de Promotor/MA em 2014 considerou CORRETA a afirmação: "Define-se como contribuinte de direito aquele que, por força de lei, obriga-se a satisfazer a pretensão fazendária relativa a determinado tributo".

Já o **contribuinte de fato** ou indireto **sofre a diminuição patrimonial** decorrente do pagamento. Exemplo: o consumidor final, que sofreu o repasse do ICMS, pago pelo lojista (contribuinte de direito), embutido no valor da

mercadoria.

MP/MA: A prova de Promotor/MA em 2014 considerou CORRETA a afirmação: “Define-se contribuinte de fato aquele que, através de uma ótica econômica, suporta o ônus de determinado tributo”.

A distinção entre contribuintes de direito e de fato é mais econômica do que tributária. E não se torna visível em todos os tributos. Na maioria dos casos, aliás, a mesma pessoa que paga o tributo para o Fisco é quem sofre as consequências econômicas do pagamento.

É o que ocorre nos chamados **tributos diretos**, nos quais existe uma **coincidência entre contribuinte de direito e de fato**. Exemplo: IPVA.

MP/MA: A prova de Promotor/MA em 2014 considerou CORRETA a afirmação: “Na hipótese de a pessoa eleita pela lei como obrigada ao pagamento do tributo ser a mesma que suporta economicamente o respectivo ônus, teremos o chamado tributo direto”.

Por outro lado, **tributos indiretos** são aqueles **pagos por uma pessoa** (contribuinte de direito) mas **suportados economicamente por outra** (contribuinte de fato), devido ao repasse do encargo financeiro no custo do produto, mercadoria ou serviço. Exemplos: ICMS, ISS, IPI e Cofins.

MP/MA: A prova de Promotor/MA em 2014 considerou CORRETA a afirmação: “Define-se como tributo indireto aquele em que o sujeito passivo eleito pela lei consegue repassar a outrem o respectivo ônus econômico”.

12.6.1 Princípio da repercussão

A distinção entre os dois tipos de contribuinte ganha relevância na hipótese de tributo recolhido indevidamente, já que, pelo art. 166 do CTN, “a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la”.

MP/MA: A prova de Promotor/MA em 2014 considerou ERRADA a afirmação: “A identificação daquele sobre o qual recai o ônus econômico do tributo é de extrema importância, eis que é sobre ele que a autoridade fazendária irá desenvolver as atividades atinentes à fiscalização e cobrança”.

O referido dispositivo enuncia o **princípio da repercussão** segundo o qual a restituição de tributos indiretos só pode ser feita pelo contribuinte de direito se houver comprovação de que não repassou para o contribuinte de fato o valor do encargo financeiro.

Em termos práticos, o art. 166 do CTN inviabiliza qualquer possibilidade de restituição de tributos indiretos pagos a maior ou indevidamente, ao exigir condições irrealizáveis para sua efetivação[STJ].

STJ: "ICMS. DEPÓSITO ADMINISTRATIVO. LEVANTAMENTO. LEGITIMAÇÃO SUBJETIVA ATIVA. Cuida-se, na espécie, do levantamento de valores depositados administrativamente relativos à cobrança de ICMS sobre serviços de instalação de linhas telefônicas. Afastou-se o levantamento do depósito administrativo pela empresa de telefonia, por se entender que somente o contribuinte de fato (o que suporta efetivamente o ônus financeiro do tributo) é que está legitimado para o pedido de repetição de valores indevidamente pagos ao Fisco. *In casu*, o valor depositado foi repassado para o consumidor final, ou seja, o usuário do serviço de telefonia. Assim, apenas o usuário do serviço tem legitimidade subjetiva ativa para requerer o levantamento do depósito em função de haver suportado o ônus indevido (art. 166 do CTN e Súm. n. 546-STF). Ademais, consignou-se que o depósito realizado pela empresa de telefonia não diminuiu seu patrimônio, tendo em vista que essa quantia foi repassada ao contribuinte, sendo que o levantamento pleiteado acabaria por beneficiar indevidamente pessoa que não sofreu o encargo, caracterizando enriquecimento ilícito. Outrossim, anotou-se que o recurso especial do estado-membro agravante será oportunamente julgado" – AgRg no Ag 1.365.535-MG, rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 7-2-2012.

Sobre o tema, enuncia a Súmula 546 do STF: "Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte 'de jure' não recuperou do contribuinte 'de facto' o 'quantum' respectivo".

Entretanto, convém lembrar que, de acordo com entendimento firmado pela 1ª Turma do STJ no julgamento do AREsp 105.387, a compensação de ICMS cobrado sobre mercadorias dadas em bonificação não exige comprovação de inexistência de repasse econômico, e dessa forma não há violação ao **art. 166** do Código Tributário Nacional.

12.7 SOLIDARIEDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

No Direito Tributário brasileiro **não existe solidariedade ativa, entre credores.** Assim, o tributo só pode ser devido a uma entidade credora, ou seja, o polo ativo da obrigação tributária não admite pluralidade subjetiva.

Em qualquer caso de tributo exigido simultaneamente por mais de uma entidade haverá irregularidade na cobrança caracterizando bitributação.

Já a **solidariedade tributária passiva é admitida** somente nos casos expressamente previstos em lei, já que solidariedade não se presume, nem pode decorrer de contrato, acordo ou outro instrumento jurídico diverso da lei em sentido formal.

O tema da solidariedade de devedores é disciplinado nos arts. 124 e 125 do CTN, aplicando-se as seguintes regras:

1) solidariedade tributária é sempre passiva, nunca ativa;

2) solidariedade não se presume, dependendo em todos os casos de **expressa previsão legal**;

3) são solidárias as pessoas que **tenham interesse comum na situação** que constitua o fato gerador da obrigação principal;

> UFPR: A prova da Magistratura/PR em 2013 considerou ERRADA a afirmação: "Não são solidariamente obrigados os que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal".

4) solidariedade tributária **nunca comporta benefício de ordem**, razão pela qual o Fisco pode escolher livremente qual, entre os devedores solidários, será acionado para o pagamento.

> MPE/GO: A prova de Promotor/GO em 2013 considerou ERRADA a afirmação: "A solidariedade existente entre pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal comporta beneficio de ordem nos casos em que o interessado efetuar o depósito do montante integral do débito".

Constituem **efeitos da solidariedade tributária** (art. 125 do CTN):

1) o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

2) 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;

> MPE/GO: A prova de Promotor/GO em 2013 considerou ERRADA a afirmação: "No caso de haver obrigados solidários, a concessão de isenção ou remissão de crédito aproveita a todos, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, caso em que remanesce a solidariedade quanto aos demais pelo total do débito".

3) a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

12.8 RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO

Responsável ou sujeito passivo indireto é o nome dado à pessoa que, não revestindo a condição de contribuinte, tenha obrigação de recolher tributos decorrente de expressa disposição legal (art. 121, parágrafo único, II, do CTN). Exemplo: o empregador é responsável tributário pela retenção na fonte do Imposto de Renda devido pelo empregado[STJ].

STJ: “DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO DA MULTA APLICADA EM DECORRÊNCIA DO NÃO RECOLHIMENTO DE IMPOSTO DE RENDA. Na hipótese em que a fonte pagadora deixa de efetuar a retenção do imposto de renda, expedindo comprovante de rendimentos o qual os classifica como isentos e não tributáveis, de modo a induzir o empregado/contribuinte a preencher equivocadamente sua declaração de imposto de renda, não é este – mas sim o empregador – o responsável pelo pagamento da multa prevista no art. 44, I, da Lei n. 9.430/1996” – 2ª T., REsp 1.218.222-RS, rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 4-9-2014.

O tema da responsabilidade tributária é objeto do capítulo seguinte deste *Manual*.

12.9 O ESTADO NO POLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. EXECUÇÃO FISCAL CONTRA O FISCO

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, assim como quaisquer entidades da Administração Pública Indireta, também devem tributos uns aos outros, com exceção dos impostos alcançados pela imunidade do art. 150, VI, “a”, da CF, razão pela qual **o Estado pode perfeitamente figurar no polo passivo de obrigações tributárias**.

Nesses casos, a obrigação tributária tem seus dois polos ocupados por entidades governamentais e, na hipótese de inadimplemento, será proposta execução fiscal pelo ente credor contra a pessoa jurídica estatal que não recolheu o tributo.

12.10 DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. NATUREZA QUESÍVEL OU *QUERABLE* DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

O Código Tributário Nacional estabelece, em seu art. 127, normas para determinação do domicílio de contribuintes e responsáveis tributários.

A exata compreensão das normas sobre fixação do domicílio tributário ganha importância diante da **natureza quesível da obrigação tributária**. Isso porque, salvo quando a legislação dispuser em contrário, o pagamento do tributo deverá ser efetuado na repartição competente do domicílio do sujeito passivo (art. 159 do CTN).

Obrigação ou dívida quesível (*querable*) é aquela que deve ser paga no domicílio do devedor.

No entanto, como o art. 159 contém a ressalva “quando a legislação tributária não dispuser a respeito”, pode o legislador definir hipóteses em que a obrigação

deverá ser cumprida em local diverso daquele onde se encontra domiciliado o contribuinte. Assim, em casos excepcionais **admite-se obrigação tributária com natureza portável (*portable*)**.

12.11 ELEIÇÃO E RECUSA DO DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO

O Código Tributário Nacional **admite que o devedor eleja seu domicílio tributário**. Tal possibilidade vem reconhecida na primeira parte da norma contida no art. 127, *caput*, do CTN, segundo o qual: "na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal...".

Dessa forma, é lícito que o sujeito passivo da obrigação tributária escolha onde será considerado domiciliado para fins de recolhimento do tributo.

No entanto, se a eleição dificultar ou impossibilitar a arrecadação ou fiscalização, o art. 127, § 2º, autoriza **o Fisco a discricionariamente recusar o domicílio eleito**, *in verbis*:

> 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.

PUC/PR: A prova de Advogado do Copel/PR em 2010 considerou ERRADA a afirmação: "A autoridade administrativa pode recusar o domicílio tributário eleito, por razões de conveniência e de eficiência, ainda que o domicílio indicado não impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo".

Havendo a recusa, aplicam-se as regras de fixação de domicílio previstas nos incisos I, II e III do art. 127 do CTN, que serão estudadas nos itens seguintes.

12.12 DOMICÍLIO DAS PESSOAS FÍSICAS

A pessoa física ou pessoa natural considera-se domiciliada no local de sua **residência habitual**. Sendo este desconhecido ou incerto, tem-se como domiciliada no **centro habitual** de suas atividades (art. 127, I, do CTN).

12.13 DOMICÍLIO DAS PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PRIVADO

As pessoas jurídicas de direito privado ou firmas individuais têm domicílio tributário no **local de sua sede**. Em relação aos atos ou fatos que deram origem à obrigação, vale **o local de cada estabelecimento** (art. 127, II, do CTN).

Cespe: A prova da AGU em 2013 considerou CORRETA a afirmação: “Se a indústria hipotética SL tiver quatro unidades produtivas localizadas em quatro diferentes unidades da Federação e sua sede localizar-se no DF, será considerada como seu domicílio tributário, pelos fatos geradores de impostos que nela ocorram, cada uma das referidas unidades fabris, a não ser que a empresa SL tenha eleito como tal o DF”.

12.14 DOMICÍLIO DAS PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO

A União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios, assim como autarquias e fundações públicas, sendo pessoas jurídicas de Direito Público, têm domicílio tributário em **qualquer de suas repartições** no território da entidade tributante.

12.15 ELISÃO, EVASÃO E ELUSÃO FISCAL

Elisão ou **planejamento tributário** é nome dado à utilização de **práticas lícitas** realizadas pelo sujeito passivo, normalmente **antes da ocorrência do fato gerador**, com o objetivo de economizar no pagamento do tributo. Exemplo: mudar a sede da empresa para município onde o ISS tem alíquota menor.

Embora as práticas elisivas impliquem redução no valor arrecadado pelo contribuinte e, por isso, encontrem sempre resistência por parte dos órgãos integrantes da estrutura fazendária, como a elisão é realizada dentro dos limites autorizados pelo ordenamento não há como impedir ou proibir o contribuinte de buscar formas válidas de pagar menos tributo.

Já a **evasão, fraude fiscal** ou **sonegação fiscal** consiste na **prática de uma conduta ilícita** pelo sujeito passivo, normalmente **após a ocorrência do fato gerador**, visando frustrar **intencionalmente** o recolhimento do tributo. Exemplo: circular mercadoria sem emitir nota fiscal.

Quanto à **elusão fiscal** ou **elisão ineficaz**, trata-se de um **ato jurídico simulado** visando não recolher ou recolher tributo a menor. Exemplo: venda de mercadoria formalizada como “prestação de serviço” tendo em vista que a alíquota do ISS é menor que a do ISS na operação.

12.15.1 Crime de sonegação

Os crimes de sonegação fiscal estão tipificados no art. 1º da Lei n. 8.137/90, segundo o qual:

> Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e

qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V – negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena – reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

O art. 2º da referida Lei também tipifica crimes de sonegação, *in verbis*:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III – exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV – deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V – utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Importante destacar que os **crimes de sonegação exigem dolo**, não admitindo modalidade culposa, razão pela qual **a simples falta de pagamento do tributo** sem a intenção específica de fraudar o fisco **não constitui crime.**

Desse modo, o contribuinte que, por falta de condições financeiras de suportar a carga tributária, deixa de recolher o valor devido não comete crime de sonegação diante da falta do elemento subjetivo da conduta (dolo).

Cumpre frisar que **o pagamento integral, a qualquer tempo, do tributo e acessórios extingue a punibilidade** (art. 9º da Lei n. 10.684/2003).

Já na hipótese de **parcelamento** dos valores sonegados ocorre **suspensão da pretensão punitiva do Estado,** desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado **antes do recebimento da denúncia criminal** (art. 6º da Lei n. 12.382/2011).

12.16 NORMA ANTIELISIVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional é conhecido como "**a norma antielisiva**" do ordenamento jurídico brasileiro. Vale transcrever o seu teor:

> 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.

Inicialmente, verifica-se um **equívoco terminológico** na expressão "norma antielisiva" na medida em que o art. 116, parágrafo único, **é na verdade uma norma antievasiva ou antielusiva**, dependendo do caso.

Sendo a elisão uma operação lícita, não poderia ser proibida pelo Código Tributário. O referido dispositivo reforça práticas de sonegação fiscal dotando a Fazenda Pública da **prerrogativa de recusar negócios jurídicos fraudulentos** praticados pelo sujeito passivo.

ATENÇÃO: Assim como ocorre com a regra do art. 127, § 2º, do CTN (recusa de domicílio eleito), a prerrogativa que a norma antielisiva confere ao Fisco é de **DESCONSIDERAR** negócios jurídicos fraudulentos, **mas nunca DESCONSTITUIR tais negócios**. Ou seja, o Fisco pode ignorar o ato praticado pelo sujeito passivo aplicando, em substituição, outra regra estabelecida em lei. Assim, por exemplo, se o contribuinte realiza uma transferência fictícia de sede para outro Município visando recolher menos ISS, o Fisco pode ignorar (desconsiderar) a alteração e continuar tributando no Município da sede anterior. Entretanto, em nome do princípio da autonomia da vontade **o Fisco não tem poder para desfazer (desconstituir) o negócio privado**. Assim, no exemplo dado, é impossível para o Fisco anular a transferência fictícia de sede porque seria uma invasão na esfera privada de **interesses**.

Consulplan: A prova de Cartório/MG 2017 considerou CORRETA a afirmação: "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".

12.17 TEORIA DA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Inspirada no Direito Alemão, a primeira tentativa empreendida pela doutrina brasileira no sentido de oferecer recursos teóricos para combater a fraude à legislação tributária foi a teoria da interpretação econômica do Direito Tributário.

Autores como Rubens Gomes de Souza, Amílcar Falcão e Ruy Barbosa Nogueira, entre 1950 e 1960, sempre defenderam **que atos, fatos, contratos e negócios jurídicos realizados pelo contribuinte devem ser interpretados de acordo com os seus efeitos econômicos**, e não levando-se em conta a forma jurídica que lhes for atribuída[1].

Desse modo, busca-se evitar que o contribuinte manipule as formas jurídicas de direito privado, utilizados na descrição das hipóteses de incidência, para fraudar o valor do tributo devido.

Se o Fisco interpretar o fato gerador com base na relação econômica subjacente descobrirá a verdadeira intenção do contribuinte ao realizar o negócio jurídico, ignorando a forma utilizada, minimizando o abuso das formas.

Entretanto, como o desenvolvimento da moderna ciência do Direito Tributário e o avanço das correntes formalistas, a **teoria da interpretação econômica está totalmente superada**.

12.18 TEORIA DO ABUSO DAS FORMAS

Com o objetivo geral de **combater fraudes à legislação tributária** e, em especial, **evitar manobras de elusão fiscal**, foi desenvolvida a teoria do abuso das formas segundo a qual ficando evidenciado que o contribuinte **utilizou uma "forma jurídica"** (instituto) **distorcendo a finalidade** que o ordenamento lhe confere (simulação), o intérprete/operador está liberado para qualificar a operação segundo a **realidade econômica**, ou seja, **desconsiderando sua aparência jurídica**[2].

Assim, por exemplo, se ficar comprovada a intenção do contribuinte em fraudar a lei simulando uma doação, quando na verdade a transferência da propriedade ocorreu por meio de compra e venda, a teoria permitiria ao Fisco ignorar a "forma jurídica" doação e tributar o fato de acordo com a realidade econômica da operação: exigindo ITBI (transmissão onerosa).

O certo é que a teoria do abuso das formas **sempre pressupõe prova da intenção do contribuinte em fraudar a legislação tributária** e enfrenta a grande dificuldade concreta de exigir o recolhimento de um tributo sem a ocorrência formal do fato gerador.

Além disso, haverá um conflito (bitributação) entre a entidade competente para cobrar o tributo formalmente devido e aquela do que incide desconsiderando a forma jurídica utilizada.

Sendo uma teoria desenvolvida exclusivamente para defesa dos interesses do Fisco, ainda é **minoritária na doutrina e jurisprudência pátrias.**

[1] Godoi, Marciano Seabra de. *O Direito Tributário Interpretado pelo STJ*. Artigo disponível no *site* www.publicadireito.com.br.

[2] Godoi, Marciano Seabra de. *O Direito Tributário Interpretado pelo STJ*. Artigo disponível no *site* www.publicadireito.com.br.

12.19 QUADRO SINÓTICO

<table>
<tr><td>NASCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA</td><td>O devido processo legal para cobrança de tributos tem diversas fases, sendo as três primeiras: 1) hipótese de incidência; 2) ocorrência do fato gerador; 3) surgimento da obrigação tributária.
Quando ocorre no mundo fenomênico a situação descrita na hipótese de incidência, tem-se o fato gerador do tributo. Com a ocorrência do fato gerador nasce, instantânea e infalivelmente, a obrigação tributária.
A obrigação tributária é uma relação jurídica que vincula de um lado o devedor e, de outro, o Fisco.</td></tr>
<tr><td>ACEPÇÕES E CONCEITO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA</td><td>Obrigação tributária é a relação jurídica entre o credor (Fisco) e o devedor (contribuinte ou responsável), instituída por lei e submetida aos princípios e normas do Direito Tributário, tendo como objeto prestações de dar, de fazer ou de não fazer.</td></tr>
<tr><td>OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL E OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA</td><td>As obrigações tributárias, conforme determina o art. 113 do CTN, são de dois tipos: a) obrigações principais; b) obrigações acessórias.
<table>
<tr><th>OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL</th><th>OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA</th></tr>
<tr><td>É aquela que surge com a ocorrência do fato gerador previsto em lei, tendo por objeto o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, e que se extingue juntamente com os créditos dela decorrentes (art. 113, § 1º, do CTN). Como o objeto da obrigação principal envolve sempre o dever de pagar, no Direito Tributário a multa é obrigação principal.</td><td>Obrigação acessória, também conhecida como “dever tributário instrumental”, ao contrário, tem por objeto prestações positivas ou negativas, ou seja, obrigações de fazer ou não fazer, previstas na legislação tributária, instituídas no interesse da arrecadação e da fiscalização tributárias (art. 113, § 2º, do CTN).</td></tr>
<tr><th colspan="2">A INDEPENDÊNCIA DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA</th></tr>
<tr><td colspan="2">Se no Direito Civil vigora a lógica segundo a qual “o acessório segue o principal”, o mesmo raciocínio é inaplicável às obrigações tributárias. Isso porque a existência da obrigação tributária acessória independe da principal.
Portanto, no Direito Tributário o acessório não segue necessariamente o principal</td></tr>
</table>
<table>
<tr><th>OBRIGAÇÃO PRINCIPAL</th><th>OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA</th></tr>
<tr><td>Art. 113, § 1º, do CTN</td><td>Art. 113, § 2º, do CTN</td></tr>
<tr><td>Fato gerador previsto na lei</td><td>Fato gerador previsto na legislação</td></tr>
<tr><td>De pagar (conteúdo pecuniário)</td><td>De fazer ou não fazer</td></tr>
<tr><td>Inclui o tributo e a penalidade pecuniária</td><td>Sendo descumprida, converte-se em principal</td></tr>
<tr><td>Exs.: imposto, multa</td><td>Exs.: emitir nota, manter livros fiscais</td></tr>
</table></td></tr>
<tr><td>TÉCNICA DE NASCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA</td><td>O dever de pagar tributos decorre diretamente da lei.
A técnica modernamente utilizada para fazer nascer a obrigação tributária é sempre a mesma: o legislador descreve normativamente um fato ou uma situação. Quando, no mundo concreto, alguém pratica aquele fato ou se enquadra na referida situação surge, para ele o dever de pagar tributo.
A descrição legislativa do fato ou situação (plano abstrato) chama-se hipótese de incidência. A sua ocorrência (plano fático) é denominada fato gerador.</td></tr>
<tr><td>ASPECTO PESSOAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA</td><td>A hipótese de incidência é dividida didaticamente nos aspectos temporal, territorial, material, quantitativo e pessoal.
O aspecto pessoal estabelece quem são os dois polos da obrigação tributária, isto é, o credor e o devedor do tributo.</td></tr>
<tr><td>CONTRIBUINTES DE FATO E DE DIREITO</td><td>Contribuinte é o devedor que tem relação direta e pessoal com a situação que constitui o fato gerador do tributo (art. 121, parágrafo único, I, do CTN).
<table>
<tr><td>Contribuinte de direito ou direto é quem recolhe o tributo, ou seja, a pessoa que está legalmente obrigada, perante o Fisco, a efetuar o pagamento.</td><td>Contribuinte de fato ou indireto sofre a diminuição patrimonial decorrente do pagamento.</td></tr>
<tr><th colspan="2">PRINCÍPIO DA REPERCUSSÃO</th></tr>
<tr><td colspan="2">A distinção entre os dois tipos de contribuinte ganha relevância na hipótese de tributo recolhido indevidamente, já que, pelo art. 166 do CTN, “a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la”.</td></tr>
<tr><td colspan="2">O referido dispositivo enuncia o princípio da repercussão, segundo o qual a restituição de tributos indiretos só pode ser feita pelo contribuinte de direito se houver comprovação de que não repassou para o contribuinte de fato o valor do encargo financeiro.</td></tr>
</table></td></tr>
<tr><td></td><td>No Direito Tributário brasileiro não existe solidariedade ativa entre credores. Assim, o tributo só pode ser devido a uma entidade credora, ou seja, o polo ativo da obrigação tributária não admite pluralidade subjetiva.
Já a solidariedade tributária passiva é admitida somente nos casos expressamente previstos em lei, já que</td></tr>
</table>

<table>
<tr><td>SOLIDARIEDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO</td><td>solidariedade não se presume, nem pode decorrer de contrato, acordo ou outro instrumento jurídico diverso da lei em sentido formal.
O tema da solidariedade de devedores é disciplinado nos arts. 124 e 125 do CTN, aplicando-se as seguintes regras:
1) solidariedade tributária é sempre passiva, nunca ativa;
2) solidariedade não se presume, dependendo em todos os casos de expressa previsão legal;
3) são solidárias as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
4) solidariedade tributária nunca comporta benefício de ordem, razão pela qual o Fisco pode escolher livremente qual, entre os devedores solidários, será acionado para o pagamento.
<table><tr><th>EFEITOS DA SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA (ART. 125 DO CTN)</th></tr><tr><td>1) o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;
2) 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;
3) a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica os demais.</td></tr></table></td></tr>
<tr><td>RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO</td><td>Responsável ou sujeito passivo indireto é o nome dado à pessoa que, não revestindo a condição de contribuinte, tenha obrigação de recolher tributos decorrente de expressa disposição legal (art. 121, parágrafo único, II, do CTN). Exemplo: o empregador é responsável tributário pela retenção na fonte do Imposto de Renda devido pelo empregado</td></tr>
<tr><td>O ESTADO NO POLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. EXECUÇÃO FISCAL CONTRA O FISCO</td><td>A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, assim como quaisquer entidades da Administração Pública Indireta, também devem tributos uns aos outros, com exceção dos impostos alcançados pela imunidade do art. 150, VI, “a”, da CF, razão pela qual o Estado pode perfeitamente figurar no polo passivo de obrigações tributárias.
Nesses casos, a obrigação tributária tem seus dois polos ocupados por entidades governamentais, e, na hipótese de inadimplemento, será proposta execução fiscal pelo ente credor contra a pessoa jurídica estatal que não recolheu o tributo.</td></tr>
<tr><td>DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. NATUREZA QUESÍVEL OU QUERABLE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA</td><td>O Código Tributário Nacional estabelece, em seu art. 127, normas para determinação do domicílio de contribuintes e responsáveis tributários.
A exata compreensão das normas sobre fixação do domicílio tributário ganha importância diante da natureza quesível da obrigação tributária. Isso porque, salvo quando a legislação dispuser em contrário, o pagamento do tributo deverá ser efetuado na repartição competente do domicílio do sujeito passivo (art. 159 do CTN).
Obrigação ou dívida quesível (querable) é aquela que deve ser paga no domicílio do devedor.
No entanto, como o art. 159 contém a ressalva “quando a legislação tributária não dispuser a respeito”, pode o legislador definir hipóteses em que a obrigação deverá ser cumprida em local diverso daquele onde se encontra domiciliado o contribuinte. Assim, em casos excepcionais, admite-se obrigação tributária com natureza portável (portable).</td></tr>
<tr><td>ELEIÇÃO E RECUSA DO DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO</td><td>O Código Tributário Nacional admite que o devedor eleja seu domicílio tributário. Tal possibilidade vem reconhecida na primeira parte da norma contida no art. 127, caput, do CTN, segundo o qual: “Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal...”.
Dessa forma, é lícito que o sujeito passivo da obrigação tributária escolha onde será considerado domiciliado para fins de recolhimento do tributo.
No entanto, se a eleição dificultar ou impossibilitar a arrecadação ou fiscalização, o art. 127, § 2º, autoriza o Fisco a discricionariamente recusar o domicílio eleito</td></tr>
<tr><td>DOMICÍLIO DAS PESSOAS FÍSICAS</td><td>A pessoa física ou pessoa natural considera-se domiciliada no local de sua residência habitual. Sendo este desconhecido ou incerto, tem-se como domiciliada no centro habitual de suas atividades (art. 127, I, do CTN).</td></tr>
<tr><td>DOMICÍLIO DAS PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PRIVADO</td><td>As pessoas jurídicas de direito privado ou firmas individuais têm domicílio tributário no local de sua sede. Em relação aos atos ou fatos que deram origem à obrigação, vale o local de cada estabelecimento (art. 127, II, do CTN).</td></tr>
<tr><td>DOMICÍLIO DAS PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO</td><td>A União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios, assim como autarquias e fundações públicas, sendo pessoas jurídicas de Direito Público, têm domicílio tributário em qualquer de suas repartições no território da entidade tributante.</td></tr>
<tr><td>ELISÃO, EVASÃO E ELUSÃO FISCAL</td><td><table><tr><td>Elisão ou planejamento tributário:</td><td>é o nome dado à utilização de práticas lícitas realizadas pelo sujeito passivo, normalmente antes da ocorrência do fato gerador, com o objetivo de economizar no pagamento do tributo.</td></tr><tr><td>Evasão, fraude fiscal ou sonegação fiscal:</td><td>consiste na prática de uma conduta ilícita pelo sujeito passivo, normalmente após a ocorrência do fato gerador, visando frustrar intencionalmente o recolhimento do tributo.</td></tr><tr><td>Elusão fiscal ou elisão ineficaz:</td><td>trata-se de um ato jurídico simulado visando não recolher ou recolher tributo a menor.</td></tr></table><table><tr><th>CRIME DE SONEGAÇÃO</th></tr><tr><td></td></tr></table></td></tr>
</table>

	Os crimes de sonegação fiscal estão tipificados no art. 1º da Lei n. 8.137/90. Os **crimes de sonegação exigem dolo**, não admitindo modalidade culposa, razão pela qual **a simples falta de pagamento do tributo** sem a intenção específica de fraudar o fisco **não constitui crime**. Cumpre frisar que **o pagamento integral, a qualquer tempo, do tributo e acessórios extingue a punibilidade** (art. 9º da Lei n. 10.684/2003). Já na hipótese de **parcelamento** dos valores sonegados, ocorre **suspensão da pretensão punitiva do Estado**, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado **antes do recebimento da denúncia criminal** (art. 6º da Lei n. 12.382/2011).
NORMA ANTIELISIVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	O art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional é conhecido como **"a norma antielisiva"** do ordenamento jurídico brasileiro. Sendo a elisão uma operação lícita, não poderia ser proibida pelo Código Tributário. O referido dispositivo reforça práticas de sonegação fiscal, dotando a Fazenda Pública da **prerrogativa de recusar negócios jurídicos fraudulentos** praticados pelo sujeito passivo. **ATENÇÃO:** Assim como ocorre com a regra do art. 127, § 2º, do CTN (recusa de domicílio eleito), a prerrogativa que a norma antielisiva confere ao Fisco é de **DESCONSIDERAR** negócios jurídicos fraudulentos, **mas nunca DESCONSTITUIR tais negócios**. Ou seja, o Fisco pode ignorar o ato praticado pelo sujeito passivo, aplicando, em substituição, outra regra estabelecida em lei. Assim, por exemplo, se o contribuinte realiza uma transferência fictícia de sede para outro Município visando recolher menos ISS, o Fisco pode ignorar (desconsiderar) a alteração e continuar tributando no Município da sede anterior. Entretanto, em nome do princípio da autonomia da vontade, **o Fisco não tem poder para desfazer (desconstituir) o negócio privado**. Assim, no exemplo dado, é impossível para o Fisco anular a transferência fictícia de sede porque seria uma invasão na esfera privada de interesses.
TEORIA DA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO	Inspirada no Direito alemão, a primeira tentativa empreendida pela doutrina brasileira no sentido de oferecer recursos teóricos para combater a fraude à legislação tributária foi a teoria da interpretação econômica do Direito Tributário. Busca-se evitar que o contribuinte manipule as formas jurídicas de direito privado, utilizados na descrição das hipóteses de incidência, para fraudar o valor do tributo devido. Se o Fisco interpretar o fato gerador com base na relação econômica subjacente, descobrirá a verdadeira intenção do contribuinte ao realizar o negócio jurídico, ignorando a forma utilizada, minimizando o abuso das formas. Entretanto, como o desenvolvimento da moderna ciência do Direito Tributário e o avanço das correntes formalistas, a **teoria da interpretação econômica está totalmente superada**.
TEORIA DO ABUSO DAS FORMAS	Com o objetivo geral de **combater fraudes à legislação tributária** e, em especial, **evitar manobras de elusão fiscal**, foi desenvolvida a teoria do abuso das formas, segundo a qual ficando evidenciado que o contribuinte **utilizou uma "forma jurídica"** (instituto) **distorcendo a finalidade** que o ordenamento lhe confere (simulação), o intérprete/operador está liberado para qualificar a operação segundo a **realidade econômica**, ou seja, **desconsiderando sua aparência jurídica**. O certo é que a teoria do abuso das formas **sempre pressupõe a prova da intenção do contribuinte em fraudar a legislação tributária** e enfrenta a grande dificuldade concreta de exigir o recolhimento de um tributo sem a ocorrência formal do fato gerador. Sendo uma teoria desenvolvida exclusivamente para defesa dos interesses do Fisco, ainda é **minoritária na doutrina e jurisprudência pátrias.**

L2.20 QUESTÕES

1. (IESES – Cartório-RO – 2017) Sobre o sujeito passivo da obrigação tributária, assinale a alternativa INCORRETA:

a) A capacidade tributária passiva possui como condição a existência de capacidade civil do sujeito, nos termos da legislação civil.

b) A capacidade tributária passiva independe de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

c) Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

d) Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

2. (IESES – Cartório-RO – 2017) No que tange à obrigação tributária é correto afirmar:

I. A obrigação tributária é principal ou acessória.

II. A obrigação principal decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

III. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

IV. A obrigação acessória 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.

A sequência correta é:

a) As assertivas I, II, III e IV estão corretas.
b) Apenas a assertiva IV está correta.
c) Apenas as assertivas I, III, IV estão corretas.
d) Apenas as assertivas I e III estão corretas.

3. (Cespe – Promotor de Justiça-RR – 2017) A respeito da obrigação tributária, assinale a opção correta conforme o que dispõe o CTN.

a) A obrigação principal e sua obrigação acessória devem decorrer de um mesmo fato gerador.
b) Obrigação principal pode ter por objeto o pagamento de penalidade tributária.
c) A obrigação principal é considerada obrigação tributária, ao passo que as obrigações acessórias são consideradas obrigações de natureza não tributária.
d) Obrigação acessória não se converte em obrigação principal.

4. (TRF4 – Juiz federal – 2016) Assinale a alternativa INCORRETA.

a) A substituição tributária pode ocorrer como antecipação de pagamento a fato gerador futuro (progressiva), como também pela modalidade de diferimento, ocasião em que a responsabilidade pelo pagamento é transferida ao responsável tributário de fase futura da incidência do tributo.
b) Segundo predominante entendimento do Supremo Tribunal Federal, não cabe restituição do tributo recolhido quando o fato gerador ocorrer a menor, mas apenas quando este não se realizar, na hipótese de substituição tributária progressiva.
c) As contribuições destinadas ao Programa de Integração Social (PIS) e ao financiamento da seguridade social (Cofins) incidentes sobre a receita advinda de venda de mercadorias podem estar sujeitas ao regime de substituição tributária.
d) A substituição tributária desobriga o contribuinte substituído de prestar obrigações acessórias aos órgãos de controle e fiscalização.
e) É imprescindível a edição de lei em sentido estrito para o estabelecimento da substituição tributária.

5. (FAURGS – Juiz de Direito – 2016) No que diz respeito ao Código Tributário Nacional, assinale com V (verdadeiro) ou F (falso) as afirmações abaixo.

( ) Dois irmãos proprietários de um mesmo imóvel urbano desde 2010, recebido por doação dos pais em antecipação da legítima, havendo inadimplemento, não responderão solidariamente em relação ao crédito de IPTU cujo fato gerador ocorreu em 2014.
( ) Um menor de 16 anos que tenha recebido por doação um imóvel urbano, escriturado e registrado onde necessário, possuirá capacidade tributária passiva em relação ao IPTU.
( ) Uma pessoa, na hipótese de ser solidariamente obrigada por expressa designação por lei, poderá alegar o benefício de ordem, desde que nomeie bens do devedor, sitos no mesmo município, livres e desembaraçados, quantos bastem para solver o débito.
( ) Uma pessoa que venda mercadorias como autônoma, sem possuir pessoa jurídica regularmente constituída, é dotada de capacidade tributária passiva.

A sequência correta de preenchimento dos parênteses, de cima para baixo, é

a) V – F – V – V.
b) F – F – V – F.
c) V – V – F – V.
d) F – V – F – V.

e) V – V – V – F.

6. (Cespe – Juiz de Direito-AM – 2016) A indústria R S.A., que havia declarado regularmente, mas não havia pagado ICMS no valor de R$ 100.000, ciente de iminente fiscalização, já que havia recebido a visita de auditor fiscal, que, no entanto, não lavrou termo algum, decidiu fazer denúncia espontânea de sua inadimplência, tendo feito acompanhá-la de pedido de parcelamento no qual incluiu o principal e os juros de mora, com o objetivo de ser eximida da multa de mora e de outras penalidades.

Nessa situação hipotética,

a) a visita do auditor fiscal constitui início de ação fiscal, o que exclui a denúncia espontânea.

b) a eventual homologação da denúncia espontânea pela autoridade não surtiria efeitos sobre a multa de mora, que permaneceria devida.

c) para obter os efeitos da denúncia espontânea, o contribuinte deveria anexar a seu requerimento o comprovante do pagamento da primeira parcela do parcelamento, não sendo o mero pedido de parcelamento meio idôneo a dar suporte aos efeitos da denúncia espontânea.

d) não é cabível denúncia espontânea, pois trata-se de tributo por homologação com declaração regular e pagamento a destempo.

e) o parcelamento é modalidade de pagamento do crédito tributário, por implicar novação, de modo que a denúncia espontânea acompanhada de pedido de parcelamento do principal e dos juros exclui a responsabilidade por infrações.

7. (Cespe – Juiz de Direito-AM – 2016) Lei ordinária estadual do estado do Amazonas instituiu o regime de substituição tributária do ICMS na fabricação de alimentos congelados, ficando a entidade industrial responsável pelo tributo devido pelo varejista nas vendas ao consumidor final.

A indústria de congelados G Ltda. recolheu o valor devido por suas operações e pelas operações do varejista, sendo o tributo correspondente a esta última etapa equivalente a R$ 0,50. Em razão de prolongada falta de luz, o supermercado S Ltda. perdeu metade de seu estoque de alimentos congelados, tendo sido, ainda, obrigado a vender o restante do estoque por metade do valor arbitrado, como base de cálculo da substituição.

Considerando essa situação hipotética, assinale a opção correta acerca da substituição tributária.

a) Como o fato gerador não ocorreu ou ocorreu com valor menor que o presumido, é permitido ao supermercado S pleitear a restituição do valor pago a maior, de modo que tanto as vendas frustradas como as vendas com desconto lhe gerarão crédito, já que se trata de substituição tributária subsequente.

b) Por se tratar de substituição tributária subsequente, a inocorrência do fato gerador ou a sua ocorrência com valor menor que o presumido, permite à indústria G pleitear a restituição do valor pago a maior, de modo que tanto as vendas frustradas como as em que houve desconto lhe gerarão crédito.

c) Como em caso de substituição tributária subsequente, apenas a inocorrência do fato gerador permite ao substituto, a indústria G, pleitear a restituição do valor pago a maior, não podendo pleitear a restituição para os casos em que houve desconto.

d) Lei que trate de substituição tributária atribui a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, não podendo criar fatos geradores presumidos, sob pena de tornar inválida a substituição tributária subsequente, como ocorre na situação apresentada.

e) Por se tratar de substituição tributária subsequente, apenas a inocorrência absoluta do fato

gerador permitiria ao supermercado S, o substituído, pleitear a restituição do valor pago a maior, não sendo possível pleitear-se a restituição para os casos de desconto.

8. (TRF3 – Juiz federal – 2016) Considere a denúncia espontânea (art. 138 do CTN) e assinale a alternativa incorreta:

a) Não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas que são pagos a destempo.
b) Só se considera espontânea a denúncia apresentada antes de qualquer medida de fiscalização relacionada com a infração fiscal.
c) Aplica-se ao caso em que o contribuinte devedor confessa a dívida e obtém o parcelamento do débito tributário.
d) Exclui a exigência da multa, mas não evita a incidência dos juros moratórios e da correção monetária do débito confessado.

9. (Vunesp – Juiz de Direito/MS – 2015) De acordo com as disposições do Código Tributário Nacional, é correto afirmar que

a) o sujeito passivo da obrigação principal diz-se responsável quando tenha relação pessoal e direita com o fato gerador.
b) a responsabilidade por infrações da legislação tributária, salvo disposição de lei em contrário, independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.
c) a solidariedade passiva tributária comporta benefício de ordem.
d) a obrigação acessória é sempre dependente da prévia existência da obrigação principal.
e) a capacidade tributária passiva depende de estar a pessoa jurídica regularmente constituída.

10. (FCC – Procurador do TCM/GO – 2015) De acordo com o Código Tributário Nacional, a obrigação tributária

a) secundária não tem existência independentemente da obrigação tributária primária.
b) secundária, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação essencial de pagar penalidade pecuniária.
c) acessória tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade.
d) acessória decorre necessariamente de decreto.
e) acessória tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, previstas na legislação tributária.

11. (FCC – Procurador do TCM/GO – 2015) De acordo com o Código Tributário Nacional, no que se refere à sujeição passiva de obrigação tributária, pode-se asseverar que

a) são solidariamente obrigados os sujeitos passivos que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.
b) o sujeito passivo da obrigação principal diz-se contribuinte, quando tenha relação direta ou indireta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.
c) são solidariamente obrigados os sujeitos passivos expressamente designados pela legislação tributária.
d) sujeito passivo de obrigação acessória é a pessoa obrigada ao pagamento de penalidade pecuniária.
e) o sujeito passivo da obrigação principal diz-se responsável, quando, revestindo ou não a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa da legislação tributária.

12. (Consulplan – Cartório/MG – 2015) Sobre a obrigação tributária, está correta a assertiva:

a) Os fatos geradores das obrigações tributárias – principais ou acessórias – devem estar previstos em lei.

b) Caso a autoridade administrativa constate a existência de 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, ela pode desconsiderar tais atos, desde que observados os procedimentos previstos em lei ordinária.

c) Os juros, correção monetária e multa de um determinado tributo são considerados obrigações acessórias a serem pagas pelo contribuinte.

d) Na hipótese de isenção de pagamento da obrigação principal, o sujeito passivo fica liberado do cumprimento da obrigação acessória relacionada àquele tributo ou penalidade pecuniária.

13. (Vunesp – Delegado/CE – 2015) Assinale a alternativa correta.

a) As convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento dos tributos, como regra, podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

b) Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada ao pagamento da penalidade pecuniária.

c) O sujeito passivo da obrigação principal diz-se responsável quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

d) Ressalvada disposição de lei em contrário, na solidariedade passiva tributária, 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.

e) Em matéria tributária, é possível a existência de solidariedade ativa, passiva e mista.

14. (Cespe – Procurador do Estado/PI – 2014) 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.

15. (FCC – Magistratura/CE – 2014) Em setembro de 2013, Gustavo, com 10 anos de idade,

domiciliado em Fortaleza/CE, recebeu em doação, de sua avó, Mariângela, viúva, domiciliada em Natal/RN, um terreno localizado à beira-mar, em Aquiraz/CE, do qual ela era proprietária, fazia 30 anos.

Como Gustavo é menor de idade, a aceitação da doação foi feita apenas por sua mãe, que o representa na prática de atos da vida civil, pois seu pai foi destituído do poder familiar, por decisão judicial, e há muito tempo "anda desaparecido".

No momento em que foi lavrada a escritura de doação, Mariângela, que era contribuinte do IPTU, encontrava-se em débito com a Prefeitura do Município de Aquiraz, relativamente a esse imposto, no exercício de 2013.

Considerando que o contribuinte do ITCD, nas doações, é o donatário e tomando como base o que dispõem a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional, é correto afirmar:

a) Mariângela, ao formalizar a doação do imóvel a seu neto, deixará de revestir a condição de contribuinte do IPTU/2013, passando Gustavo a revestir a condição de contribuinte em relação ao IPTU/2013, mesmo que da escritura de doação conste certidão negativa relativamente a esse exercício.

b) O pai de Gustavo pode ser considerado responsável tributário pelo ITCD devido por essa transmissão por doação, pelo simples fato de ser pai, mesmo não tendo intervido no ato de transmissão por doação, nem tendo sido responsável por qualquer omissão.

c) Gustavo, embora tenha apenas 10 anos de idade e seja, por causa disso, civilmente incapaz, tem, todavia, capacidade tributária para ser contribuinte do ITCD, pois sua capacidade tributária não é afetada por sua incapacidade civil.

d) O sujeito ativo do ITCD incidente sobre essa transmissão é o Estado do Rio Grande do Norte, pois a doadora, Mariângela, está domiciliada em Natal.

e) O pai e a mãe de Gustavo revestirão a condição de responsáveis tributários pelo IPTU em atraso e pelo ITCD devido por Gustavo, se, da escritura de doação, não constar certidão negativa relativamente a débitos do IPTU e do ITCD e se não for possível exigir de Gustavo o cumprimento da obrigação principal.

16. (FCC – Auditor Fiscal da Receita Estadual/RJ – 2014) Pedrus, solteiro, trabalhou sua vida toda e amealhou um pequeno patrimônio: uma casa, um carro e algum dinheiro, que ficou depositado no banco. Como não tinha herdeiros necessários, fez um testamento público, por meio do qual deixou seu patrimônio a sua irmã Benedita, também solteira, que herdou todos esses bens, quando Pedrus faleceu. Durante alguns anos, Benedita usufruiu desse patrimônio. Com o passar dos anos, ela adoeceu, foi internada e, com suas faculdades mentais seriamente comprometidas, deixou de ter condições de gerir sua vida e seus próprios negócios, motivo pelo qual sua irmã, Alice, acabou pedindo sua interdição, que foi concedida pelo juízo de direito competente. Sua irmã Alice acabou tornando-se sua curadora, passando a administrar os negócios de Benedita. No início do ano subsequente ao da interdição de Benedita, ocorreu o fato gerador do IPTU, referente ao imóvel herdado, e do IPVA, referente ao carro recebido em herança. Instada a liquidar o crédito tributário referente a esses impostos, Alice, irmã e curadora de Benedita, negou-se a fazê-lo, alegando que Benedita teve sua incapacidade civil decretada por juiz de direito e que, em razão disso, não tinha mais capacidade para ser contribuinte desses impostos.

Considerando o que o CTN estabelece em relação à capacidade tributária, a alegação de Alice está:

a) correta, pois capacidade tributária ativa independe da capacidade civil das pessoas naturais.

b) correta, pois, se Benedita não pode administrar seus bens, ela não tem capacidade tributária ativa para ser contribuinte desses impostos.

c) incorreta, pois a capacidade tributária passiva independe de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis.

d) incorreta, pois, na medida em que a capacidade tributária passiva depende da própria capacidade civil, enquanto um terceiro interessado puder recorrer da interdição de Benedita, sua capacidade não pode ser contestada.

e) incorreta, pois, na medida em que a interdição retirou sua capacidade tributária passiva, ela adquiriu, em decorrência disso, capacidade ativa para ser contribuinte desses tributos.

17. (Cespe – Analista Judiciário do STF – 2013) João, com mais de dezoito anos de idade, e seu irmão Pedro, com dezessete anos de idade, ambos residentes no Distrito Federal, em endereço conhecido, constituíram, neste local, um negócio informal e passaram a vender roupas, sem informar esse fato ao fisco, deixando de constar no cadastro fiscal. Após fiscalização, a administração tributária descobriu que a prática da atividade comercial durava mais de dois anos, sem nunca ter sido recolhido nenhum tributo. O fisco lavrou o correspondente auto de infração contra João e Pedro, para cobrar o tributo suprimido.

A respeito da situação hipotética apresentada, julgue os itens seguintes.

O fisco deve considerar a residência habitual como domicílio tributário, pois nem João nem Pedro, pessoas físicas, têm cadastro fiscal no Distrito Federal.

( ) Certo ( ) Errado

18. (Cespe – Procurador do DF – 2013) Paulo e Jorge, residentes em Goiânia – GO e sem endereço fixo no DF, iniciaram um negócio de vendas de veículos em uma sala no DF para moradores tanto do DF quanto de outros estados, sendo as operações comerciais todas feitas a pedido de clientes que deixavam seus veículos para venda. Após denúncia, o fisco do DF constatou que as operações de venda dos veículos estavam sendo feitas sem o pagamento do respectivo tributo e que não havia inscrição no cadastro fiscal de qualquer sociedade empresária para a realização de tais operações.

Considerando a situação hipotética acima apresentada, julgue os seguintes itens.

O domicílio tributário de Paulo e Jorge será em Goiânia – GO, uma vez que eles não possuem residência no DF.

( ) Certo ( ) Errado

19. (Cespe – Cartório/BA – 2013) Com referência à sujeição passiva na relação jurídica tributária, assinale a opção correta.

a) Na obrigação principal, denomina-se responsável o sujeito passivo que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

b) O sujeito passivo, na obrigação acessória, é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade tributária.

c) É sujeito passivo da obrigação principal a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

d) As convenções particulares relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos podem ser opostas à fazenda pública com o intuito de modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias.

e) É considerada sujeito passivo da obrigação principal a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade tributária.

20. (Cespe – Procurador do BACEN – 2013) João constituiu e administrou, por meio de procuração, empresa individual, por intermédio de terceiro que não tinha qualquer

ingerência ou interesse nos atos praticados e, em função disso, deixou de pagar os tributos devidos. Nessa situação hipotética,

a) o fato gerador não tem relação direta com João, por isso ele não pode ser considerado sujeito passivo.
b) o terceiro será considerado responsável tributário, dada a sua condição de constar como proprietário da empresa individual.
c) João não será o responsável pelo pagamento dos tributos caso tenha estabelecido em contrato com o terceiro que este ficaria obrigado a pagar todos os tributos.
d) João será considerado contribuinte, e não responsável.
e) João não poderá ser considerado sujeito passivo da obrigação tributária, por não estar formalmente incluído na empresa.

21. (TRF3 Juiz Federal da 3ª Região – 2013) No critério ou aspecto pessoal da hipótese de incidência tributária, localizamos:

a) como sujeito passivo a pessoa que possui o direito subjetivo de exigir o cumprimento do dever de recolher o tributo, enquanto como sujeito ativo a pessoa que deverá recolher o tributo. No polo ativo podemos encontrar o contribuinte (quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador), o responsável (aquele que, sem ser contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei) e o substituto (pessoa vinculada à materialidade da norma que, não sendo seu contribuinte, será chamado a recolher o tributo por expressa disposição de lei);
b) como sujeito ativo a pessoa que possui o direito subjetivo de exigir o cumprimento do dever de recolher o tributo, enquanto como sujeito passivo a pessoa que deverá recolher o tributo. No polo passivo podemos encontrar o contribuinte (quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador), o responsável (aquele que, sem ser contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei) e o substituto (pessoa vinculada à materialidade da norma que, não sendo seu contribuinte, será chamado a recolher o tributo por expressa disposição de lei);
c) como sujeito ativo a pessoa que possui o direito subjetivo de exigir o cumprimento do dever de recolher o tributo, enquanto como contribuinte a pessoa que deverá recolher o tributo, englobando o sujeito passivo (quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador), o responsável (aquele que, sem ser contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei) e o substituto (pessoa vinculada à materialidade da norma que, não sendo seu contribuinte, será chamado a recolher o tributo por expressa disposição de lei);
d) como sujeito ativo a pessoa que possui o direito subjetivo de exigir o cumprimento do dever de recolher o tributo, enquanto como sujeito passivo a pessoa que deverá recolher o tributo. No polo passivo podemos encontrar o contribuinte (aquele cuja obrigação decorra de disposição expressa de lei), o responsável (quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador), e o substituto (pessoa vinculada à materialidade da norma que, não sendo seu contribuinte, será chamado a recolher o tributo por expressa disposição de lei);
e) como sujeito ativo a pessoa que possui o direito subjetivo de exigir o cumprimento do dever de recolher o tributo, enquanto como sujeito passivo a pessoa que deverá recolher o tributo. No polo passivo podemos encontrar o contribuinte, o responsável e o substituto, tratados como sinônimos pela legislação.

22. (Vunesp – Analista Administrativo da Fundação Casa – 2013) Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade

pecuniária. Com base nessa afirmação, classifique com (V), para verdadeiro, e (F), para falso, o referido sujeito passivo.

( ) Contribuinte, quando tiver uma relação empresarial e jurídica, direta e indireta com a situação que constitui o respectivo fato gerador.

( ) Contribuinte, quando tiver relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador.

( ) Responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorrer de disposição expressa de lei.

( ) Responsável, quando, revestido da condição de contribuinte, sua obrigação decorrer de disposição expressa em lei da referida obrigação.

Assinale a alternativa que apresenta a classificação correta das assertivas, na ordem em que aparecem.

a) V, V, F, F.
b) F, F, V, V.
c) V, F, F, V.
d) V, F, F, V.
e) F, V, V, F.

23. (FCC – Agente Fiscal de Rendas da Sefaz/SP – 2013) Com fundamento nas previsões do CTN, considere:

I. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se contribuinte quando, sem revestir a condição de responsável, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei e responsável quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

II. Salvo disposição de lei em contrário, estão previstos os seguintes efeitos da solidariedade: a) o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais; b) 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; c) a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

III. As convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributo, não podem ser opostas à Fazenda Pública para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes, salvo se esta hipótese for expressamente prevista em decreto que regulamente o referido tributo.

IV. Na solidariedade tributária é permitida a observância de uma sequência preestabelecida para a execução, operando-se esta primeiramente contra um, e só depois contra o outro.

V. As pessoas expressamente designadas por lei e as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal são solidariamente obrigadas.

Está correto o que se afirma APENAS em:

a) I e II.
b) II e V.
c) III e IV.
d) III e V.
e) I e IV.

24. (FCC – Auditor do TCE/SP – 2013) “Uma coisa é poder de legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico do sujeito ativo” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário***. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 271).**

O trecho transcrito faz alusão, respectivamente, a:
a) capacidade tributária passiva e competência tributária.
b) capacidade tributária passiva e capacidade tributária ativa.
c) competência tributária e obrigação tributária.
d) capacidade tributária ativa e obrigação tributária.
e) competência tributária e capacidade tributária ativa.

25. (FCC – Agente Técnico Legislativo Especializado da Alesp/SP – 2010) Uma pessoa natural que não tem domicílio civil, residência fixa nem centro habitual de atividades terá como domicílio tributário, caso não tenha eleito nenhum lugar,
a) o lugar onde for encontrada.
b) o lugar onde for encontrada ou a sede da Fazenda Pública.
c) a sede da Fazenda Pública competente ou da ocorrência do fato gerador.
d) o lugar da situação dos bens ou da ocorrência do fato gerador.
e) o lugar que a Fazenda Pública indicar ou o lugar da situação dos bens.

26. (ESAF – Auditor Fiscal da Receita Federal – 2009) Sobre a disciplina conferida ao domicílio tributário, pelo Código Tributário Nacional, assinale a opção correta.
a) O domicílio do contribuinte ou responsável, em regra, será estabelecido por eleição.
b) O domicílio da pessoa jurídica de direito privado será o lugar em que estiver localizada sua sede.
c) O domicílio da pessoa jurídica de direito público será o lugar em que estiver localizada sua sede.
d) O lugar eleito pelo contribuinte como domicílio tributário não poderá ser recusado pela autoridade tributária, sob a alegação de prejuízo à atividade fiscalizatória.
e) Caso a autoridade fiscal não consiga notificar a pessoa jurídica de direito privado em sua sede, poderá fazê-lo em qualquer de suas unidades.

27. (FUNIVERSA – Delegado de Polícia/DF – 2009) Suponha que dois amigos tenham começado a comercializar automóveis sem regularizar e inscrever a sociedade nos órgãos competentes e, assim, tenham suprimido os tributos que seriam devidos no exercício dessa atividade. O fisco, ao constatar a situação, lavrou auto de infração contra um deles, pois o outro tinha sido preso por roubo na noite anterior. A respeito dessa situação hipotética, assinale a alternativa correta.
a) Os dois amigos são solidariamente obrigados ao pagamento dos tributos, não comportando o benefício de ordem.
b) O amigo que foi preso perdeu a capacidade tributária e, por isso, o auto de infração foi lavrado em desfavor de um só deles.
c) O fisco não poderia cobrar tributos, pois a pessoa jurídica não estava regularmente constituída.
d) A capacidade tributária do amigo que foi preso fica suspensa até que saia da prisão.
e) A solidariedade tributária pode ser contestada no procedimento administrativo fiscal pelo amigo que foi autuado pelo fisco, caso eles tenham feito um contrato que estabelecia a responsabilidade tributária exclusiva para aquele que foi preso.

28. (EJEF – Juiz/MG – 2006) Determinada lei estadual instituiu taxa, atribuindo a uma autarquia estadual a função de arrecadar tal tributo, fiscalizando o seu pagamento. A empresa X, que possuía dois estabelecimentos, era contribuinte daquela taxa, mas não a pagou. Decretou-se, em janeiro de 2006, a falência da empresa X, sendo, posteriormente,

os dois estabelecimentos vendidos à empresa Y, em alienação judicial realizada no processo de falência.

Considerando-se as disposições do CTN, e os dados fornecidos, é CORRETO afirmar que a autarquia:

a) tem competência e capacidade tributárias, podendo exigir a taxa mencionada da empresa Y, que tem a qualidade de responsável por sucessão;

b) tem capacidade tributária, embora não tenha competência tributária, podendo exigir a taxa mencionada da empresa Y, que tem a qualidade de responsável por sucessão;

c) tem competência e capacidade tributárias, mas não pode exigir a taxa mencionada da empresa Y, que não é responsável tributária;

d) tem capacidade tributária, embora não tenha competência tributária, mas não pode exigir a taxa mencionada da empresa Y, que não é responsável tributária.

29. (ESAF – Auditor Fiscal da Receita Federal – 2005) A restituição de tributos, cujo encargo financeiro possa transferir-se, somente pode ser obtida se o_____ provar que não o transferiu ou que está autorizado pelo _____. No caso do direito ao creditamento do IPI, não se aplica esta regra, porque não se trata de _____.

a) contribuinte .... fisco.... tributo indireto.

b) sujeito passivo .... sujeito ativo .... compensação.

c) sujeito passivo .... sujeito ativo .... restituição do indevido.

d) contribuinte de direito .... contribuinte de fato .... repetição de indébito.

e) responsável .... contribuinte .... repetição de indébito.

30. (IESES – Cartório/PB – 2014) Sobre a obrigação tributária é correto afirmar:

I. 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.

II. A obrigação acessória, por sua natureza jurídica, não se converte em obrigação principal.

III. 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.

IV. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

A sequência correta é:

a) Apenas a assertiva II está correta.

b) As assertivas I, II, III e IV estão corretas.

c) Apenas as assertivas I, III e IV estão corretas.

d) Apenas as assertivas I e II estão corretas.

GABARITO

1. A / 2. D / 3. B / 4. D / 5. D / 6. D / 7. E / 8. C / 9. B / 10. E / 11. A / 12. B / 13. D / 14. C / 15. C / 16. C / 17. C / 18. E / 19. E / 20. D / 21. B / 22. E / 23. B / 24. E / 25. D / 26. A / 27. A / 28. D / 29. D / 30. C

13

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

13.1 CONCEITO DE RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO

Nas hipóteses da denominada responsabilidade tributária a legislação **redireciona o dever de recolhimento do tributo**, transferindo-o do contribuinte, que realizou o fato gerador, para terceira pessoa.

Estabelece o art. 128 do CTN: "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".

Assim, no Capítulo V do CTN (arts. 128 a 138) estão enumeradas normas que disciplinam os diversos casos de responsabilidade tributária, isto é, de extensão do dever de pagar tributos a devedores não enquadrados como contribuintes.

O art. 121, parágrafo único, II, do CTN define responsável tributário como sendo aquele devedor que "sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei".

De forma mais analítica, pode-se conceituar responsável tributário como "**sujeito passivo da obrigação tributária, vinculado ao fato gerador, que, sem enquadrar-se na condição de contribuinte, tenha sua obrigação decorrente de expressa disposição legal**".

FCC: A prova de Procurador Municipal de Cuiabá em 2014 considerou CORRETA a afirmação: "Ambos, contribuinte e responsável, são considerados sujeitos passivos de obrigação principal, dependendo do grau de relação – direta ou indireta –, com a situação que constitua o respectivo fato gerador".

Para melhor compreensão, o conceito apresentado pode ser assim dividido:

1) responsável tributário é o sujeito passivo que não se enquadra na condição de contribuinte;

2) obrigatoriamente vinculado ao fato gerador;

3) tem sua obrigação decorrente de expressa disposição legal.

Analisemos separadamente os três elementos conceituais.

13.1.1 Responsável tributário é o sujeito passivo que não se enquadra na condição de contribuinte

O Código Tributário Nacional optou pela utilização do **critério residual** para conceituar responsável tributário. Nesse sentido, o art. 121, parágrafo único, II, do CTN afirma que responsável tributário é o "sujeito passivo da obrigação principal que, **sem revestir a condição de contribuinte**, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei".

Assim, para o CTN, **todo devedor que não seja contribuinte** deve ser considerado responsável tributário.

13.1.2 Responsável tributário deve ser alguém obrigatoriamente vinculado ao fato gerador

Ao disciplinar o regime geral da responsabilidade tributária, o art. 128 do CTN determina que o responsável deve ser uma "terceira pessoa", ou seja, alguém diverso do contribuinte, mas **"vinculado ao fato gerador".**

PGE/GO: A prova de Procurador do Estado/GO em 2013 considerou ERRADA a afirmação: "O legislador pode, com ampla liberdade, atribuir a qualquer pessoa a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária, exonerando total ou parcialmente o contribuinte".

A necessária vinculação ao fato gerador constitui uma importante **limitação à liberdade do legislador na definição das hipóteses de reponsabilidade tributária.** Isso porque a lei só pode eleger como responsável uma pessoa que, embora não realize o fato gerador, participe da relação jurídica no contexto da qual o fato gerador ocorre.

Se o legislador escolher como responsável alguém que não participa da relação jurídica ensejadora do dever de pagar tributo haverá ilegitimidade na definição do caso de responsabilidade ante o descumprimento da exigência prevista no art. 128 do CTN.

Seria o caso, por exemplo, de uma lei que atribuísse a um condômino a responsabilidade pelo pagamento de IPTU na hipótese de inadimplemento referente à unidade autônoma pertencente a outro morador. Embora ambos residam no mesmo prédio, inexiste qualquer vinculação entre o responsável eleito pelo legislador e a propriedade alheia.

Portanto, pode-se concluir afirmando que enquanto o contribuinte tem relação pessoal e direta com o fato gerador (porque realiza a conduta descrita na hipótese de incidência), **o responsável tributário deve ter relação pessoal e INDIRETA com o fato gerador** (está vinculado ao fato gerador sem realizá-lo).

13.1.3 Responsável tributário tem sua obrigação decorrente de expressa disposição legal

O último elemento integrante do conceito de responsável tributário aponta para a **lei como a única fonte habilitada pelo ordenamento para definir hipóteses de responsabilidade tributária.**

A regra deriva do fato de que todos os aspectos da hipótese de incidência tributária dependem de previsão legislativa e os casos de responsabilidade, em última análise, envolvem a definição do aspecto pessoal (devedor) da hipótese de incidência.

Inadmissível, desse modo, a utilização de outros veículos normativos como contratos, atos administrativos unilaterais, sentenças, acordos etc., para definir ou modificar regras de responsabilidade.

É nesse sentido que deve ser compreendido o teor do art. 123 do Código Tributário Nacional, *in verbis*: "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".

FCC: A prova de Procurador Municipal de Cuiabá em 2014 considerou ERRADA a afirmação: "Em regra, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes, desde que sejam acordadas em cartório".

MPE-GO: A prova de Promotor de Justiça/GO em 2013 considerou CORRETA a afirmação: "A lei pode permitir que as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, possam ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes".

Portanto, somente a lei pode deslocar, do contribuinte para o responsável, o dever de recolhimento de tributos.

13.2 QUADRO SINÓTICO COMPARATIVO ENTRE CONTRIBUINTE E RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO

Resumindo tudo o que foi dito nos itens anteriores sobre responsabilidade tributária podemos comparar as figuras do contribuinte e do responsável tributário nos termos do quadro abaixo:

contribuinte	responsável tributário
Art. 121, parágrafo único, I, do CTN	Art. 121, parágrafo único, II, do CTN
realiza o fato gerador	não realiza, mas é vinculado ao fato gerador
relação pessoal e direta com o fato gerador	sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei (relação pessoal e indireta com o fato gerador)
definido em lei	definido em lei
o mesmo que sujeito passivo direto	o mesmo que sujeito passivo indireto

13.3 POR QUE A LEGISLAÇÃO ESTABELECE CASOS DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA?

A responsabilidade tributária promove um deslocamento do dever de recolher o tributo, transferindo-o do contribuinte que realizou o fato gerador para terceira pessoa: o responsável.

Em termos gerais, são **conveniências arrecadatórias e fiscalizatórias** (defesa do interesse público secundário) que justificam a definição legal das hipóteses de responsabilidade tributária.

Desse modo, pode-se dizer que as conveniências arrecadatórias e fiscalizatórias são o fundamento geral do instituto da responsabilidade.

Porém, é possível identificar também **finalidades específicas** que levam o legislador a estabelecer cada hipótese determinada de responsabilidade tributária, entre as quais podem ser mencionadas:

a) maior facilidade para arrecadar o tributo junto ao responsável;

b) desaparecimento do contribuinte;

c) praticidade na forma de cobrança;

d) redução do risco de sonegação;

e) inadimplemento do contribuinte.

Portanto, todos os casos de responsabilidade tributária são estabelecidos para defesa dos interesses do Fisco, e nunca do sujeito passivo.

13.4 O RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO COMO UM COLETOR

DE IMPOSTOS

A doutrina europeia costuma referir-se à figura do responsável tributário como um “coletor de impostos” na medida em que, muitas vezes, o responsável termina exercendo a tarefa, que caberia ao Fisco, de recolher o tributo junto ao contribuinte. Exemplo: empregador é responsável tributário por fazer a retenção, na fonte, do imposto de renda devido pelo empregado.

13.5 RESPONSÁVEL OU SUJEITO PASSIVO INDIRETO

“Sujeito passivo indireto” é outro nome utilizado pela doutrina e jurisprudência para referir-se à figura do responsável tributário.

Assim, **sujeito passivo indireto é sinônimo de responsável tributário.**

Por oposição, o contribuinte pode ser denominado de “sujeito passivo direto”.

Já a expressão “sujeição passiva indireta” designa o instituto da responsabilidade tributária ou a condição do responsável tributário. Ao passo que “sujeição passiva direta” significa a condição do contribuinte.

13.6 TIPOS DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A responsabilidade tributária ou sujeição passiva indireta pode ser de **dois tipos**: a) por **substituição**; b) por **transferência**.

Já o CTN, sem preocupação científica, divide as hipóteses de responsabilidade em: a) dos sucessores; b) de terceiros; c) por infrações.

Analisemos, de início, as diferenças entre responsabilidade por substituição e por transferência.

13.6.1 Sujeição passiva indireta originária ou por substituição. Substituição tributária

Ocorre a sujeição passiva indireta originária por substituição quando, por expressa determinação legal, o dever de pagar tributo **nasce** para o substituto **desde a ocorrência do fato gerador**, assumindo tanto a obrigação principal quanto a acessória. Ex.: Imposto de Renda recolhido na fonte pelo empregador em nome do empregado.

PGE/GO: A prova de Procurador do Estado/GO em 2013 considerou ERRADA a afirmação: “Na responsabilidade por substituição, o substituto assume desde a ocorrência do fato gerador a posição do contribuinte; entretanto, seu papel resume-se ao cumprimento da obrigação tributária primária ou principal”.

Cetro: A prova de Cartório/RJ em 2012 considerou CORRETA a afirmação: “A responsabilidade por substituição ocorre quando a obrigação tributária já nasce, por previsão legal, diretamente na pessoa de terceiro”.

13.6.1.1 Substituição tributária progressiva (“para a frente”) e regressiva (diferimento)

Se o legislador atribui ao responsável o dever de pagar o tributo **quanto a fatos geradores futuros** mediante a presunção de que estes irão ocorrer tem-se **substituição tributária progressiva ou “para a frente”**, autorizada pelo art. 150, § 7º, da CF, bem como pelo art. 6º da Lei Complementar n. 87/96. É o caso da concessionária de veículos que recolhe o ICMS devido por toda a cadeia circulatória em razão de fatos geradores futuros.

MPF: A prova de Procurador da República em 2013 considerou CORRETA a afirmação: “Montadora de veículos automotores, ao vendê-los à concessionária, é compelida a recolher o ICMS sob presunção legal de que serão revendidos. No caso ocorre substituição tributária progressiva”.

Mas se a lei opta por adotar o caminho contrário, deslocando na cadeia circulatória ou produtiva a um sujeito passivo a responsabilidade pelo pagamento de tributo em relação **aos fatos geradores anteriores na cadeia,** é o caso de **substituição tributária regressiva ou diferimento.**

Cetro: A prova de Cartório/RJ em 2012 considerou CORRETA a afirmação: “É possível uma modalidade de substituição tributária intitulada regressiva, que ocorre mediante o diferimento do tributo”.

Cespe: A prova de Cartório/SE em 2014 considerou ERRADA a afirmação: “Conforme expressamente previsto na CF, a responsabilidade por substituição classifica-se em progressiva e regressiva”.

13.6.2 Sujeição passiva indireta derivada ou por transferência

A sujeição passiva indireta derivada ou por transferência **surge** na hipótese de o dever de pagar o tributo nascer vinculado à pessoa do contribuinte e **deslocar-se para o responsável após a ocorrência de um fato novo**.

Pode dar-se de **três modos**[1]:

PGE/GO: A prova de Procurador do Estado/GO em 2013 considerou CORRETA a afirmação: “A responsabilidade dos sucessores é exemplo típico de responsabilidade por transferência”.

Cetro: A prova de Cartório/RJ em 2012 considerou CORRETA a afirmação: “A sucessão é modalidade de sujeição passiva indireta ou responsabilidade por transferência”.

a) por **solidariedade**: quando por força de lei duas ou mais pessoas são co-obrigadas a pagar o mesmo tributo. Ex.: IPTU de condomínio *pro indiviso*;

b) por **sucessão**: quando o primitivo devedor desaparece deixando quem lhe faça as vezes. Por exemplo: falecimento de contribuinte com dívidas, caso em que os herdeiros, após o evento morte, respondem pelo pagamento do tributo, até o limite da herança;

c) por **responsabilidade legal**: quando a pessoa que tinha o dever legal de fiscalizar o recolhimento não o fez, o que produz, em determinadas situações, a obrigação de o responsável legal pagar. Ex.: tabelião que não fiscaliza o recolhimento do ITBI no registro da escritura.

13.6.3 Responsabilidade dos sucessores

O primeiro conjunto de hipóteses de responsabilidade tributária no CTN refere-se aos casos de sucessores (arts. 129 a 133 do CTN), tanto em se tratando de pessoas físicas quanto de pessoas jurídicas[STF].

STF: “A responsabilidade tributária dos sucessores protege o erário de um tipo de inadimplência bastante específica, que é o desaparecimento jurídico do contribuinte, conjugado com a transferência integral ou parcial do patrimônio a outra pessoa jurídica. Assim, a desconstituição da pessoa jurídica faz com que o crédito tributário não possa mais ser exigido contra o contribuinte original, que deixa de existir juridicamente. O patrimônio – material ou imaterial – transferido deveria garantir o crédito. O sucessor, ainda que se trata de um ente federado, deve arcar com a dívida” – RE 599176/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, 5-6-2014.

Sub-rogam-se na pessoa do adquirente os **créditos tributários relacionados com o imóvel** adquirido, se o respectivo fato gerador consistir na propriedade, no domínio útil ou na posse, assim também quanto a taxas e contribuições de melhoria vinculadas ao imóvel, salvo quando conste do título prova de sua quitação.

Dessa forma, os créditos tributários acompanham o imóvel, pois este serve de garantia de satisfação daqueles, mesmo após transferência para terceiros sem relação com a dívida.

São pessoalmente responsáveis o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos.

PGE/GO: A prova de Procurador do Estado/GO em 2013 considerou ERRADA a afirmação: “O adquirente ou remitente respondem supletivamente pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos”.

Havendo **arrematação em hasta pública**, a sub-rogação **ocorre sobre o respectivo preço** e não sobre a pessoa do arrematante, ao contrário do que ocorre com o adquirente de bens (sub-rogação na pessoa).

FCC: A prova de Técnico Judiciário do TRF4 em 2014 considerou ERRADA a afirmação: “O arrematante é responsável pelos tributos cujos fatos geradores sejam anteriores à arrematação, do mesmo modo que o adquirente de bem móvel”.

Cespe: A prova de Cartório/DF em 2014 considerou CORRETA a afirmação: “No caso de arrematação em hasta pública, é vedada em sub-rogação de impostos cujo fato gerador seja a propriedade de bens imóveis”.

Em caso de **falecimento do contribuinte**, respondem por tributos devidos pelo *de cujus* **o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro**, até a data da partilha ou adjudicação, limitada a responsabilidade ao montante do quinhão, do legado ou da meação (art. 131, II).

Também responde o espólio pelos tributos devidos pelo contribuinte falecido, até a data da abertura da sucessão (art. 131, III, do CTN).

No caso de pessoas jurídicas, a responsabilidade por sucessão obedece a regras mais detalhadas.

A **pessoa jurídica resultante** de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra **é responsável pelos tributos devidos até a data do ato** pelas pessoas jurídicas fusionadas, transformadas ou incorporadas (art. 132 do CTN).

FCC: A prova de Técnico Judiciário do TRF4 em 2014 considerou ERRADA a afirmação: “A pessoa jurídica de direito privado que resultar da incorporação, fusão ou transformação é responsável pelos tributos relativos aos fatos geradores anteriores à incorporação, fusão ou transformação de forma subsidiária, caso o patrimônio da incorporada, fundida ou transformada seja insuficiente para quitar os créditos tributários devidos”.

Cespe: A prova de Cartório/DF em 2014 considerou CORRETA a afirmação: “A pessoa jurídica que resultar de fusão de outra é responsável pelas pessoas jurídicas fusionadas e pelos tributos devidos pelo prazo de seis meses, contado da data do ato”.

A mesma regra vale nos 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 (art. 132, parágrafo único).

Trata-se de uma forma de evitar mecanismo fácil de sonegação fiscal, impedindo que uma simples transformação empresarial seja capaz de eliminar a

dívida tributária.

Portanto, nos casos de **transformação empresarial** a **pessoa jurídica resultante da operação é responsável** pelas dívidas tributárias das empresas transformadas.

13.6.4 Responsabilidade no trespasse

Trespasse é a alienação do estabelecimento comercial ou fundo de comércio.

O art. 133 do CTN disciplina a questão dos tributos devidos na hipótese de trespasse, tanto do ponto de vista de quem está adquirindo o estabelecimento quanto em relação ao alienante, nos seguintes termos:

> 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.

Em linhas gerais, o dispositivo deixa claro que no Direito Brasileiro **quem adquire um estabelecimento comercial assume também todo o passivo tributário da empresa**.

No entanto, o art. 133 do CTN distingue casos em que o adquirente assume o passivo tributário sozinho (integralmente) de outros nos quais a responsabilidade é dividida com o alienante (subsidiariamente).

Como o objetivo evidente da regra é proteger os interesses do Fisco, garantindo a satisfação do crédito, mesmo vendendo a empresa, o alienante só deixa de responder por dívidas do estabelecimento transferido se permanecer pelo menos seis meses sem exercer qualquer atividade comercial após a alienação.

Em síntese, a responsabilidade pelo recolhimento dos tributos na hipótese de trespasse será:

1) **integral do adquirente**: se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade empresarial;

2) **subsidiária do adquirente e alienante**: se o alienante 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.

13.6.5 Trespasse sem assunção do passivo tributário

Com o claro objetivo de tornar atrativa a aquisição de estabelecimentos em crise por grupos econômicos mais saudáveis, o art. 133, § 1º, do CTN determina que **a aquisição da empresa não inclui as dívidas tributárias quando ocorrer:**

I – **em processo de falência;**

FCC: A prova de Técnico Judiciário do TRF4 em 2014 considerou ERRADA a afirmação: "O adquirente de estabelecimento comercial é responsável pelos tributos cujos fatos geradores sejam anteriores à aquisição quando a aquisição se dá em processo de falência, já que os créditos tributários têm preferência sobre créditos extraconcursais".

II – no caso de filial ou unidade produtiva isolada, **em processo de recuperação judicial.**

Porém, essas duas hipóteses excepcionalíssimas de trespasse sem assunção do passivo tributário deixam de ser admitidas pela legislação quando o adquirente for (art. 133, § 2º):

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;

III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.

"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 ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário" (art. 133, § 3º, do CTN).

13.7 RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS

Cespe: A prova de Cartório/SE em 2014 considerou CORRETA a afirmação: "As hipóteses de responsabilidade tributária previstas no CTN são de três tipos: dos sucessores, de terceiros e por infrações".

Nos termos do art. 134 do CTN, na impossibilidade de exigência do cumprimento **da obrigação principal** pelo contribuinte, **são solidariamente**

responsáveis:

a) os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

b) os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

c) os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

Cespe: A prova de Cartório/SE em 2014 considerou ERRADA a afirmação: "Nos termos do CTN, é subsidiária a responsabilidade dos administradores de bens de terceiros pelos tributos por estes devidos, nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte".

d) o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

e) o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

f) 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;

g) os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Observe-se, porém, que a responsabilidade tributária nas hipóteses referidas acima somente ocorre **se o terceiro tiver participado diretamente da situação concreta que configura o fato gerador do tributo,** assistindo o contribuinte ou em seu nome atuando. Ou então, se tinha o dever jurídico de assistir o contribuinte, mas deixou de fazê-lo, caso em que a responsabilidade tributária surge como decorrência de sua omissão.

Se o art. 134 estabelece um benefício de ordem, exigindo que primeiro o Fisco esgote as tentativas de cobrança junto ao contribuinte para depois acionar o responsável, então na verdade **não se trata de responsabilidade solidária, mas subsidiária.**

13.8 DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA DO CTN

O art. 135 do CTN consagra o caráter excepcional da responsabilidade de diretores, sócios, gerentes ou representantes por dívidas da empresa. Isso porque vigora o **princípio da autonomia patrimonial** isolando os bens da pessoa jurídica em relação ao patrimônio de seus dirigentes.

Nessa esteira, o Código Tributário Nacional afirma que somente os **atos praticados com excesso de poder** ou **infração** de lei, contrato social ou

estatutos têm o poder de afastar a autonomia patrimonial, autorizando o Fisco a redirecionar a cobrança contra os dirigentes da empresa.

FCC: A prova de Técnico Judiciário do TRF4 em 2014 considerou CORRETA a afirmação: "O representante legal de pessoa jurídica de direito privado, ainda que não seja sócio da empresa, é pessoalmente responsável pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto".

Cespe: A prova de Cartório/SE em 2014 considerou ERRADA a afirmação: "Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos que impliquem infração de lei, mas não por aqueles que infrinjam o contrato social ou o estatuto".

Excesso de poder ou infração constituem sempre **comportamentos dolosos**, que exigem **má-fé** para sua caracterização, sendo inadmissível sua configuração na modalidade meramente culposa.

Trata-se das regras para **desconsideração da personalidade jurídica** em Direito Tributário.

Na prática é cada vez mais comum a simples inclusão, sem critério e fora das hipóteses legais, dos dirigentes no polo passivo de execuções fiscais movidas contra a pessoa jurídica (redirecionamento da execução), manobra processual escusa e maliciosa com o objetivo de ampliar as chances de satisfação do crédito fiscal.

Não se deve deixar de enfatizar que **cabe ao Fisco o ônus de provar** a ocorrência dos motivos circunstanciais que autorizam a responsabilização dos administradores. Assim, se o Fisco não puder demonstrar que ocorreram atos concretos de excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos, descabe a inclusão de diretores, sócios e gerentes na execução fiscal. Ocorrendo a ampliação ilegal do polo passivo da execução, a matéria deverá ser suscitada em sede de embargos ou exceção de pré-executividade[STJ].

STJ: "DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. HIPÓTESE DE NÃO SUJEIÇÃO DE SENTENÇA A REEXAME NECESSÁRIO. Não se sujeita ao reexame necessário, ainda que a Fazenda Pública tenha sido condenada a pagar honorários advocatícios, a sentença que extinguiu execução fiscal em razão do acolhimento de exceção de pré-executividade pela qual se demonstrara o cancelamento, pelo Fisco, da inscrição em dívida ativa que lastreava a execução" – 2ª T., REsp 1.415.603-CE, rel. Min. Herman Benjamin, j. 22-5-2014.

Comprovado o excesso de poder ou a infração, caracterizando comportamento doloso ensejador da responsabilidade pessoal do dirigente, como regra **a pessoa jurídica deixa de ser a devedora principal do tributo**, passando o dirigente a ocupar tal papel.

Segundo o STJ, **o simples inadimplemento da obrigação tributária não autoriza o redirecionamento** da Execução Fiscal[STJ]. Veja-se, como exemplo, o seguinte julgado:

PGE/GO: A prova de Procurador do Estado/GO em 2013 considerou ERRADA a afirmação: "O sócio-gerente de uma pessoa jurídica é alcançado pela responsabilidade tributária apenas no caso de inadimplemento do tributo, ocasião em que se tornará pessoalmente responsável por tal obrigação".

STJ: "EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. SÓCIO NÃO GERENTE. QUALIFICAÇÃO JURÍDICA DOS FATOS. A Turma reiterou o entendimento do STJ sobre a hipótese de redirecionamento da execução fiscal contra sócio-gerente, que depende de comprovação de conduta com excesso de mandato ou infringência da lei, contrato social ou estatuto, não bastando a simples inadimplência no recolhimento de tributos. Ademais, para haver o redirecionamento na hipótese de dissolução irregular da sociedade, exige-se a permanência do sócio na administração no momento da irregularidade" – 2ª T., AgRg no REsp 1.279.422-SP, rel. Min. Humberto Martins, j. 13-3-2012.

"EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. REQUERIMENTO. AUTOFALÊNCIA. A recorrente pleiteia, em síntese, o redirecionamento da execução contra a pessoa do sócio-gerente da empresa. O Ministro Relator lembrou que a jurisprudência deste Superior Tribunal é assente no sentido de que **a imputação da responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN não está vinculada apenas ao inadimplemento da obrigação tributária, mas à comprovação das demais condutas nele descritas: prática de atos com excesso de poderes ou infrações de lei, contrato social ou estatutos. Assim, não há por que falar em responsabilidade objetiva**. Acrescentou prevalecer a diretriz jurisprudencial das Turmas da Primeira Seção deste Tribunal. Ademais, não merece prosperar a alegação de violação de lei ante a ausência do requerimento de autofalência. Também esse Superior Tribunal já se posicionou no sentido de que a mera ausência de requerimento não é suficiente para ensejar o redirecionamento. Isso posto, a Turma conheceu do recurso, mas lhe negou provimento. Precedentes citados: AgRg no REsp 586.020-MG, *DJ*, 31-5-2004; AgRg no REsp 570.096-SC, *DJ*, 10-5-2000; REsp 757.918-RS, *DJ*, 20-2-2006, e REsp 700.770-RS, *DJ*, 16-5-2005. REsp 573.849-PR, rel. Min. João Otávio de Noronha, j. 26-9-2006".

No **caso específico de sócios**, segundo entendimento do STJ, se o **nome estiver indicado na CDA**, diante da presunção de liquidez e certeza da certidão, **inverte-se o ônus da prova**, cabendo ao sócio demonstrar que não houve excesso de poder ou infração. *In verbis:*

"TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. INADMISSÃO. INADIMPLEMENTO DA OBRIGAÇÃO DE PAGAR TRIBUTOS. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS INDICADOS NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.

1. Admite-se a objeção de pré-executividade para acolher exceções materiais, extintivas ou modificativas do direito do exequente, desde que comprovadas de plano e desnecessária a produção de outras provas além daquelas constantes dos autos ou trazidas com a própria exceção.

2. O mero inadimplemento da obrigação de pagar tributos não constitui infração legal capaz de ensejar a responsabilidade prevista no art. 135, III, do Código Tributário Nacional.

3. Não se pode, diante da presunção de certeza e liquidez da Certidão de Dívida Ativa, inverter o ônus probatório para a exclusão dos sócios da execução fiscal.

4. Por possuir a CDA presunção *juris tantum* de liquidez e certeza, seria gravame incabível a exigência de que o Fisco fizesse prova das hipóteses previstas no art. 135 do CTN.

5. Recurso especial improvido". **(REsp** 896493**/SP REsp 2006/0232048-7)**

Ainda a respeito da desconsideração da personalidade jurídica **em relação aos sócios**, entende-se que será **sempre cabível** nas hipóteses de:

1) **confusão patrimonial** deles em relação à empresa;

2) **dissolução irregular** da sociedade.

É que nesses dois casos a circunstância fática evidencia o elemento subjetivo (dolo) caracterizador da infração à lei.

13.9 RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES

Em Direito Tributário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária, salvo disposição de lei em contrário, **independe da intenção do agente**, não importando tampouco se o ato infracional chegou a produzir todos os efeitos. Assim, são irrelevantes, nos casos de infração:

Cespe: A prova de Cartório/DF em 2014 considerou ERRADA a afirmação: "Como regra geral, a responsabilidade por infrações da legislação tributária depende do dolo do agente ou do responsável".

a) a intenção do agente; e

b) o resultado da conduta por ele praticado.

Desse modo, analogicamente ao Direito Penal, a **responsabilidade** por infrações tributárias classifica-se como "**culposa**" e "**de mera conduta**".

13.10 DENÚNCIA ESPONTÂNEA

Denúncia espontânea é a **autodelação premiada no Direito Tributário**. O próprio infrator confessa ao Fisco a prática de um comportamento irregular **antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com a infração**, acompanhado do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do pedido para que o Fisco arbitre o valor devido.

Cespe: A prova de Cartório/SE em 2014 considerou ERRADA a afirmação: "A denúncia espontânea, acompanhada do pagamento da obrigação, pode ser apresentada a qualquer tempo, mesmo após o início de processo administrativo ou de medida de fiscalização".

Cespe: A prova de Especialista em Regulação da Anatel em 2014 considerou CERTA a afirmação: "A lavratura do primeiro ato de ofício por servidor competente, cientificando o sujeito passivo ou seu preposto do início da ação fiscal, exclui a espontaneidade tributária do devedor".

Como prêmio, o art. 138 do CTN determina a **exclusão da responsabilidade** afastando a aplicação de qualquer penalidade, sejam multas punitivas ou moratórias[STJ].

FCC: A prova de Técnico Judiciário do TRF4 em 2014 considerou ERRADA a afirmação: "A responsabilidade pelo pagamento do tributo, juros de mora e multa é excluída pela denúncia espontânea da infração".

STJ: "DIREITO TRIBUTÁRIO. PERIODICIDADE DE MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DIMOF. A multa pela entrega tardia da Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira (Dimof) incide a cada mês de atraso – e não por declaração atrasada" – 2ª T., REsp 1.442.343-RS, rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 6-5-2014.

Entretanto, de acordo com a jurisprudência consolidada do STJ, o benefício da denúncia espontânea **não se aplica:**

a) no caso de inadimplemento de **obrigações tributárias acessórias autônomas** sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo. Ex.: atraso na entrega da declaração de rendimentos do Imposto de Renda (REsp 1129202);

b) quanto aos **tributos sujeitos a lançamento por homologação**, declarados pelo contribuinte, mas recolhidos fora do prazo de vencimento (Súmula n. 360 do STJ);

c) se houver confissão do débito **acompanhada de pedido de parcelamento**, na medida em que parcelamento não pode ser confundido com pagamento (REsp 378795).

[1] Os conceitos e exemplos nesse tópico são do prof. Roque Antonio Carrazza, anotados em sala de aula durante o curso de graduação na PUC/SP, ano de 1997.

13.11 QUADRO SINÓTICO

CONCEITO DE RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO

Pode-se conceituar responsável tributário como **"sujeito passivo da obrigação tributária, vinculado ao fato gerador, que, sem enquadrar-se na condição de contribuinte, tenha sua obrigação decorrente de expressa disposição legal"**.

Responsável tributário é o sujeito passivo que não se enquadra na condição de contribuinte	O Código Tributário Nacional optou pela utilização do **critério residual** para conceituar responsável tributário. Nesse sentido, o art. 121, parágrafo único, II, do CTN afirma que responsável tributário é o "sujeito passivo da obrigação principal que, **sem revestir a condição de contribuinte**, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei". Assim, para o CTN, **todo devedor que não seja contribuinte** deve ser considerado responsável tributário.
Responsável tributário deve ser alguém obrigatoriamente vinculado ao fato gerador	Ao disciplinar o regime geral da responsabilidade tributária, o art. 128 do CTN determina que o responsável deve ser uma "terceira pessoa", ou seja, alguém diverso do contribuinte, mas **"vinculado ao fato gerador"**. A necessária vinculação ao fato gerador constitui uma importante **limitação à liberdade do legislador na definição das hipóteses de reponsabilidade tributária**. Isso porque a lei só pode eleger como responsável uma pessoa que, embora não realize o fato gerador, participe da relação jurídica no contexto da qual o fato gerador ocorre. Se o legislador escolher como responsável alguém que não participa da relação jurídica ensejadora do dever de pagar tributo, haverá ilegitimidade na definição do caso de responsabilidade ante o descumprimento da exigência prevista no art. 128 do CTN. Portanto, pode-se concluir afirmando que, enquanto o contribuinte tem relação pessoal e direta com o fato gerador (porque realiza a conduta descrita na hipótese de incidência), **o responsável tributário deve ter relação pessoal e INDIRETA com o fato gerador** (está vinculado ao fato gerador sem realizá-lo).
Responsável tributário tem sua obrigação decorrente de expressa disposição legal	O último elemento integrante do conceito de responsável tributário aponta para a **lei como a única fonte habilitada pelo ordenamento para definir hipóteses de responsabilidade tributária**. A regra deriva do fato de que todos os aspectos da hipótese de incidência tributária dependem de previsão legislativa, e os casos de responsabilidade, em última análise, envolvem a definição do aspecto pessoal (devedor) da hipótese de incidência.

QUADRO SINÓTICO COMPARATIVO ENTRE CONTRIBUINTE E RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO

Contribuinte	Responsável tributário
Art. 121, parágrafo único, I, do CTN	Art. 121, parágrafo único, II, do CTN
Realiza o fato gerador	Não realiza, mas é vinculado ao fato gerador
Relação pessoal e direta com o fato gerador	Sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorre de disposição expressa de lei (relação pessoal e indireta com o fato gerador)
Definido em lei	Definido em lei
O mesmo que sujeito passivo direto	O mesmo que sujeito passivo indireto

POR QUE A LEGISLAÇÃO ESTABELECE CASOS DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA?

A responsabilidade tributária promove um deslocamento do dever de recolher o tributo, transferindo-o do contribuinte que realizou o fato gerador para terceira pessoa: o responsável.
Em termos gerais, são **conveniências arrecadatórias e fiscalizatórias** (defesa do interesse público secundário) que justificam a definição legal das hipóteses de responsabilidade tributária.
Porém, é possível identificar também **finalidades específicas** que levam o legislador a estabelecer cada hipótese determinada de responsabilidade tributária, entre as quais podem ser mencionadas:
a) maior facilidade para arrecadar o tributo junto ao responsável;
b) desaparecimento do contribuinte;
c) praticidade na forma de cobrança;
d) redução do risco de sonegação;
e) inadimplemento do contribuinte.
Portanto, todos os casos de responsabilidade tributária são estabelecidos para defesa dos interesses do Fisco, e nunca do sujeito passivo.

O RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO COMO UM COLETOR DE IMPOSTOS

A doutrina europeia costuma referir-se à figura do responsável tributário como um "coletor de impostos", na medida em que, muitas vezes, o responsável termina exercendo a tarefa, que caberia ao Fisco, de recolher o tributo junto ao contribuinte. Exemplo: empregador é responsável tributário por fazer a retenção, na fonte, do Imposto de Renda devido pelo empregado.

RESPONSÁVEL OU SUJEITO PASSIVO INDIRETO

"Sujeito passivo indireto" é outro nome utilizado pela doutrina e jurisprudência para referir-se à figura do responsável tributário.
Assim, **sujeito passivo indireto é sinônimo de responsável tributário**.
Por oposição, o contribuinte pode ser denominado "sujeito passivo direto".

Já a expressão “sujeição passiva indireta” designa o instituto da responsabilidade tributária ou a condição do responsável tributário. Ao passo que “sujeição passiva direta” significa a condição do contribuinte.

TIPOS DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A responsabilidade tributária ou sujeição passiva indireta pode ser de **dois tipos:** a) por **substituição**; b) por **transferência**.
Já o CTN, sem preocupação científica, divide as hipóteses de responsabilidade em: a) dos sucessores; b) de terceiros; c) por infrações.

Sujeição passiva indireta originária ou por substituição. Substituição tributária	Ocorre a sujeição passiva indireta originária por substituição quando, por expressa determinação legal, o dever de pagar tributo **nasce** para o substituto **desde a ocorrência do fato gerador**, assumindo tanto a obrigação principal quanto a acessória.
Substituição tributária progressiva (“para a frente”) e regressiva (diferimento)	Se o legislador atribui ao responsável o dever de pagar o tributo **quanto a fatos geradores futuros** mediante a presunção de que estes irão ocorrer, tem-se **substituição tributária progressiva ou “para a frente”**, autorizada pelo art. 150, § 7º, da CF, bem como pelo art. 6º da Lei Complementar n. 87/96. É o caso da concessionária de veículos que recolhe o ICMS devido por toda a cadeia circulatória em razão de fatos geradores futuros. Mas, se a lei opta por adotar o caminho contrário, deslocando na cadeia circulatória ou produtiva a um sujeito passivo a responsabilidade pelo pagamento de tributo em relação **aos fatos geradores anteriores na cadeia**, é o caso de **substituição tributária regressiva ou diferimento**.
Sujeição passiva indireta derivada ou por transferência	A sujeição passiva indireta derivada ou por transferência **surge** na hipótese de o dever de pagar o tributo nascer vinculado à pessoa do contribuinte e **deslocar-se para o responsável após a ocorrência de um fato novo**. Pode dar-se de **três modos:**

a) por **solidariedade**: quando por força de lei duas ou mais pessoas são co-obrigadas a pagar o mesmo tributo. Ex.: IPTU de condomínio *pro indiviso*;	b) por **sucessão**: quando o primitivo devedor desaparece deixando quem lhe faça as vezes. Por exemplo: falecimento de contribuinte com dívidas, caso em que os herdeiros, após o evento morte, respondem pelo pagamento do tributo, até o limite da herança;	c) por **responsabilidade legal**: quando a pessoa que tinha o dever legal de fiscalizar o recolhimento não o fez, o que produz, em determinadas situações, a obrigação de o responsável legal pagar. Ex.: tabelião que não fiscaliza o recolhimento do ITBI no registro da escritura.

Responsabilidade dos sucessores	O primeiro conjunto de hipóteses de responsabilidade tributária no CTN refere-se aos casos de sucessores (arts. 129 a 133 do CTN), tanto em se tratando de pessoas físicas quanto de pessoas jurídicas. **Sub-rogam-se na pessoa do adquirente** os **créditos tributários relacionados com o imóvel** adquirido, se o respectivo fato gerador consistir na propriedade, no domínio útil ou na posse, assim também quanto a taxas e contribuições de melhoria vinculadas ao imóvel, salvo quando conste do título prova de sua quitação.
	São pessoalmente responsáveis o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos. Havendo **arrematação em hasta pública**, a sub-rogação **ocorre sobre o respectivo preço** e não sobre a pessoa do arrematante, ao contrário do que ocorre com o adquirente de bens (sub-rogação na pessoa). Em caso de **falecimento do contribuinte**, respondem por tributos devidos pelo *de cujus* **o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro**, até a data da partilha ou adjudicação, limitada a responsabilidade ao montante do quinhão, do legado ou da meação (art. 131, II). Também responde o espólio pelos tributos devidos pelo contribuinte falecido, até a data da abertura da sucessão (art. 131, III, do CTN).
Responsabilidade no trespasse	Trespasse é a alienação do estabelecimento comercial ou fundo de comércio. O art. 133 do CTN disciplina a questão dos tributos devidos na hipótese de trespasse, tanto do ponto de vista de quem está adquirindo o estabelecimento quanto em relação ao alienante. O dispositivo deixa claro que no Direito brasileiro **quem adquire um estabelecimento comercial assume também todo o passivo tributário da empresa**. A responsabilidade pelo recolhimento dos tributos na hipótese de trespasse será: 1) **integral do adquirente:** se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade empresarial; 2) **subsidiária do adquirente e alienante:** se o alienante 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.
Trespasse sem assunção do passivo tributário	Com o claro objetivo de tornar atrativa a aquisição de estabelecimentos em crise por grupos econômicos mais saudáveis, o art. 133, § 1º, do CTN determina que **a aquisição da empresa não inclui as dívidas tributárias quando ocorrer:** I – **em processo de falência**;

	II – no caso de filial ou unidade produtiva isolada **em processo de recuperação judicial**. Porém, essas duas hipóteses excepcionalíssimas de trespasse sem assunção do passivo tributário deixam de ser admitidas pela legislação quando o adquirente for (art. 133, § 2º): 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 na colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.
RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS	Nos termos do art. 134 do CTN, na impossibilidade de exigência do cumprimento **da obrigação principal** pelo contribuinte, **são solidariamente responsáveis**: a) os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; b) os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; c) os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; d) o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; e) o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; f) 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; g) os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas. Observe-se, porém, que a responsabilidade tributária nas hipóteses referidas acima somente ocorre **se o terceiro tiver participado diretamente da situação concreta que configura o fato gerador do tributo**, assistindo o contribuinte ou em seu nome atuando. Ou, então, se tinha o dever jurídico de assistir o contribuinte, mas deixou de fazê-lo, caso em que a responsabilidade tributária surge como decorrência de sua omissão.
DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA DO CTN	O art. 135 do CTN consagra o caráter excepcional da responsabilidade de diretores, sócios, gerentes ou representantes por dívidas da empresa. Isso porque vigora o **princípio da autonomia patrimonial,** isolando os bens da pessoa jurídica em relação ao patrimônio de seus dirigentes. Nessa esteira, o Código Tributário Nacional afirma que somente os **atos praticados com excesso de poder** ou **infração** de lei, contrato social ou estatuto têm o poder de afastar a autonomia patrimonial, autorizando o Fisco a redirecionar a cobrança contra os dirigentes da empresa. Excesso de poder ou infração constituem sempre **comportamentos dolosos**, que exigem **má-fé** para sua caracterização, sendo inadmissível sua configuração na modalidade meramente culposa. Trata-se das regras para **desconsideração da personalidade jurídica** em Direito Tributário. **Segundo o STJ**, o simples inadimplemento da obrigação tributária não autoriza o redirecionamento **da Execução Fiscal**.
RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES	Em Direito Tributário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária, salvo disposição de lei em contrário, **independe da intenção do agente**, não importando tampouco se o ato infracional chegou a produzir todos os efeitos. Assim, são irrelevantes, nos casos de infração: a) a intenção do agente; e b) o resultado da conduta por ele praticada. Desse modo, analogicamente ao Direito Penal, a **responsabilidade** por infrações tributárias classifica-se como **"culposa"** e **"de mera conduta"**.
DENÚNCIA ESPONTÂNEA	Denúncia espontânea é a **autodelação premiada no Direito Tributário**. O próprio infrator confessa ao Fisco a prática de um comportamento irregular **antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com a infração**, acompanhado do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do pedido para que o Fisco arbitre o valor devido. Como prêmio, o art. 138 do CTN determina a **exclusão da responsabilidade,** afastando a aplicação de qualquer penalidade, sejam multas punitivas ou moratórias Entretanto, de acordo com a jurisprudência consolidada do STJ, o benefício da denúncia espontânea **não se aplica**: a) no caso de inadimplemento de **obrigações tributárias acessórias autônomas** sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo. Ex.: atraso na entrega da declaração de rendimentos do Imposto de Renda (REsp 1129202); b) quanto aos **tributos sujeitos a lançamento por homologação**, declarados pelo contribuinte, mas recolhidos fora do prazo de vencimento (Súmula n. 360 do STJ); c) se houver confissão do débito **acompanhada de pedido de parcelamento**, na medida em que parcelamento não pode ser confundido com pagamento (REsp 378795).

l3.12 QUESTÕES

1. (FMP Concursos – Procurador do Estado-AC – 2017) Segundo o CTN, no que tange à responsabilidade tributária, é CORRETO afirmar que

a) o adquirente, em leilão judicial, de estabelecimento comercial ou fundo de comércio em processo de falência, é pessoalmente responsável por tributos devidos até a data da

aquisição.

b) o cônjuge e o sucessor a qualquer título ficam responsáveis pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha ou adjudicação, limitada a responsabilidade ao montante da herança.

c) o alienante de bem imóvel é responsável pelo IPTU, no caso de ter assumido em escritura pública a obrigação por tributo relativo a fato gerador acontecido antes da transmissão, quando não houver prova de quitação de tributos.

d) o arrematante de bem imóvel, no caso de arrematação em hasta pública, é responsável pelos tributos devidos por fatos geradores anteriores à arrematação.

e) nenhuma das alternativas acima está correta.

2. (TRF2 – Juiz federal – 2017) Entidade autárquica federal adquire imóvel. Mais tarde, não se comprovando o recolhimento da taxa de coleta de lixo, de período anterior à alienação, surge dúvida sobre a eventual responsabilidade da autarquia em honrar tal débito. Sobre essa eventual responsabilidade, pode-se afirmar que:

a) Ela não existe, tendo em conta se tratar de autarquia.

b) A responsabilidade é subsidiária.

c) A responsabilidade é solidária.

d) A responsabilidade é regressiva.

e) A responsabilidade é autônoma, e apenas existe se o lixo foi recolhido.

3. (Cespe – PC-GO – 2017) São responsáveis pelos créditos tributários relativos a obrigação de terceiros, quando não for possível exigir-lhes o cumprimento da obrigação principal, independentemente de terem agido com excesso de poderes ou em desacordo com a lei, estatuto ou contrato social,

a) os empregados.

b) os diretores de pessoa jurídica.

c) os representantes legais de pessoas jurídicas de direito privado.

d) os administradores de bens de terceiros.

e) os mandatários.

4. (TRF4 – Juiz federal – 2016) Assinale a alternativa INCORRETA.

a) A substituição tributária pode ocorrer como antecipação de pagamento a fato gerador futuro (progressiva), como também pela modalidade de diferimento, ocasião em que a responsabilidade pelo pagamento é transferida ao responsável tributário de fase futura da incidência do tributo.

b) Segundo predominante entendimento do Supremo Tribunal Federal, não cabe restituição do tributo recolhido quando o fato gerador ocorrer a menor, mas apenas quando este não se realizar, na hipótese de substituição tributária progressiva.

c) As contribuições destinadas ao Programa de Integração Social (PIS) e ao financiamento da seguridade social (Cofins) incidentes sobre a receita advinda de venda de mercadorias podem estar sujeitas ao regime de substituição tributária.

d) A substituição tributária desobriga o contribuinte substituído de prestar obrigações acessórias aos órgãos de controle e fiscalização.

e) É imprescindível a edição de lei em sentido estrito para o estabelecimento da substituição tributária.

5. (Vunesp – Cartório-SP – 2016) Em relação à responsabilidade tributária dos notários e registradores pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles,

em razão de seu ofício, é correto afirmar que

a) é solidária em relação aos contribuintes diretos desses tributos.
b) é subsidiária entre notários e registradores.
c) é subsidiária em relação aos contribuintes diretos desses tributos.
d) independe da responsabilidade dos contribuintes diretos desses tributos.

6. (Cespe – Juiz de Direito-AM – 2016) A indústria R S.A., que havia declarado regularmente, mas não havia pagado ICMS no valor de R$ 100.000, ciente de iminente fiscalização, já que havia recebido a visita de auditor fiscal, que, no entanto, não lavrou termo algum, decidiu fazer denúncia espontânea de sua inadimplência, tendo feito acompanhá-la de pedido de parcelamento no qual incluiu o principal e os juros de mora, com o objetivo de ser eximida da multa de mora e de outras penalidades. Nessa situação hipotética,

a) a visita do auditor fiscal constitui início de ação fiscal, o que exclui a denúncia espontânea.
b) a eventual homologação da denúncia espontânea pela autoridade não surtiria efeitos sobre a multa de mora, que permaneceria devida.
c) para obter os efeitos da denúncia espontânea, o contribuinte deveria anexar a seu requerimento o comprovante do pagamento da primeira parcela do parcelamento, não sendo o mero pedido de parcelamento meio idôneo a dar suporte aos efeitos da denúncia espontânea.
d) não é cabível denúncia espontânea, pois trata-se de tributo por homologação com declaração regular e pagamento a destempo.
e) o parcelamento é modalidade de pagamento do crédito tributário, por implicar novação, de modo que a denúncia espontânea acompanhada de pedido de parcelamento do principal e dos juros exclui a responsabilidade por infrações.

7. (TRF3 – Juiz federal – 2016) Considere a denúncia espontânea (art. 138 do CTN) e assinale a alternativa incorreta:

a) Não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas que são pagos a destempo.
b) Só se considera espontânea a denúncia apresentada antes de qualquer medida de fiscalização relacionada com a infração fiscal.
c) Aplica-se ao caso em que o contribuinte devedor confessa a dívida e obtém o parcelamento do débito tributário.
d) Exclui a exigência da multa, mas não evita a incidência dos juros moratórios e da correção monetária do débito confessado.

8. (Cespe – Juiz federal do TRF5 – 2015) A respeito de responsabilidade tributária, assinale a opção correta.

a) A responsabilidade tributária derivada é aquela que é transferida a terceiro que tenha ligação direta e pessoal com o fato gerador da obrigação, sem que decorra de expressa previsão legal.
b) A responsabilidade tributária originária é aquela que ocorre com o inadimplemento da obrigação tributária por parte do contribuinte.
c) A responsabilidade tributária por infração a lei tributária praticada por pessoa na gestão de sociedade limitada ficará adstrita ao capital social devidamente integralizado.
d) A responsabilidade tributária por infração implica solidariedade da sociedade com o gestor que cometer infração no pagamento dos tributos.
e) A sujeição passiva indireta pode ser fruto de uma responsabilidade por sucessão, o que

caracteriza uma das modalidades de responsabilidade por transferência.

9. (FCC – Juiz de Direito/GO – 2015) A responsabilidade tributária

a) é atribuída expressamente por lei à terceira pessoa, que não praticou o fato gerador, mas que está a ele vinculado, podendo ser exclusiva ou supletiva à obrigação do contribuinte.
b) é atribuída ao sujeito passivo da obrigação tributária que pratica o fato gerador.
c) é do contribuinte quando a lei lhe impõe esta obrigação, mesmo que não pratique o fato gerador.
d) pode ser atribuída a terceiro estranho ao fato gerador através de contrato particular firmado entre o contribuinte e terceiro.
e) independe de qualquer vínculo jurídico entre o terceiro e o contribuinte, bastando que haja expressa disposição legal ou convenção entre as partes.

10. (Cespe – Juiz de Direito/PB – 2015) Uma empresa foi multada por auditor do estado, em fiscalização que tinha por objeto o ICMS, por não apresentar notas fiscais relativas à circulação de mercadorias. A empresa alegou que não dispunha das notas porque um diretor as havia subtraído para prática de fraude em proveito próprio. Informou ainda que, devido à fraude, esse dirigente havia sido condenado por furto, falsidade ideológica e sonegação, com sentença penal transitada em julgado.

Acerca da responsabilidade pela multa nessa situação hipotética, assinale a opção correta.

a) O diretor não poderá ser responsabilizado no âmbito tributário pela não apresentação das notas fiscais, pois a obrigação acessória pela guarda das notas é da empresa.
b) Há responsabilidade solidária entre o diretor e a empresa no que se refere ao pagamento da multa, uma vez que o fato ilícito beneficiou a ambos.
c) Por se tratar de infração com dolo específico, a responsabilidade é pessoal do diretor.
d) Em razão da condenação penal transitada em julgado do diretor, nem ele nem a empresa poderão ser autuados administrativamente, sob pena de ofensa ao princípio do *ne bis in idem*.
e) O pagamento da multa deve ser feito pela empresa, que, no entanto, poderá promover ação regressiva contra o ex-diretor.

11. (FMP – Defensor Público/PA – 2015) Examine as assertivas abaixo e, após, assinale a alternativa CORRETA, considerando o Código Tributário Nacional:

I. O ajuizamento de ação anulatória de auto de lançamento suspende a exigibilidade do crédito tributário.
II. A pessoa jurídica que adquirir de outra, estabelecimento comercial, e continuar a exploração do mesmo objeto social, não responde pelos tributos devidos até a data da aquisição, caso tal aquisição tenha ocorrido no âmbito de alienação judicial em processo de falência.
III. A observância, pelo sujeito passivo, das normas complementares, exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização monetária da base de cálculo do tributo.
IV. A denúncia espontânea da infração tributária pode ocorrer até dez dias após a notificação do sujeito passivo da lavratura do auto de lançamento.
V. Não se aplica ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador, tenha ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas.
VI. Sempre que dispensado o cumprimento da obrigação principal, será dispensado, igualmente, o cumprimento de obrigação acessória.

a) Apenas as assertivas I e II estão corretas.
b) Apenas as assertivas II e III estão corretas.

c) Apenas as assertivas III e IV estão corretas.
d) Apenas as assertivas IV e V estão corretas.
e) Apenas as assertivas V e VI estão corretas.

12. (FCC – Juiz de Direito/GO – 2015) A atribuição ao sujeito passivo de obrigação tributária da condição de responsável pelo pagamento de imposto cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente

a) pode acontecer, nos termos da lei, na hipótese em que o empregador faz a retenção na fonte do IRPF de seu empregado.
b) é inadmissível, uma vez que a obrigação tributária surge apenas após a ocorrência do fato gerador.
c) pode acontecer, nos termos da lei, na hipótese de recolhimento antecipado de ICMS pelo fabricante de veículos automotores relativamente à futura revenda dos mesmos pelas concessionárias.
d) trata-se da substituição tributária para trás, cujo fundamento é previsto expressamente na Constituição da República.
e) pode acontecer, nos termos da lei, quando o tomador do serviço faz a retenção na fonte do ISSQN devido pelo prestador do serviço por ocasião do pagamento pelo serviço prestado.

13. (TRF3 – Juiz Federal 3ª Região – 2013) No critério ou aspecto pessoal da hipótese de incidência tributária, localizamos:

a) como sujeito passivo a pessoa que possui o direito subjetivo de exigir o cumprimento do dever de recolher o tributo, enquanto como sujeito ativo a pessoa que deverá recolher o tributo. No polo ativo podemos encontrar o contribuinte (quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador), o responsável (aquele que, sem ser contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei) e o substituto (pessoa vinculada à materialidade da norma que, não sendo seu contribuinte, será chamado a recolher o tributo por expressa disposição de lei);
b) como sujeito ativo a pessoa que possui o direito subjetivo de exigir o cumprimento do dever de recolher o tributo, enquanto como sujeito passivo a pessoa que deverá recolher o tributo. No polo passivo podemos encontrar o contribuinte (quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador), o responsável (aquele que, sem ser contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei) e o substituto (pessoa vinculada à materialidade da norma que, não sendo seu contribuinte, será chamado a recolher o tributo por expressa disposição de lei);
c) como sujeito ativo a pessoa que possui o direito subjetivo de exigir o cumprimento do dever de recolher o tributo, enquanto como contribuinte a pessoa que deverá recolher o tributo, englobando o sujeito passivo (quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador), o responsável (aquele que, sem ser contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei) e o substituto (pessoa vinculada à materialidade da norma que, não sendo seu contribuinte, será chamado a recolher o tributo por expressa disposição de lei);
d) como sujeito ativo a pessoa que possui o direito subjetivo de exigir o cumprimento do dever de recolher o tributo, enquanto como sujeito passivo a pessoa que deverá recolher o tributo. No polo passivo podemos encontrar o contribuinte (aquele cuja obrigação decorra de disposição expressa de lei), o responsável (quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador), e o substituto (pessoa vinculada à materialidade da norma que, não sendo seu contribuinte, será chamado a recolher o tributo por expressa disposição de lei);

e) como sujeito ativo a pessoa que possui o direito subjetivo de exigir o cumprimento do dever de recolher o tributo, enquanto como sujeito passivo a pessoa que deverá recolher o tributo. No polo passivo podemos encontrar o contribuinte, o responsável e o substituto, tratados como sinônimos pela legislação.

14. (MPF – Procurador da República – 2013) Montadora de veículos automotores, ao vendê-los à concessionária, é compelida a recolher o ICMS sob presunção legal de que serão revendidos. No caso:

a) Trata-se de substituição tributária regressiva;
b) Ocorre substituição tributária progressiva;
c) A exigência tributária é indevida, porquanto sequer o fato gerador ocorreu;
d) Não podendo o ICMS pago ser calculado sobre o preço praticado nas vendas subsequentes, leva as autoridades fazendárias a calcular o tributo sobre um valor arbitrariamente atribuído, o que é vedado pelo nosso sistema tributário.

15. (Vunesp – SPTrans – Advogado Pleno da SPTrans – 2012) Na modalidade de substituição tributária, conhecida por "diferimento", a legislação atribui a determinado contribuinte a responsabilidade pelo pagamento de certo tributo em relação a operações

a) anteriores.
b) subsequentes.
c) concomitantes.
d) alternadas.
e) diferenciadas.

16. (FCC – Procurador do Estado/SP – 2012) Em se tratando de responsabilidade tributária,

a) na substituição tributária para frente, há uma postergação do pagamento do tributo, transferindo-se a obrigação de reter e recolher o montante devido, que seria do vendedor, ao adquirente dos produtos e serviços.
b) os pais respondem pelos tributos devidos por seus filhos menores e, em matéria de penalidades, somente às de caráter moratório.
c) "Beltrano" faleceu deixando herdeiros e tributos não pagos. Deixou bens em valor inferior ao valor dos tributos devidos. O sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro são responsáveis pelo valor total dos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha ou adjudicação.
d) comerciante arrependido por ter feito várias operações comerciais sem a emissão de nota fiscal, comparece à repartição fiscal e, de forma espontânea, confessa as infrações cometidas. Ao analisar a conduta do contribuinte, desacompanhada de qualquer outra providência, o fisco pode relevar a infração.
e) pessoa que não tenha praticado o fato gerador não pode ser sujeito passivo da relação tributária.

17. (FCC – Magistratura/GO – 2012) Lei estadual que prevê recolhimento antecipado, pelo fabricante/montadora de veículos, de ICMS incidente sobre a venda de veículos automotores disponíveis para a venda em concessionária de veículos é considerada

a) constitucional, por se tratar de substituição tributária para frente, expressamente autorizada pela Constituição Federal.
b) inconstitucional, por se tratar de fato gerador presumido, ainda não consumado.
c) inconstitucional, por não caber a incidência de ICMS na operação de venda de veículos automotores pelo fabricante/montadora para a concessionária de veículos.
d) constitucional, por se tratar de substituição tributária para trás, com fato gerador consumado

quando da saída dos veículos do pátio do fabricante/montadora de veículos.

e) constitucional, já que o fabricante/montadora de veículos realizou o fato gerador do ICMS quando operou a venda de veículos automotores para a concessionária.

18. (Cespe – Procurador do Estado/PI – 2008) Assinale a opção correta acerca de norma tributária que estabeleceu que, em determinadas circunstâncias, terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação será o sujeito passivo da obrigação tributária de ICMS, mesmo ainda não tendo ocorrido o fato gerador.

a) A esse fenômeno tributário dá-se o nome de responsabilidade de terceiros.

b) A referida norma tributária estabeleceu a imediata restituição da quantia paga pelo terceiro responsável, no caso de o contribuinte de direito não conseguir vender o produto pelo preço presumido.

c) O fenômeno descrito acima é o da substituição tributária, matéria sobre a qual somente lei complementar pode dispor.

d) A responsabilidade nesse caso é pessoal e não poderá ser imputada ao substituído.

e) O fenômeno descrito acima não tem amparo em nenhuma norma tributária ou constitucional.

19. (Cespe – Exame de Ordem – 2006) Acerca da responsabilidade tributária, assinale a opção correta.

a) Ocorre a substituição tributária regressiva na hipótese de recolhimento do imposto antes da ocorrência do fato gerador, como no caso em que as indústrias automobilísticas recolhem o ICMS no momento da saída dos automóveis de seus estabelecimentos.

b) A pessoa que tenha adquirido bem imóvel em hasta pública, tendo sido a aquisição levada a efeito no curso de processo de execução fiscal, não será responsável pelo pagamento de eventuais ônus tributários incidentes sobre o bem arrematado, mesmo que o preço pago seja insuficiente para cobrir o débito tributário.

c) O contribuinte que deixar de emitir nota fiscal somente poderá ser responsabilizado pela infração tributária mediante a demonstração de dolo ou culpa.

d) A dissolução de sociedade limitada em débito com o fisco acarreta a responsabilização pessoal do sócio-gerente, mesmo quando observados os procedimentos legais e contratuais aplicáveis à hipótese.

20. (FCC – Analista Judiciário do TRF4 – 2014) Tício, Mévio e Portus são sócios em uma empresa de responsabilidade limitada, na proporção de 1%, 30% e 69%, das quotas sociais, respectivamente. Consta do contrato social que o representante legal da empresa é Tício. Considerando que a empresa deixou de emitir nota fiscal e, portanto, de recolher o ICMS devido no período de dezembro de 2010 até fevereiro de 2013, após regular ação fiscal, foi feita a autuação para pagamento do tributo, multa, juros e correção monetária. Diante do não pagamento do crédito constituído, foi o mesmo inscrito em dívida ativa e, após extrair a Certidão da Dívida Ativa – CDA, foi proposta execução fiscal em face da empresa e dos sócios. Diante dos fatos apresentados,

a) não há responsabilidade solidária entre os sócios, mas pessoal, que respondem proporcionalmente no limite de suas quotas sociais, pelos atos que praticam em infração de lei, bem assim não há solidariedade com a empresa, que somente responde pelo crédito tributário correspondente a obrigações tributárias efetivamente praticadas.

b) somente o representante legal da empresa, Tício, é que responde pelo crédito correspondente a obrigações tributárias resultantes de atos praticados em infração de lei, de forma pessoal, mas a empresa, na qualidade de contribuinte, é devedora do tributo

decorrente do fato gerador efetivamente praticado por ela.

c) o polo passivo da execução fiscal está correto, tendo em vista que os sócios são responsáveis pelo crédito correspondente a obrigações tributárias resultantes de atos praticados em infração de lei, contrato ou estatuto, de forma pessoal.

d) os sócios não devem figurar no polo passivo da execução fiscal, tendo em vista que se trata de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, ou seja, é a empresa, com seu patrimônio, que responde pelos créditos tributários decorrentes do exercício de sua atividade, ainda que praticados em infração de lei, contrato ou estatuto.

e) a empresa não deve figurar no polo passivo da execução fiscal, tendo em vista que, no caso de infração de lei, a responsabilidade é pessoal e exclusiva dos sócios pelo crédito correspondente a obrigações tributárias resultantes de atos praticados em infração de lei.

21. (Cespe – Cartório/SE – 2014) Com relação à responsabilidade tributária do notário, do tabelião e do registrador, assinale a opção correta.

a) O Estado só pode exigir o ITBI de um tabelião se não tiver como recebê-lo do contribuinte.

b) Segundo o CTN, a responsabilidade dos tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício é subsidiária.

c) Admite-se, em relação à responsabilidade tributária solidária, o benefício de ordem.

d) A atribuição da responsabilidade por determinado tributo, por lei, a um terceiro que não tenha relação com seu fato gerador caracteriza a responsabilidade tributária em sentido estrito.

e) A responsabilidade tributária dos tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício pode ser caracterizada como responsabilidade por substituição.

22. (Vunesp – Analista da PRODEST/ES – 2014) De acordo com as disposições do Código Tributário Nacional, no caso de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, responderá solidariamente com este nos atos que intervier ou pela omissão de que for responsável

a) o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio.

b) o adquirente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos.

c) o remitente, pelos tributos relativos aos bens remidos.

d) o sucessor a qualquer título, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão.

e) o espólio, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão.

23. (FEPESE – 2014 Auditor Fiscal da Prefeitura de Florianópolis – 2014) De acordo com o Código Tributário Nacional, assinale o tipo de responsabilidade a que estará sujeito o agente quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do autor seja elementar.

a) Responsabilidade pessoal

b) Responsabilidade objetiva

c) Responsabilidade solidária

d) Responsabilidade mitigada

e) Responsabilidade subsidiária

24. (Cespe – Cartório/DF – 2014) Considere que Hilário tenha locado um apartamento de Alfredo, mediante contrato escrito em que foi pactuada a obrigação do locatário de honrar com as despesas de imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU) do referido imóvel. Nessa situação, o fisco

a) não poderá cobrar de Alfredo o IPTU atrasado.

b) só poderá cobrar de Alfredo o IPTU atrasado se o contrato de locação estiver registrado em Cartório de Títulos e Documentos.
c) não poderá cobrar de Hilário o IPTU atrasado.
d) poderá cobrar de Hilário ou de Alfredo o IPTU atrasado.
e) só poderá cobrar de Hilário o IPTU atrasado se o contrato de locação estiver registrado em Cartório de Títulos e Documentos.

25. (IESES – Cartório/PB – 2014) Com relação aos atos notariais e de registro, regimento de custas, emolumentos, custas e contribuições relativos aos atos praticados pelos serviços de tabelionato e de registro, é correto afirmar que:

a) Sendo impossível exigir o pagamento do tributo diretamente do contribuinte, o tabelião responde solidariamente com aquele nos atos em que intervier ou pelas omissões de que for responsável, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por ele, ou perante ele, em razão do seu ofício.
b) Lei estadual pode estabelecer normas gerais para fixação de emolumentos relativos aos atos praticados pelos serviços notariais e de registro, ficando a critério do legislador determinar sua natureza tributária ou tarifária.
c) Mediante intimação escrita, os tabeliães e os escrivães são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros, obrigação que não se estende aos demais serventuários de ofício.
d) O selo digital de fiscalização extrajudicial, instituído pela Lei n. 10.132/2013, do Estado da Paraíba, na modalidade isento, será aplicado sem ônus para o usuário, mas deverá ser recolhido pelo notário e/ou pelo registrador.

26. (IBFC – Cartório/PR – 2014) São pessoalmente responsáveis, em matéria de responsabilidade tributária, por sucessão:

a) O adquirente, em hasta pública, de estabelecimento comercial ou fundo de comércio, em processo de falência, por tributos devidos até a data da aquisição.
b) O sucessor, a qualquer título, e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha ou adjudicação, limitada a responsabilidade ao montante do quinhão, do legado ou meação.
c) O alienante de bem imóvel, no caso de ter assumido em escritura pública a obrigação por tributo relativo a fato gerador acontecido antes da transmissão, quando não houver prova de quitação de tributos.
d) O arrematante de bem imóvel, no caso de arrematação em hasta pública, pelos tributos devidos por fatos geradores anteriores à arrematação.

27. (FGV – Auditor da CGE-MA – 2014) A companhia Delta S.A., sucessora por incorporação das indústrias Alpha e Beta, impugna a cobrança de multa punitiva que lhe está sendo exigida pelo Fisco Estadual, em decorrência de operações mercantis que foram realizadas pelas companhias incorporadas, em desacordo com a legislação de regência, pelo que foram multadas anteriormente à data da incorporação. Com base no exposto, assinale a afirmativa correta.

a) A multa é devida, mas deve ser cobrada dos gestores das companhias incorporadas, que inadimpliram com a obrigação legal.
b) A multa não é devida, ante o caráter punitivo que possui, já que a pena não pode passar da pessoa do infrator.
c) A multa não é devida pela sucessora. A sociedade incorporadora não cometeu qualquer ilícito com a incorporação.

d) A multa é devida pela companhia sucessora, uma vez que constitui o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor.
e) A multa é devida pela companhia sucessora, desde que os antigos gestores das sociedades incorporadas tenham cessado a atividade empresarial.

28. (FGV – XII Exame de Ordem Unificado – 2013) Pedro adquire imóvel de João, que o alugava anteriormente a uma sociedade empresária. Sobre esse imóvel estavam pendentes de pagamento os seguintes tributos: o IPTU, a Contribuição de Melhoria, a Taxa de Coleta Domiciliar de Lixo e a Taxa de Inspeção Sanitária devida pelo exercício do poder de polícia, em função da atividade ali desenvolvida. Com relação à responsabilidade tributária, assinale a afirmativa correta.

a) Pedro só se torna responsável tributário do IPTU, da Taxa de Coleta Domiciliar de Lixo e da Contribuição de Melhoria, permanecendo João como sujeito passivo da Taxa de Inspeção Sanitária.
b) Pedro só se torna responsável tributário do IPTU e da Taxa de Coleta Domiciliar de Lixo, permanecendo João como sujeito passivo da Taxa de Inspeção Sanitária e da Contribuição de Melhoria.
c) Pedro é o responsável tributário de todos os tributos, devido à sucessão imobiliária.
d) João continua sendo o sujeito passivo de todos os tributos, muito embora o imóvel tenha sido adquirido por Pedro.

29. (Cespe – Procurador do BACEN – 2013) João constituiu e administrou, por meio de procuração, empresa individual, por intermédio de terceiro que não tinha qualquer ingerência ou interesse nos atos praticados e, em função disso, deixou de pagar os tributos devidos. Nessa situação hipotética,

a) o fato gerador não tem relação direta com João, por isso ele não pode ser considerado sujeito passivo.
b) o terceiro será considerado responsável tributário, dada a sua condição de constar como proprietário da empresa individual.
c) João não será o responsável pelo pagamento dos tributos caso tenha estabelecido em contrato com o terceiro que este ficaria obrigado a pagar todos os tributos.
d) João será considerado contribuinte, e não responsável.
e) João não poderá ser considerado sujeito passivo da obrigação tributária, por não estar formalmente incluído na empresa.

30. (Makiyama – Procurador Municipal de Jundiaí/SP – 2013) No que se refere aos aspectos relativos à responsabilidade tributária, de acordo com o Código Tributário Nacional, assinale a alternativa INCORRETA:

a) 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 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.
b) São solidariamente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.
c) 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, os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus

tutelados ou curatelados.

d) São pessoalmente responsáveis 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.

e) A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

GABARITO

1. B / 2. C / 3. D / 4. D / 5. C / 6. D / 7. C / 8. E / 9. A / 10. C / 11. B / 12. C / 13. B / 14. B / 15. A / 16. B / 17. A / 18. C / 19. B / 20. B / 21. A / 22. A / 23. A / 24. D / 25. A / 26. B / 27. D / 28. E / 29. D / 30. B

14

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

14.1 NOÇÃO GERAL

Com a ocorrência do fato gerador nasce a obrigação tributária principal. Cabe lembrar que o fato gerador da obrigação principal é “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (art. 114 do CTN).

O surgimento da obrigação tributária, entretanto, não é suficiente para que a dívida do contribuinte perante o Fisco possa ser paga. Isso porque, com a simples ocorrência do fato gerador, ainda não se sabe quem deve pagar o tributo, qual o valor, onde, como e qual a data final para o pagamento.

A definição de todos esses elementos necessários para a quitação da dívida tributária é feita por meio do lançamento.

O fato gerador dá nascimento à obrigação tributária, ao passo que o crédito tributário (direito do Fisco cobrar) surge com o lançamento.

Nota-se, desse modo, que a obrigação e o crédito tributário são elementos inter-relacionados mas com origens em eventos fáticos distintos. Pode-se dizer, então, que a obrigação e o crédito são *relativamente autônomos*.

Nesse sentido, o art. 139 do CTN afirma que “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”. Mas o art. 140, do mesmo diploma normativo, ressalva: “as circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade, não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem”.

14.2 NATUREZA JURÍDICA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Bastante controvertido na doutrina é o tema da natureza jurídica do lançamento tributário.

Nos termos do art. 142 do CTN, lançamento é 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”.

Portanto, **a lei** indiscutivelmente **trata do lançamento como procedimento administrativo**, isto é, como uma sequência ordenada de atos administrativos voltados à obtenção de finalidade específica.

PUC/PR: A prova da Magistratura/PR em 2014 considerou CORRETA a afirmação: “Ainda que se trate de débito declarado pelo próprio contribuinte, mas não recolhido no prazo legal, o procedimento administrativo tendente à constituição do crédito tributário – lançamento –, como atividade vinculada e obrigatória, jamais poderá ser dispensado pelo fisco, sendo ele o marco inicial do prazo prescricional”.

A maioria da doutrina, entretanto, tem outra visão, recusando a natureza de procedimento. O **lançamento**, para os tributaristas mais modernos, seria na verdade um **ato administrativo unilateral** privativo do Fisco.

Portanto, a natureza jurídica ou taxonomia do lançamento é a ato administrativo.

14.3 CONCEITO DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Pode-se conceituar o instituto da seguinte forma: é o ato administrativo unilateral, privativo do Fisco, plenamente **vinculado**, **declaratório** da ocorrência do fato gerador e **constitutivo do crédito tributário**.

Fepese: A prova de Advogado Fundacional/MA considerou ERRADA a afirmação: “O lançamento tributário é atividade administrativa discricionária 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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

O conceito apresentado é composto pelas seguintes partes:

a) **ato administrativo unilateral:** conforme visto no item anterior, predomina na doutrina o entendimento segundo o qual o lançamento tributário tem taxonomia de ato administrativo unilateral, e não de procedimento, embora sua prática deva ser precedida de um rito previsto na legislação tributária;

b) **plenamente vinculado:** constatada a ocorrência o fato gerador a autoridade administrativa competente é obrigada a realizar o lançamento, não tendo qualquer margem de liberdade para decidir se deve realizá-lo ou não. Trata-se, de modo, de típico ato administrativo da modalidade vinculada (praticado sem margem de liberdade), e não um ato discricionário (com margem de liberdade). Não cabe ao agente competente avaliar o mérito do ato administrativo de lançamento (motivo e objeto do ato), ou seja, julgar a conveniência e oportunidade de sua **realização**.

Cespe: A prova de Procurador de Fortaleza 2017 considerou CORRETA a afirmação: “No que concerne à atividade de cobrança de tributo, não se admite avaliação do mérito administrativo pelo agente público, uma vez que o motivo e o objeto da atividade administrativa fiscal são plenamente vinculados”.

A natureza vinculada do lançamento tributário é confirmada pelo disposto no art. 3º do CTN, segundo o qual “o tributo é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. A mesma regra é enfatizada pelo art. 142, parágrafo único, do CTN: “a atividade administrativa de lançamento é **vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional**”;

c) **privativo do Fisco:** assim como ocorre com todo ato administrativo, o lançamento tributário é **manifestação do *ius imperii* do Estado**, da supremacia do interesse público sobre o privado, razão pela qual somente pode ser praticado pela autoridade administrativa (Fisco), e nunca pelo contribuinte;

d) **declaratório do fato gerador:** existe importante polêmica sobre o caráter declaratório ou constitutivo do lançamento tributário. Para provas e concursos públicos, é consensual a adoção da **teoria da natureza dúplice do lançamento**, pois se analisado do ponto de vista da sua relação com o fato gerador, o lançamento é ato declaratório, ao passo que frente ao crédito tributário trata-se de ato constitutivo. Por tais razões, a conclusão é no sentido de que o lançamento consiste em ato **declaratório da ocorrência do fato gerador e constitutivo do crédito tributário**[1]. Reforçando a tese do caráter declaratório do lançamento em face do fato gerador da obrigação tributária, o art. 144 do Código Tributário Nacional prescreve que: “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”. Cristalina a conclusão, destarte, de que, para o CTN, o lançamento retroage à data do fato gerador, tendo eficácia *ex tunc*. Se à época do fato gerador estava em vigor a lei “X”, mas na data do lançamento vigia a lei “Y”, aplica-se a lei “X”;

EsFCEx: A prova para a EsFCEx em 2009 considerou CORRETA a afirmação: “O lançamento possui natureza jurídica mista, pois declara a existência da obrigação tributária e constitui o crédito tributário dela decorrente”.

Fepese: A prova de Advogado Fundacional/MA considerou ERRADA a afirmação: “O lançamento reporta-se à data da constituição do crédito tributário”.

e) **constitutivo do crédito tributário:** o direito do Fisco cobrar o contribuinte (crédito tributário) surge com o lançamento (art. 142 do CTN). Embora a obrigação tributária e o crédito integrem a mesma relação jurídica, a obrigação

de pagar nasce com o fato gerador, mas, nesse momento, o Fisco ainda não tem direito de cobrar. Somente com o lançamento a **dívida ganha liquidez** e surge o direito de exigir o devedor (crédito).

14.4 FINALIDADES DO LANÇAMENTO

Com base no que dispõe o art. 142 do CTN, podem ser identificadas **seis finalidades** do lançamento tributário:

1) **constituir o crédito tributário;**
2) **verificar a ocorrência do fato gerador;**
3) **determinar a matéria tributável;**
4) **calcular o montante do tributo devido;**
5) **identificar o sujeito passivo;**
6) **propor a aplicação da penalidade cabível.**

14.5 MODALIDADES DE LANÇAMENTO

O Código Tributário Nacional (arts. 147 a 150) reconhece três modalidades de lançamento:

a) lançamento misto ou por declaração;
b) lançamento direto ou de ofício;
c) autolançamento ou lançamento por homologação.

14.6 LANÇAMENTO MISTO OU POR DECLARAÇÃO

Lançamento misto ou por declaração, nos termos do art. 147 do CTN, é aquele em que o sujeito passivo ou o terceiro **presta informações à autoridade administrativa** sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação. Exemplos de tributos lançados por declaração: Imposto de Exportação, ITCMD e ITBI.

FMP/RS: A prova da Magistratura/MT em 2014 considerou ERRADA a afirmação: “Estão sujeitos a lançamento por declaração todos os tributos relativamente aos quais a legislação imponha ao contribuinte a obrigação acessória de declarar o seu débito”.

Cada vez mais raro na prática, o lançamento misto tende a ser abolido do ordenamento pátrio por não ser nem tão infalível quanto o lançamento de ofício, nem tão cômodo para o Fisco quanto como o por homologação.

Esaf: A prova de Auditor da Receita Federal em 2014 considerou ERRADA a afirmação: “A legislação brasileira utiliza-se largamente da modalidade do lançamento por declaração, a maior parte dos tributos, especialmente nos impostos e contribuições sociais, segue tal sistemática”.

“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” (art. 147, § 1º, do CTN).

“Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela” (art. 147, § 2º, do CTN).

14.7 LANÇAMENTO DIRETO OU DE OFÍCIO

Denomina-se lançamento direto ou de ofício aquele efetuado e revisto **pela autoridade administrativa, sem participação do contribuinte** (art. 149 do CTN). Exemplos: IPTU, IPVA, contribuição de melhoria e taxas.

14.8 HIPÓTESES DE REVISÃO DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO

O lançamento de ofício **pode ser revisto pela autoridade** administrativa **somente nas hipóteses taxativamente** enumeradas no art. 149 do CTN, a saber:

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 essencial.

Fepese: A prova de Advogado Fundacional/MA considerou CORRETA a afirmação: “O lançamento deve ser revisto de ofício pela autoridade administrativa, quando se comprove que no lançamento anterior ocorreu falta funcional da autoridade que o efetuou”.

A grande quantidade de hipóteses previstas no art. 149 do CTN justifica-se devido ao chamado **caráter substitutivo do lançamento de ofício**, ou seja, se os lançamentos misto ou por homologação falharem devido a erros do contribuinte, o Fisco descobrindo realiza o lançamento de ofício. É o que ocorre, por exemplo, se a fiscalização estadual constata que determinado estabelecimento não recolheu ICMS. Somente nesse caso, será lavrado Auto de Infração, que equivale ao lançamento de ofício.

FCC: A prova de Defensor Público/AM em 2013 considerou CORRETA a afirmação: “Em caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, o não pagamento antecipado pelo sujeito passivo traz como consequência a necessidade do fisco em lançar de ofício, o que acontecerá com a lavratura de Auto de Infração e Imposição de Multa, sob pena de decadência”.

FMP/RS: A prova da Magistratura/MT em 2014 considerou ERRADA a afirmação: “O lançamento de ofício sempre estará revestido da forma de auto de infração, de modo que sempre implicará lançamento conjunto de tributo e de multa, invariavelmente”.

Importante destacar também que a revisão de ofício somente poderá ser levada a termo pelo Fisco em casos excepcionais. Isso porque o legislador condiciona a realização de correções em lançamento anterior à ocorrência de uma das hipóteses indicadas no rol do art. 149 do CTN, as quais, invariavelmente, envolvem erro, culpa ou dolo do sujeito passivo. **Se o erro no lançamento for imputável exclusivamente ao Fisco é incabível a revisão**.

Fepese: A prova de Advogado Fundacional/MA considerou ERRADA a afirmação: “O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo não pode mais ser alterado”.

A jurisprudência do STJ **admite revisão de lançamento na hipótese de erro de fato**, mas não por erro de direito[STJ].

STJ: O lançamento do tributo pelo Fisco com base em legislação revogada, equivocadamente indicada em declaração do contribuinte, não pode ser posteriormente revisto – *Informativo* 506. "Hipótese em que se discute se a indicação, pelo contribuinte, de legislação errônea na Declaração de Importação devidamente recebida pela autoridade alfandegária consiste em erro de fato e, portanto, pode dar ensejo à posterior revisão, pela Fazenda, do tributo devido; ou se trata-se de mudança de critério jurídico, cuja revisão é vedada pelo CTN. 2. A jurisprudência desta Corte é pacífica no sentido de que o erro de direito (o qual não admite revisão) é aquele que decorre da aplicação incorreta da norma. Precedentes. Por outro lado, o erro de fato é aquele consubstanciado na inexatidão de dados fáticos, atos ou negócios que dão origem à obrigação tributária 3. Da análise dos autos, verifica-se que ocorreu a indicação de legislação equivocada no momento da internalização da mercadoria, o que culminou com o pagamento da alíquota em valor reduzido, de sorte que não houve engano a respeito da ocorrência ou não de determinada situação de fato, mas sim em relação à norma incidente na situação. Assim, não há falar em possibilidade de revisão do lançamento no caso dos autos, mormente porque, ao desembaraçar o bem importado, o fisco tem, ao menos em tese, a oportunidade de conferir as informações prestadas pelo contribuinte em sua declaração – AgRg no Ag 1422444-AL 2011/0133501-8, rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 4-10-2012, 1ª T.

Por fim, nos termos do parágrafo único do art. 149 do CTN, a revisão do lançamento somente poderá ser iniciada **enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública**.

FCC: A prova de Juiz de Direito/GO de 2015 considerou CORRETA a assertiva: "O lançamento somente pode ser revisto de ofício enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública".

14.9 AUTOLANÇAMENTO OU LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

O tributo é lançado por homologação, também conhecido como autolançamento, quando, conforme disposto no art. 150 do CTN, a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de **antecipar o pagamento** sem prévio exame da autoridade administrativa.

São exemplos de tributos lançados por homologação: ICMS, ISS, IPI e Cofins.

O pagamento antecipado extingue o crédito sob condição resolutória da posterior aprovação do **Fisco** (§ 1º do art. 150 do CTN).

Cespe: A prova de Procurador de Fortaleza 2017 considerou ERRADA a afirmação: "A declaração prestada pelo contribuinte nos tributos sujeitos a lançamento por homologação não constitui o crédito tributário, pois está sujeita a condição suspensiva de ulterior homologação pela administração tributária".

EsFCEx: A prova para a EsFCEx em 2009 considerou CORRETA a afirmação: “Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a extinção definitiva do crédito tributário não acontece com o pagamento, mas sim com a homologação”.

A grande praticidade para o Fisco em atribuir ao contribuinte todo o trabalho de realizar os cálculos, antecipar o pagamento e comunicar a autoridade, transformou o lançamento por homologação **na modalidade atualmente mais adotada pelo legislador brasileiro.** Pode-se dizer que o autolançamento tornou-se a regra geral em nosso ordenamento, pois não exige esforço algum por parte da autoridade administrativa para ser realizado, favorecendo as concepções tão em moda de eficiência e o Estado mínimo.

O prazo para homologação do pagamento será, salvo nos casos previstos de maneira diversa na lei, de 5 anos contados da ocorrência do fato gerador. Expirado o prazo 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 (art. 150, § 4º, do CTN).

FMP/RS: A prova da Magistratura/MT em 2014 considerou CORRETA a afirmação: “O lançamento por homologação prescinde de qualquer ato concreto do fisco, porquanto, ocorrendo o pagamento tempestivo por parte do contribuinte, considerar-se-á homologado pelo simples decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador, o que extingue definitivamente o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

[1] A natureza dúplice do lançamento sempre foi brilhantemente defendida por Hugo de Brito Machado, cujo entendimento foi ganhando adeptos até tornar-se atualmente majoritário também na doutrina. *Curso de Direito Tributário*, p. 175.

14.10 QUADRO SINÓTICO

NOÇÃO GERAL	Com a ocorrência do fato gerador, nasce a obrigação tributária principal. Cabe lembrar que o fato gerador da obrigação principal é "a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência" (art. 114 do CTN). O surgimento da obrigação tributária, entretanto, não é suficiente para que a dívida do contribuinte perante o Fisco possa ser paga. Isso porque, com a simples ocorrência do fato gerador, ainda não se sabe quem deve pagar o tributo, qual o valor, onde, como e qual a data final para o pagamento. A definição de todos esses elementos necessários para a quitação da dívida tributária é feita por meio do lançamento. O fato gerador dá nascimento à obrigação tributária, ao passo que o crédito tributário (direito de o Fisco cobrar) surge com o lançamento.
NATUREZA JURÍDICA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	Nos termos do art. 142 do CTN, lançamento é 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". Portanto, **a lei** indiscutivelmente **trata do lançamento como procedimento administrativo**, isto é, como uma sequência ordenada de atos administrativos voltados à obtenção de finalidade específica. A maioria da doutrina, entretanto, tem outra visão, recusando a natureza de procedimento. O **lançamento**, para os tributaristas mais modernos, seria na verdade um **ato administrativo unilateral** privativo do Fisco. Portanto, a natureza jurídica ou taxonomia do lançamento é a de ato administrativo.
CONCEITO DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	Pode-se conceituar o instituto da seguinte forma: é o ato administrativo unilateral, privativo do Fisco, plenamente **vinculado**, **declaratório** da ocorrência do fato gerador e **constitutivo do crédito tributário**.
FINALIDADES DO LANÇAMENTO	Com base no que dispõe o art. 142 do CTN, podem ser identificadas **seis finalidades** do lançamento tributário: 1) **constituir o crédito tributário**; 2) **verificar a ocorrência do fato gerador**; 3) **determinar a matéria tributável**; 4) **calcular o montante do tributo devido**; 5) **identificar o sujeito passivo**; 6) **propor a aplicação da penalidade cabível**.
MODALIDADES DE LANÇAMENTO	O Código Tributário Nacional (arts. 147 a 150) reconhece três modalidades de lançamento: a) lançamento misto ou por declaração; b) lançamento direto ou de ofício; c) autolançamento ou lançamento por homologação.
LANÇAMENTO MISTO OU POR DECLARAÇÃO	Lançamento misto ou por declaração, nos termos do art. 147 do CTN, é aquele em que o sujeito passivo ou o terceiro **presta informações à autoridade administrativa** sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação. Exemplos de tributos lançados por declaração: Imposto de Exportação, ITCMD e ITBI.
LANÇAMENTO DIRETO OU DE OFÍCIO	Denomina-se lançamento direto ou de ofício aquele efetuado e revisto **pela autoridade administrativa, sem participação do contribuinte** (art. 149 do CTN). Exemplos: IPTU, IPVA, contribuição de melhoria e taxas.
HIPÓTESES DE REVISÃO DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO	O lançamento de ofício **pode ser revisto pela autoridade** administrativa **somente nas hipóteses taxativamente** enumeradas no art. 149 do CTN, a saber: 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 essencial. **A jurisprudência do STJ** admite revisão de lançamento na hipótese de erro de fato, **mas não por erro de direito**. Nos termos do parágrafo único do art. 149 do CTN, a revisão do lançamento somente poderá ser iniciada **enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública**.
AUTOLANÇAMENTO OU LANÇAMENTO POR	O tributo é lançado por homologação, também conhecido como autolançamento, quando, conforme disposto no art. 150 do CTN, a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de **antecipar o pagamento** sem prévio exame da autoridade administrativa. O pagamento antecipado extingue o crédito sob condição resolutória da posterior aprovação do Fisco (§ 1º do art. 150 do CTN). O prazo para homologação do pagamento será, salvo nos casos previstos de maneira diversa na lei, de 5 anos contados

HOMOLOGAÇÃO	da ocorrência do fato gerador. Expirado o prazo 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 (art. 150, § 4º, do CTN).

l4.11 QUESTÕES

1. (Cespe – Promotor de Justiça-RR – 2017) A legislação que instituiu determinada taxa atribuiu ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo, sem qualquer exame prévio por parte do órgão da fazenda pública competente pela respectiva arrecadação. A mesma lei prevê que o lançamento do tributo ocorrerá em momento posterior ao pagamento, por meio de ato administrativo com o qual a autoridade tributária, tomando conhecimento da declaração prestada pelo contribuinte quanto à atividade exercida, confirmará ou não o montante do tributo devido. Nesse caso, estando o pagamento correto, a autoridade tributária reconhecerá de ofício a extinção do respectivo crédito tributário. Nessa situação hipotética, de acordo com o CTN, a modalidade de lançamento tributário prevista pela referida lei consiste em lançamento

a) direto.
b) por homologação.
c) de ofício.
d) por declaração.

2. (Consulplan – Cartório-MG – 2017) Acerca da constituição do crédito tributário, à luz das disposições do Código Tributário Nacional, é INCORRETO afirmar que:

a) A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.
b) O lançamento regularmente notificado pode ser alterado em virtude de impugnação do sujeito passivo.
c) O lançamento rege-se pela lei vigente na data de sua efetivação.
d) 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.

3. (Consulplan – Cartório-MG – 2017) Sobre as modalidades de lançamento disciplinadas no Código Tributário Nacional, analise as afirmações seguintes:

I. 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. 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 da efetivação do lançamento pela autoridade administrativa.
II. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.
III. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior.

IV. 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. Nessa modalidade de lançamento, 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, mas esses atos serão considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

Está correto o que se afirma em:

a) I, II e III, apenas.
b) II, III e IV, apenas.
c) II e IV, apenas.
d) I, II, III e IV.

4. (FCC – Procurador do Estado-MT – 2016) Considere:

I. A modalidade de lançamento a ser aplicada pelo fisco por ocasião da constituição do crédito tributário é a que impõe o menor ônus ao contribuinte, inclusive quanto às opções fiscais relativas a regimes de apuração, créditos presumidos ou outorgados e demais benefícios fiscais que o contribuinte porventura não tenha aproveitado.

II. A modalidade de lançamento por declaração é aquela na qual o contribuinte, tendo efetivado o cálculo e recolhimento do tributo devido com base na legislação, apresenta à autoridade fazendária a declaração dos valores correspondentes à base de cálculo, alíquota, tributo devido e recolhimento efetuado.

III. O pagamento antecipado efetivado pelo contribuinte poderá ser efetuado mediante guia de recolhimentos, compensação ou depósito judicial.

IV. O lançamento de ofício é o formalizado quando a autoridade fazendária identifica diferenças no crédito tributário constituído espontaneamente pelo contribuinte.

Está correto o que se afirma APENAS em

a) IV.
b) II e III.
c) III e IV.
d) I.
e) I e II.

5. (Consulplan – Cartório-MG – 2016) Segundo disposições do Código Tributário Nacional sobre o Lançamento, é INCORRETO afirmar:

a) Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, sendo esta atividade vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

b) Não havendo lei em contrário, quando o valor tributário estiver expresso em moeda estrangeira, no lançamento far-se-á sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador.

c) Em regra, o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e rege-se pela lei em vigor na data do lançamento, ainda que tal lei tenha modificado a lei então vigente na data da ocorrência do fato gerador.

d) O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo pode ser alterado por iniciativa de ofício da autoridade administrativa.

6. (MPU – Procurador da República – 2015) Aponte a opção verdadeira:

a) A obrigação tributária acessória e instituída mediante lei ou ato normativo de igual hierarquia a vista do principio constitucional de que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (CF, art. 5º, II);
b) O fato gerador de um tributo deve recair necessariamente sobre uma das tradicionais bases econômicas de tributação, tais como renda, patrimônio e consumo;
c) São tributos lançados por declaração: no âmbito federal, Imposto de Importação sobre Bagagem Acompanhada e, no plaano municipal, Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis – ITBI;
d) Tributo cujo lançamento se dá por homologação, com o seu pagamento, a extinção definitiva do crédito tributário fica submetida a condição suspensiva.

7. (TRF2 – Juiz Federal 2ª Região – 2014) O acerto da presente questão consiste em IDENTIFICAR A ASSERTIVA FALSA. Sobre constituição do crédito tributário é ERRADO afirmar:
a) A Administração Pública pode modificar os fundamentos jurídicos utilizados para dar embasamento ao lançamento de ofício, muito embora em se tratando do mesmo sujeito passivo, novo entendimento somente possa ser aplicado prospectivamente.
b) A observância pelo contribuinte das práticas reiteradamente utilizadas pelas autoridades administrativas acarreta a impossibilidade de que o lançamento de ofício, uma vez realizado, contemple a imposição de multas e a incidência de juros de mora.
c) O lançamento de ofício, tido como procedimento destinado à verificação da ocorrência do fato gerador da respectiva obrigação, no qual será determinada a matéria tributável, o cálculo do montante devido a título de tributo e o sujeito passivo responsável pelo recolhimento, consiste em atividade plenamente vinculada, mesmo em caso de créditos tributários prescritos.
d) No caso de tributos federais sujeitos ao lançamento por homologação e administrados pela Secretaria da Receita Federal, a entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários (DCTF) pelo contribuinte acarreta a constituição dos créditos tributários ali informados, sendo imprescindível a realização de lançamento de ofício para a constituição de eventuais outros créditos não informados pelo contribuinte.
e) A Fazenda Pública dispõe do prazo de cinco anos para a constituição do crédito tributário mediante lançamento de ofício, sendo certo que referido prazo se inicia no primeiro dia do ano imediatamente posterior ao fato gerador.

8. (FEPESE – Auditor Fiscal da Prefeitura de Florianópolis – 2014) De acordo com o Código Tributário Nacional, assinale a alternativa que indica o tipo de lançamento que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, e, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade exercida pelo obrigado, constitui o crédito tributário.
a) Lançamento de ofício.
b) Lançamento antecipado.
c) Lançamento por declaração.
d) Lançamento por arbitragem.
e) Lançamento por homologação.

9. (Cespe – Cartório/DF – 2014) O imposto de transmissão (ITBI):
a) tem lançamento do tipo misto, por declaração ou, em determinadas hipóteses, de ofício.
b) é imposto progressivo.

c) incide sempre sobre a transmissão de bens incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica
d) incide sobre hipoteca.
e) não incide sobre bens imóveis por acessão física.

10. (Cespe – Procurador do TCE/PB – 2014) Um contribuinte do ICMS foi autuado em fiscalização ordinária que constatou fraude na escrituração dos livros fiscais e supressão de parte do tributo devido e, em função disso, lhe foi cobrado o valor da diferença entre o que havia recolhido e o que realmente deveria recolher aos cofres públicos, bem como as penalidades respectivas, tudo corrigido monetariamente e com juros de mora.

a) Na hipótese considerada, tem-se um lançamento direto, que é a modalidade de lançamento executada pelo contribuinte do ICMS com a finalidade de informar ao fisco suas operações.
b) No caso da constatação de fraude, o lançamento a ser feito pelo fisco é da modalidade mista, pois, na apuração do valor devido de ICMS, o próprio contribuinte informa as operações ao fisco.
c) Todo lançamento feito pelo fisco é da modalidade de ofício ou direto, pois cuida dos tributos ditos diretos e não para os considerados como indiretos, como é o caso do ICMS.
d) A modalidade de lançamento que o contribuinte realizou antes da autuação feita pelo fisco foi a de lançamento por homologação.
e) O lançamento realizado pelo fisco foi o de homologação do auto de infração.

11. (FCC – Analista de Procuradoria/BA – 2013) "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." – art. 150, ***caput*****, do Código Tributário Nacional. A atividade de homologação será**

a) apenas expressa, a qual se dará por ato de autoridade administrativa, diante do conhecimento da atividade exercida pelo obrigado.
b) expressa ou tácita, sendo que esta ocorrerá, salvo disposição na lei em contrário, após cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, sem qualquer pronunciamento da Fazenda Pública.
c) expressa ou tácita, sendo que esta ocorrerá, salvo disposição na lei em contrário, após cinco anos, a contar do pagamento antecipado, sem qualquer pronunciamento da Fazenda Pública.
d) tácita, sendo que esta ocorrerá, salvo disposição na lei em contrário, após dois anos, a contar do pagamento antecipado, sem qualquer pronunciamento da Fazenda Pública.
e) apenas expressa, a qual se dará por ato de autoridade administrativa, no prazo máximo de 10 anos, diante do conhecimento da atividade exercida pelo obrigado.

12. (Cesgranrio – Profissional Básico do BNDES – 2013) A Empresa PAPEL CHIC Ltda. vende diretamente a consumidores finais ou clientes artigos de papelaria em diversos estabelecimentos comerciais ou filiais localizadas na capital do Estado Y, Brasil, resultando, com isso, na obrigatoriedade de recolher ICMS, com base nas operações relativas à circulação de mercadorias.

Isso posto, o dever de antecipar o pagamento do aludido ICMS devido pelo contribuinte em questão, sem prévio exame da autoridade administrativa, operando-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade do contribuinte, expressamente o homologa, enquadra-se na modalidade de lançamento tributário

a) direto

b) por declaração
c) por homologação
d) por arbitramento
e) por autolançamento

13. (FUNCAB – DETRAN-PB – Advogado do Detran/PB – 2013) Segundo a normatização tributária, é correto afirmar:

a) O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo não pode ser alterado em virtude de impugnação do sujeito passivo.
b) O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo pode ser alterado em virtude de recurso de ofício.
c) O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de iniciativa de ofício da autoridade administrativa, não havendo outros meios.
d) É inadmissível o lançamento de ofício no ordenamento jurídico pátrio.
e) O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa quando é comprovado que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com erro, sendo descabida a revisão de ofício quando a ação resulta de dolo, fraude ou simulação.

14. (IESES – Cartório/RN – 2012) Em relação à constituição do crédito tributário, assinale a alternativa correta:

a) O lançamento por declaração não pode ser fundamentado em informações apresentadas por terceiros.
b) O lançamento de ofício depende da participação do sujeito passivo.
c) No lançamento por homologação o pagamento ocorre após a respectiva conferência e concordância da Fazenda Pública.
d) Caso o contribuinte não preste as informações necessárias ao lançamento por declaração, a autoridade fiscal deverá constituir o crédito tributário através do lançamento de ofício.

15. (FCC – Prefeitura de São Paulo – SP – Auditor Fiscal do Município de São Paulo – 2012) Um determinado tributo, cuja legislação de regência determine aos seus contribuintes a emissão do correspondente documento fiscal, com sua posterior escrituração no livro fiscal próprio, seguida da apuração do valor devido no final de cada período de competência e, finalmente, do subsequente recolhimento do valor apurado junto à rede bancária, tudo sem a prévia conferência do fisco, ficando essa atividade desenvolvida pelo contribuinte sujeita à posterior análise e exame pelo agente do fisco, que poderá considerá-la exata ou não, caracteriza a forma de lançamento denominada

a) de ofício.
b) por homologação.
c) por declaração.
d) misto.
e) extemporâneo.

16. (UNEMAT – Agente de Tributos da Sefaz/MT – 2008) Assinale a alternativa incorreta.

a) A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.
b) O lançamento realizado e notificado ao sujeito passivo somente pode ser alterado através da impugnação desse.
c) O lançamento reporta-se da data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei vigente.

d) O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta, sendo constituído pelo lançamento.
e) O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiros quando um ou outro na forma da legislação tributária prestar informações à autoridade administrativa sobre matéria de fato, indispensáveis a sua efetivação.

17. (FCC – Analista Judiciário TRF3 – 2007) O lançamento tributário
a) é efetuado com base na declaração do sujeito ativo, acompanhado de informações indispensáveis à sua efetivação.
b) reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, regendo-se pela lei vigente, salvo se posteriormente modificada ou revogada.
c) decorre de atividade administrativa desvinculada e facultativa.
d) notificado ao sujeito passivo, não pode, em qualquer hipótese, ser alterado.
e) por homologação ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

18. (Cespe – Exame de Ordem Unificado – 2007) Segundo o que dispõe o CTN, compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento. A partir dessa informação, assinale a opção correta no que se refere a lançamento e suas modalidades.
a) O imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) e a taxa de limpeza pública são tributos normalmente submetidos ao lançamento de ofício.
b) A contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS) constitui tributo sujeito ao lançamento por declaração.
c) A legislação aplicável ao lançamento será a vigente na data em que o mesmo for efetivado.
d) No lançamento por declaração, o sujeito passivo deve verificar a ocorrência do fato gerador, calcular o montante do tributo devido e efetuar o pagamento, cabendo ao sujeito ativo apenas conferir a apuração e o pagamento já realizados.

GABARITO

1. B **/** 2. C **/** 3. B **/** 4. A **/** 5. C **/** 6. C **/** 7. C **/** 8. E **/** 9. A **/** 10. D **/** 11. B **/** 12. C **/** 13. B **/** 14. D **/** 15. B **/** 16. B **/** 17. E **/** 18. A

15

CRÉDITO TRIBUTÁRIO

15.1 CONCEITO, CONSTITUIÇÃO E REGIME GERAL

Observando a relação jurídica do ponto de vista do Fisco, o crédito tributário é o objeto da obrigação tributária. Para o devedor (contribuinte ou responsável), o conteúdo da obrigação consiste numa ordem de pagar, fazer ou não fazer; para o credor (Fisco), trata-se do direito de exigir o cumprimento daquilo que é devido.

Desse modo, crédito tributário é o **direito que o Fisco tem de exigir do devedor o cumprimento da obrigação tributária**.

Conforme visto no capítulo anterior, embora a obrigação tributária surja com a ocorrência do fato gerador, **somente com o lançamento é que ocorre a constituição definitiva do crédito tributário** (art. 142 do CTN).

O **regime geral** do crédito tributário é definido pelo CTN nos arts. 139 a 141 podendo ser resumido nas **seguintes diretrizes**:

1) o crédito tributário decorre da obrigação principal;

2) o crédito e a obrigação têm a mesma natureza na medida em que integram uma única relação jurídica;

3) 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;

4) somente lei complementar federal pode prever ou modificar o regime das causas de suspensão, extinção ou exclusão do crédito tributário;

5) qualquer hipótese de suspensão, exclusão ou extinção do crédito instituída de ofício pela autoridade administrativa enseja responsabilidade funcional.

Passemos agora ao estudo das causas de suspensão, extinção e exclusão do crédito.

15.2 SUSPENSÃO, EXTINÇÃO E EXCLUSÃO DO CRÉDITO

Os arts. 151 a 182 do CTN disciplinam detalhadamente **circunstâncias que interferem no regular exercício do direito que o Fisco tem de cobrar o devedor**.

São institutos que o legislador distribuiu em três categorias distintas:

a) **causas de SUSPENSÃO** do crédito (arts. 151 a 155-A): **interrompem temporariamente** o direito de cobrar o devedor. Exemplos: moratória, medida liminar, tutela antecipada;

b) **causas de EXTINÇÃO** do crédito (arts. 156 a 174): **eliminam definitivamente** o direito de cobrar o devedor, **após a constituição do crédito**. Assim, como regra, ocorrem **após o lançamento** (exceto a decadência). Exemplos: pagamento, compensação, dação em pagamento, prescrição, decadência, conversão do depósito em renda;

> Cespe: A prova de Defensor Público/TO em 2013 considerou ERRADA a afirmação: "A conversão do depósito em renda é modalidade de suspensão do crédito tributário".

c) **causas de EXCLUSÃO** do crédito (arts. 175 a 182): são circunstâncias que **evitam a constituição do crédito**, ocorrendo, desse modo, **antes do lançamento**. Exemplos: anistia e isenção.

15.2.1 Necessidade de reserva legal

As causas de suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário **somente podem ser definidas e disciplinadas em lei.** Qualquer hipótese de benefício concedido administrativamente enseja responsabilidade funcional (art. 141 do CTN) e constitui improbidade administrativa (art. 10 da Lei n. 8.429/92).

Como a disciplina do crédito tributário está sob reserva de lei complementar (art. 146, III, *b*, da CF), as alterações na matéria exigem **lei complementar federal**.

15.2.2 Quadro comparativo

É possível sintetizar as informações relevantes sobre a comparação entre as causas de suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário utilizando o quadro abaixo:

	Causas de SUSPENSÃO do crédito	**Causas de EXTINÇÃO do crédito**	**Causas de EXCLUSÃO do crédito**
Previsão	arts. 151 a 155-A do CTN	arts. 156 a 174 do CTN	arts. 175 a 182 do CTN
Rol	Taxativo, sob reserva de lei complementar federal	Taxativo, sob reserva de lei complementar federal	Taxativo, sob reserva de lei complementar

			federal
Características	Interrompem temporariamente o crédito	Eliminam definitivamente o crédito, após sua constituição (exceto decadência)	Evitam a constituição do crédito, ocorrendo antes do lançamento
Lista	a) moratória; b) depósito do montante integral; c) reclamações e recursos administrativos; d) medida liminar; e) tutela antecipada; f) parcelamento	a) pagamento; b) compensação; c) transação; d) remissão; e) prescrição; f) decadência; g) conversão do depósito em renda; h) pagamento antecipado e homologação; i) consignação em pagamento; j) decisão administrativa irreformável; k) decisão judicial transitada em julgado; l) dação em pagamento.	a) anistia; b) isenção
Dica de memorização	Memorize os nomes das causas de suspensão utilizando a palavra "**MODERETULIPA**", formada pelas iniciais dos nomes dos respectivos institutos (**Mo**ratória, **De**pósito integral, **Re**cursos, **Tu**tela antecipada, **Li**minar e **Pa**rcelamento)	Como a lista das causas de extinção é muito longa, a melhor estratégia consiste em utilizar uma **regra residual**. Todas as causas que estiverem fora das lista das de suspensão (fora do "MODERETULIPA") e de exclusão (fora do "AI") serão causas de extinção do crédito	Memorize utilizando a palavra "**AI**" (**A**nistia e **I**senção)

15.3 CAUSAS DE SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Cespe: A prova de Defensor Público/TO em 2013 considerou ERRADA a afirmação: "A suspensão da exigibilidade do crédito tributário também suspende as demais obrigações vinculadas ao tributo, dispensando-se o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal dela consequentes".

O art. 151 do Código Tributário Nacional prevê seis causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário:

1) moratória;
2) depósito integral;
3) reclamações e recursos administrativos;
4) medida liminar em mandado de segurança;
5) medida liminar ou tutela antecipada nas demais ações;
6) parcelamento.

15.3.1 Moratória

Moratória é a **ampliação do prazo legal** para regular pagamento do tributo. Trata-se de importante instrumento de política tributária utilizado para amenizar o impacto de graves crises econômicas, calamidades públicas ou catástrofes da natureza, casos em que o legislador poderá aumentar o prazo para recolhimento de tributos.

A moratória sempre **depende de lei específica** e, como regra, deve ser concedida pela pessoa política competente para criar o tributo.

Porém, o art. 152, I, *b*, do CTN autoriza que a União conceda moratória, em caráter geral, para tributos estaduais e municipais, quando simultaneamente concedida quanto aos tributos de competência federal e às obrigações de direito privado.

A referida norma é visivelmente inconstitucional na medida em que viola a autonomia das entidades federativas (art. 1º da Constituição Federal), implicando benefício fiscal concedido pela União em relação a tributo alheio.

15.3.1.1 Moratória geral

Moratória geral é aquela outorgada por lei a **todos os devedores descritos na hipótese concessiva**, dispensando-se a necessidade de um ato administrativo que defira concretamente o favor a cada beneficiário. É caso, por exemplo, de uma lei municipal que prorrogue por mais 30 dias o prazo para pagamento do IPTU a todos os contribuintes.

Desse modo, na moratória geral a **simples publicação da lei já suspende a exigibilidade do crédito.**

Nos termos do art. 152, parágrafo único, do CTN, a lei concessiva da moratória pode circunscrever expressamente a sua aplicabilidade a determinada região do território da pessoa jurídica de direito público que a expedir, ou a determinada classe ou categoria de sujeitos passivos.

15.3.1.2 Requisitos para moratória individual

Moratória individual é aquela cuja concessão exige, nos termos da lei específica, um despacho da autoridade administrativa deferindo o benefício a cada devedor.

Cespe: A prova de Defensor Público/TO em 2013 considerou ERRADA a afirmação: “A moratória individual não se inclui no âmbito da reserva legal, pois, tendo natureza de ato administrativo que independe de lei, é concedida por portaria da autoridade fiscal competente”.

Assim, para que a moratória específica produza o efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário é necessária a ocorrência simultânea de **dois requisitos:**

Cespe: A prova da Magistratura/RN em 2013 considerou ERRADA a afirmação: “A autoridade administrativa está impedida de conceder, ainda que mediante autorização legal, moratória de caráter individual, pois a legislação tributária somente admite a moratória em caráter geral, que deve ser concedida pela pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo a que se refira”.

1) **lei específica autorizando;**

2) **despacho da autoridade administrativa:** trata-se de um ato administrativo vinculado da autoridade fiscal que, confirmando o preenchimento dos requisitos exigidos pela lei, defere no caso concreto a concessão do benefício ao devedor. **Somente após o despacho é que ocorre a suspensão do crédito.**

15.3.1.3 Requisitos da lei que concede a moratória

De acordo com o que dispõe o art. 153 do CTN:

> a lei que concede moratória em caráter geral ou autorize sua concessão em caráter individual especificará, sem prejuízo de outros requisitos:
>
> I – o prazo de duração do favor;
>
> II – as condições da concessão do favor em caráter individual;
>
> III – sendo caso:
>
> a) os tributos a que se aplica;
>
> b) o número de prestações e seus vencimentos, dentro do prazo a que se refere o inciso I, podendo atribuir a fixação de uns e de outros à autoridade administrativa, para cada caso de concessão em caráter individual;
>
> c) as garantias que devem ser fornecidas pelo beneficiado no caso de concessão em caráter individual.

Fepese: A prova de Auditor Fiscal de Florianópolis em 2014 considerou CORRETA a afirmação: “A lei que concede, em caráter individual, a moratória deverá especificar as garantias que devem ser fornecidas pelo beneficiado”.

15.3.1.4 Abrangência da moratória

Salvo disposição de lei em contrário, a moratória abrange **somente 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 (art. 154 do CTN).

15.3.1.5 "Revogação" do benefício

Embora o art. 155 do CTN afirme que o benefício da moratória poderá ser "revogado" de ofício se o devedor deixar de satisfazer as condições para concessão do favor, trata-se na verdade de **hipótese de cassação**, e não propriamente revogação. Como a concessão da moratória individual é ato vinculado, cuja outorga não envolve qualquer juízo de discricionariedade (conveniência e oportunidade) por parte da autoridade, impossível falar em revogação.

Corrigida a impropriedade legal, cabe transcrever o art. 155 do CTN:

> 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;

Cespe: A prova de Procurador do TCE/PB em 2014 considerou CORRETA a afirmação: "O parcelamento de crédito tributário não poderá ser concedido a quem aja com dolo, fraude ou simulação, como ocorre com o instituto da moratória".

> 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.

15.3.2 Depósito do montante integral

O Código Tributário Nacional, em seu art. 151, II, faculta ao contribuinte suspender a exigibilidade do crédito tributário por meio do depósito integral do montante devido **em dinheiro**.

Consulplan: A prova de Cartório/MG de 2015 considerou CORRETA a assertiva: "É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário, bem como é inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévio de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo".

Registre-se que, conforme entendimento da doutrina e dos tribunais pátrios, a lei não pode condicionar a propositura de ação judicial ou a interposição e recurso à efetivação de depósito, exigência que colide com a garantia do livre acesso ao Judiciário (art. 5º, XXXV, da CF) e também com o teor do princípio da igualdade tributária (art. 150, II, da CF).

Por essas razões, o art. 38 da Lei n. 6.830/80, ao condicionar a ação anulatória à realização de depósito prévio, é inconstitucional, por desatender aos arts. 5º, XXXV, e 150, II, da Constituição Federal.

É o que declara, por exemplo, a Súmula 373 do STJ: "É ilegítima a exigência de depósito prévio para admissibilidade de recurso administrativo".

No mesmo sentido, foi editada a Súmula Vinculante n. 21 do STF: "É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo".

Assim, a realização de depósito integral **é sempre uma faculdade em favor do contribuinte**, nunca podendo constituir uma condição para recorrer ou acionar o Judiciário.

15.3.3 Reclamações e recursos administrativos

A impugnação administrativa de exigências tributárias, seja por meio de reclamações, seja pela interposição de recursos, suspende a exigibilidade do crédito tributário, nos termos da legislação reguladora do processo administrativo tributário (arts. 151, III, do CTN e 33 do Decreto n. 70.235/72).

15.3.4 Medida liminar em mandado de segurança

Por força do art. 151, IV, do CTN, a decisão judicial concessiva de liminar em sede de mandado de segurança também suspende o crédito tributário.

Vunesp: A prova da Magistratura/PA considerou ERRADA a afirmação: "É causa de extinção do crédito tributário a impetração de mandado de segurança".

FCC: A prova de Técnico Judiciário do TRF3 considerou CORRETA a afirmação: "A liminar concedida em mandado de segurança é causa de suspensão da exigibilidade e de suspensão do prazo prescricional".

Entretanto, de acordo com jurisprudência consolidada no STJ a **concessão de liminar ou tutela antecipada** suspende a cobrança mas **não impede o Fisco de realizar o lançamento** visando prevenir a decadência, hipótese em que a Fazenda Pública deve aguardar o desfecho da ação para fazer a cobrança (STJ,

REsp 575991).

FCC: A prova de Agente Fiscal de Rendas da Sefaz/SP em 2013 considerou CORRETA a afirmação: “A suspensão da exigibilidade do crédito tributário na via judicial impede o Fisco de praticar qualquer ato contra o contribuinte visando à cobrança de seu crédito, tais como inscrição em dívida, execução e penhora, mas não impossibilita a Fazenda de proceder a regular constituição do crédito tributário para prevenir a decadência do direito de lançar”.

15.3.5 Medida liminar ou tutela antecipada nas demais ações

Além da liminar em mandado de segurança, suspendem a exigibilidade do crédito tributário as liminares concedidas em ações cautelares (art. 804 do CPC), bem como as decisões em antecipação de tutela nas demais ações tributárias (art. 273 do CPC) e nos recursos cíveis (art. 800 do CPC).

15.3.6 Parcelamento

Acrescentado pela Lei Complementar n. 104/2001 no rol do art. 151 do CTN, o parcelamento agora constitui uma causa autônoma de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Antes da inovação, a doutrina tratava do instituto como uma espécie de transação, ou seja, modalidade de extinção do crédito. Atualmente, porém, o próprio CTN declara que se **aplicam subsidiariamente ao parcelamento as regras relativas à moratória** (art. 155-A, § 2º, do CTN).

A concessão de parcelamento **depende de lei específica da pessoa política competente para criar o tributo**, lei esta que deverá estabelecer as condições de adesão, os prazos e o número máximo de parcelas em que a dívida pode ser dividida[STJ].

STJ: “É pacífico o entendimento desta Corte Superior no sentido de que a ação de consignação em pagamento é via inadequada para forçar a concessão de parcelamento e discutir a exigibilidade e a extensão do crédito tributário” – AgRg no REsp 1.270.034-RS, rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 23-10-2012, 2ª T.

Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário **não exclui a incidência de juros e multas**[STJ].

STJ: “DIREITO TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DO PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL (REFIS) DECORRENTE DA INEFICÁCIA DO PARCELAMENTO. A pessoa jurídica pode ser excluída do REFIS quando se demonstre a ineficácia do parcelamento, em razão de o valor das parcelas ser irrisório para a quitação do débito. Com efeito, o REFIS é um programa que impõe ao contribuinte o pagamento das dívidas fiscais por meio de parcelamento, isto é, o débito tributário é amortizado pelo adimplemento mensal. A par disso, a impossibilidade de quitar o débito é equiparada à inadimplência para efeitos de exclusão de parcelamento com fundamento no art. 5º, II, da Lei n. 9.964/2000. Nessa hipótese, em razão da ‘tese da parcela ínfima’, é justificável a exclusão de contribuinte do REFIS, uma vez que o programa de parcelamento foi criado para regularizar as pendências fiscais, prevendo penalidades pelo descumprimento das obrigações assumidas, bem como a suspensão do crédito tributário enquanto o contribuinte fizer parte do programa. Assim, não se pode admitir a existência de débito tributário perene, ou até, absurdamente, que o valor da dívida fiscal aumente tendo em vista o transcurso de tempo e a irrisoriedade das parcelas pagas. Nesse passo, ao se admitir a existência de uma parcela que não é capaz de quitar sequer os encargos do débito, não se está diante de parcelamento ou de moratória, mas de uma remissão, pois o valor do débito jamais será quitado” – 2ª T., REsp 1.447.131-RS, rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 20-5-2014.

Lei específica disporá sobre as condições de parcelamento dos créditos tributários do devedor em recuperação judicial. Na ausência da referida lei, aplicam-se as normas gerais de parcelamento do ente da Federação ao devedor em recuperação judicial, não podendo, neste caso, ser o prazo de parcelamento inferior ao concedido pela lei[STJ] federal específica (art. 155-A, §§ 3º e 4º, do CTN).

TRF4: A prova da Magistratura Federal da 4ª Região em 2014 considerou CORRETA a afirmação: “A confissão da dívida não inibe o questionamento judicial da obrigação tributária, no que se refere aos seus aspectos jurídicos. Quanto aos aspectos fáticos sobre os quais incide a norma tributária, a regra é que não se pode rever judicialmente a confissão de dívida efetuada com o escopo de obter parcelamento de débitos tributários, salvo se a matéria de fato constante de confissão de dívida decorrer de defeito causador de nulidade do ato jurídico, v.g. erro, dolo, simulação e fraude”.

PUC/PR: A prova da Magistratura/PR considerou CORRETA a afirmação: “Segundo o Superior Tribunal de Justiça o parcelamento, ato representativo do reconhecimento da dívida, suspende a exigibilidade do crédito tributário e interrompe o prazo prescricional, que volta a correr no dia em que o devedor deixa de cumprir o acordo”.

STJ: “Esta Corte Superior tem se posicionado pela possibilidade da cumulação do parcelamento previsto na Lei n. 10.684/2003 (PAES) com outra modalidade de parcelamento, desde que os débitos tenham vencimento posterior a 28-2-2003” – AgRg no REsp 1.313.079-RS, rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 13-11-2012, 1ª T.

15.4 CAUSAS DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Após disciplinar as hipóteses de suspensão do crédito tributário, o Código Tributário Nacional passa a tratar das causas que extinguem a exigibilidade do crédito (arts. 156 a 174). De acordo com o art. 156, extinguem o crédito:

1) pagamento;
2) compensação;
3) transação;
4) remissão;
5) prescrição;
6) decadência;
7) conversão de depósito em renda;
8) pagamento antecipado e a homologação do lançamento;
9) consignação em pagamento;
10) decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;
11) a decisão judicial passada em julgado;
12) a dação em pagamento de bens imóveis.

Passemos ao estudo de cada uma das causas de extinção do crédito.

15.4.1 Pagamento: lugar, tempo, juros e meios

O Código Tributário Nacional dispensa tratamento bastante detalhado ao pagamento, forma natural de extinção do crédito tributário.

A disciplina do tema inicia pela regra segundo a qual **a imposição de penalidade não elide (afasta) o pagamento integral do crédito tributário** (art. 157), isso porque eventual sanção imposta ao contribuinte não possui caráter substitutivo do valor principal, passando a existir simultaneamente os deveres decorrentes da penalidade e o crédito tributário principal.

Além disso, nos termos do art. 158, o pagamento de um crédito não importa na extinção:

a) quando parcial, das prestações em que se decomponha;
b) quando total, de outros créditos referentes ao mesmo ou a outros tributos.

Quanto ao **lugar** do pagamento, não dispondo a legislação tributária em sentido contrário, o pagamento deve ser efetuado na repartição competente do **domicílio do sujeito passivo** (art. 159 do CTN). Assim, pode-se concluir que, em princípio, as obrigações tributárias são de **natureza quesível**, e não portável, na medida em que seu cumprimento realiza-se no domicílio do devedor.

Cespe: A prova da Defensoria Pública/TO em 2013 considerou ERRADA a afirmação: “Caso a legislação tributária não disponha a respeito do local de pagamento do tributo, ele deve ser efetuado na repartição competente do local da ocorrência do fato gerador”.

Sobre o **tempo** do pagamento, o vencimento do crédito ocorre **30 dias depois da data de notificação do lançamento**, permitida a concessão de descontos pelo pagamento antecipado (art. 160 do CTN).

Cespe: A prova da Defensoria Pública/TO em 2013 considerou ERRADA a afirmação: “O vencimento do crédito tributário ocorre dez dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do cálculo do montante do tributo devido”.

O crédito tributário não pago pelo devedor será acrescido de juros de mora, salvo disposição em contrário, de 1% ao mês, cominação que não se aplica na pendência de *consulta* formulada pelo devedor dentro do prazo legal (art. 161, §§ 1º e 2º, do CTN).

A respeito dos **meios** de pagamento, o art. 62 do CTN admite que seja realizado em:

a) moeda corrente;

b) cheque;

c) vale postal;

d) estampilha, nos casos previstos em lei;

e) papel selado, nos casos previstos em lei;

f) por processo mecânico, nos casos previstos em lei.

Os cinco parágrafos do art. 62 do CTN estabelecem ainda as seguintes regras especiais sobre as formas de pagamento:

1) A legislação tributária pode determinar as garantias exigidas para o pagamento por cheque ou vale postal, desde que não o torne impossível ou mais oneroso que o pagamento em moeda corrente;

2) O crédito pago por cheque somente se considera extinto com o resgate deste pelo sacado.

3) O crédito pagável em estampilha considera-se extinto com a inutilização regular daquela.

4) A perda ou destruição da estampilha, ou o erro no pagamento por esta modalidade, não dão direito a restituição, salvo nos casos expressamente previstos na legislação tributária, ou naquelas em que o erro seja imputável à autoridade administrativa.

5) O pagamento em papel selado ou por processo mecânico equipara-se ao

pagamento em estampilha.

15.4.1.1 Imputação do pagamento

Se o contribuinte tem **mais de uma dívida** tributária e faz um **pagamento parcial** sem deixar claro qual delas pretende quitar, cabe ao legislador definir uma **ordem automática de quitação**. São as regras denominadas de imputação do pagamento previstas no art. 163 do CTN.

Nesse sentido, o art. 163 estabelece que: "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".

Assim, para que a imputação possa ser realizada pela autoridade o dispositivo exige as seguintes condições:

a) pluralidade de débitos;

b) único devedor;

c) perante o mesmo Fisco;

d) todos os débitos precisam estar vencidos;

e) natureza tributária de todas as dívidas.

E, por fim, os incisos do art. 163 estabelecem as **quatro regras de imputação** que devem ser utilizadas pela autoridade administrativa **exatamente na ordem abaixo:**

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.

15.4.1.2 Pagamento indevido

Havendo pagamento a maior ou realizado indevidamente, como nos casos de erro na identificação do sujeito passivo ou de falha na determinação da alíquota aplicável, o devedor tem direito à restituição integral dos valores pagos[STJ], desde que o faça dentro do prazo de cinco anos (arts. 165 e 168 do CTN).

PUC/PR: A prova da Magistratura/PR considerou CORRETA a afirmação: “A prova de que o pagamento se deu por erro não é indispensável ao pretendente à restituição do indébito, bastando ele evidenciar a inexistência da obrigação tributária geradora do pagamento feito”.

STJ: “A declaração de inconstitucionalidade de lei que instituiu contribuição previdenciária é suficiente para justificar a repetição dos valores indevidamente recolhidos. O único pressuposto para a repetição do indébito é a cobrança indevida de tributo, conforme dispõe o art. 165 do CTN” – AgRg no AREsp 242.466-MG, rel. Min. Castro Meira, j. 27-11-2012.

Sobre o valor da restituição incidem juros não capitalizáveis, devidos a partir do trânsito em julgado da decisão que a determinar[STJ] (art. 167, parágrafo único).

STJ: “REPETIÇÃO DE INDÉBITO. CONTRIBUIÇÃO PARA CUSTEIO DE SAÚDE. Cuida-se de repetição de indébito fundada na declaração de inconstitucionalidade da cobrança de contribuição para custeio de serviços de saúde criada por lei estadual a qual determinava a adesão compulsória dos servidores do estado ao Fundo de Assistência à Saúde – FAS. A Turma determinou a restituição de todas as contribuições indevidamente recolhidas, considerando irrelevante a afirmação de que a autora da ação teve ao seu dispor o serviço de saúde, bem como o de eventual utilização deste, pois o que define a possibilidade de repetição do indébito é a cobrança indevida do tributo (art. 165 do CTN)” – REsp 1.294.775-RS, rel. Min. Castro Meira, j. 16-2-2012.

Conforme visto no item 12.6.1 deste *Manual*, em relação aos chamados tributos indiretos (aqueles com impacto financeiro repassado a terceiros, ex.: ICMS), o art. 166 do CTN prescreve: “A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a fazê-lo”.

No mesmo sentido, o teor da Súmula n. 546 do STF: “Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte *de jure* não recuperou do contribuinte *de facto* o *quantum* respectivo”.

Em termos práticos, o art. 166 inviabiliza a restituição de tributos indiretos pagos a maior ou indevidamente na medida em que estabelece condições irrealizáveis para repetição de tributos indiretos.

15.4.1.3 Meios para obter restituição

Havendo pagamento a maior ou indevido existem os seguintes caminhos para o contribuinte recompor o prejuízo:

1) pedido administrativo de restituição;

2) ação de repetição de indébito;

3) requerimento administrativo de compensação;
4) ação ordinária com pedido de compensação.

15.4.1.4 Contagem do prazo para restituição

De acordo com o art. 168 do CTN, o **prazo para pleitear restituição** pelo pagamento indevido extingue-se em **5 anos**, contados:

I – da data da extinção do crédito tributário, nas hipóteses de pagamento indevido, a maior ou erro no pagamento;

II – 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.

Se o contribuinte optar pelo **pedido administrativo** de repetição o prazo tem **natureza decadencial**. Preferindo a **via judicial**, o prazo será de **prescrição**.

Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição. Tal 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 (art. 169 do CTN).

15.4.2 Compensação

Compensação é um abatimento da menor dívida em relação à maior na hipótese de duas pessoas possuírem créditos recíprocos.

Por exemplo. Se eu devo R$ 100,00 (cem reais) a João, que por sua vez me deve R$ 30,00 (trinta reais), a compensação promove o desconto do menor valor (R$ 30,00), extinguindo a obrigação inferior, e mantendo somente minha dívida de R$ 70,00 abatido o menor valor.

No Direito Tributário a situação mais frequente ocorre quando o contribuinte paga tributo a maior, ou indevidamente, para determinada pessoa federativa. O crédito que o contribuinte passa a ter frente ao Fisco poderia ser subtraído, nos termos da lei, de outros montantes devidos[STJ].

STJ: “DIREITO TRIBUTÁRIO. APLICABILIDADE DE LIMITES À COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA RELACIONADOS A TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL. Os limites estabelecidos pelas Leis n. 9.032/1995 e 9.129/1995 são aplicáveis à compensação de indébito tributário, ainda que este decorra da declaração de inconstitucionalidade da contribuição social pelo STF. Isso porque a Primeira Seção do STJ consolidou o entendimento de que, ‘enquanto não declaradas inconstitucionais as Leis n. 9.032/1995 e 9.129/1995, em sede de controle difuso ou concentrado, sua observância é inafastável pelo Poder Judiciário, uma vez que a norma jurídica, enquanto não regularmente expurgada do ordenamento, nele permanece válida, razão pela qual a compensação do indébito tributário, ainda que decorrente da declaração de inconstitucionalidade da exação, submete-se às limitações erigidas pelos diplomas legais que regem a compensação tributária’” – 1ª Seção, EREsp 872.559-SP, rel. Min. Ari Pargendler, j. 9-4-2014.

A previsão genérica da compensação tributária consta do 170 do CTN:

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.

Cespe: A prova da Defensoria Pública/TO em 2013 considerou ERRADA a afirmação: “A lei pode autorizar a compensação de crédito tributário com créditos vencidos, líquidos e certos, possibilidade vedada para os vincendos”.

Cespe: A prova de Procurador do TCE/PB em 2014 considerou ERRADA a afirmação: “A compensação tributária é modalidade de extinção do crédito tributário cujos efeitos ocorrem imediatamente após o pedido feito pelo contribuinte”.

Nos termos do art. 170-A do CTN: “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”.

TRF2: A prova da Magistratura Federal da 2ª Região considerou CORRETA a afirmação: “Consoante entendimento que se pacificou na jurisprudência, o disposto no art. 170-A do CTN, que exige o trânsito em julgado para fins de compensação de crédito tributário, somente se aplica às demandas ajuizadas após a vigência da Lei Complementar n. 104/2001, ou seja, a partir de 11-1-2001”.

Desse modo, constata-se que o Código Tributário estabelece as **três condições gerais** para a compensação de tributos no Brasil:

a) lei específica autorizando;

b) liquidez e certeza dos créditos;

c) identidade de partes (os dois créditos devem ser de tributos de competência da mesma Pessoa Política).

O grande problema é que, na prática, a compensação implica a redução do montante efetivamente pago pelo contribuinte, o que, quase sempre, reduz o interesse do Fisco em facilitar sua efetivação[STJ].

STJ: "A jurisprudência desta Corte preconiza a orientação de que tendo o contribuinte declarado o tributo via DCTF e realizado a compensação nesse mesmo documento, também é pacífico que o Fisco não pode simplesmente desconsiderar o procedimento adotado pelo contribuinte e, sem qualquer notificação de indeferimento da compensação, proceder à inscrição do débito em dívida ativa, negando-lhe certidão negativa de débito" – AgRg no AREsp 227242/CE, rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 9-10-2012, 1ª T.

Em razão disso, tem sido virtualmente impossível exercer o direito à compensação de créditos tributários face aos incontáveis óbices impostos pela Fazenda Pública a cada tentativa do contribuinte em pôr em prática o referido instituto.

TRF2: A prova da Magistratura Federal da 2ª Região considerou ERRADA a afirmação: "Os recolhimentos relativos a tributo que tenha sido objeto de pronúncia de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de Recurso Extraordinário com Repercussão Geral declarada poderão ser utilizados como crédito em compensação com débitos de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, independentemente de ajuizamento de ação judicial pelo contribuinte".

Cabe lembrar que a compensação tributária por intermédio do Poder Judiciário **não é permitida em sede liminar ou tutela antecipada**, dependendo sempre de sentença (art. 7º, §§ 2º e 5º, da Lei n. 12.016/2009).

Cespe: A prova de Procurador do Estado/PI em 2014 considerou ERRADA a afirmação: "A compensação é uma modalidade indireta de extinção do crédito tributário mediante o confronto entre créditos e débitos de pessoas reciprocamente credoras e devedoras, podendo ser deferida em caráter liminar pelo juiz quando requerida em sede de ação judicial".

PUC/PR: A prova da Magistratura/PR considerou CORRETA a afirmação: "A compensação realizada pelo sujeito passivo no término do procedimento administrativo fiscal autoriza, constatando posteriormente ser indevido o tributo, a repetição do indébito".

15.4.3 Transação

Dá-se o nome de transação para a forma de extinção das obrigações ocorrida quando credor e devedor aceitam **abrir mão de vantagens recíprocas**. Trata-se de hipótese rara no Direito Tributário prevista no art. 171 do CTN:

Cespe: A prova de Procurador do Estado/PI em 2014 considerou ERRADA a afirmação: “Na transação, admite-se a concessão recíproca de ônus e vantagens, aplicável em direito tributário apenas em relação aos valores relativos às penalidades pecuniárias e aos juros, pois o crédito tributário objeto da obrigação principal é indisponível”.

A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em terminação de litígio e consequente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

Antes da promulgação da Lei Complementar n. 104/2001, a doutrina apresentava o parcelamento como exemplo de transação. Atualmente, o parcelamento consta, por força da citada lei, do rol de causas suspensivas do crédito.

15.4.4 Remissão

Prevista no art. 172 do CTN, a remissão é o **perdão, total ou parcial, da dívida tributária**. Trata-se de um raríssimo benefício fiscal que depende sempre de **lei específica** da entidade competente para instituir o tributo.

A outorga da remissão em favor de cada beneficiário pode ser delegada por lei à autoridade administrativa visando atender:

a) à situação econômica do sujeito passivo;

b) ao erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto à matéria de fato;

c) à diminuta importância do crédito tributário;

d) a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;

e) a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

15.4.5 Decadência ou caducidade

A prescrição e a decadência são institutos que **decorrem do princípio da segurança jurídica**, atuando como mecanismos de estabilização de conflitos e consecução da paz social.

Decadência tributária é a **perda do direito de constituir o crédito tributário** que ocorre se o Fisco não exercê-lo dentro do prazo legal.

PUC/PR: A prova da Magistratura/PR considerou ERRADA a afirmação: “Ainda que se trate de débito declarado pelo próprio contribuinte, mas não recolhido no prazo legal, o procedimento administrativo tendente à constituição do crédito tributário (lançamento), como atividade vinculada e obrigatória, jamais poderá ser dispensado pelo fisco, sendo ele o marco inicial do prazo prescricional”.

Como regra, a constituição do crédito se dá pela realização do lançamento tributário. Mas se o lançamento falhar, pode o crédito ser constituído também por meio da lavratura do auto de infração e imposição de multa (AIIM). Desse modo, **a decadência extingue o direito do Fisco realizar o lançamento ou lavrar o auto de infração.**

Trata-se, portanto, de uma **causa de extinção do crédito antes do lançamento**, ao contrário da prescrição, que o extingue após o lançamento[1]. É possível notar, nesse passo, a imprecisão do legislador ao incluir a decadência entre as causas de “extinção” do crédito, pois **na verdade ainda não existe o crédito**. Então, como poderia ele ser “extinto” pela decadência? Mais adequado seria falar-se em causa impeditiva do surgimento do crédito.

ATENÇÃO: Como o CTN trata da decadência e da prescrição ambas como “causas de extinção do crédito tributário”, se o contribuinte realiza um pagamento de tributo decaído ou prescrito **nos dois casos terá direito à repetição de indébito** na medida em que pagou dívida que não existia mais. Inaceitável o argumento de que na prescrição ocorre extinção do direito de recorrer ao Judiciário embora subsista a obrigação natural de pagar. Tal raciocínio é incompatível com o art. 156, V, do CTN, que afirma textualmente serem a prescrição e a decadência causas de extinção “do crédito” tributário.

Em linhas gerais, o prazo decadencial é de **5 anos** e conta a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

É nesse sentido que o art. 173 do CTN enuncia:

> O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 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.

Cespe: A prova da Magistratura/RN em 2013 considerou CORRETA a afirmação: “O direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado ou da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado”.

Cespe: A prova de Cartório/SE em 2014 considerou ERRADA a afirmação: “Ocorre a decadência, em regra, após cinco anos contados da data do pagamento do tributo pelo contribuinte”.

Cespe: A prova de Cartório/SE em 2014 considerou CORRETA a afirmação: “À fazenda pública será concedido o prazo de cinco anos para constituir o crédito tributário, a partir da data em que se tornar definitiva a decisão que anular, por vício formal, lançamento anteriormente efetuado”.

PUC/PR: A prova da Magistratura/PR considerou ERRADA a afirmação: “Anulado por vício formal determinado lançamento e em se tratando de prazo decadencial aquele destinado a constituição do crédito tributário, terá então o fisco somente o prazo que restar para efetuar novo lançamento”.

Não há causas de suspensão ou interrupção da fluência do prazo decadencial.

Cespe: A prova de Cartório/SE em 2014 considerou ERRADA a afirmação: “Não é legalmente admissível a interrupção da prescrição nem da decadência, podendo, entretanto, ambas ser suspensas nas hipóteses legais”.

A norma contida no inciso I do art. 173 do CTN cria a regra geral para contagem do **termo inicial** do prazo de decadência tributária: o prazo começa a correr em **1º de janeiro do ano seguinte à data em que ocorreu o fato gerador**. Isso porque somente após da data do fato gerador é que “o lançamento poderia ter sido realizado”.

Existem, porém, alguns **casos especiais** de contagem:

1) quanto aos **tributos lançados por homologação**, como o ICMS, **o prazo decadencial flui da data da ocorrência do fato gerador**, a partir de quando o Fisco tem cinco anos para lavrar o Auto de Infração e Imposição de Multa (art. 150, § 4º, do CTN). **Havendo dolo, fraude ou simulação**, o prazo para constituição do crédito nos tributos lançados por homologação sujeita-se à **regra geral** e inicia a contagem a partir de 1º de janeiro do ano seguinte à data do fato gerador (art. 173, I, do CTN), funcionando tal prazo majorado como uma espécie de punição pelo comportamento antijurídico do devedor;

2) nos tributos lançados por homologação **se não houver qualquer pagamento**, a hipótese equipara-se às situações de dolo, fraude ou simulação, e o prazo sujeita-se à **regra geral** iniciando a contagem a partir de 1º de janeiro do ano seguinte à data do fato gerador (art. 173, I, do CTN);

3) havendo qualquer **medida preparatória indispensável ao lançamento que importe antecipação dos atos de constituição do crédito**, a contagem do prazo quinquenal passa a correr da data em que **o devedor for notificado** de qualquer ato fiscalizatório ocorrido após ao fato gerador (art. 173, parágrafo único, do CTN). É o caso, por exemplo, da lavratura de **Auto de Infração** antes de 1º de janeiro do ano seguinte à data do fato gerador. Nesse caso, o prazo decadencial inicia a partir da lavratura do AIIM;

4) se houver **anulação de lançamento por vício formal**, o prazo decadencial começa a contar da **data em que se tornou definitiva a decisão que o houver anulado** (art. 173, II, do CTN).

Vale destacar o teor da recente 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, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa".

15.4.5.1 O fim da regra dos "cinco mais cinco"

Aplicando interpretação absurda ao art. 150, § 4º, do CTN, o STJ entendeu durante vários anos que, no caso de tributos lançados por homologação, o Fisco teria os **cinco anos** para pronunciar-se sobre as contas do devedor (art. 150, § 4º) **somados aos outros cinco anos** para constituição do crédito, **totalizando inaceitáveis dez anos** para realizar o lançamento ou a atuação nos tributos sujeitos a homologação.

A manobra hermenêutica do STJ, obviamente aplaudida pela Fazenda Pública, ficou conhecida como regra dos "cinco mais cinco" e dominou a jurisprudência do "Tribunal da Cidadania" de 1995 até meados de 2009.

Atualmente, porém, **a regra dos "cinco mais cinco" está superada no STJ**, que voltou a entender **aplicável o prazo quinquenal** para constituição do crédito também no caso dos tributos lançados por homologação (REsp 973.733/SC, *DJe* 18-9-2009).

15.4.6 Prescrição

Prescrição é a causa de extinção do crédito tributário que ocorre quando **a Fazenda Pública deixa escoar o prazo para propositura da ação de execução fiscal**.

Cespe: A prova de Cartório/SE em 2014 considerou ERRADA a afirmação: "A prescrição pode ser definida como a perda do direito de lançar, ou seja, de constituir o crédito tributário".

Sobre o tema, estabelece o art. 174 do CTN:

> A ação para cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Assim, o **prazo prescricional** para propositura da ação de cobrança é de **5**

anos.

Como o art. 156, V, do CTN trata da prescrição como causa de extinção do próprio crédito tributário, e não uma simples perda da faculdade processual de acionar o Judiciário para exercer o direito de cobrança, **se o contribuinte realiza pagamento de dívida prescrita ou decaída terá direito à repetição do indébito**.

> Cespe: A prova de Procurador do Estado/PI em 2014 considerou ERRADA a afirmação: "A prescrição tributária, modalidade de caducidade de direitos, impede o exercício da pretensão fazendária por meio da propositura da ação de execução fiscal e, assim, transforma a obrigação tributária em obrigação natural, de modo que o seu pagamento ocorrerá por exclusivo interesse do devedor".

15.4.6.1 Termo inicial do prazo

O prazo quinquenal para propositura da ação de execução, nos termos do art. 174 do CTN, começa a contar "da data da constituição definitiva do crédito", ou seja, o prazo corre desde quando **se tornou administrativamente imodificável a constituição do crédito tributário.**

> Cespe: A prova de Cartório/SE em 2014 considerou ERRADA a afirmação: "A prescrição pode ser definida como a perda do direito de lançar, ou seja, de constituir o crédito tributário".

Por isso, a referida data pode variar de acordo com a postura adotada pelo devedor após ser notificado pelo Fisco para realizar o pagamento:

1) se, após a notificação, o devedor realiza pagamento integral: nesse caso o crédito tributário é extinto e **não haverá execução fiscal**;

2) se, após a notificação, o devedor realiza pagamento parcial: ocorrendo pagamento parcial sem impugnação no valor restante, o prazo prescricional corre **da data do pagamento**. Porém, havendo impugnação quanto ao valor remanescente, o prazo prescricional inicia da data em que se tornar irrecorrível a última decisão administrativa sobre a matéria (data do "trânsito em julgado" na esfera administrativa);

3) se, após a notificação, o devedor não paga e não recorre contra a cobrança: nessa hipótese, será preciso aguardar o escoamento do prazo de 30 dias que o CTN (art. 160) concede ao devedor para que, sendo notificado, realize o pagamento ou recorra contra a cobrança. Antes de esgotados os 30 dias não há mora. Portanto, na falta de pagamento o prazo prescricional conta a partir do **31º dia após a notificação do devedor**. Vale lembrar que se o lançamento falhar por culpa do devedor, será substituído pelo Auto de Infração, caso em que o prazo para realização do pagamento corre a partir da lavratura do AIIM;

4) se, após a notificação, o devedor recorre contra o valor da cobrança: nesse caso o prazo prescricional começa a fluir da data em que ocorrer a **imutabilidade da decisão administrativa**, isto é, se o contribuinte perder os recursos, o prazo conta do "trânsito em julgado" administrativo da decisão que manteve o valor da cobrança.

15.4.6.2 Termo final da prescrição

O termo final do prazo prescricional se dá com o **despacho do juiz que ordenar a citação do devedor em execução fiscal** (art. 174, I, do CTN), e tal marco interruptivo da prescrição **retroage à data do ajuizamento da ação** (STJ, REsp 1.120.295-SP)[2]. Com isso, em termos práticos, **basta que a Fazenda Pública proponha a execução dentro do prazo quinquenal**, sendo irrelevante se o devedor foi efetivamente citado ou não[STJ].

PUC/PR: A prova da Magistratura/PR considerou ERRADA a afirmação: "Constituído o crédito tributário em janeiro de 2009, o fisco ajuizou a execução fiscal em fevereiro de 2013, sendo o executado citado em março de 2014. Desse relato pode-se afirmar que ocorreu a prescrição do crédito tributário, ainda que tenha o despacho ordenador da citação ocorrido em março de 2013".

STJ: "DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL DE CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS AOS CONSELHOS PROFISSIONAIS. O art. 8º da Lei n. 12.514/2011, segundo o qual 'Os Conselhos não executarão judicialmente dívidas referentes a anuidades inferiores a 4 (quatro) vezes o valor cobrado anualmente da pessoa física ou jurídica inadimplente', é inaplicável às execuções fiscais propostas antes da vigência do referido diploma legal. De fato, a norma de natureza processual tem aplicação imediata aos processos em curso, conforme dispõe o art. 1.211 do CPC. Contudo, a 'Teoria dos Atos Processuais Isolados' preceitua que cada ato processual deve ser considerado separadamente dos demais para o fim de se determinar qual a lei que o rege. Assim, a lei que disciplina o ato processual é aquela em vigor no momento em que ele é praticado, ou seja, a publicação e a entrada em vigor de nova lei só atingem os atos ainda por serem praticados. Portanto, a regra em análise somente faz referência às execuções que serão propostas pelos conselhos profissionais, não estabelecendo critérios acerca das execuções já em curso no momento de sua entrada em vigor" – REsp 1.404.796-SP, rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 26-3-2014.

15.4.6.3 Causas de interrupção da prescrição

A legislação tributária prevê um **rol taxativo** de hipóteses em que cessa **a fluência do prazo**, desconsiderando-se então o período já transcorrido. Assim, se o prazo voltar a correr, **a contagem retoma de seu início.** São as denominadas causas de interrupção da prescrição.

O parágrafo único, do art. 174, do CTN, afirma que interrompem o prazo

prescricional:

a) a citação pessoal feita ao devedor;

b) o protesto judicial;

c) ato judicial que constitua em mora o devedor;

d) ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor. Exemplo: pedido de parcelamento.

15.4.6.4 Causas de suspensão da prescrição

Nas causas de suspensão da prescrição, **a fluência do prazo fica temporariamente congelada**, voltando a correr pelo tempo remanescente se desaparecer a circunstância que causou a suspensão.

1) A primeira causa de suspensão da prescrição é **inscrição na dívida ativa** e está prevista no art. 2º, § 3º, da Lei n. 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais ou LEF):

> A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e **suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias**, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

Sendo a LEF uma lei ordinária, e prescrição tema reservado à lei complementar (art. 146, III, da CF), o STJ vem entendendo que o referido **dispositivo é inconstitucional** (REsp 249.262).

TJ/PR: A prova de Assessor Jurídico do TJ/PR 2013 considerou ERRADA a afirmação: “De acordo com a jurisprudência do STJ, a prescrição se suspende, para todos os efeitos de direito, com a inscrição em dívida ativa, por cento e oitenta dias ou até a distribuição da execução fiscal”.

2) A segunda causa de suspensão da prescrição consta do art. 40 da LEF, a saber, **se no curso da execução fiscal o juiz suspender o processo enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora.** Nessa hipótese, o prazo prescricional fica suspenso enquanto perdurar a suspensão da execução.

3) A terceira causa de suspensão da prescrição se dá nos casos de **moratória, parcelamento**[STJ].

STJ: “DIREITO TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. TERMO *A QUO* DO PRAZO PRESCRICIONAL QUINQUENAL PARA A COBRANÇA DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS EXCLUÍDOS DO REFIS. Quando interrompido pelo pedido de adesão ao Refis, o prazo prescricional de 5 anos para a cobrança de créditos tributários devidos pelo contribuinte excluído do programa reinicia na data da decisão final do processo administrativo que determina a exclusão do devedor do referido regime de parcelamento de débitos fiscais. O Programa de Recuperação Fiscal – Refis, regime peculiar de parcelamento dos tributos devidos à União, é causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, VI, do CTN) e, ao mesmo tempo, causa de interrupção da prescrição (art. 174, parágrafo único, IV, do CTN), na medida em que representa confissão extrajudicial do débito. Dessa forma, o crédito tributário submetido ao aludido programa será extinto se houver quitação integral do parcelamento, ou, ao contrário, retomará a exigibilidade em caso de rescisão do programa, hipótese em que o prazo prescricional será reiniciado, uma vez que, como foi dito, a submissão do crédito ao programa representa causa de interrupção, e não de suspensão, da prescrição” – REsp 1.144.963-SC, rel. Min. Herman Benjamin, j. 20-11-2012.

STJ: “DIREITO TRIBUTÁRIO. EFEITOS DA SUSPENSÃO DA NORMA AUTORIZADORA DE PARCELAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. Ocorre a prescrição da pretensão executória do crédito tributário objeto de pedido de parcelamento após cinco anos de inércia da Fazenda Pública em examinar esse requerimento, ainda que a norma autorizadora do parcelamento tenha tido sua eficácia suspensa por medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade” – 1ª T., REsp 1.389.795-DF, rel. Min. Ari Pargendler, j. 5-12-2013.

isenção, remissão ou anistia concedidas em caráter individual de maneira fraudulenta, pois de acordo com o art. 155, parágrafo único, do CTN, o tempo decorrido entre a concessão da vantagem e sua revogação não se computa para fins de prescrição[3].

15.4.6.5 Prescrição intercorrente

Prescrição intercorrente é a extinção do crédito tributário **sempre que os autos da execução fiscal**[STJ] **ficarem arquivados**, na hipótese do art. 40, §§ 2º e 4º, da LEF, **por prazo superior a cinco anos.**

STJ: “A reunião de execuções fiscais contra o mesmo devedor constitui faculdade do Juiz”. Súmula n. 515.

O juiz pode **decretar de ofício** a prescrição intercorrente, desde que **ouvida previamente a Fazenda Pública** (art. 40, § 4º, da LEF), sendo esta dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda (art. 40, § 5º).

Convém, por fim, transcrever o teor integral do art. 40, e seus parágrafos, da Lei de Execução Fiscal, que disciplinam o regime jurídico da prescrição

intercorrente:

> 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.

15.4.7 Conversão do depósito em renda

Em processos judiciais ou administrativos nos quais o contribuinte opta por realizar depósito prévio para suspensão do crédito tributário, se a controvérsia for decidida favoravelmente à Fazenda Pública, o montante depositado reverte-se para o Fisco, convertendo-se em renda, o que resulta na extinção do crédito tributário.

Vunesp: A prova da Magistratura/PA considerou CORRETA a afirmação: “É causa de extinção do crédito tributário a conversão do depósito em renda”.

FCC: A prova de Analista Judiciário do TRF3 considerou CORRETA a afirmação: “A conversão do depósito em renda é procedimento para extinção do crédito tributário que foi precedido de depósito do montante integral como medida de suspensão da exigibilidade do crédito tributário”.

Cespe: A prova de Procurador do TCE/PB em 2014 considerou ERRADA a afirmação: “A conversão de depósito em renda tem como efeito a suspensão do crédito tributário assim como o parcelamento de crédito tributário”.

15.4.8 Pagamento antecipado e homologação do lançamento

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o pagamento antecipado feito pelo contribuinte, sendo aprovado pela autoridade administrativa, produz os mesmos efeitos do pagamento regular, tendo o efeito, por força do disposto no art. 156, VII, do CTN, de extinguir o crédito.

15.4.9 Consignação em pagamento

A consignação em pagamento, como forma de extinção do crédito tributário, constitui mecanismo processual em favor do contribuinte quando este encontre obstáculos impostos pelo Fisco que impeçam o regular pagamento do tributo.

É disciplinada pelo art. 164 do CTN, que faculta ao contribuinte realizar a consignação nos casos de:

a) recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;

b) subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;

c) exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre o mesmo fato gerador.

Vale frisar que a terceira hipótese legal ensejadora da consignação – exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre o mesmo fato gerador – tem causado dificuldades práticas decorrentes da inadequada linguagem utilizada pelo legislador do CTN.

Trata-se da **consignação no caso de bitributação**, a circunstância mais importante de cabimento dessa causa de extinção do crédito. Convém não confundir bitributação com *bis in idem*.

Conforme já explicado do item 3.5.9 deste *Manual*, enquanto na bitributação duas ou mais entidades exigem tributos sobre um único fato gerador ou a mesma base de cálculo, no *bis in idem* as exigências tributárias simultâneas sobre a mesma base de cálculo ou fato gerador emanam de uma única entidade tributante.

A hipótese de consignação descrita no art. 164, III, do CTN é de **bitributação**, cabendo lembrar que a existência de grande quantidade de pretensos credores (multitributação) realizando exigências simultâneas não descaracteriza a bitributação. Exemplo: 35 municípios exigindo simultaneamente, do mesmo contribuinte (concessionário), o ISS integral sobre o serviço de manutenção de uma rodovia intermunicipal.

Já **no caso de *bis in idem* não cabe consignação** porque inexiste dúvida sobre quem é o legítimo credor do tributo. Para defender o contribuinte **contra *bis in idem*** utilizando uma única ação **cabe, em regra, mandado de segurança.**

Outro esclarecimento se faz necessário.

É preciso interpretar extensivamente o teor do art. 164, III, do CTN, já que, na verdade, a referência a “exigência de tributo idêntico” parece reduzir o alcance da norma somente aos casos de dupla exigência de um mesmo tributo sobre fato gerador único. Porém, se dois tributos distintos recaírem indevidamente sobre o mesmo fato gerador, inegável a conclusão no sentido de que o contribuinte poderá valer-se da consignação em pagamento, transferindo ao Judiciário o encargo de definir qual o legítimo credor do tributo. Mencione-se, a título de exemplo, a hipótese de Estado cobrar ICMS e Município exigir simultaneamente ISS sobre o mesmo serviço. Nessa situação não parece razoável, apenas porque são tributos diferentes, impedir o contribuinte de consignar o montante devido para que o juiz determine qual dos dois entes faz jus ao pagamento.

Portanto, conclui-se que, apesar da literalidade do art. 164, III, do CTN, a consignação em pagamento é cabível, tanto no caso de tributos idênticos exigidos simultaneamente sobre o mesmo fato gerador quanto na hipótese de um único fato gerador atrair a incidência de dois tributos cobrados por entidades federativas distintas.

15.4.10 Decisão administrativa irreformável

A decisão da autoridade administrativa contra a qual não caiba mais recurso, se favorável ao sujeito passivo, também é causa de extinção do crédito (art. 156, IX, do CTN).

15.4.11 Decisão judicial passada em julgado

Conforme art. 156, X, do CTN, a decisão judicial transitada em julgado, sendo favorável ao contribuinte, extingue o crédito tributário.

15.4.12 Dação em pagamento

A dação em pagamento, nos termos do art. 156, XI, do CTN, é o oferecimento de bem para extinção da dívida tributária.

É admitida a dação no Direito Tributário desde que atendidas as **seguintes condições**:

a) **existência de lei específica autorizando**: é necessária a aprovação de uma lei ordinária, no âmbito da pessoa federativa tributante, admitindo a dação de bens móveis como forma extintiva do crédito tributário;

b) **o bem ofertado deve ser imóvel**: para não violar o dever constitucional de

realizar licitações;

TJ/MG: A prova de Cartório/MG de 2015 considerou CERTA a assertiva: “O crédito tributário pode ser extinto por meio de dação em pagamento de bens imóveis, desde que observadas a forma e as condições estabelecidas em lei”.

c) **o Poder Público manifestar interesse no bem**: quer dizer que a aceitação do bem oferecido pelo contribuinte em dação é **ato administrativo discricionário** (e não vinculado), na medida em que a autoridade administrativa deve analisar a conveniência e oportunidade na incorporação daquele bem ao domínio público. Desse modo, o devedor não tem direito adquirido à aceitação do bem oferecido, mas simples expectativa de direito.

15.4.13 Criação de outros meios de extinção do crédito

No julgamento da ADIn 2405, o STF passou a entender que Estados e Distrito Federal podem estabelecer por lei outros meios não previstos expressamente no CTN de extinção de seus créditos tributários, pois como tais entidades podem conceder remissão, “quem pode mais pode menos”.

Cespe: A prova de Juiz Federal do TRF 1 de 2009 considerou CERTA a assertiva: “O STF passou a entender que os Estados e o DF podem estabelecer outros meios não previstos expressamente no Código Tributário Nacional de extinção de seus créditos tributários, máxime porque podem conceder remissão, e quem pode o mais pode o menos”.

15.5 CAUSAS DE EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Após enumerar as causas de suspensão (art. 151) e de extinção do crédito (art. 156), o Código Tributário Nacional, no art. 175, trata da **isenção** e da **anistia** como excludentes da exigibilidade do crédito tributário.

São denominadas de causas de “exclusão” porque ocorrem antes do lançamento atuando como **fatores impeditivos da constituição do crédito.**

Cespe: A prova da Magistratura/RN em 2013 considerou ERRADA a afirmação: “Em razão da máxima ‘o acessório segue o principal’, a exclusão do crédito tributário dispensa o cumprimento das obrigações acessórias, dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela, consequente”.

15.5.1 Isenção

Do ponto de vista prático, isenção e imunidade são institutos bastante

parecidos já que nos dois casos o contribuinte não paga o tributo. Porém, ao contrário da imunidade, que limita constitucionalmente o exercício da competência tributária, a isenção é o **favor legal que dispensa o contribuinte de realizar o pagamento do tributo**.

> Cespe: A prova de Procurador do Estado/PI em 2014 considerou CORRETA a afirmação: "A isenção, norma tributária que dispensa o pagamento de determinado tributo, deve estar prevista em lei específica e ser interpretada restritivamente, inviabilizando-se a utilização de métodos integrativos da legislação tributária, como a analogia".

A isenção **sempre decorre da lei** (art. 176 do CTN), nunca da Constituição Federal. Por isso, em que pesem os arts. 177, § 4º, e 184, § 5º, do Texto de 1988 iniciarem com as palavras "são isentos", as hipóteses neles referidas são de imunidade, já que **não existem isenções outorgadas por norma constitucional**.

Trata-se de uma causa de exclusão do crédito porque produz seus efeitos antes da ocorrência do lançamento, atuando como fator impeditivo da constituição do crédito tributário.

O art. 176, parágrafo único, do CTN afirma que "a isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares". O referido dispositivo, no entanto, deve ser interpretado em conjunto com o princípio da uniformidade geográfica, que veda tratamento diferenciado a partes do território da Pessoa Federativa, a não ser que tenha o objetivo de **incentivar o desenvolvimento social e econômico da região** (art. 151, I, da CF).

15.5.1.1 Anterioridade e isenção

Por força do art. 104, III, do CTN, as leis que extinguem ou reduzem isenções somente produzirão efeitos após o primeiro dia do ano seguinte àquele em que foi publicada a lei. É que a revogação total ou parcial da lei isentiva equipara-se na prática à criação ou ao aumento de tributo, razão pela qual o princípio da anterioridade deve ser aplicado.

Conforme explicado no item 4.5.6 deste *Manual*, embora o dispositivo acima transcrito seja bastante claro ao sujeitar a revogação de isenções ao princípio da anterioridade anual, **essa não é a corrente majoritária**. Atualmente, **predomina o entendimento de que a revogação de isenção NÃO SE SUJEITA À ANTERIORIDADE**, especialmente com base em dois argumentos:

1) o art. 104 do CTN não seria uma regra específica de anterioridade, mas de vigência porque fala em "entrada em vigor" e, como visto nos itens pretéritos, o

princípio da anterioridade não tem qualquer relação com o fenômeno da entrada em vigor da lei;

2) o art. 104 do CTN não teria sido recepcionado pela Constituição de 1988, pois inexiste no Texto Maior qualquer referência a tal aplicação do princípio da anterioridade.

Esse era o entendimento do Supremo Tribunal Federal, segundo o qual "na isenção, o tributo já existe. Por isso, revogado o favor legal, força é concluir que um novo tributo não foi criado, senão que houve apenas a restauração do direito de cobrar o tributo, o que não implica a obrigatoriedade de ser observado o princípio da anterioridade" (RE 204.026). Porém, tal visão foi alterada recentemente pelo STF, que voltou a aplicar a anterioridade na revogação de benefícios fiscais (RE 564225, rel. Min. Marco Aurélio, 2.9.2014, *vide* item 11.6.1 deste *Manual*).

Por fim, é importante destacar que **quando se tratar de ISENÇÃO ONEROSA e TEMPORÁRIA**, deve-se garantir o direito adquirido do contribuinte que preencher os requisitos necessários para sua concessão, como será visto nos capítulos seguintes deste *Manual* (art. 178 do CTN e Súmula 544 do STF: "Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas").

15.5.1.2 Isenção autonômica e isenção heterônoma

Em regra, a isenção somente pode ser concedida pela Pessoa Federativa competente para criar o tributo. Assim, por exemplo, quando lei federal isenta determinadas pessoas do pagamento de imposto da União tem-se a isenção comum ou autonômica.

O art. 151, III, da Constituição Federal proíbe a União de instituir isenção de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Porém, a Constituição Federal prevê casos raríssimos em que **a União, por lei complementar, pode conceder isenção de tributos estaduais ou municipais**, como do ICMS (art. 155, § 2º, XII, *e*, da CF) e do ISS (art. 156, § 3º, II, da CF). Trata-se de **isenções impróprias ou heterônomas**.

Nesse sentido, o art. 151, III, da CF deve ser interpretado como uma proibição constitucional à criação de novas isenções heterônomas.

Entretanto, segundo o Supremo Tribunal Federal nada impede que a União celebre tratado internacional concedendo isenção de tributos estaduais e municipais (RE 229096/RS). Assim, a vedação prevista no art. 151, III, da CF **não se aplica à União quando atua como sujeito de direito internacional**[STF].

STF: “ISENÇÃO DE TRIBUTO ESTADUAL PREVISTA EM TRATADO INTERNACIONAL FIRMADO PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. ART. 151, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ART. 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. 1. A isenção de tributos estaduais prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio para as mercadorias importadas dos países signatários quando o similar nacional tiver o mesmo benefício foi recepcionada pela Constituição da República de 1988. 2. O art. 98 do Código Tributário Nacional “possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios” (voto do eminente Min. Ilmar Galvão). 3. No direito internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, § 2º, da Constituição da República), dela não 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, inc. III, da Constituição. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido” – RE 229096-RS, rel. Ilmar Galvão, j. 16-8-2007, Tribunal Pleno.

15.5.1.3 Art. 178 do CTN

O art. 178 do CTN prescreve: “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 ressalva criada pela fala “salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições” estabelece **hipótese de ultra-atividade da lei tributária**, na medida em que se a isenção for condicionada e dada por tempo determinado, o contribuinte que cumprir a condição tem direito adquirido ao benefício fiscal pelo prazo prometido, ainda que a lei seja revogada.

15.5.1.4 Alcance material da isenção

O benefício isentivo pode atingir **qualquer espécie tributária**, mas seu alcance fica restrito ao tributo expressamente excluído pela lei que instituir a isenção.

É nesse sentido que deve ser interpretado o teor do art. 177 do CTN:

> 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.

Cabe lembrar ainda que, assim como ocorre com a imunidade, a **isenção afasta somente a obrigação tributária principal** (de pagar), não excluindo obrigações tributárias acessórias (de fazer ou não fazer).

15.5.1.5 Outorga da isenção no caso concreto

Da mesma forma como fez quanto à concessão da moratória, o legislador disciplinou detalhadamente a outorga da isenção não geral no art. 179 do CTN. Isso porque se a isenção for legalmente concedida indistintamente a toda uma categoria de contribuintes (isenção geral), torna-se desnecessária a realização de qualquer procedimento para outorga da vantagem.

Desse modo, se a isenção for não geral deve ser efetivada, em cada caso, (1) por **despacho da autoridade administrativa**, em (2) **requerimento do interessado** no qual (3) **faça prova** do preenchimento das condições e dos requisitos (4) **previstos em lei ou no contrato** para sua concessão.

No caso de tributo lançado por prazo determinado, o despacho da autoridade 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 (art. 179, § 1º, do CTN).

15.5.2 Anistia

Ao contrário da remissão, que extingue a integralidade do crédito, a **anistia é um favor legal que exclui somente as infrações tributárias (penalidades, multas),** mantendo intacto o montante principal do tributo (arts. 180 do CTN).

Vunesp: A prova da Magistratura/PA considerou ERRADA a afirmação: "É causa de extinção do crédito tributário a anistia".

Cespe: A prova de Procurador do Estado/PI em 2014 considerou ERRADA a afirmação: "A anistia consiste na liberação graciosa, por expressa autorização legal, da obrigação tributária principal surgida com a realização do fato gerador pelo contribuinte".

A lei que concede anistia **não se aplica**:

1) aos atos qualificados como crimes ou contravenções que sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele;

2) salvo disposição de lei em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas;

3) a infrações cometidas posteriormente à publicação da lei que a instituiu;

Nos termos do art. 181 do CTN, 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.

Assim como ocorre nos casos de moratória e isenção, se a anistia não for concedida em caráter geral deve ser efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento do interessado no qual faça prova do preenchimento das condições e dos requisitos previstos para sua concessão (art. 182 do CTN).

A concessão de moratória, isenção ou anistia em caráter individual não gera direito adquirido e pode ser "revogada" (cassada) de ofício pela autoridade administrativa, sempre que se apure que o beneficiário não satisfazia ou deixou de satisfazer condição para concessão do benefício (arts. 155, 179, § 2º, e 182, parágrafo único, do CTN).

15.6 GARANTIAS E PRIVILÉGIOS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A legislação fiscal estabelece garantias e privilégios do crédito tributário com a finalidade de assegurar o cumprimento da obrigação tributária. Trata-se de um rol exemplificativo.

Cespe: A prova da Magistratura/PB considerou CORRETA a afirmação: "As garantias e privilégios do crédito tributário, instituídas pela lei em favor do poder público, visam assegurar o recebimento da prestação tributária".

Cespe: A prova do Exame de Ordem da OAB/SP em 2008 considerou CORRETA a afirmação: "O rol das garantias do crédito tributário, previsto no CTN, é meramente exemplificativo".

De acordo com o art. 184 do CTN, **respondem pelo pagamento do crédito tributário todos os bens e as rendas do sujeito passivo**, seu espólio ou massa falida, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, **exceto os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis**.

Cespe: A prova da Magistratura/PB considerou ERRADA a afirmação: "Respondem pelo pagamento do crédito tributário todos os bens, presentes e futuros, do sujeito passivo, salvo os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade".

Cespe: A prova da Magistratura/PB considerou ERRADA a afirmação: “O bem de família, instituído por lei, pode ser penhorado em execução fiscal, independentemente da natureza do tributo cobrado em juízo”.

O referido dispositivo consagra a regra geral de que a integralidade do patrimônio do devedor é a maior garantia que o Fisco tem para satisfazer os créditos de natureza tributária, razão pela qual existe uma **presunção relativa de fraude** na alienação ou oneração de bens do devedor **após a inscrição do crédito em dívida ativa** se não tiver sido reservado patrimônio suficiente para saldar os valores devidos (art. 185 do CTN).

Importantíssimo lembrar que **diante de qualquer ato** do sujeito passivo, posterior à inscrição na dívida ativa, **tendente a frustrar a satisfação do crédito**, pode o Fisco propor judicialmente **medida cautelar fiscal visando** produzir de imediato **a indisponibilidade dos bens do requerido**, até o limite da obrigação (art. 4º da Lei n. 8.397/92).

Em termos mais genéricos, a Lei Complementar n. 118/2005 acrescentou o art. 185-A ao CTN autorizando o juiz a decretar indisponibilidade de bens do devedor em qualquer ação judicial proposta contra o contribuinte[STJ]:

STJ: “O STJ manifestou-se no sentido de que a classificação de origem da dívida ativa é questão relevante para determinar o regramento normativo aplicado à espécie, sendo indevida a aplicação de institutos previstos no código tributário a temas de natureza não tributária. Mostra-se indevida a incidência do art. 185-A do Código Tributário Nacional a dívidas ativas não tributárias, uma vez que seu *caput* deixa expressamente delineado sua aplicação à hipótese de devedor tributário. 5. ‘O fato de a Lei de Execuções Fiscais (Lei n. 6.830/80) afirmar que os débitos de natureza não tributária compõem a dívida ativa da Fazenda Pública não faz com que tais débitos passem, apenas em razão de sua inscrição na dívida ativa, a ter natureza tributária. Isso, simplesmente, porque são oriundos de relações outras, diversas daquelas travadas entre o estado, na condição de arrecadador, e o contribuinte, na qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária’” – REsp 1.347.317/PR, rel. Min. Humberto Martins, j. 6-11-2012, 2ª T.

> 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.

A necessidade de **comprovação da quitação de débitos tributários** como requisito da efetivação de procedimentos administrativos e judiciais também constitui importante meio indireto de forçar o pagamento do tributo.

Merecem destaque quatro contextos em que tal comprovação é exigida:

1) A **extinção das obrigações do falido** requer prova de quitação de todos os tributos (art. 191 do CTN);

2) A **concessão de recuperação judicial** depende da apresentação da prova de quitação de todos os tributos (art. 191-A do CTN);

3) Nenhuma **sentença de julgamento de partilha ou adjudicação** será proferida sem prova da quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, ou às suas rendas (art. 192 do CTN);

4) Salvo quando expressamente autorizado por lei, **nenhum departamento da administração pública** da União, dos Estados, do Distrito Federal, ou dos Municípios, ou sua autarquia, **celebrará contrato ou aceitará proposta em concorrência pública** sem que o contratante ou proponente faça prova da quitação de todos os tributos devidos à Fazenda Pública interessada, relativos à atividade em cujo exercício contrata ou concorre (art. 193 do CTN).

15.6.1 Preferências do crédito tributário

Na hipótese de um devedor tornar-se insolvente e seu patrimônio for menor do que a totalidade das dívidas, a legislação precisa estabelecer quais credores têm prioridade para receber em relação aos demais. Trata-se do estudo da ordem de preferência dos créditos.

O crédito tributário tem preferência sobre todos os demais, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição, **exceto os créditos trabalhistas e os decorrentes de acidentes de trabalho** (art. 186 do CTN).

Cespe: A prova da Magistratura/PB considerou ERRADA a afirmação: “Os créditos tributários gozam de preferência em relação a quaisquer outros, incluindo-se os decorrentes da legislação trabalhista”.

Além disso, no caso específico de procedimento falimentar (art. 186, parágrafo único, do CTN):

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;

Vunesp: A prova de Analista da Câmara de São José dos Campos/SP em 2014 considerou CORRETA a afirmação: “O crédito tributário não prefere aos créditos extraconcursais, nos termos da lei falimentar”.

Vunesp: A prova da Magistratura/RJ em 2014 considerou CORRETA a afirmação: “O crédito tributário não prefere às importâncias passíveis de restituição”.

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.

Vunesp: A prova de Analista da Câmara de São José dos Campos/SP em 2014 considerou ERRADA a afirmação: “A multa tributária não prefere aos créditos subordinados”.

São extraconcursais os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos no curso do processo de falência (art. 188 do CTN).

Vunesp: A prova da Magistratura/RJ em 2014 considerou ERRADA a afirmação: “São considerados concursais os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos no curso do processo de falência”.

Outra regra importante é aquela segundo a qual **a cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores** ou habilitação em falência, concordata, inventário ou arrolamento (art. 187 do CTN).

15.6.2 Concurso entre Fiscos

Na hipótese de o sujeito passivo possuir débitos tributários junto a diferentes entidades federativas, o parágrafo único do art. 187 do CTN estabelece a seguinte **ordem de preferência**:

1º – **União**;

2º – **Estados**, Distrito Federal e Territórios, conjuntamente e *pro rata*;

3º – **Municípios**, conjuntamente e *pro rata*.

Cespe: A prova da Magistratura/PB considerou ERRADA a afirmação: “O concurso de preferência para recebimento do crédito tributário entre as pessoas jurídicas de direito público obedece à seguinte ordem: municípios, estados e DF e, por fim, a União”.

A análise detalhada da legislação brasileira, no entanto, obriga a acrescentar, ao lado das Pessoas Federativas, as respectivas autarquias, resultando na seguinte ordem (art. 29 da Lei n. 6.830/80):

1º – União;

2º – autarquias federais;

FMP/RS: A prova de Procurador do Estado/AC em 2014 considerou CORRETA a afirmação: “Segundo o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, os créditos das autarquias federais preferem aos créditos da Fazenda estadual, desde que coexistam penhoras sobre o mesmo bem”.

Cespe: A prova da Magistratura/RN em 2013 considerou ERRADA a afirmação: “Embora a União goze de preferência entre as pessoas jurídicas de direito público, o STJ consagrou o entendimento de que os créditos tributários das autarquias federais não têm primazia sobre os créditos fiscais dos estados e municípios”.

3º – Estados, Distrito Federal e Territórios, bem como as respectivas autarquias, conjuntamente e *pro rata*;

4º – Municípios e autarquias municipais, conjuntamente e *pro rata*.

As expressões “conjuntamente e *pro rata*” significam que, pagos os créditos da União e das autarquias federais (INSS), e não havendo patrimônio suficiente para saldar a totalidade das dívidas estaduais, distritais, territoriais e das respectivas autarquias, o montante patrimonial remanescente será repartido entre Estados, Distrito Federal, Territórios e suas autarquias, *em quinhões proporcionais aos respectivos créditos*. O mesmo procedimento aplica-se em relação aos Municípios e às autarquias municipais, pois restando bens após a satisfação dos créditos de todas as entidades antecedentes, as dívidas referentes a tributos municipais e de autarquias desse nível federativo serão pagas na proporção dos respectivos créditos.

[1] Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, p. 220.
[2] Ricardo Alexandre, *Direito Tributário Esquematizado*, p. 457.
[3] Ricardo Alexandre, *Direito Tributário Esquematizado*, p. 462.

15.7 QUADRO SINÓTICO

CONCEITO, CONSTITUIÇÃO E REGIME GERAL

Crédito tributário é o **direito que o Fisco tem de exigir do devedor o cumprimento da obrigação tributária**.
O **regime geral** do crédito tributário é definido pelo CTN nos arts. 139 a 141, podendo ser resumido nas **seguintes diretrizes**:
1) o crédito tributário decorre da obrigação principal;
2) o crédito e a obrigação têm a mesma natureza, na medida em que integram uma única relação jurídica;
3) 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;
4) somente lei complementar federal pode prever ou modificar o regime das causas de suspensão, extinção ou exclusão do crédito tributário;
5) qualquer hipótese de suspensão, exclusão ou extinção do crédito instituída de ofício pela autoridade administrativa enseja responsabilidade funcional.

SUSPENSÃO, EXTINÇÃO E EXCLUSÃO DO CRÉDITO

Os arts. 151 a 182 do CTN disciplinam detalhadamente **circunstâncias que interferem no regular exercício do direito que o Fisco tem de cobrar o devedor**.
São institutos que o legislador distribuiu em três categorias distintas:

a) **causas de SUSPENSÃO** do crédito (arts. 151 a 155-A): **interrompem temporariamente** o direito de cobrar o devedor. Exemplos: moratória, medida liminar, tutela antecipada;	b) **causas de EXTINÇÃO** do crédito (arts. 156 a 174): **eliminam definitivamente** o direito de cobrar o devedor, **após a constituição do crédito**. Assim, como regra, ocorrem **após o lançamento** (exceto a decadência). Exemplos: pagamento, compensação, dação em pagamento, prescrição, decadência, conversão do depósito em renda;	c) **causas de EXCLUSÃO** do crédito (arts. 175 a 182): são circunstâncias que **evitam a constituição do crédito**, ocorrendo, desse modo, **antes do lançamento**. Exemplos: anistia e isenção.

Necessidade de reserva legal	As causas de suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário **somente podem ser definidas e disciplinadas em lei**. Qualquer hipótese de benefício concedido administrativamente enseja responsabilidade funcional (art. 141 do CTN) e constitui improbidade administrativa (art. 10 da Lei n. 8.429/92). Como a disciplina do crédito tributário está sob reserva de lei complementar (art. 146, III, *b*, da CF), as alterações na matéria exigem **lei complementar federal**.

Quadro comparativo

	CAUSAS DE SUSPENSÃO DO CRÉDITO	CAUSAS DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO	CAUSAS DE EXCLUSÃO DO CRÉDITO
Previsão	Arts. 151 a 155-A do CTN	Arts. 156 a 174 do CTN	Arts. 175 a 182 do CTN
Rol	Taxativo, sob reserva de lei complementar federal	Taxativo, sob reserva de lei complementar federal	Taxativo, sob reserva de lei complementar federal
Características	Interrompem temporariamente o crédito	Eliminam definitivamente o crédito, após sua constituição (exceto decadência)	Evitam a constituição do crédito, ocorrendo antes do lançamento
Lista	a) moratória; b) depósito do montante integral; c) reclamações e recursos administrativos; d) medida liminar; e) tutela antecipada; f) parcelamento.	a) pagamento; b) compensação; c) transação; d) remissão; e) prescrição; f) decadência; g) conversão do depósito em renda; h) pagamento antecipado e homologação; i) consignação em pagamento; j) decisão administrativa irreformável; k) decisão judicial transitada em julgado; l) dação em pagamento.	a) anistia; b) isenção.

Dica de memorização	Memorize os nomes das causas de suspensão usando a palavra "**MODERETULIPA**", formada pelas iniciais dos nomes dos respectivos institutos (**Mo**ratória, **De**pósito integral, **Re**cursos,	Como a lista das causas de extinção é muito longa, a melhor estratégia consiste em utilizar uma **regra residual**. Todas as causas que estiverem fora das lista das de suspensão (fora do "MODERETULIPA") e de exclusão (fora do "AI")	Memorize utilizando a palavra "**AI**" (**A**nistia e

	Tutela antecipada, **Li**minar e **Par**celamento).	serão causas de extinção do crédito.	**I**senção).

CAUSAS DE SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O art. 151 do Código Tributário Nacional prevê seis causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário:
1) moratória;
2) depósito integral;
3) reclamações e recursos administrativos;
4) medida liminar em mandado de segurança;
5) medida liminar ou tutela antecipada nas demais ações;
6) parcelamento.

Moratória

Moratória é a **ampliação do prazo legal** para regular pagamento do tributo. Trata-se de importante instrumento de política tributária utilizado para amenizar o impacto de graves crises econômicas, calamidades públicas ou catástrofes da natureza, casos em que o legislador poderá aumentar o prazo para recolhimento de tributos.
A moratória sempre **depende de lei específica** e, como regra, deve ser concedida pela pessoa política competente para criar o tributo.
Porém, o art. 152, I, *b*, do CTN autoriza a União a conceder moratória, em caráter geral, para tributos estaduais e municipais, quando simultaneamente concedida quanto aos tributos de competência federal e às obrigações de direito privado.

MORATÓRIA GERAL

Moratória geral é aquela outorgada por lei a **todos os devedores descritos na hipótese concessiva**, dispensando-se a necessidade de um ato administrativo que defira concretamente o favor a cada beneficiário. É caso, por exemplo, de uma lei municipal que prorrogue por mais 30 dias o prazo para pagamento do IPTU a todos os contribuintes.
Desse modo, na moratória geral a **simples publicação da lei já suspende a exigibilidade do crédito**.

REQUISITOS PARA A MORATÓRIA INDIVIDUAL

Moratória individual é aquela cuja concessão exige, nos termos da lei específica, um despacho da autoridade administrativa deferindo o benefício a cada devedor.
Assim, para que a moratória específica produza o efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário é necessária a ocorrência simultânea de **dois requisitos**:
1) **lei específica autorizando;**
2) **despacho da autoridade administrativa**: trata-se de um ato administrativo vinculado da autoridade fiscal que, confirmando o preenchimento dos requisitos exigidos pela lei, defere no caso concreto a concessão do benefício ao devedor. **Somente após o despacho é que ocorre a suspensão do crédito.**

REQUISITOS DA LEI QUE CONCEDE A MORATÓRIA

De acordo com o que dispõe o art. 153 do CTN:
"A lei que concede moratória em caráter geral ou autorize sua concessão em caráter individual especificará, sem prejuízo de outros requisitos:
I – o prazo de duração do favor;
II – as condições da concessão do favor em caráter individual;
III – sendo caso:
a) os tributos a que se aplica;
b) o número de prestações e seus vencimentos, dentro do prazo a que se refere o inciso I, podendo atribuir a fixação de uns e de outros à autoridade administrativa, para cada caso de concessão em caráter individual;
c) as garantias que devem ser fornecidas pelo beneficiado no caso de concessão em caráter individual".

ABRANGÊNCIA DA MORATÓRIA

Salvo disposição de lei em contrário, a moratória abrange **somente 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 (art. 154 do CTN).

Depósito do montante integral

O Código Tributário Nacional, em seu art. 151, II, faculta ao contribuinte suspender a exigibilidade do crédito tributário por meio do depósito integral do montante devido **em dinheiro**.
Registre-se que, conforme entendimento da doutrina e dos tribunais pátrios, a lei não pode condicionar a propositura de ação judicial ou a interposição de recurso à efetivação de depósito, exigência que colide com a garantia do livre acesso ao Judiciário (art. 5º, XXXV, da CF) e também com o teor do princípio da igualdade tributária (art. 150, II, da CF).
Por essas razões, o art. 38 da Lei n. 6.830/80, ao condicionar a ação anulatória à realização de depósito prévio, é inconstitucional, por desatender aos arts. 5º, XXXV, e 150, II, da Constituição Federal.
É o que declara, por exemplo, a Súmula 373 do STJ: "É ilegítima a exigência de depósito prévio para admissibilidade de recurso administrativo".
No mesmo sentido, foi editada a Súmula Vinculante n. 21 do STF: "É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo".
Assim, a realização de depósito integral **é sempre uma faculdade em favor do contribuinte**, nunca podendo

	constituir uma condição para recorrer ou acionar o Judiciário.

Reclamações e recursos administrativos	A impugnação administrativa de exigências tributárias, seja por meio de reclamações, seja pela interposição de recursos, suspende a exigibilidade do crédito tributário, nos termos da legislação reguladora do processo administrativo tributário (arts. 151, III, do CTN e 33 do Decreto n. 70.235/72).
Medida liminar em mandado de segurança	Por força do art. 151, IV, do CTN, a decisão judicial concessiva de liminar em sede de mandado de segurança também suspende o crédito tributário. Entretanto, de acordo com jurisprudência consolidada no STJ, a **concessão de liminar ou tutela antecipada** suspende a cobrança mas **não impede o Fisco de realizar o lançamento** visando prevenir a decadência, hipótese em que a Fazenda Pública deve aguardar o desfecho da ação para fazer a cobrança (STJ, REsp 575991).
Medida liminar ou tutela antecipada nas demais ações	Além da liminar em mandado de segurança, suspendem a exigibilidade do crédito tributário as liminares concedidas em ações cautelares (art. 804 do CPC), bem como as decisões em antecipação de tutela nas demais ações tributárias (art. 273 do CPC) e nos recursos cíveis (art. 800 do CPC).
Parcelamento	Acrescentado pela Lei Complementar n. 104/2001 ao rol do art. 151 do CTN, o parcelamento agora constitui uma causa autônoma de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Antes da inovação, a doutrina tratava do instituto como uma espécie de transação, ou seja, modalidade de extinção do crédito. Atualmente, porém, o próprio CTN declara que se **aplicam subsidiariamente ao parcelamento as regras relativas à moratória** (art. 155-A, § 2º, do CTN). A concessão de parcelamento **depende de lei específica da pessoa política competente para criar o tributo**, lei esta que deverá estabelecer as condições de adesão, os prazos e o número máximo de parcelas em que a dívida pode ser dividida. Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário **não exclui a incidência de juros e multas**.

CAUSAS DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Após disciplinar as hipóteses de suspensão do crédito tributário, o Código Tributário Nacional passa a tratar das causas que extinguem a exigibilidade do crédito (arts. 156 a 174). De acordo com o art. 156, extinguem o crédito:
1) pagamento;
2) compensação;
3) transação;
4) remissão;
5) prescrição;
6) decadência;
7) conversão de depósito em renda;
8) pagamento antecipado e a homologação do lançamento;
9) consignação em pagamento;
10) decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;
11) a decisão judicial passada em julgado;
12) a dação em pagamento de bens imóveis.

Pagamento: lugar, tempo, juros e meios	A disciplina do tema inicia pela regra segundo a qual **a imposição de penalidade não elide (afasta) o pagamento integral do crédito tributário** (art. 157), isso porque eventual sanção imposta ao contribuinte não possui caráter substitutivo do valor principal, passando a existir simultaneamente os deveres decorrentes da penalidade e o crédito tributário principal. Quanto ao **lugar** do pagamento, não dispondo a legislação tributária em sentido contrário, o pagamento deve ser efetuado na repartição competente do **domicílio do sujeito passivo** (art. 159 do CTN). Assim, pode-se concluir que, em princípio, as obrigações tributárias são de **natureza quesível**, e não portável, na medida em que seu cumprimento realiza-se no domicílio do devedor. Sobre o **tempo** do pagamento, o vencimento do crédito ocorre **30 dias depois da data de notificação do lançamento**, permitida a concessão de descontos pelo pagamento antecipado (art. 160 do CTN). A respeito dos **meios** de pagamento, o art. 62 do CTN admite que seja realizado em: a) moeda corrente; b) cheque; c) vale postal; d) estampilha, nos casos previstos em lei; e) papel selado, nos casos previstos em lei; f) por processo mecânico, nos casos previstos em lei.

IMPUTAÇÃO DO PAGAMENTO

Se o contribuinte tem **mais de uma dívida** tributária e faz um **pagamento parcial** sem deixar claro qual delas pretende quitar, cabe ao legislador definir uma **ordem automática de quitação**. São as regras denominadas de imputação do pagamento, previstas no art. 163 do CTN.
Assim, para que a imputação possa ser realizada pela autoridade, o dispositivo exige as seguintes condições:

a) pluralidade de débitos;
b) único devedor;
c) perante o mesmo Fisco;
d) todos os débitos precisam estar vencidos;
e) natureza tributária de todas as dívidas.
E, por fim, os incisos do art. 163 estabelecem as **quatro regras de imputação** que devem ser utilizadas pela autoridade administrativa **exatamente na ordem abaixo**:
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.

PAGAMENTO INDEVIDO

Havendo pagamento a maior ou realizado indevidamente, como nos casos de erro na identificação do sujeito passivo ou de falha na determinação da alíquota aplicável, o devedor tem direito à restituição integral dos valores pagos, desde que o faça dentro do prazo de cinco anos (arts. 165 e 168 do CTN).
Sobre o valor da restituição incidem juros não capitalizáveis, devidos a partir do trânsito em julgado da decisão que a determinar (art. 167, parágrafo único).

MEIOS PARA OBTER A RESTITUIÇÃO

Havendo pagamento a maior ou indevido, existem os seguintes caminhos para o contribuinte recompor o prejuízo:
1) pedido administrativo de restituição;
2) ação de repetição de indébito;
3) requerimento administrativo de compensação;
4) ação ordinária com pedido de compensação.

CONTAGEM DO PRAZO PARA RESTITUIÇÃO

De acordo com o art. 168 do CTN, o **prazo para pleitear restituição** pelo pagamento indevido extingue-se em **5 anos**, contados:
I – da data da extinção do crédito tributário, nas hipóteses de pagamento indevido, a maior ou erro no pagamento;
II – 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.
Se o contribuinte optar pelo **pedido administrativo** de repetição, o prazo tem **natureza decadencial**. Preferindo a **via judicial**, o prazo será de **prescrição**.
Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição. Tal 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 (art. 169 do CTN).

Compensação	Compensação é um abatimento da menor dívida em relação à maior na hipótese de duas pessoas possuírem créditos recíprocos. A previsão genérica da compensação tributária consta do 170 do CTN. O Código Tributário estabelece as **três condições gerais** para a compensação de tributos no Brasil: a) lei específica autorizando; b) liquidez e certeza dos créditos; c) identidade de partes (os dois créditos devem ser de tributos de competência da mesma Pessoa Política). Cabe lembrar que a compensação tributária por intermédio do Poder Judiciário **não é permitida em sede liminar ou tutela antecipada**, dependendo sempre de sentença (art. 7º, §§ 2º e 5º, da Lei n. 12.016/2009).
Transação	Dá-se o nome de transação para a forma de extinção das obrigações ocorrida quando credor e devedor aceitam **abrir mão de vantagens recíprocas**. Trata-se de hipótese rara no Direito Tributário, prevista no art. 171 do CTN.
Remissão	Prevista no art. 172 do CTN, a remissão é o **perdão, total ou parcial, da dívida tributária**. Trata-se de um raríssimo benefício fiscal, que depende sempre de **lei específica** da entidade competente para instituir o tributo. A outorga da remissão em favor de cada beneficiário pode ser delegada por lei à autoridade administrativa visando atender: a) à situação econômica do sujeito passivo; b) ao erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo quanto à matéria de fato; c) à diminuta importância do crédito tributário; d) a considerações de equidade em relação às características pessoais ou materiais do caso; e) a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

Decadência ou caducidade	A prescrição e a decadência são institutos que **decorrem do princípio da segurança jurídica**, atuando como mecanismos de estabilização de conflitos e consecução da paz social. Decadência tributária é a **perda do direito de constituir o crédito tributário** que ocorre se o Fisco não exercê-lo dentro do prazo legal. **ATENÇÃO:** Como o CTN trata da decadência e da prescrição como "causas de extinção do crédito tributário", se o contribuinte realiza um pagamento de tributo decaído ou prescrito, **nos dois casos terá direito à repetição de indébito**, na medida em que pagou dívida que não existia mais. Inaceitável o argumento de que na prescrição ocorre extinção do direito de recorrer ao Judiciário embora subsista a obrigação natural de pagar. Tal raciocínio é incompatível com o art. 156, V, do CTN, que afirma textualmente serem a prescrição e a decadência causas de extinção "do crédito" tributário. A norma contida no inciso I do art. 173 do CTN cria a regra geral para contagem do **termo inicial** do prazo de decadência tributária: o prazo começa a correr em **1º de janeiro do ano seguinte à data em que ocorreu o fato gerador**. Isso porque somente após da data do fato gerador é que "o lançamento poderia ter sido realizado". Existem, porém, alguns **casos especiais** de contagem: 1) Quanto aos **tributos lançados por homologação**, como o ICMS, **o prazo decadencial flui da data da ocorrência do fato gerador**, a partir de quando o Fisco tem cinco anos para lavrar o Auto de Infração e Imposição de Multa (art. 150, § 4º, do CTN). **Havendo dolo, fraude ou simulação**, o prazo para constituição do crédito nos tributos lançados por homologação sujeita-se à **regra geral,** e inicia a contagem a partir de 1º de janeiro do ano seguinte à data do fato gerador (art. 173, I, do CTN), funcionando tal prazo majorado como uma espécie de punição pelo comportamento antijurídico do devedor. 2) Nos tributos lançados por homologação, **se não houver qualquer pagamento**, a hipótese equipara-se às situações de dolo, fraude ou simulação, e o prazo sujeita-se à **regra geral**, iniciando a contagem a partir de 1º de janeiro do ano seguinte à data do fato gerador (art. 173, I, do CTN). 3) Havendo qualquer **medida preparatória indispensável ao lançamento que importe antecipação dos atos de constituição do crédito**, a contagem do prazo quinquenal passa a correr da data em que **o devedor for notificado** de qualquer ato fiscalizatório ocorrido após o fato gerador (art. 173, parágrafo único, do CTN). É o caso, por exemplo, da lavratura de **Auto de Infração** antes de 1º de janeiro do ano seguinte à data do fato gerador. Nesse caso, o prazo decadencial inicia a partir da lavratura do AIIM. 4) Se houver **anulação de lançamento por vício formal**, o prazo decadencial começa a contar da **data em que se tornou definitiva a decisão que o houver anulado** (art. 173, II, do CTN).

Prescrição	**Prescrição é a causa de extinção do crédito tributário que ocorre quando** a Fazenda Pública deixa escoar o prazo para propositura da ação de execução fiscal. Sobre o tema, estabelece o art. 174 do CTN: "A ação para cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva". Assim, o **prazo prescricional** para propositura da ação de cobrança é de **5 anos**. Como o art. 156, V, do CTN trata da prescrição como causa de extinção do próprio crédito tributário, e não uma simples perda da faculdade processual de acionar o Judiciário para exercer o direito de cobrança, **se o contribuinte realiza pagamento de dívida prescrita ou decaída terá direito à repetição do indébito**.

Termo inicial do prazo	O prazo quinquenal para propositura da ação de execução, nos termos do art. 174 do CTN, começa a contar "da data da constituição definitiva do crédito", ou seja, o prazo corre desde quando **se tornou administrativamente imodificável a constituição do crédito tributário**.	
	1) Se, após a notificação, o devedor realiza pagamento integral:	nesse caso o crédito tributário é extinto e **não haverá execução fiscal**.
	2) Se, após a notificação, o devedor realiza pagamento parcial:	ocorrendo pagamento parcial sem impugnação no valor restante, o prazo prescricional corre da data do pagamento. Porém, havendo impugnação quanto ao valor remanescente, o prazo prescricional inicia da data em que se tornar irrecorrível a última decisão administrativa sobre a matéria (data do "trânsito em julgado" na esfera administrativa).
	3) Se, após a notificação, o devedor não paga e não recorre contra a cobrança:	será preciso aguardar o escoamento do prazo de 30 dias que o CTN (art. 160) concede ao devedor para que, sendo notificado, realize o pagamento ou recorra contra a cobrança.
	4) Se, após a notificação, o devedor recorre contra o valor da cobrança:	nesse caso o prazo prescricional começa a fluir da data em que ocorrer a **imutabilidade da decisão administrativa**, isto é, se o contribuinte perder os recursos, o prazo se conta do "trânsito em julgado" administrativo da decisão que manteve o valor da cobrança.
Termo	O termo final do prazo prescricional se dá com o **despacho do juiz que ordenar a citação do devedor em**	

final da prescrição	**execução fiscal** (art. 174, I, do CTN), e tal marco interruptivo da prescrição **retroage à data do ajuizamento da ação** (STJ, REsp 1.120.295-SP) (Ricardo Alexandre, *Direito tributário esquematizado,* p. 457). Com isso, em termos práticos, **basta que a Fazenda Pública proponha a execução dentro do prazo quinquenal**, sendo irrelevante se o devedor foi efetivamente citado ou não

Causas de interrupção da prescrição	A legislação tributária prevê um **rol taxativo** de hipóteses em que cessa **a fluência do prazo**, desconsiderando-se então o período já transcorrido. Assim, se o prazo voltar a correr, **a contagem retoma de seu início**. São as denominadas causas de interrupção da prescrição. O parágrafo único do art. 174 do CTN afirma que interrompem o prazo prescricional: a) a citação pessoal feita ao devedor; b) o protesto judicial; c) ato judicial que constitua em mora o devedor; d) ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor. Exemplo: pedido de parcelamento.
Causas de suspensão da prescrição	Nas causas de suspensão da prescrição, **a fluência do prazo fica temporariamente congelada**, voltando a correr pelo tempo remanescente se desaparecer a circunstância que causou a suspensão. 1) A primeira causa de suspensão da prescrição é a **inscrição na dívida ativa** e está prevista no art. 2º, § 3º, da Lei n. 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais ou LEF). 2) A segunda causa de suspensão da prescrição consta do art. 40 da LEF, a saber, **se no curso da execução fiscal o juiz suspender o processo enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora**. 3) A terceira causa de suspensão da prescrição se dá nos casos de **moratória, parcelamento, isenção, remissão ou anistia concedidas em caráter individual de maneira fraudulenta**, pois de acordo com o art. 155, parágrafo único, do CTN, o tempo decorrido entre a concessão da vantagem e sua revogação não se computa para fins de prescrição.
Prescrição intercorrente	Prescrição intercorrente é a extinção do crédito tributário **sempre que os autos da execução fiscal ficarem arquivados**, na hipótese do art. 40, §§ 2º e 4º, da LEF, **por prazo superior a cinco anos**.

	O juiz pode **decretar de ofício** a prescrição intercorrente, desde que **ouvida previamente a Fazenda Pública** (art. 40, § 4º, da LEF), sendo esta dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda (art. 40, § 5º).
Conversão do depósito em renda	Em processos judiciais ou administrativos nos quais o contribuinte opte por realizar depósito prévio para suspensão do crédito tributário, se a controvérsia for decidida favoravelmente à Fazenda Pública, o montante depositado reverte-se para o Fisco, convertendo-se em renda, o que resulta na extinção do crédito tributário.
Pagamento antecipado e homologação do lançamento	Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o pagamento antecipado feito pelo contribuinte, sendo aprovado pela autoridade administrativa, produz os mesmos efeitos do pagamento regular, tendo o efeito, por força do disposto no art. 156, VII, do CTN, de extinguir o crédito.
Consignação em pagamento	A consignação em pagamento, como forma de extinção do crédito tributário, constitui mecanismo processual em favor do contribuinte quando este encontre obstáculos impostos pelo Fisco que impeçam o regular pagamento do tributo. É disciplinada pelo art. 164 do CTN, que faculta ao contribuinte realizar a consignação nos casos de: a) recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória; b) subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal; c) exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre o mesmo fato gerador. Trata-se da **consignação no caso de bitributação**, a circunstância mais importante de cabimento dessa causa de extinção do crédito. Convém não confundir bitributação com *bis in idem*.
Decisão administrativa irreformável	A decisão da autoridade administrativa contra a qual não caiba mais recurso, se favorável ao sujeito passivo, também é causa de extinção do crédito (art. 156, IX, do CTN).

Decisão judicial passada em julgado	Conforme o art. 156, X, do CTN, a decisão judicial transitada em julgado, sendo favorável ao contribuinte, extingue o crédito tributário.
Dação em pagamento	A dação em pagamento, nos termos do art. 156, XI, do CTN, é o oferecimento de bem para extinção da dívida tributária. É admitida a dação no Direito Tributário desde que atendidas as **seguintes condições**: **a) existência de lei** é necessária a aprovação de uma lei ordinária, no âmbito da pessoa federativa tributante, admitindo a dação de bens móveis como forma extintiva do crédito tributário;

	específica autorizando:	
	b) o bem ofertado deve ser imóvel:	para não violar o dever constitucional de realizar licitações;
	c) o Poder Público manifestar interesse no bem:	quer dizer que a aceitação do bem oferecido pelo contribuinte em dação é **ato administrativo discricionário** (e não vinculado), na medida em que a autoridade administrativa deve analisar a conveniência e oportunidade na incorporação daquele bem ao domínio público. Desse modo, o devedor não tem direito adquirido à aceitação do bem oferecido, mas simples expectativa de direito.
Criação de outros meios de extinção do crédito	No julgamento da ADIn 2405, o STF passou a entender que Estados e Distrito Federal podem estabelecer por lei outros meios não previstos expressamente no CTN de extinção de seus créditos tributários, pois, como tais entidades podem conceder remissão, "quem pode mais pode menos".	

CAUSAS DE EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O Código Tributário Nacional, no art. 175, trata da **isenção** e da **anistia** como excludentes da exigibilidade do crédito tributário.

São denominadas de causas de "exclusão" porque ocorrem antes do lançamento atuando como **fatores impeditivos da constituição do crédito**.

Isenção

A isenção **sempre decorre da lei** (art. 176 do CTN), nunca da Constituição Federal. Por isso, em que pesem os arts. 177, § 4º, e 184, § 5º, do Texto de 1988 iniciarem com as palavras "são isentos", as hipóteses neles referidas são de imunidade, já que **não existem isenções outorgadas por norma constitucional**.

Trata-se de uma causa de exclusão do crédito, porque produz seus efeitos antes da ocorrência do lançamento, atuando como fator impeditivo da constituição do crédito tributário.

ANTERIORIDADE E ISENÇÃO

Atualmente, **predomina o entendimento de que a revogação de isenção NÃO SE SUJEITA À ANTERIORIDADE**, especialmente com base em dois argumentos:

1) o art. 104 do CTN não seria uma regra específica de anterioridade, mas de vigência, porque fala em "entrada em vigor" e, como visto nos itens pretéritos, o princípio da anterioridade não tem qualquer relação com o fenômeno da entrada em vigor da lei;

2) o art. 104 do CTN não teria sido recepcionado pela Constituição de 1988, pois inexiste no Texto Maior qualquer referência a tal aplicação do princípio da anterioridade.

ISENÇÃO AUTONÔMICA E ISENÇÃO HETERÔNOMA

Em regra, a isenção somente pode ser concedida pela Pessoa Federativa competente para criar o tributo. Assim, por exemplo, quando lei federal isenta determinadas pessoas do pagamento de imposto da União, tem-se a isenção comum ou autonômica.

Porém, a Constituição Federal prevê casos raríssimos em que **a União, por lei complementar, pode conceder isenção de tributos estaduais ou municipais**, como do ICMS (art. 155, § 2º, XII, *e*, da CF) e do ISS (art. 156, § 3º, II, da CF). Trata-se de **isenções impróprias ou heterônomas**.

Entretanto, segundo o Supremo Tribunal Federal, nada impede que a União celebre tratado internacional concedendo isenção de tributos estaduais e municipais (RE 229096/RS). Assim, a vedação prevista no art. 151, III, da CF **não se aplica à União quando atua como sujeito de direito internacional**.

ART. 178 DO CTN

A ressalva criada pela fala "salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições" estabelece **hipótese de ultra-atividade da lei tributária**, na medida em que, se a isenção for condicionada e dada por tempo determinado, o contribuinte que cumprir a condição tem direito adquirido ao benefício fiscal pelo prazo prometido, ainda que a lei seja revogada.

ALCANCE MATERIAL DA ISENÇÃO

O benefício isentivo pode atingir **qualquer espécie tributária**, mas seu alcance fica restrito ao tributo expressamente excluído pela lei que instituir a isenção.

OUTORGA DA ISENÇÃO NO CASO CONCRETO

Se a isenção for não geral, deve ser efetivada, em cada caso, (1) por **despacho da autoridade administrativa**, em (2) **requerimento do interessado** no qual (3) **faça prova** do preenchimento das condições e dos requisitos (4) **previstos em lei ou no contrato** para sua concessão.

No caso de tributo lançado por prazo determinado, o despacho da autoridade 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 (art. 179, § 1º, do CTN).

<table>
<tr><td></td><td><table>
<tr><td>Anistia</td><td>Ao contrário da remissão, que extingue a integralidade do crédito, a anistia é um favor legal que exclui somente as infrações tributárias (penalidades, multas), mantendo intacto o montante principal do tributo (arts. 180 do CTN).
A lei que concede anistia não se aplica:
1) aos atos qualificados como crimes ou contravenções que sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele;
2) salvo disposição de lei em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas;
3) a infrações cometidas posteriormente à publicação da lei que a instituiu;
Assim como ocorre nos casos de moratória e isenção, se a anistia não for concedida em caráter geral, deve ser efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento do interessado no qual faça prova do preenchimento das condições e dos requisitos previstos para sua concessão (art. 182 do CTN).</td></tr>
</table></td></tr>
<tr><td>GARANTIAS E PRIVILÉGIOS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO</td><td>De acordo com o art. 184 do CTN, respondem pelo pagamento do crédito tributário todos os bens e as rendas do sujeito passivo, seu espólio ou massa falida, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, exceto os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis.
O referido dispositivo consagra a regra geral de que a integralidade do patrimônio do devedor é a maior garantia que o Fisco tem para satisfazer os créditos de natureza tributária, razão pela qual existe uma presunção relativa de fraude na alienação ou oneração de bens do devedor após a inscrição do crédito em dívida ativa, se não tiver sido reservado patrimônio suficiente para saldar os valores devidos (art. 185 do CTN).
Importantíssimo lembrar que, diante de qualquer ato do sujeito passivo, posterior à inscrição na dívida ativa, tendente a frustrar a satisfação do crédito, pode o Fisco propor judicialmente medida cautelar fiscal visando produzir de imediato a indisponibilidade dos bens do requerido, até o limite da obrigação (art. 4º da Lei n. 8.397/92)
<table>
<tr><td>Preferências do crédito tributário</td><td>O crédito tributário tem preferência sobre todos os demais, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição, exceto os créditos trabalhistas e os decorrentes de acidentes de trabalho (art. 186 do CTN).
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.</td></tr>
<tr><td>Concurso entre Fiscos</td><td>Na hipótese de o sujeito passivo possuir débitos tributários junto a diferentes entidades federativas, o parágrafo único do art. 187 do CTN estabelece a seguinte ordem de preferência:
1º – União;
2º – Estados, Distrito Federal e Territórios, conjuntamente e pro rata;
3º – Municípios, conjuntamente e pro rata.</td></tr>
</table></td></tr>
</table>

15.8 QUESTÕES

1. (FGV – Procurador da Alerj – 2017) De acordo com o Código Tributário Nacional, é correto afirmar que:

a) a garantia integral em Execução Fiscal suspende a exigibilidade do crédito tributário;
b) o parcelamento do crédito tributário garante a expedição da certidão negativa de débitos fiscais;
c) o pagamento do tributo não pode ser efetuado em cheque;
d) a redução de base de cálculo configura isenção parcial;
e) a anistia pode ser concedida limitadamente.

2. (FGV – Procurador da Alerj – 2017) O Estado do Rio de Janeiro ajuizou ação de execução fiscal, no ano de 2015, para efeito de cobrança de crédito tributário atualizado no valor de R$ 105,00. Considerando que a exigibilidade do tributo começou no ano de 2007, o Juízo da Dívida Ativa reconheceu, de ofício, a prescrição e extinguiu o processo, proferindo sentença em abril de 2016. Sobre o caso, é correto afirmar que:

a) a prescrição do crédito tributário, por envolver matéria de interesse do erário público, não pode ser conhecida de ofício pelo órgão judicial;
b) o Estado do Rio de Janeiro tem o prazo em dobro para interpor recurso contra a sentença referida no enunciado, que começa a correr da publicação da decisão no Diário Oficial;
c) da sentença referida no enunciado, é cabível a interposição de embargos infringentes;

d) na vigência da Lei n. 13.105/2015, não mais subsiste o recurso de embargos infringentes, de modo que a sentença extintiva da execução fiscal somente pode ser impugnada por apelação e embargos de declaração;
e) a sentença extintiva referida no enunciado pode ser impugnada por meio de embargos infringentes e recurso extraordinário e, presentes os seus pressupostos legais, por embargos de declaração.

3. (FCC – Procurador do Estado-MT – 2016) O perdão parcial de multa pecuniária regularmente constituída mediante o lançamento de ofício do qual o contribuinte tenha sido devidamente notificado, em decorrência da adesão voluntária, por parte do contribuinte, a um "programa de regularização fiscal" criado por lei, consiste em:

a) suspensão da exigibilidade do crédito tributário, na modalidade parcelamento com desconto.
b) exclusão do crédito tributário, na modalidade remissão de débitos.
c) exclusão do crédito tributário, na modalidade parcelamento de débitos.
d) exclusão do crédito tributário, na modalidade anistia.
e) extinção do crédito mediante desconto condicional.

4. (FCC – Procurador do Estado-MT – 2016) Constituem modalidades de suspensão da exigibilidade, exclusão e de extinção do crédito tributário, respectivamente,

a) a moratória, a isenção condicional e o parcelamento.
b) a remissão, a anistia e o pagamento.
c) o depósito do montante integral, a liminar em mandado de segurança e a novação.
d) a isenção condicional, o fato gerador enquanto pendente condição suspensiva e o parcelamento.
e) a impugnação administrativa, a isenção condicional e a conversão de depósito em renda.

5. (FCC – Juiz de Direito/RR – 2015) Em uma situação hipotética, um comerciante, contribuinte do ICMS (imposto lançado por homologação), com estabelecimento localizado na cidade de Rorainópolis/RR, promoveu saída de mercadoria tributada, sem emitir o devido documento fiscal, com o intuito comprovado de reduzir o montante do imposto a pagar naquele período de apuração.

Tendo apurado esses fatos durante o regular desenvolvimento de processo de fiscalização, o fisco estadual de Roraima efetuou o lançamento de ofício desse imposto, bem como aplicou a penalidade cabível pela infração cometida, tendo intimado o contribuinte da prática desses atos administrativos poucos dias depois da data da saída da mercadoria.

No prazo cominado pela legislação do processo administrativo tributário estadual de Roraima para apresentação de impugnação (reclamação) contra os atos praticados pelo fisco, o contribuinte ofereceu seus argumentos de defesa.

O referido processo administrativo tributário tramitou durante dois anos, por todas as instâncias administrativas possíveis, e a decisão final, irrecorrível na esfera administrativa, manteve a exigência fiscal fazendária, tendo sido o contribuinte intimado a pagar o crédito tributário constituído, com os devidos acréscimos legais, no prazo previsto na legislação do processo administrativo tributário estadual.

Considerando as informações constantes do enunciado acima, e a disciplina do Código Tributário Nacional a esse respeito,

a) verifica-se que o prazo prescricional teve início somente após a conclusão do processo administrativo tributário referido no enunciado.
b) e sendo o ICMS um tributo lançado por homologação, o fisco não poderia ter promovido o

seu lançamento de ofício.

c) e sendo a penalidade um tributo lançado por homologação, o fisco poderia ter promovido o seu lançamento de ofício.

d) verifica-se que, entre a data em que o documento fiscal deixou de ser emitido e a data em que o contribuinte foi intimado da efetuação do lançamento de ofício, transcorreu prazo prescricional inferior a cinco anos.

e) verifica-se que o prazo para a homologação tácita da atividade de lançamento do imposto, por decurso de prazo, aplicável à situação deste contribuinte, teve início a partir da data da ocorrência do fato gerador.

6. (CETAP – Analista do MPCM – 2015) Em relação as Súmulas Vinculantes em matéria tributária é correto afirmar:

a) Segundo a Súmula Vinculante n. 8, os prazos prescricionais e decadenciais das contribuições sociais são previstos na Lei 8.212/1991.

b) Segundo a Súmula Vinculante n. 21, é inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.

c) Segundo a Súmula Vinculante n. 24, não se tipifica crime contra a ordem tributária, previsto no art. 1°, incisos I a IV da Lei 8.137/1990, antes da propositura da ação de execução fiscal.

d) Segundo a Súmula Vinculante n. 29, é inconstitucional a adoção, no cálculo do valor da taxa, de um ou mais elementos da base de calculo própria de determinado imposto.

e) Segundo a Súmula Vinculante n. 31, é constitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.

7. (FUNIVERSA – Delegado de Polícia/DF – 2015) Em relação ao crédito tributário, assinale a alternativa correta.

a) Tanto a isenção quanto a anistia inserem-se entre os casos de exclusão do crédito tributário, dispensando-se, em caso de exclusão do crédito tributário por tais meios, o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído ou dela consequente.

b) A anistia e a isenção, ambas formas de exclusão do crédito tributário, distinguem-se pela seguinte razão: a primeira dispensa o pagamento do tributo devido; a segunda, o pagamento da multa.

c) Pode o legislador estabelecer, por intermédio de lei ordinária, normas gerais em matéria de legislação tributária no que diz respeito à obrigação, ao lançamento, ao crédito, à prescrição e à decadência tributários.

d) Consoante a doutrina, os tributos classificam-se, quanto à repercussão econômica do ônus tributário, em diretos e indiretos. Dada essa classificação, só terá direito a restituição, pelo pagamento indevido de tributo indireto, o contribuinte de direito que comprovar que assumiu o referido encargo ou, tendo-o transferido a terceiro, tiver dele a autorização expressa para a restituição.

e) O crédito tributário, constituído pelo lançamento, é realizado, de forma privativa, pela autoridade administrativa e decorre sempre da obrigação acessória, tendo a mesma natureza desta.

8. (FCC – Julgador Administrativo da Sefaz/PE – 2015) Sobre o crédito tributário, é correto afirmar:

a) O depósito do crédito tributário não equivale ao lançamento tributário para fins de constituição da dívida, uma vez que não há a participação da autoridade administrativa na homologação ou não do valor depositado.

b) A concessão de liminar em mandado de segurança de natureza preventiva impede a constituição do crédito tributário, pois obsta a prática de atos tendentes à sua cobrança.

c) Nas hipóteses de alienação judicial do imóvel, para fins de ITBI, seu valor venal corresponde ao seu valor de mercado naquela oportunidade e não ao valor pelo qual foi arrematado em hasta pública.

d) a arrematação de imóvel em hasta pública afasta a responsabilidade do adquirente no adimplemento dos créditos tributários que recaiam sobre o bem, salvo nos casos em que haja expressa menção da existência de débitos fiscais no edital.

e) O benefício da denúncia espontânea se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, ainda que pagos a destempo, desde que em montante integral.

9. (FCC – Auditor Fiscal do Município/SP – 2012) Município localizado no Estado de São Paulo concedeu, por meio de lei ordinária, isenção do ITBI para as transmissões imobiliárias, quando, cumulativamente, o adquirente do imóvel fosse pessoa natural, o valor venal do imóvel, no ano da transmissão, não excedesse R$ 50.000,00 e o referido imóvel tivesse mais de 20 anos de construção.

Para poder fruir dessa isenção, o interessado, isto é, o adquirente do imóvel, deveria formular, por meio de requerimento escrito, o pedido de isenção do ITBI, juntando a documentação comprobatória do direito de usufruir o benefício legal.

Um munícipe, interessado em usufruir do referido benefício, apresentou o referido requerimento, juntando:

I. cópia do *carnet* do IPTU, comprovando que o referido imóvel, no exercício anterior ao da transmissão, tinha valor venal equivalente a R$ 49.000,00.

II. documentação comprobatória de que o imóvel tinha 19 anos de construção.

III. documentos comprovando que ele, pessoa natural, é o adquirente desse imóvel.

Em seu requerimento, explicou que o fato de o imóvel não ter mais de 20 anos não deveria impedir o deferimento do pedido de isenção, pois o imóvel estava "tão arruinado", que parecia ter 50 anos de construção.

A autoridade municipal competente para apreciar o referido requerimento e reconhecer ou não a presença dos requisitos necessários para o reconhecimento da isenção deverá

a) deferir o pedido formulado pelo munícipe, por considerar satisfeitos todos os requisitos legais, pois o adquirente é pessoa natural, o valor da transação é inferior a R$ 50.000,00, conforme demonstra o *carnet* do IPTU referente ao lançamento feito no exercício anterior ao da transmissão do imóvel, e o estado de conservação do imóvel lhe dá a aparência de ter sido construído há mais de 20 anos.

b) deferir parcialmente o pedido formulado pelo munícipe e considerar satisfeitos apenas dois dos três requisitos legais, reconhecendo ao adquirente o direito de usufruir apenas 2/3 (dois terços) do valor do benefício isencional.

c) deferir o pedido formulado, interpretando teleologicamente a legislação, para reconhecer que a finalidade social da isenção deve nortear seu despacho, não se devendo valorizar em demasia requisitos formais, tais como a perfeita idade do imóvel ou a comprovação do seu valor venal do exercício em que houve a transmissão do bem.

d) deferir o pedido formulado, aplicando a interpretação analógica ao caso e reconhecendo que, se o imóvel aparenta estar "arruinado", ele tem, por analogia com imóveis no mesmo estado, mais de vinte anos, sendo, ademais, irrelevante, que o documento comprobatório do valor venal do imóvel seja do ano anterior ao da transmissão do bem.

e) indeferir o pedido formulado pelo munícipe, pois matéria relacionada com a outorga de

isenção deve ser interpretada literalmente e, se o referido imóvel, não tem mais de 20 anos de construção, nem a prova de seu valor venal foi feita com *carnet* do IPTU do exercício em que se deu a transmissão do imóvel, não há como reconhecer que o interessado tenha satisfeito os requisitos legais para fruição do benefício isencional.

10. (Cespe – Promotor de Justiça/RN – 2009) Considerando que uma lei estadual tenha implantado programa de recuperação fiscal e estabelecido que o contribuinte devedor que pagar à vista o seu débito terá um desconto de 100% sobre o valor da penalidade pecuniária, aplicada em virtude de infrações cometidas, assinale a opção correta.

a) O programa instituído concede um benefício denominado isenção em caráter pessoal.
b) O instituto tributário concedido por meio da lei estadual denomina-se anistia.
c) A lei concedeu apenas um desconto que não implica, nem indiretamente, perdão de parte da dívida.
d) A lei não poderia conceder esse benefício, pois apenas a União poderia fazê-lo.
e) O benefício concedido constitui uma moratória, já que é um programa que tenta fazer com que os inadimplentes se regularizem perante a fazenda pública.

11. (FMP/RS – PGE/AC – 2014) Analise as assertivas abaixo.

I – O CTN (Código Tributário Nacional) determina que a norma prevendo isenção seja interpretada de modo a abranger o maior número de situações fáticas possível, afastando a interpretação literal.
II – Considerando que a obrigação tributária principal nasce contra o sujeito passivo indicado em lei, nos termos do CTN (Código Tributário Nacional), a pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão não pode ser responsabilizada pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas fusionadas.
III – Segundo o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, os créditos das autarquias federais preferem aos créditos da Fazenda estadual, desde que coexistam penhoras sobre o mesmo bem.
IV – Nos termos do CTN (Código Tributário Nacional) 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 em dívida ativa, salvo se o devedor reservar bens ou rendas suficientes ao pagamento total da dívida inscrita.

Assinale a afirmativa correta.

a) Apenas as assertivas I e II estão corretas
b) Apenas as assertivas II e III estão corretas.
c) Apenas as assertivas I e IV estão corretas.
d) Apenas as assertivas III e IV estão corretas.

12. (FMP/RS – PGE/AC – 2014) Assinale a alternativa correta

a) Na falência, o crédito tributário não prefere aos créditos extraconcursais.
b) Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a transmissão da propriedade de bens imóveis sub-rogam-se nas pessoas dos respectivos adquirentes.
c) A dívida ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez, presunção essa que não admite prova em contrário.
d) De acordo com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, considerando que a apresentação de embargos do executado à execução fiscal não prescinde da garantia do juízo, não é necessário verificar a relevância da fundamentação (*fumus boni juris*) e perigo de dano irreparável ou de difícil reparação (*periculum in mora*) para atribuir-se efeito suspensivo à referida ação de embargos.

13. (FCC – Advogado da SABESP – 2014) Na falência, o crédito tributário.

a) decorrente de impostos prefere o pagamento daqueles decorrentes de taxas e contribuições de melhoria, devidos pelo mesmo sujeito passivo, caso seja necessária a imputação de pagamento.

b) não se sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, mas admite concurso de preferência entre as pessoas jurídicas de direito público, na seguinte ordem: União; Estados e Distrito Federal, *pro rata* e Municípios, *pro rata*.

c) é considerado extraconcursal quando o fato gerador ocorreu antes do processo de falência, hipótese em que prefere qualquer outro crédito, exceto os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente do trabalho.

d) prefere às importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar, bem assim aos créditos com garantia real.

e) prefere a qualquer outro, seja qual for a natureza ou o tempo da sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente do trabalho.

14. (FCC – Procurador Municipal de João Pessoa – 2012) Sobre as preferências do crédito tributário, é INCORRETO afirmar que

a) não se sujeita a habilitação em inventário ou arrolamento.

b) prefere a qualquer outro, exceto os créditos decorrentes de legislação do trabalho ou do acidente do trabalho.

c) são pagos preferencialmente a quaisquer créditos habilitados em inventário ou arrolamento ou a outros encargos do monte, exigíveis no decurso do processo de inventário ou arrolamento.

d) admite concurso de preferência entre pessoas jurídicas de direito público credoras de créditos tributários apresentados no processo de inventário ou arrolamento.

e) a existência de débitos tributários relativos aos bens do espólio ou às suas rendas não impede sentença homologatória de partilha ou adjudicação.

15. (ESAF – Procurador da Fazenda Nacional – 2012) Sobre a tributação no regime falimentar, assinale a opção correta.

a) A lei estabelecerá limites e condições para a preferência dos créditos decorrentes da legislação do trabalho em relação aos demais créditos, inclusive aos tributários.

b) Com as alterações havidas em relação ao regime falimentar, a alteração do Código Tributário Nacional deixa claro o propósito de preservar as empresas em dificuldades e consequentemente a oferta de empregos, pelo que se permite afirmar que o crédito tributário ganhou posições em relação à sistemática até então vigente.

c) Na falência, o crédito tributário prefere aos créditos extraconcursais e às importâncias passíveis de restituição. Todavia, não prefere aos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado.

d) As multas contratuais e as penalidades pecuniárias por infração das leis penais ou administrativas, inclusive as multas tributárias, preferem aos credores quirografários.

e) O proprietário de bem arrecadado no processo de falência ou que se encontre em poder do devedor na data da decretação da falência poderá pedir sua restituição.

16. (UEPA – Procurador Autárquico da Sead/PA – 2012) Analise as afirmações abaixo:

I. 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.

II. São extraconcursais os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos no

curso do processo de falência, mas não na recuperação judicial.

III. Constitui efeito jurídico da inscrição em dívida ativa de um crédito tributário a obrigatoriedade para Fazenda Pública executar o crédito tributário, não constituindo causa de suspensão do prazo prescricional.

IV. Cabe compensação de crédito tributário, ainda não inscrito em dívida ativa, com precatório devido ao credor originário da dívida fiscal, podendo ser realizado antes da expedição do precatório, de acordo com alteração recente no sistema de pagamento dos precatórios.

V. A anistia abrange os atos qualificados em lei como crimes ou contravenções cometidos anteriormente à vigência da lei que a concedeu.

Das afirmativas acima estão corretas:

a) I e II
b) II e III
c) I, II e V
d) II, III e IV
e) I, II, III, IV e V

17. (FCC – Analista do TCE/AP – 2012) Sobre as garantias e privilégios do crédito tributário é correto afirmar:

a) Os créditos tributários preferem os créditos trabalhistas e os créditos decorrentes de acidente do trabalho.
b) A alienação de bens que reduza o devedor à insolvência a partir da regular inscrição do crédito tributário em dívida ativa já caracteriza fraude à execução.
c) A cláusula de inalienabilidade, seja qual for a forma e a data de constituição, é oponível ao Fisco, desde que registrada no Cartório de Registro de Imóveis.
d) A ordem de preferência dos créditos tributários é a mesma em caso de falência ou fora de hipótese de falência.
e) A cobrança de créditos tributários é sujeita a concurso de credores e habilitação em falência, recuperação judicial, inventário e arrolamento.

18. (FCC – Procurador Especial de Contas do TCM/BA – 2011) Sobre garantias e privilégios do crédito tributário, é correto afirmar que

a) o crédito tributário, na falência, se sujeita a concurso de credores com créditos decorrentes de legislação do trabalho ou do acidente do trabalho e com os créditos extraconcursais.
b) o bem gravado com cláusula de impenhorabilidade convencional responde pelo pagamento do crédito tributário, qualquer que seja a data de constituição do ônus.
c) o termo inicial da presunção de alienação de bens em fraude à execução é o despacho do juiz que ordena a citação em sede de execução fiscal.
d) a decretação de indisponibilidade de bens e direitos de devedor tributário devidamente citado, que não paga nem oferece bens à penhora no prazo legal, e não são encontrados bens penhoráveis, deve ser decretada apenas em sede de medida cautelar fiscal.
e) o crédito tributário, na falência, prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou tempo de sua constituição, ressalvados apenas os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente do trabalho e os créditos extraconcursais.

19. (FCC – Procurador do Estado/MT – 2011) Em processo de falência, a ordem de preferência do crédito tributário constituído antes da decretação da falência de determinado contribuinte que deve também créditos trabalhistas anteriores à quebra, equivalentes a vinte mil reais; créditos trabalhistas anteriores à quebra, cedidos a terceiros, equivalentes a quinze mil reais; crédito garantido com hipoteca até o limite do

valor do bem gravado; remuneração devida ao administrador judicial equivalente a cinco mil reais, corresponderá ao

a) primeiro pagamento.
b) segundo pagamento.
c) terceiro pagamento.
d) quarto pagamento.
e) quinto pagamento.

20. (FCC – Advogado da NOSSA CAIXA – 2011) Sobre a preferência do crédito tributário, é correto afirmar que

a) a indisponibilidade de bens e direitos do devedor tributário pode ser determinada em sede de procedimento administrativo pela autoridade administrativa competente, desde que assegurada a ampla defesa.
b) a declaração de alienação de bem em fraude à execução fiscal depende de procedimento judicial específico, denominado ação revocatória.
c) a impenhorabilidade legal do bem de família é afastada em caso de garantia de dívida tributária, qualquer que seja sua origem.
d) na falência, o crédito tributário deve ser pago logo após o pagamento dos créditos trabalhistas e de acidente do trabalho, antecedendo os demais, portanto.
e) é admitido o concurso de preferência entre pessoas jurídicas de direito público, na seguinte ordem: União; Estados, Distrito Federal e Territórios, conjuntamente e *pro rata*; Municípios, conjuntamente e *pro rata*.

21. (FGV – II Exame de Ordem Unificado – 2011) Determinada pessoa, havendo arrematado imóvel em leilão judicial ocorrido em processo de execução fiscal para a cobrança de Imposto Predial Urbano, vem a sofrer a exigência pelo saldo devedor da execução não coberto pelo preço da arrematação. Essa exigência é:

a) legal, pois o arrematante é sucessor do executado em relação ao imóvel, e em sua pessoa fiscal ficam sub-rogados os créditos dos tributos incidentes sobre o mesmo imóvel.
b) ilegal, pois o crédito do exequente se sub-roga sobre o preço da arrematação, exonerando o arrematante quanto ao saldo devedor.
c) legal, pois o valor pago pelo arrematante não foi suficiente para a cobertura da execução.
d) legal, pois a arrematação não pode causar prejuízo ao Fisco.

22. (FGV – II Exame de Ordem Unificado – 2010) Delta Ltda. teve sua falência decretada em 11/01/2010. Delta possuía um imóvel hipotecado ao Banco Junior S/A, em garantia de dívida no valor de R$ 1.000.000,00 O imóvel está avaliado em R$ 1.200.000,00.

A Fazenda Pública Estadual tem créditos a receber de Delta Ltda. relacionados ao ICMS não pago de vendas ocorridas em 03/01/2008. Com base no exposto acima, assinale a afirmativa correta.

a) A Fazenda tem direito de preferência sobre o credor com garantia real, em virtude de seus privilégios.
b) A Fazenda não pode executar o bem, em função de ter havido a quebra da empresa, prevalecendo o crédito com garantia real.
c) A Fazenda tem direito de preferência uma vez que a dívida tributária é anterior à hipoteca.
d) A Fazenda respeitará a preferência do credor hipotecário, nos limites do valor do crédito garantido pela hipoteca.

23. (Cespe – Exame de Ordem Unificado – 2010) Assinale a opção correta acerca das

garantias e privilégios do crédito tributário.

a) De acordo com o CTN, as garantias atribuídas ao crédito tributário alteram a sua natureza bem como a da obrigação tributária correspondente.

b) A cobrança judicial do crédito tributário, embora não se subordine a concurso de credores, está sujeita à habilitação em falência, recuperação judicial, inventário ou arrolamento.

c) Denominam-se concursais os créditos tributários decorrentes de fatos geradores acontecidos durante processo falimentar, bem como após a extinção deste.

d) No processo falimentar, o crédito tributário não prefere às importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar, nem aos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado.

24. (Cespe – Juiz Federal do TRF 2ª Região – 2009) Em cada uma das opções abaixo, é apresentada uma situação hipotética, seguida de assertiva a ser julgada. Assinale a opção que apresenta a assertiva correta.

a) A União foi vencedora em ação indenizatória por danos causados ao seu patrimônio por João e na execução da sentença penhorou um automóvel. Dois meses após, o DF propôs executivo fiscal contra João, por créditos tributários de sua competência, vindo a ser penhorado o mesmo veículo. Nessa situação, o produto da venda judicial do automóvel deverá satisfazer o crédito da União em primeiro lugar.

b) A União e o INSS ingressaram em juízo com execução fiscal de seus créditos contra devedor comum, cuja penhora recaiu sobre o mesmo bem. Nessa situação, o crédito do INSS terá preferência no produto da venda judicial do bem, quando se tratar de crédito tributário oriundo de fato que a lei defina como crime.

c) Foi proposta execução fiscal e veio a ser penhorado bem de sociedade comercial que, posteriormente, teve falência decretada. Nessa situação, o bem ficará excluído da massa, garantindo sem restrições a fazenda pública.

d) Determinada sociedade comercial teve falência decretada, e verificou-se que as contribuições previdenciárias descontadas dos salários de seus empregados deixaram de ser repassadas ao INSS, o qual promoveu execução fiscal. Nessa situação, tais valores podem ser penhorados pelo INSS antes do pagamento de qualquer crédito, respeitados os oriundos da relação trabalhista.

e) Determinada sociedade comercial adquiriu bem imóvel gravado por hipoteca, devidamente registrada. Sobreveio inadimplência da dívida hipotecária e de dívidas tributárias da União. Ingressaram judicialmente, exigindo seus créditos, tanto o credor hipotecário quanto o ente público, e foi penhorado o imóvel. Nessa situação, na alienação judicial do bem, o crédito tributário terá preferência, apesar de o imóvel estar gravado com garantia real.

25. (FCC – Magistratura/GO – 2009) Tício adquiriu em 2002 um bem imóvel destinado à sua residência e de sua família, através de mútuo imobiliário junto à instituição bancária oficial. Como garantia de pagamento do mútuo, o imóvel foi gravado com uma hipoteca em favor da instituição bancária. Todavia, desde 2005, quando ficou desempregado, Tício não paga o IPTU e as prestações sobre o referido imóvel. O Município onde está localizado o imóvel ingressou com execução fiscal para cobrar o débito de IPTU e requer a penhora sobre o imóvel. Diante disto, é correto afirmar que o imóvel

a) não pode ser penhorado sem que antes se faça a habilitação da credora hipotecária nos autos da execução fiscal, a fim de que se estabeleça um concurso de credores entre o Município e a instituição bancária mutuante.

b) não pode ser penhorado por ser bem de família.

c) não pode ser penhorado em execução fiscal porque está gravado com uma hipoteca para

garantir dívida anterior ao débito de IPTU.

d) pode ser penhorado em execução fiscal, porque os créditos tributários têm preferência sobre os créditos com garantia real, não valendo também como bem de família quando para garantir dívidas tributárias do próprio imóvel.

e) pode ser penhorado em execução fiscal, mas não pode ir à hasta pública sem que a credora hipotecária habilite seu crédito, para que possa ter resguardado seu direito a concurso de credores que se abrirá após a arrematação.

26. (Cespe – Exame de Ordem – 2008) Acerca das disposições do CTN quanto às garantias e privilégios do crédito tributário, assinale a opção correta.

a) A natureza das garantias atribuídas ao crédito tributário não altera a natureza da obrigação tributária correspondente.

b) Todos os bens e rendas do devedor respondem pelas dívidas tributárias, com exceção dos imóveis residenciais gravados por hipoteca.

c) Nas execuções comuns, os créditos tributários sempre preferem a quaisquer outros, seja qual for a natureza ou o tempo de constituição.

d) No processo falimentar, a multa tributária não goza de quaisquer preferências processuais.

27. (Vunesp – Advogado da DESENVOLVESP – 2014) É causa que suspende a exigibilidade do crédito tributário:

a) a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória.

b) a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

c) a conversão do depósito em renda.

d) o depósito do seu montante integral.

e) o pagamento antecipado e a homologação do lançamento.

28. (Vunesp – Analista da PRODEST/ES – 2014) Assinale a alternativa em que estão presentes apenas causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

a) Impetração de mandado de segurança; moratória; pagamento parcelado.

b) Concessão de tutela antecipada em ação anulatória de débito fiscal; reclamações e recursos nos termos do procedimento administrativo fiscal; parcelamento.

c) Compensação; depósito do montante integral do crédito; moratória.

d) Parcelamento; moratória; conversão do depósito em renda.

e) Consignação em pagamento; parcelamento; impetração de mandado de segurança.

29. (FEPESE – Auditor Fiscal da Prefeitura de Florianópolis – 2014) De acordo com o Código Tributário Nacional, assinale a alternativa que corresponde a institutos que suspendem o crédito tributário.

a) A transação, o parcelamento e a conversão do depósito em renda.

b) A anistia, o parcelamento e o pagamento integral do crédito tributário.

c) O parcelamento, o depósito integral do crédito tributário e a moratória.

d) A moratória, o pagamento integral do crédito tributário e a remissão.

e) A remissão, a decisão judicial transitada em julgado e a transação.

30. (UFMT – Promotor de Justiça/MT – 2014) Considerando as causas de suspensão, exclusão e extinção do crédito tributário, numere a coluna da direita de acordo com a da esquerda.

1 – Suspensão

2 – Extinção
3 – Exclusão
( ) Parcelamento
( ) Compensação
( ) Isenção
( ) Remissão
( ) Anistia
( ) Moratória
Marque a sequência correta.
a) 1, 2, 3, 2, 3, 1
b) 3, 1, 2, 1, 2, 3
c) 2, 3, 1, 3, 1, 2
d) 1, 2, 3, 1, 2, 3
e) 3, 1, 2, 3, 1, 2

31. (FCC – Analista Legislativo da AL/PE – 2014) Certo contribuinte de ICMS discorda da cobrança do imposto estadual sobre determinados valores cobrados como acessório ao preço de venda de suas mercadorias, por entendê-la sem fundamentação legal. Decidido a questionar judicialmente o assunto, pretende fazer-se valer da seguinte medida de suspensão da exigibilidade do crédito tributário:

a) depósito judicial do montante do tributo que entende efetivamente devido.
b) oferecimento de caução em bens em medida cautelar preparatória à execução fiscal.
c) oferecimento de fiança bancária como garantia à execução fiscal.
d) tutela antecipada em ação declaratória de inexigibilidade de tributo.
e) consulta formal à repartição fazendária competente, sobre a incidência, ou não, do imposto no caso concreto.

32. (Cespe – Analista Administrativo do TCE/ES – 2013) Considere que a secretaria de fazenda estadual tenha aceito o requerimento de compensação de crédito tributário feito pelo contribuinte, que apresentou precatórios, após o pagamento de 10% do total da dívida, como exigido para início do procedimento de compensação. Com base nessa situação hipotética, assinale a opção correta.

a) O parcelamento do crédito tributário tem efeito distinto do pedido de compensação, pois acarreta a suspensão do crédito tributário.
b) O parcelamento do crédito tributário tem a mesma natureza da compensação do crédito tributário por meio de precatórios.
c) O pedido de compensação feito com o pagamento de 10% da dívida gera suspensão do crédito tributário.
d) A compensação tem natureza de exclusão do crédito tributário e é realizada na ordem cronológica de pagamento do precatório.
e) O pedido de compensação tem a mesma natureza da moratória.

33. (Cespe – Juiz Federal TRF1 – 2013) Contribuinte devedor de tributo, após ter sido lavrado contra ele auto de infração pelo fisco, solicitou o pagamento do valor apurado por meio de compensação por precatórios e realizou, de forma parcelada, o pagamento do sinal exigido de 10%. Após a quitação do sinal, o contribuinte apresentou os precatórios para análise da certeza e liquidez dos títulos. Em face dessa situação hipotética e do que prevê a legislação tributária vigente, assinale a opção correta.

a) A compensação por precatórios deve seguir, de forma subsidiária, as regras gerais da

moratória.

b) O fato de a administração tributária aceitar os precatórios, após o pagamento do sinal, para a análise da certeza e liquidez gera a extinção do crédito tributário.

c) O parcelamento do sinal dado como exigência para o processamento do pedido de compensação não pode ser entendido como parcelamento do débito tributário.

d) A solicitação da compensação por precatórios gera, desde o início, a suspensão do crédito tributário, uma vez que o sinal foi parcelado.

e) O parcelamento e a compensação possuem a mesma natureza jurídica.

34. (Cespe – Cartório/RR – 2013) Caso o contribuinte notificado para pagar determinado tributo apresente, em tempo hábil, recurso administrativo pela extinção do crédito,

a) a exigibilidade do crédito será suspensa se houver depósito do montante integral do crédito tributário, independentemente do recurso.

b) a exigibilidade do crédito tributário será suspensa pelo recurso se, concomitantemente, for realizado o depósito do montante integral do crédito tributário.

c) a exigibilidade do crédito será suspensa somente se o recurso for acatado.

d) a exigibilidade do crédito tributário não será suspensa.

e) a exigibilidade do crédito tributário será suspensa apenas durante os 30 dias seguintes à protocolação do recurso.

35. (FCC – Agente Fiscal da SEFAZ-SP – 2013) A empresa Argonautas Unidos S.A. obteve a concessão de medida liminar em mandado de segurança preventivo que impetrara contra a Fazenda Pública Estadual a fim de não pagar determinado tributo por entender indevido. Em razão desta concessão, a empresa realizou operação mercantil sem o devido destaque do imposto, deixando também de cumprir as obrigações acessórias relacionadas. O Fisco, por sua vez, a fim de prevenir a decadência do direito de lançar, lavrou auto de infração contra o contribuinte. Passados 121 dias, o mandado de segurança foi julgado no mérito desfavoravelmente ao contribuinte, tendo transitado em julgado. Surpreendido com a decisão, o contribuinte foi até a repartição fiscal e entregou documentos relativos a apartamento de sua propriedade, alegando que poderia pagar o tributo mediante dação em pagamento de bem imóvel. Em face da situação hipotética apresentada e do ordenamento jurídico vigente.

a) a medida liminar em mandado de segurança e a remissão *praeter tempus*, espécies de suspensão do crédito tributário, ficam sem efeito quando denegado o mandado de segurança pela sentença, retroagindo os efeitos da decisão contrária.

b) justifica-se o não cumprimento pela empresa das obrigações acessórias relacionadas com o tributo cujo pagamento foi obstado pela ordem judicial obtida pela empresa, pois nesta situação há dispensa legal do cumprimento das obrigações acessórias.

c) o pagamento de tributos mediante dação em pagamento de bem imóvel é uma das formas previstas de exclusão do crédito tributário, devendo o contribuinte cumprir a forma e as condições estabelecidas em lei.

d) a suspensão da exigibilidade do crédito tributário na via judicial impede o Fisco de praticar qualquer ato contra o contribuinte visando à cobrança de seu crédito, tais como inscrição em dívida, execução e penhora, mas não impossibilita a Fazenda de proceder a regular constituição do crédito tributário para prevenir a decadência do direito de lançar.

e) caso fosse previsto em lei ordinária, o contribuinte poderia fazer a compensação do tributo devido com o bem imóvel, exercendo seu direito subjetivo ao uso de uma das espécies de extinção do crédito tributário.

36. (FCC – Agente Fiscal de Rendas da Sefaz/SP – 2013) A Lei Estadual n. 12.605/2012, do Estado da Bahia, aprovada pela Assembleia Legislativa daquele Estado, em seu artigo 11, assim prescreveu: "Art. 11 – Ficam extintos, independentemente de requerimento do sujeito passivo, os débitos vencidos até 30 de setembro de 2012, por veículo, relativos ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, cujo valor atualizado em 31 de outubro de 2012 seja igual ou inferior a R$ 500,00 (quinhentos reais)." Esse é um típico caso de

a) remição.
b) anistia.
c) remissão.
d) isenção.
e) moratória.

37. (FCC – Auditor do TCE-SP – 2013) Diante de uma catástrofe em região serrana de determinado Estado, foi concedida a dilação do prazo para pagamento do IPVA incidente sobre veículos automotores emplacados nos municípios atingidos pela situação de calamidade pública, passando a ser devido referido imposto até o último dia útil do corrente exercício financeiro. No mesmo ato, o Estado também concedeu isenção de IPTU aos imóveis localizados nas regiões afetadas pela situação. Nesse caso,

I. a dilação do prazo para pagamento do IPVA caracteriza moratória, causa de exclusão do crédito tributário.
II. a isenção concedida pelo Estado-membro é inconstitucional, por não possuir competência para conceder isenção sobre imposto municipal.
III. foi concedida moratória regional, revestindo-se de caráter geral para determinada região.
IV. é inadmissível a concessão de isenção a determinada região da entidade tributante, salvo na hipótese apresentada, por se tratar de isenção heterônoma.

Está correto o que se afirma APENAS em

a) I e II.
b) III e IV.
c) I e III.
d) II e IV.
e) II e III.

GABARITO

1. E / 2. C / 3. D / 4. E / 5. A / 6. B / 7. D / 8. D / 9. E / 10. B / 11. D / 12. A / 13. B / 14. E / 15. E / 16. A / 17. B / 18. B / 19. D / 20. E / 21. B / 22. D / 23. D / 24. E / 25. D / 26. A / 27. D / 28. B / 29. C / 30. A / 31. D / 32. A / 33. C / 34. A / 35. D / 36. C / 37. E

16

ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

16.1 CONCEITO DE “ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA”

O Título IV do Código Tributário Nacional é denominado “Administração Tributária”, compreendendo os arts. 194 a 208.

Em sua **acepção orgânica ou subjetiva**, o vocábulo “Administração Tributária” (com iniciais maiúsculas) designa o **conjunto de órgãos e entidades estatais** encarregados de realizar as atividades de **cobrança e fiscalização do pagamento de tributos**, ou seja, trata-se de um sinônimo para designar o “Fisco” ou a “Fazenda Pública”.

Já se o termo “administração tributária” (com iniciais minúsculas) for utilizado em seu **sentido material ou objetivo**, significa **as próprias atividades administrativas de cobrança e fiscalização do pagamento de tributos**.

Desse modo, é possível constatar que a locução “administração tributária” foi utilizada pelo legislador, no Título IV do CTN, em sua acepção material ou objetiva, na medida em que os arts. 194 a 208 disciplinam o exercícios das atividades administrativas exercidas pelo Fisco, e não propriamente o regime de sua estruturação orgânica.

16.2 NORMAS DE FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

O **poder de fiscalização das autoridades administrativas** relacionado à cobrança de tributos aplica-se às **pessoas físicas** (naturais) **ou jurídicas, públicas ou privadas, contribuintes ou não**, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal (art. 194, parágrafo único, do CTN).

PGE/GO: A prova de Procurador do Estado/GO em 2013 considerou ERRADA a afirmação: “As entidades imunes não se submetem ao poder de fiscalização das administrações tributárias”.

Embora possam produzir efeitos em outros ramos jurídicos, para o Direito Tributário 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 (art. 195 do CTN).

Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados **serão conservados pelo contribuinte até que ocorra a prescrição** dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram (art. 195, parágrafo único, do CTN)

Nos termos do art. 197 do CTN, são obrigados a prestar à autoridade administrativa, mediante intimação escrita, todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

I – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;

II – os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;

III – as empresas de administração de bens;

IV – os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;

V – os inventariantes;

VI – os síndicos, comissários e liquidatários;

VII – quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

A referida obrigação **não inclui a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo** em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Quanto à Fazenda Pública e seus servidores, estão **proibidos de divulgar** informações obtidas 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, **exceto nos casos de**:

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 (art. 198 do CTN).

Importante destacar que, nos termos do art. 198, § 2º, do CTN, “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”.

Por terem natureza pública, **não é vedada a divulgação de informações** relativas a:

a) representações fiscais para fins penais;

b) inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública;

PGE/GO: A prova de Procurador do Estado/GO em 2013 considerou ERRADA a afirmação: “Em respeito ao sigilo fiscal do contribuinte, é vedada a divulgação de informação relativa a inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública”.

c) parcelamento ou moratória (art. 198, § 3º, do CTN).

16.2.1 Cooperação fiscalizatória entre as Fazendas

Por fim, o art. 199 do Código Tributário estabelece diretrizes para a **atuação conjunta e permuta de informações entre as Fazendas** federal, estadual, distrital e municipal para a **fiscalização dos tributos respectivos** de acordo com a forma prevista nas leis e nos convênios.

PGE/GO: A prova de Procurador do Estado/GO em 2013 considerou CORRETA a afirmação: “As fazendas públicas dos estados prestar-se-ão assistência mútua para a fiscalização dos tributos respectivos e a permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio”.

Além disso, a **Fazenda Pública da União**, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, **poderá permutar informações com Estados estrangeiros** no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos (art. 199, parágrafo único, do CTN).

16.2.2 Auxílio de força pública

Nos termos do art. 200 do CTN, 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 dê medida prevista na legislação tributária, **ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção**.

PGE/GO: A prova de Procurador do Estado/GO em 2013 considerou ERRADA a afirmação: “A autoridade administrativa tributária encontra-se autorizada a proceder à interdição de estabelecimento comercial, quando da inadimplência contumaz do contribuinte”.

16.2.3 princípio da instranscendência e pendência no CAUC

A 2ª Turma do STJ, no julgamento do REsp n. 1.463.921, entendeu que, se entidade federativa com pendência no Serviço Auxiliar de Informações para Transferências Voluntárias (CAUC) integrar consórcio público que celebrou convênio com a União, o consórcio não pode ser penalizado com o impedimento de receber os valores prometidos. Isso porque, segundo o princípio da instranscendência, as punições impostas ao ente consorciado não podem superar a dimensão pessoal do infrator, atingindo o consórcio, que detém personalidade jurídica autônoma.

16.3 DÍVIDA ATIVA E CDA

Após a constituição definitiva do crédito tributário (lançamento), e não tendo o devedor realizado o pagamento, **a inscrição do débito na dívida ativa é o passo seguinte no devido processo legal para cobrança do tributo** (*vide* item 10.1 deste *Manual*).

FCC: A prova de Procurador da Câmara Municipal de São Paulo em 2014 considerou CORRETA a afirmação: "Somente após a inscrição do crédito tributário em dívida ativa é que o mesmo se torna exigível judicialmente".

Trata-se, assim, de um requisito indispensável e preparatório para o ingresso com a ação de execução fiscal.

Em termos práticos, inscrever o débito em dívida ativa **significa inserir o nome do contribuinte na lista dos inadimplentes frente ao Fisco**, transformando o sujeito passivo da obrigação tributária em uma **pessoa oficialmente em débito não negociado**. Com isso, o patrimônio do inscrito passa a sujeitar-se a diversas limitações em razão da dívida.

Esaf: A prova de Auditor Fiscal da Receita Federal em 2014 considerou CORRETA a afirmação: "O exame prévio efetuado para a inscrição em dívida ativa constitui uma garantia ao cidadão de que aquele crédito, originário de uma obrigação não adimplida em tempo e forma devidos, foi devidamente apurado e teve sua existência confirmada por meio do controle administrativo de sua legalidade e legitimidade".

De acordo com o art. 201 do CTN, considera-se 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".

Após inscrever na dívida ativa, o Fisco deve expedir a **Certidão da Dívida Ativa (CDA)**, um ato administrativo enunciativo, praticado com o objetivo de

viabilizar o controle de legalidade sobre o procedimento de inscrição.

Esaf: A prova de Auditor Fiscal da Receita Federal em 2014 considerou CORRETA a afirmação: “A inscrição na dívida ativa é o único ato de controle de legalidade, efetuado sobre o crédito tributário já constituído, que se realiza pela apreciação crítica dos profissionais legalmente competentes”.

Esaf: A prova de Auditor Fiscal da Receita Federal em 2014 considerou CORRETA a afirmação: “A inscrição em dívida ativa, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita, no caso dos tributos de competência da União, pela Procuradoria da Fazenda Nacional”.

O termo de inscrição (CDA) conterá obrigatoriamente (art. 202 do CTN):

a) o nome do devedor[STJ]

STJ: “DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL PROMOVIDA EM FACE DE HOMÔNIMO. 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. Ressalte-se que, em caso de homonímia, só é possível verificar quem é o real executado por intermédio do CPF. Assim, tem aplicação a Súmula 392 do STJ, segundo a qual ‘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’” – 1ª T., REsp 1.279.899-MG, rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 18-2-2014.

e, sendo o caso, o dos corresponsáveis bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um ou de outro;

b) a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;

c) a origem e a natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;

d) a data em que foi inscrita;

e) o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Fepese: A prova de Auditor Fiscal da Prefeitura de Florianópolis em 2014 considerou CORRETA a afirmação: “O termo de inscrição da dívida ativa, constituído de forma unilateral pelo credor, não necessita da assinatura do devedor para ser válido”.

A dívida regularmente inscrita goza de **presunção de certeza e liquidez**, caracterizando-se como prova pré-constituída contra o devedor. Trata-se, porém, de **presunção relativa** (*juris tantum*), pois será afastada se o contribuinte demonstrar administrativa ou judicialmente a existência de vício na inscrição[STJ] (art. 204 do CTN).

Vunesp: A prova de Analista da Prodest/ES em 2014 considerou CORRETA a afirmação: “Nos termos do Código Tributário Nacional, a dívida regularmente inscrita goza de presunção de certeza e liquidez e tem efeito de prova pré-constituída. Referida presunção é relativa”.

STJ: “Em sede de embargos à execução contra a Fazenda Pública cujo objeto é a repetição de imposto de renda, não se pode tratar como documento particular os demonstrativos de cálculo (planilhas) elaborados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN e adotados em suas petições com base em dados obtidos junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRF (órgão público que detém todas as informações a respeito das declarações do imposto de renda dos contribuintes) por se tratarem de verdadeiros atos administrativos enunciativos que, por isso, gozam do atributo de presunção de legitimidade. 3. Desse modo, os dados informados em tais planilhas constituem prova idônea, dotada de presunção de veracidade e legitimidade, na forma do art. 333, I e 334, IV, do CPC, havendo o contribuinte que demonstrar fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito da Fazenda Nacional, a fim de ilidir a presunção relativa, consoante o art. 333, II, do CPC” – REsp 1.298.407, rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 23-5-2012, 1ª Seção.

16.3.1 Efeitos da inscrição na dívida ativa

O ato de inscrição do débito em dívida ativa produz os seguintes efeitos principais:

1) **inibe a expedição de certidão tributária negativa** (art. 205 do CTN);

2) **suspende por 180 dias o prazo prescricional** para propositura da execução fiscal (art. 2º, § 3º, da Lei n. 6.830/80);

3) autoriza a Fazenda a adotar providências cautelares para garantir a satisfação do crédito, como propor **medida cautelar fiscal** (art. 2º da Lei n. 8.397/92) ou obter a **indisponibilidade de bens do devedor** (art. 185-A do CTN);

4) sujeita o patrimônio do devedor a **diversas limitações** impostas pelo ordenamento como forma de garantir o crédito do Fisco;

5) **presume-se fraudulenta a alienação** de bens do devedor se não houver reserva de patrimônio suficiente para quitação do débito.

IBFC: A prova de Cartório/PR em 2014 considerou CORRETA a afirmação: “A presunção de fraude à execução fiscal, por alienação ou oneração de bens ou rendas, ou o seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, ocorre a partir da inscrição do crédito tributário em dívida ativa”.

FMP/RS: A prova de Procurador do Estado/RS em 2014 considerou CORRETA a afirmação: “Nos termos do CTN 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 em dívida ativa, salvo se o devedor reservar bens ou rendas suficientes ao pagamento total da dívida inscrita”.

6) permite a expedição da **CDA**.

Cespe: A prova de Procurador de Fortaleza 2017 considerou CORRETA a afirmação: “A inscrição do crédito tributário em dívida ativa é condição para a extração de título executivo extrajudicial que viabilize a propositura da ação de execução fiscal, bem como se revela como marco temporal para a presunção de fraude à execução”.

16.3.2 Substituição da CDA

Na fase administrativa do processo tributário admite-se que a certidão da dívida ativa seja emendada ou substituída **até a decisão de primeira instância** (art. 2º, § 8º, da Lei n. 6.830/80).

Todavia a jurisprudência do STJ pacificou o entendimento pela possibilidade de se emendar ou substituir a CDA por erro material ou formal do título, até a prolação da sentença de embargos, desde que não implique modificação do sujeito passivo da execução, nos termos da Súmula n. 392 do STJ. 2. Entendimento ratificado pela Primeira Seção, ao julgar o REsp 1.045.472/BA, sob o regime do artigo 543-C do CPC. 3. Assim, não é viável a extinção da execução fiscal com base na nulidade da CDA sem antes oportunizar à Fazenda Pública emendar ou substituir o título (STJ, 2ª Turma, REsp 200800339763, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 19-8-2010, *DJ* 28-9-2010).

Consulplan: A prova de Cartório/MG de 2015 considerou como CORRETA a assertiva: “Ajuizada uma execução fiscal e tendo sido constatada pela Fazenda Pública a existência de um erro material na Certidão de Dívida Ativa – CDA, de acordo com entendimento consolidado do STJ, é admissível a substituição da CDA por parte da Fazenda Pública, mas desde que os embargos à execução não tenham sido julgados em primeira instância”.

16.3.3 Duplo papel desempenhado pela CDA

A certidão da dívida ativa cumpre um duplo papel na medida em que, simultaneamente, exerce as funções de **título executivo** e **petição inicial** da ação de execução fiscal (art. 6º, § 2º, da Lei n. 6.830/80).

FCC: A prova de Analista Judiciário do TRF3 em 2014 considerou CORRETA a afirmação: “O crédito tributário pressupõe inscrição em dívida ativa para se tornar exigível por Execução Fiscal, salvo se for concedido parcelamento do débito”.

Nesse sentido, estabelece a Súmula n. 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".

16.3.4 Regras sobre inscrição da dívida ativa e CDA na Lei de Execuções Fiscais (Lei n. 6.830/80)

Além das regras contidas no CTN, merecem destaque as seguintes normas sobre inscrição na dívida ativa e CDA presentes na Lei de Execuções Fiscais:

1) Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não **tributária** na Lei n. 4.320/64 (art. 2º);

> Cespe: A prova de Procurador de Fortaleza 2017 considerou CORRETA a afirmação: "Entende o STF que, em decorrência da autonomia tributária municipal, uma lei estadual que dispense a cobrança de débitos de pequeno valor inscritos em dívida ativa não deve vincular os municípios".

2) Qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída às pessoas jurídicas de direito público, será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública (art. 2º, § 3º);

> Esaf: A prova de Auditor Fiscal da Receita Federal em 2014 considerou CORRETA a afirmação: "A Fazenda Nacional pode, graças à autorização contida em Portaria Ministerial do Ministro de Estado da Fazenda, deixar de inscrever em Dívida Ativa da União débitos consolidados de um mesmo sujeito passivo inferiores a determinado valor".

3) O Termo de inscrição deverá conter (art. 2º, § 5º):

a) o nome do devedor, dos corresponsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;

b) 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;

c) a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;

d) 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;

e) a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e

f) o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.

> Esaf: A prova de Auditor Fiscal da Receita Federal em 2014 considerou ERRADA a afirmação: "Exige-se a notificação do sujeito passivo da lavratura da notificação do débito, da inscrição em dívida ativa e da extração da respectiva certidão, sob pena de nulidade".

4) A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez. A presunção é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite (art. 3º).

16.3.5 Protesto da CDA

Doutrina e jurisprudência sempre divergiram sobre a possibilidade, ou não, de levar a protesto em cartório certidão da dívida ativa.

O objetivo prático de se levar a protesto a CDA é permitir a inclusão do nome do contribuinte nos cadastros privados de inadimplentes, como SPC e Serasa. O envio de notificação com tal ameaça muitas vezes coage o devedor a realizar o pagamento.

A falta de expressa previsão legal, representando violação ao princípio da legalidade, parecia obstáculo intransponível à efetivação dessa forma alternativa de constranger o devedor inadimplente a pagar o tributo.

O Superior Tribunal de Justiça vem se posicionando favoravelmente ao protesto de CDAs (AgRg no Ag 1172684/PR).

CESPE: A prova de Especialista em Regulação da Anatel 2014 considerou ERRADA a afirmação: "É incabível o protesto de certidão de dívida ativa, visto que a fazenda pública pode utilizar-se da inscrição em cadastro de inadimplentes e do processo de execução fiscal para compelir o devedor ao pagamento do crédito tributário".

Recentemente, porém, foi promulgada a Lei n. 12.767/2012, que alterou a Lei do Protesto, para fins de **incluir expressamente a CDA entre os títulos sujeitos a protesto.**

Agora, o art. 1º da Lei do Protesto (9.492/97) estabelece que: "Protesto é o ato formal e solene pelo qual se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida. Parágrafo único. Incluem-se entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas".

Nessa esteira, a Portaria 17/2013 da Procuradoria Geral Federal disciplinou o protesto extrajudicial por falta de pagamento das CDAs de débitos pertencentes a autarquias e fundações públicas federais. No mesmo sentido, no CNJ recomendou aos TJs a edição de atos normativos viabilizando o protesto de CDAs nas respectivas esferas federativas.

Vale a pena transcrever o entendimento da 2ª Turma do STJ, no julgamento do REsp 1.126.515-PR, em 3-12-2013, resumindo todos os argumentos favoráveis a tal medida:

> DIREITO TRIBUTÁRIO. PROTESTO DE CDA. É possível o protesto de Certidão de Dívida Ativa (CDA). No regime instituído pelo art. 1º da Lei n. 9.492/1997 ("Protesto é o ato formal e solene pelo qual se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros

documentos de dívida.”), o protesto foi ampliado, desvinculando-se dos títulos estritamente cambiariformes para abranger todos e quaisquer “títulos ou documentos de dívida”. Dada a natureza bifronte do protesto – o qual representa, de um lado, instrumento para constituir o devedor em mora e provar a inadimplência e, de outro, modalidade alternativa para cobrança de dívida –, não é dado ao Poder Judiciário substituir-se à Administração para eleger, sob o enfoque da necessidade (utilidade ou conveniência), as políticas públicas para recuperação, no âmbito extrajudicial, da dívida ativa da Fazenda Pública. A manifestação sobre essa relevante matéria, com base na valoração da necessidade e pertinência desse instrumento extrajudicial de cobrança de dívida, carece de legitimação por romper com os princípios da independência dos poderes (art. 2º da CF) e da imparcialidade. Quanto aos argumentos de que o ordenamento jurídico (Lei n. 6.830⁄1980) já instituiu mecanismo para a recuperação do crédito fiscal e de que o sujeito passivo não participou da constituição do crédito, estes são falaciosos. A Lei das Execuções Fiscais disciplina exclusivamente a cobrança judicial da dívida ativa e não autoriza, por si, a conclusão de que veda, em caráter permanente, a instituição ou utilização de mecanismos de cobrança extrajudicial. A defesa da tese de impossibilidade do protesto seria razoável apenas se versasse sobre o “Auto de Lançamento”, esse sim procedimento unilateral dotado de eficácia para imputar débito ao sujeito passivo. A inscrição em dívida ativa, de onde se origina a posterior extração da Certidão que poderá ser levada a protesto, decorre ou do exaurimento da instância administrativa (na qual foi possível impugnar o lançamento e interpor recursos administrativos) ou de documento de confissão de dívida, apresentado pelo próprio devedor (como o DCTF, a GIA e o Termo de Confissão para adesão ao parcelamento). O sujeito passivo, portanto, não pode alegar que houve “surpresa” ou “abuso de poder” na extração da CDA, uma vez que esta pressupõe sua participação na apuração do débito. Note-se, aliás, que o preenchimento e entrega da DCTF ou GIA (documentos de confissão de dívida) corresponde integralmente ao ato do emitente de cheque, nota promissória ou letra de câmbio. Outrossim, a possibilidade do protesto da CDA não implica ofensa aos princípios do contraditório e do devido processo legal, pois subsiste, para todo e qualquer efeito, o controle jurisdicional, mediante provocação da parte interessada, em relação à higidez do título levado a protesto. Ademais, a Lei n. 9.492⁄1997 deve ser interpretada em conjunto com o contexto histórico e social. De acordo com o “II Pacto Republicano de Estado por um sistema de Justiça mais acessível, ágil e efetivo”, definiu-se como meta específica para dar agilidade e efetividade à prestação jurisdicional a “revisão da legislação referente à cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública, com vistas à racionalização dos procedimentos em âmbito judicial e administrativo”. Nesse sentido, o CNJ considerou que estão conformes com o princípio da legalidade normas expedidas pelas Corregedorias de Justiça dos Estados do Rio de Janeiro e de Goiás que, respectivamente, orientam seus órgãos a providenciar e admitir o protesto de CDA e de sentenças condenatórias transitadas em julgado, relacionadas às obrigações alimentares. A interpretação contextualizada da Lei n. 9.492⁄1997 representa medida que corrobora a tendência moderna de intersecção dos regimes jurídicos próprios do Direito Público e Privado. 2ª T., REsp 1.126.515-PR, rel. Min. Herman Benjamin, j. 3-12-2013.

A questão, todavia, não está pacificada com simples alteração na Lei do Protesto. Isso porque o rito para cobrança de tributos é um **procedimento público** e a lei em questão é de direito privado, faltando-lhe legitimidade

sistêmica para modificar o devido processo legal para cobrança de tributos no Brasil.

O protesto de CDA segue sendo uma flagrante violação ao princípio constitucional do devido processo legal (art. 5º, LIV, da CF).

16.4 CERTIDÕES TRIBUTÁRIAS

A legislação brasileira obriga o Fisco a emitir, à vista de requerimento do interessado, certidões comprobatórias da quitação de tributos, contendo todas as informações necessárias à identificação do contribuinte, do domicílio fiscal e do ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido (art. 205 do CTN).

Quanto à existência de pendências tributárias, as certidões fiscais podem ser de três tipos:

a) certidão negativa de débito;

b) certidão positiva de débito;

c) certidão positiva com efeitos de negativa.

16.4.1 Certidão negativa

Não havendo dívidas tributárias no período indicado no requerimento, a certidão diz-se negativa. Nos termos do art. 205, parágrafo único, do CTN, “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”.

Fepese: A prova de Auditor Fiscal da Prefeitura de Florianópolis em 2014 considerou ERRADA a afirmação: “A certidão negativa deverá ser fornecida dentro de vinte dias da data da entrada do requerimento na repartição”.

Sem prejuízo das consequências criminais e administrativas, a certidão negativa expedida com fraude ou dolo, e que contenha erro contra a Fazenda Pública, responsabiliza o funcionário que a expedir, pelo crédito tributário e juros de mora acrescidos (art. 208 do CTN).

Cabe lembrar o teor da 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”.

Fundatec: A prova de Procurador do Estado/RS de 2015 considerou como CORRETA a assertiva: “Declarado e não pago o tributo, é legítima a recusa de expedição da certidão negativa de débito, independentemente de lançamento de ofício ou de inscrição em dívida ativa”.

Sendo a certidão um ato administrativo vinculado, o Fisco é obrigado a expedi-la a todo contribuinte que preencher os requisitos legais. Assim, o contribuinte terá direito subjetivo à expedição da certidão tributária se preencher os requisitos legais. Cabe ao Judiciário, em liminar ou tutela antecipada, determinar que o Fisco cumpra o dever legal de emanar o ato, sob pena de que o próprio juiz, avaliando o preenchimento dos requisitos legais, emita a **certidão**.

Cespe: A prova de Procurador de Fortaleza 2017 considerou CORRETA a afirmação: “Caso o contribuinte tenha créditos inscritos em dívida ativa integralmente garantidos por penhora ou créditos com a exigibilidade suspensa, é admitido que lhe seja expedida certidão de regularidade fiscal”.

16.4.2 Certidão positiva

Chama-se certidão positiva aquela que acuse a existência de dívida tributária.

16.4.3 Certidão positiva com efeitos de negativa

De acordo com o disposto no art. 206 do CTN, tem os mesmos efeitos da certidão negativa aquela de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou garantido o juízo por outra forma, ou, ainda, cuja **exigibilidade esteja suspensa**. Trata-se da chamada certidão positiva com efeitos de negativa.

FCC: A prova de Analista Judiciário do TRF3 em 2014 considerou CORRETA a afirmação: “Em havendo suspensão do crédito tributário, cabe ao contribuinte a obtenção de certidão positiva com efeitos de certidão negativa”.

Estando a dívida garantida ou a exigibilidade do crédito suspensa, o contribuinte tem direito a obter esse tipo de certidão, que lhe permite praticar determinados atos da vida civil vedados a quem não está quite com o Fisco, como participar de licitações públicas e celebrar contratos administrativos. Nesse sentido, estabelece o art. 193 do CTN: “salvo quando expressamente autorizado por lei, nenhum departamento da administração pública da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, ou suas autarquias, celebrará contrato ou aceitará proposta em concorrência pública sem que o contratante ou proponente

faça prova da quitação de todos os tributos devidos à Fazenda Pública interessada, relativos à atividade em cujo exercício contrata ou concorre”[STJ].

PGE/GO: A prova de Procurador do Estado/GO em 2013 considerou ERRADA a afirmação: “A expedição de certidão positiva com efeito de negativa não se realizará quando da pendência de débitos tributários em cobrança executiva, independentemente de penhora ou suspensão de exigibilidade”.

STJ: “DIREITO TRIBUTÁRIO. HIPÓTESE DE IMPOSSIBILIDADE DE EXPEDIÇÃO DE CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITO DE NEGATIVA. ‘Não é possível a expedição de certidão positiva com efeito de negativa em favor de sócio que tenha figurado como fiador em Termo de Confissão de Dívida Tributária na hipótese em que o parcelamento dele decorrente não tenha sido adimplido’” – 2ª T., REsp 1.444.692-CE, rel. Min. Herman Benjamin, j. 13-5-2014.

Assim, diante de alguma das hipóteses previstas no art. 151 do CTN – moratória, depósito integral, recurso administrativo, medida liminar, tutela antecipada e parcelamento – ou havendo penhora de bens, o Fisco não pode se recusar a expedir certidão positiva com efeitos de negativa.

FMP/RS: A prova da Magistratura/MT em 2014 considerou CORRETA a afirmação: “Embora o depósito suspensivo da exigibilidade do crédito tributário só tenha esse efeito quando integral e em dinheiro, a jurisprudência reconhece ao contribuinte o direito à certidão positiva de débitos com efeitos de negativa quando, por ação cautelar de caução, oferece bem idôneo em garantia de futura execução fiscal, caso em que a caução faz as vezes da penhora para tal fim”.

Enuncia a 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”.

16.4.4 Rejeição do pedido de certidão

Em que pese a clareza dos arts. 205 e 206 do CTN, ocorre de o Fisco negar-se a expedir a certidão cabível. Os casos mais comuns envolvem contribuintes com dívidas parceladas ou garantidas por penhora, a quem, por desconhecimento ou má-fé, a Fazenda Pública rejeita a emissão de certidão positiva com efeitos de negativa[STJ].

STJ: “O art. 127, I, do Código Tributário Nacional consagra o princípio da autonomia de cada estabelecimento da empresa que tenha o respectivo CNPJ, o que justifica o direito à certidão positiva com efeito de negativa em nome de filial de grupo econômico, ainda que fiquem pendências tributárias da matriz ou de outras filiais.Precedentes. 3. Agravo regimental não provido” – AgRg no AREsp 192.658-AM, rel. Min. Castro Meira, j. 23-10-2012, 2ª T.

Ocorrendo tal situação, cabe ao contribuinte prejudicado impetrar mandado de segurança repressivo, pleiteando liminarmente seja ordenada à autoridade administrativa a imediata emissão da certidão adequada ao caso concreto.

16.5 DISPOSIÇÕES FINAIS E TRANSITÓRIAS DO CTN

O Código Tributário Nacional encerra com 10 artigos (de 209 a 218) que contemplam as “Disposições Finais e Transitórias”. Merecem destaque as duas regras abaixo transcritas:

> Art. 209. A expressão Fazenda Pública, quando empregada nesta Lei sem qualificação, abrange a Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.
>
> 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.

16.6 QUADRO SINÓTICO

<table>
<tr><td>CONCEITO DE “ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA”</td><td>Em sua acepção orgânica ou subjetiva, o vocábulo “Administração Tributária” (com iniciais maiúsculas) designa o conjunto de órgãos e entidades estatais encarregados de realizar as atividades de cobrança e fiscalização do pagamento de tributos, ou seja, trata-se de um sinônimo para designar o “Fisco” ou a “Fazenda Pública”.
Já se o termo “administração tributária” (com iniciais minúsculas) for utilizado em seu sentido material ou objetivo, significa as próprias atividades administrativas de cobrança e fiscalização do pagamento de tributos.</td></tr>
<tr><td>NORMAS DE FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA</td><td>O poder de fiscalização das autoridades administrativas relacionado à cobrança de tributos aplica-se às pessoas físicas (naturais) ou jurídicas, públicas ou privadas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal (art. 194, parágrafo único, do CTN).
Embora possam produzir efeitos em outros ramos jurídicos, para o Direito Tributário 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 (art. 195 do CTN).
Nos termos do art. 197 do CTN, são obrigados a prestar à autoridade administrativa, mediante intimação escrita, todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:
I – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;
II – os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;
III – as empresas de administração de bens;
IV – os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;
V – os inventariantes;
VI – os síndicos, comissários e liquidatários;
VII – quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.
Por terem natureza pública, não é vedada a divulgação de informações relativas a:
a) representações fiscais para fins penais;
b) inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública;
c) parcelamento ou moratória (art. 198, § 3º, do CTN).
<table>
<tr><td>Cooperação fiscalizatória entre as Fazendas:</td><td>o art. 199 do Código Tributário estabelece diretrizes para a atuação conjunta e permuta de informações entre as Fazendas federal, estadual, distrital e municipal para a fiscalização dos tributos respectivos de acordo com a forma prevista nas leis e nos convênios.
Além disso, a Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos (art. 199, parágrafo único, do CTN).</td></tr>
<tr><td>Auxílio de força pública:</td><td>Nos termos do art. 200 do CTN, 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.</td></tr>
</table></td></tr>
<tr><td>DÍVIDA ATIVA E CDA</td><td>Após a constituição definitiva do crédito tributário (lançamento), e não tendo o devedor realizado o pagamento, a inscrição do débito na dívida ativa é o passo seguinte no devido processo legal para cobrança do tributo,
Trata-se, assim, de um requisito indispensável e preparatório para o ingresso com a ação de execução fiscal.
Inscrever o débito em dívida ativa significa inserir o nome do contribuinte na lista dos inadimplentes perante o Fisco, transformando o sujeito passivo da obrigação tributária em uma pessoa oficialmente em débito não negociado. Com isso, o patrimônio do inscrito passa a sujeitar-se a diversas limitações em razão da dívida.
Após inscrever na dívida ativa, o Fisco deve expedir a Certidão da Dívida Ativa (CDA), um ato administrativo enunciativo, praticado com o objetivo de viabilizar o controle de legalidade sobre o procedimento de inscrição.</td></tr>
<tr><td></td><td>O termo de inscrição (CDA) conterá obrigatoriamente (art. 202 do CTN):
<table>
<tr><td>a) o nome do devedor e, sendo o caso, o dos corresponsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um ou de outro;</td></tr>
<tr><td>b) a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;</td></tr>
<tr><td>c) a origem e a natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;</td></tr>
<tr><td>d) a data em que foi inscrita;</td></tr>
<tr><td>e) o número do processo administrativo de que se originar o crédito.</td></tr>
</table>
A dívida regularmente inscrita goza de presunção de certeza e liquidez, caracterizando-se como prova pré-constituída contra o devedor. Trata-se, porém, de presunção relativa (juris tantum), pois será afastada se o contribuinte demonstrar administrativa ou judicialmente a existência de vício na inscrição (art. 204 do CTN).
<table>
<tr><td>Efeitos da inscrição na dívida ativa</td><td>1) inibe a expedição de certidão tributária negativa (art. 205 do CTN);
2) suspende por 180 dias o prazo prescricional para propositura da execução fiscal (art. 2º, § 3º, da Lei n. 6.830/80);
3) autoriza a Fazenda a adotar providências cautelares para garantir a satisfação do crédito, como propor medida cautelar fiscal (art. 2º da Lei n. 8.397/92) ou obter a indisponibilidade de bens do devedor (art. 185-A do CTN);
4) sujeita o patrimônio do devedor a diversas limitações impostas pelo ordenamento como forma de</td></tr>
</table></td></tr>
</table>

	garantir o crédito do Fisco; 5) **presume-se fraudulenta a alienação** de bens do devedor se não houver reserva de patrimônio suficiente para quitação do débito.

Substituição da CDA	Na fase administrativa do processo tributário, admite-se que a certidão da dívida ativa seja emendada ou substituída **até a decisão de primeira instância** (art. 2º, § 8º, da Lei n. 6.830/80). Todavia, a jurisprudência do STJ pacificou o entendimento pela possibilidade de emendar ou substituir a CDA por erro material ou formal do título, até a prolação da sentença de embargos, desde que não implique modificação do sujeito passivo da execução, nos termos da Súmula n. 392 do STJ. 2. Entendimento ratificado pela Primeira Seção, ao julgar o REsp 1.045.472/BA, sob o regime do artigo 543-C do CPC. 3. Assim, não é viável a extinção da execução fiscal com base na nulidade da CDA sem antes oportunizar à Fazenda Pública emendar ou substituir o título (STJ, 2ª Turma, REsp 200800339763, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 19-8-2010, *DJ* 28-9-2010).
Duplo papel desempenhado pela CDA	A certidão da dívida ativa cumpre um duplo papel, na medida em que, simultaneamente, exerce as funções de **título executivo** e **petição inicial** da ação de execução fiscal (art. 6º, § 2º, da Lei n. 6.830/80). Nesse sentido, estabelece a Súmula n. 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".
Regras sobre inscrição da dívida ativa e CDA na Lei de Execuções Fiscais (Lei n. 6.830/80)	Além das regras contidas no CTN, merecem destaque as seguintes normas sobre inscrição na dívida ativa e CDA presentes na Lei de Execuções Fiscais: 1) Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei n. 4.320/64 (art. 2º). 2) Qualquer valor cuja cobrança seja atribuída às pessoas jurídicas de direito público será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública (art. 2º, § 3º). 3) O Termo de inscrição deverá conter (art. 2º, § 5º): a) o nome do devedor, dos corresponsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros; b) 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; c) a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;

	d) 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; e) a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e f) o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida. 4) A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez. A presunção é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite (art. 3º).
Protesto da CDA	O objetivo prático de se levar a protesto a CDA é permitir a inclusão do nome do contribuinte nos cadastros privados de inadimplentes, como SPC e Serasa. O envio de notificação com tal ameaça muitas vezes coage o devedor a realizar o pagamento. A falta de expressa previsão legal, representando violação ao princípio da legalidade, parecia obstáculo intransponível à efetivação dessa forma alternativa de constranger o devedor inadimplente a pagar o tributo. O Superior Tribunal de Justiça vem se posicionando favoravelmente ao protesto de CDAs (AgRg no Ag 1172684/PR). Recentemente, porém, foi promulgada a Lei n. 12.767/2012, que alterou a Lei do Protesto, para fins de **incluir expressamente a CDA entre os títulos sujeitos a protesto**.

CERTIDÕES TRIBUTÁRIAS

Quanto à existência de pendências tributárias, as certidões fiscais podem ser de três tipos:
a) certidão negativa de débito;
b) certidão positiva de débito;
c) certidão positiva com efeitos de negativa.

Certidão negativa	Não havendo dívidas tributárias no período indicado no requerimento, a certidão diz-se negativa. Nos termos do art. 205, parágrafo único, do CTN, "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". Sem prejuízo das consequências criminais e administrativas, a certidão negativa expedida com fraude ou dolo, e que contenha erro contra a Fazenda Pública, responsabiliza o funcionário que a expedir pelo crédito tributário e juros de mora acrescidos (art. 208 do CTN). Cabe lembrar o teor da 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".
Certidão positiva	Chama-se certidão positiva aquela que acuse a existência de dívida tributária.
Certidão positiva com efeitos de	De acordo com o disposto no art. 206 do CTN, tem os mesmos efeitos da certidão negativa aquela de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou garantido o juízo por outra forma, ou, ainda, cuja **exigibilidade esteja suspensa**. Trata-se da chamada certidão positiva com efeitos de negativa.

	negativa	Enuncia a 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
	Rejeição do pedido de certidão	Em que pese a clareza dos arts. 205 e 206 do CTN, ocorre de o Fisco negar-se a expedir a certidão cabível. Os casos mais comuns envolvem contribuintes com dívidas parceladas ou garantidas por penhora, a quem, por desconhecimento ou má-fé, a Fazenda Pública rejeita a emissão de certidão positiva com efeitos de negativa. Ocorrendo tal situação, cabe ao contribuinte prejudicado impetrar mandado de segurança repressivo, pleiteando liminarmente seja ordenada à autoridade administrativa a imediata emissão da certidão adequada ao caso concreto.
DISPOSIÇÕES FINAIS E TRANSITÓRIAS DO CTN	O Código Tributário Nacional encerra com 10 artigos (de 209 a 218), que contemplam as “Disposições Finais e Transitórias”.	

16.7 QUESTÕES

1. (Vunesp – PGM de Andradina-SP – 2017) Tem os mesmos efeitos da certidão negativa a certidão de que conste a existência de créditos

a) em curso de cobrança executiva, independentemente de ter sido efetuada a penhora.
b) vencidos, mas já inscritos na dívida ativa.
c) vencidos, independentemente de terem sido inscritos ou não na dívida ativa.
d) que estejam em moratória.
e) inscritos na dívida ativa, desde que ainda não promovida sua execução judicial.

2. (Consulplan – Cartório-MG – 2016) Avalie as afirmações a seguir, considerando posicionamentos sumulados pelo Superior Tribunal de Justiça:

I. Apresenta-se legítima a recusa pelo órgão fazendário de expedição de certidão negativa ou positiva com efeito de negativa, quando declarado e não pago o débito tributário respectivo pelo contribuinte.
II. A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.
III. É legítima a exigência de depósito prévio para admissibilidade de recurso administrativo tributário.
IV. Incide imposto de renda sobre a indenização por danos morais.

É correto apenas o que se afirma em

a) I e II.
b) II e III.
c) III e IV.
d) I e IV.

3. (FAURGS – Juiz de Direito – 2016) No que se refere ao termo de inscrição da dívida ativa, considere os conjuntos de informações abaixo.

I. Nome do devedor, número da carteira de identidade, domicílio e número do cadastro da pessoa física.
II. Nome do devedor, a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos.
III. Nome do devedor, número da carteira de identidade, residência e número do cadastro da pessoa física.
IV. A origem e natureza do crédito, a data em que a dívida ativa foi inscrita e número do cadastro de pessoa física.

Quais possuem apenas itens obrigatórios ao termo de inscrição da dívida ativa?

a) Apenas I.
b) Apenas II.

c) Apenas I e III.
d) Apenas II e IV.
e) Apenas I, III e IV.

4. (Vunesp – Auditor Tributário da Prefeitura de São José dos Campos/SP – 2015) A Dívida Ativa do ente público

a) compreende os restos a pagar, o serviço da dívida, os depósitos e os débitos de tesouraria.
b) compreende somente as obrigações legais relativas a tributos e seus adicionais.
c) se for executável em até 12 meses, é denominada dívida flutuante, e acima desse prazo, é denominada dívida fundada.
d) decorre apenas de obrigações não adimplidas de empréstimos efetuados pelo ente público.
e) é constituída por créditos do ente público em relação a terceiros, cuja liquidez e certeza foi apurada pela autoridade competente.

5. (Cespe – Juiz federal do TRF5 – 2015) Um contribuinte deixou de recolher determinado tributo no prazo previsto em lei e, por isso, foi alvo de ação do fisco, que procedeu à lavratura de auto de infração cobrando o valor original do referido tributo com juros, correção monetária e multa pecuniária. No referido auto de infração, ficou concedido o prazo de vinte dias para que o contribuinte efetuasse o pagamento ou o impugnasse.

Nessa situação hipotética,

a) o valor cobrado pelo auto de infração constitui dívida ativa não tributária até a inscrição da referida dívida, na forma da lei.
b) o valor cobrado pelo fisco constitui dívida ativa não tributária, visto que admite prova em contrário.
c) o débito constituído por meio de auto de infração corresponde a crédito público, no sentido que o direito financeiro dá a essa expressão, podendo, por isso, ser cobrado judicialmente.
d) durante o referido prazo de vinte dias, a inscrição de dívida ativa tributária estaria impossibilitada, haja vista que o prazo para pagamento ou impugnação não se teria esgotado.
e) o débito apurado contra o contribuinte consolidou-se com a lavratura do auto de infração em dívida ativa tributária.

6. (FCC – Juiz de Direito/PE – 2015) A respeito das Garantias e Privilégios do Crédito Tributário, é correto afirmar:

a) São pagos preferencialmente a quaisquer outros os créditos tributários vencidos ou vincendos, a cargo de pessoas jurídicas de direito privado em liquidação judicial ou voluntária, exigíveis no decurso da liquidação.
b) 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, como, por exemplo, o montante por ele devido inscrito em Dívida Ativa.
c) Enquanto não julgadas as Ações Diretas de Inconstitucionalidade que discutem a possibilidade de quebra do sigilo bancário diretamente por autoridade administrativa, pode o Poder Executivo disciplinar os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços, inclusive dispondo sobre a necessidade de inserção de elementos que permitam identificar a origem e a natureza dos gastos realizados.
d) A presunção de dissolução irregular que permite o redirecionamento da cobrança do crédito tributário decorre, por exemplo, do retorno sem cumprimento, por mudança de endereço, do Aviso de Recebimento regularmente encaminhado para o domicílio fiscal constante dos

cadastros da pessoa jurídica perante a administração tributária.

e) Há esgotamento das diligências para fins de aplicação da indisponibilidade prevista no art. 185-A do Código Tributário Nacional quando comprovado nos autos o acionamento do BacenJud, a expedição de ofícios a todos os registros públicos e ao DENATRAN ou DETRAN.

7. (PUC/PR – Procurador do Estado/PR – 2015) Entende-se por sanções políticas tributárias as restrições não razoáveis ou desproporcionais ao exercício de atividade econômica ou profissional lícita, utilizadas como meio de indução ou coação a pagamento de tributos.

Sobre as sanções políticas tributárias, assinale a alternativa CORRETA.

a) O protesto de certidão de dívida ativa, nos termos da jurisprudência mais recente do Superior Tribunal de Justiça, configura sanção política.

b) A exigência de Certidão Negativa de Débitos Tributários – CND como requisito prévio à participação em licitações é exemplo de sanção política.

c) De acordo com entendimento pacífico do Superior Tribunal de Justiça, a Fazenda Pública tem legitimidade e interesse para requerer a falência da empresa insolvente devedora de tributos.

d) A retenção de mercadoria pelo tempo estritamente necessário à lavratura do auto de infração não configura sanção política.

e) Segundo recente entendimento do Supremo Tribunal Federal, não se admite o cancelamento da inscrição da empresa no cadastro de contribuintes de determinado imposto em razão de dívidas tributárias, ainda que comprovados intuito deliberado de não pagar o imposto e violação à livre concorrência.

8. (Vunesp – Procurador de Caieiras/SP – 2015) Assinale a alternativa correta no que respeita à Dívida Ativa Tributária.

a) Constitui Dívida Ativa tributária a proveniente de crédito público de qualquer natureza, depois de esgotado o prazo fixado por decisão proferida em processo regular.

b) A fluência de juros de mora, relativamente à Dívida Ativa, exclui a liquidez do crédito.

c) A omissão de quaisquer dos requisitos exigidos para o termo de inscrição da Dívida Ativa, ou o erro a eles relativo são causas de nulidade da inscrição e do processo dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada, mediante correção da certidão nula, até decisão de segunda instância.

d) A dívida regularmente inscrita goza de presunção absoluta de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

e) A presunção de certeza e liquidez da dívida regularmente inscrita é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.

9. (FUNDEP – Magistratura/MG – 2014) A inscrição do crédito tributário decorre da sua constituição definitiva, tornando-o hábil à execução. Assinale a alternativa que define CORRETAMENTE a Certidão da Dívida Ativa (CDA), como título executivo extrajudicial hábil a instruir o processo de execução.

a) A CDA, como título executivo, independe dos requisitos e conteúdo do termo de inscrição em dívida ativa relativa ao crédito tributário.

b) A CDA, como título hábil ao processo de execução, deve conter todos os elementos do termo de inscrição na dívida ativa, na forma estabelecida no Art. 202 do CTN e Art. 2º da Lei n. 6.830/80, o que lhe imprime os requisitos da liquidez, certeza e exigibilidade do crédito que representa.

c) A CDA é título executivo, mesmo que o crédito tributário não esteja inscrito na dívida ativa.
d) A CDA é título executivo, mesmo que o crédito que representa ainda não tenha sido definitivamente constituído.
e) havendo créditos tributários não vencidos, com exigibilidade suspensa ou garantidos por penhora, tem o contribuinte direito à certidão negativa de débitos.

10. (FCC – Auditor Fiscal da Receita Estadual/RJ – 2014) Oscar, Auditor Fiscal da Receita Estadual, deu início aos seus trabalhos de fiscalização, na empresa "Super Atacadão de Roupas Finas Ltda.", e intimou o sócio gerente da empresa, Sr. Cláudio, a lhe exibir diversos livros e documentos necessários à realização dessa fiscalização, no que foi atendido. O exame dessa documentação, todavia, não revelou a Oscar qualquer irregularidade relacionada à legislação do ICMS. Antes de concluir seus trabalhos fiscais, porém, Oscar, suspeitando da existência de possíveis irregularidades e sabendo que o Sr. Cláudio era religioso e considerava pecado a sonegação de impostos, decidiu intimar, por escrito, o sacerdote confessor do Sr. Cláudio, para que ele lhe informasse conteúdos da confissão que pudessem eventualmente constituir prova de prática de infração à legislação do ICMS do Estado do Rio de Janeiro. Essa notificação foi baseada no art. 197 do CTN, cujo *caput* **estabelece a obrigatoriedade de determinadas pessoas, mediante intimação escrita, prestarem à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros. O referido sacerdote, em resposta fundamentada no acordo que o Brasil e a Santa Sé firmaram na cidade do Vaticano, em 13 de novembro de 2008, relativo ao Estatuto Jurídico da Igreja Católica no Brasil, fundamentada, também, no Decreto Legislativo n. 698, de 7 de outubro de 2009, que aprovou esse acordo no Brasil e, ainda, no Decreto Federal n. 7.107/2010, que determina o cumprimento desse acordo, que tem força de lei no território nacional, negou-se a prestar a informação solicitada pelo Auditor Oscar, invocando o que estabelece o art. 13 do referido acordo, cujo teor é o seguinte: é garantido o segredo do ofício sacerdotal, especialmente o da confissão sacramental. Nesse caso, com base no que estabelece o CTN, o sacerdote agiu em:**

a) desconformidade com o CTN, pois a obrigação de prestar informações solicitadas pelo fisco abrange, inclusive, as informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão, desde que essas informações sejam utilizadas exclusivamente para fins civis e tributários, mas não penais.
b) desconformidade com o CTN, pois a obrigação de prestar informações solicitadas pelo fisco abrange, inclusive, as informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão, desde que essas informações sejam utilizadas para fins tributários, mas não penais.
c) desconformidade com o CTN, pois a obrigação de prestar informações solicitadas pelo fisco abrange, inclusive, as informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão, pois o fisco também deve observar o sigilo dessas informações.
d) conformidade com o CTN, pois eles não estão sujeitos à jurisdição tributária brasileira, em razão de estarem submetidos diretamente à Santa Sé, que os jurisdiciona, em matéria de direito civil, penal e tributário.
e) conformidade com o CTN, pois a obrigação de prestar informações solicitadas pelo fisco não abrange informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou

profissão, como é o caso deste sacerdote.

11. (FCC – Auditor Fiscal da Receita Estadual/RJ – 2014) O exame do histórico tributário de uma determinada empresa, fabricante de produtos voltados para a alimentação infantil, revelou a existência das seguintes ocorrências:

I. em 2008, fez o parcelamento, em 60 meses, do valor reclamado em auto de infração, lavrado pelo fisco fluminense. Até a presente data, as parcelas têm sido pagas correta e pontualmente;

II. em 2009, o Estado do Rio de Janeiro ajuizou uma ação de execução fiscal contra ela, que acabou sendo objeto de embargos, depois de a empresa ter efetuado, no prazo legal, o depósito integral da importância reclamada na execução. O referido depósito não foi levantado, nem convertido em renda, e ainda não há decisão transitada em julgado nesse processo;

III. em 2010, para poder importar mercadorias do exterior, sem a incidência do ICMS, esse contribuinte fluminense impetrou mandado de segurança, no bojo do qual foi concedida medida liminar para que o desembaraço aduaneiro fosse feito sem a exigência do ICMS. Essa liminar foi revogada em 2010 e, ao final do processo, o contribuinte restou vencido. Pagou a totalidade do crédito tributário reclamado em 2011;

IV. em 2011, a autuada deixou de pagar impostos federais, que estão sendo objeto de execução fiscal, sem que tenha havido depósito da quantia questionada, nem oferecimento de bens à penhora;

V. em 2012, a fiscalização fluminense lavrou auto de infração contra essa empresa, que foi objeto de impugnação no prazo legal. Esse auto de infração teve resultado favorável à Fazenda Pública estadual, em seu primeiro julgamento, mas ainda pende de julgamento de recurso interposto pelo contribuinte. Ainda nesse ano, a Fazenda Pública fluminense ajuizou outro executivo fiscal, relativo a crédito tributário decorrente de falta de pagamento do ICMS, sendo que, desta vez, a empresa em questão não efetuou o depósito integral da quantia pleiteada. Ao invés disso, ofereceu bens à penhora, suficientes para cobrir o crédito tributário exigido, motivo pelo qual a penhora foi efetivada.

No início de 2013, essa empresa decidiu participar de concorrência pública para fornecer seus produtos a creches e escolas da rede estadual fluminense. Um dos requisitos a ser cumprido pelas empresas concorrentes, era a apresentação de prova de quitação de todos os tributos estaduais, até a data da abertura da inscrição para participação nessa concorrência, que ocorreu no dia 05 de abril de 2013.

Para tanto, a empresa apresentou, no órgão público fluminense competente, requerimento solicitando a expedição de certidão negativa dos tributos estaduais.

Nesse caso hipotético, com base no CTN, o órgão estadual competente para o fornecimento dessa certidão

a) não a expedirá, pois os tributos devidos ainda não estão quitados.

b) expedirá certidão positiva, com efeito de positiva, pois a penhora não permite que a certidão tenha efeito de negativa.

c) expedirá certidão negativa, com efeito de negativa.

d) expedirá certidão positiva, com efeito de negativa.

e) expedirá certidão negativa, com efeito de positiva.

12. (Cespe – Cartório/BA – 2013) Em relação à administração e à fiscalização tributária, assinale a opção correta.

a) Tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício são obrigados a prestar as informações que tenham acerca de bens, negócios ou atividades de terceiros à autoridade

administrativa se houver ordem judicial fundamentada nesse sentido.

b) A autoridade administrativa que realizar diligência de fiscalização deve lavrar os termos necessários para que se documente o início do procedimento, mas não é necessário que determine o prazo máximo para a conclusão da operação de fiscalização.

c) Síndicos, comissários e liquidatários estão obrigados a prestar informações que disponham sobre bens, negócios ou atividades de terceiros à autoridade administrativa se houver apresentação de ordem judicial fundamentada nesse sentido.

d) A autoridade administrativa em matéria de fiscalização pode examinar os livros contábeis de pessoas físicas e jurídicas, com exceção daqueles em poder de pessoas que gozem de imunidade tributária.

e) Tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício são obrigados a prestar à autoridade administrativa, mediante intimação escrita e independentemente de ordem judicial, informações que tenham acerca de bens, negócios ou atividades de terceiros.

13. (Cespe – Cartório/ES – 2013) Conforme disposto no CTN, os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros, mediante.

a) citação.

b) intimação escrita, independentemente de ordem judicial.

c) intimação escrita ou oral.

d) ordem judicial, exclusivamente.

e) intimação escrita condicionada à ordem judicial.

14. (Cespe – Cartório/ES – 2013) O crédito tributário regularmente inscrito na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado para o pagamento, é denominado.

a) indébito tributário.

b) parcela restituível.

c) restos a pagar.

d) dívida ativa.

e) juros de mora.

15. (Cespe – Magistratura Federal TRF1 – 2013) Com base no que dispõe o Código Tributário Nacional acerca da dívida ativa, assinale a opção correta.

a) A dívida ativa refere-se, sempre, à dívida tributária.

b) A dívida regularmente inscrita goza de certeza e liquidez e não poderá ser ilidida por nenhuma prova.

c) A fluência de juros de mora exclui a liquidez do crédito inscrito em dívida ativa.

d) Quando houver corresponsáveis, obrigatoriamente, estes também deverão ser indicados no termo de inscrição.

e) Comprovada após decisão de primeira instância, a nulidade dos requisitos que devem constar no termo de inscrição pode ser suprida mediante a substituição da certidão nula.

16. (Cespe – Cartório/RR – 2013) No que se refere à inscrição de crédito tributário na dívida ativa, assinale a opção correta.

a) A inscrição do crédito na dívida ativa pode ser feita em seguida à abertura do processo.

b) A inscrição do crédito na dívida ativa pode ser feita em seguida à deliberação na primeira instância, ainda que haja possibilidade de recurso a segunda instância administrativa.

c) A inscrição do crédito na dívida ativa pode ser feita em seguida à conclusão do processo administrativo, ainda que não tenha transcorrido o prazo de vencimento do tributo estabelecido no processo.
d) A inscrição do crédito na dívida ativa somente pode ser feita em seguida à conclusão do processo administrativo em segunda instância e após o transcurso do prazo de vencimento do tributo estabelecido no processo, se o respectivo pagamento não tiver sido realizado.
e) Após a notificação do contribuinte, pode-se inscrever a dívida vincenda na dívida ativa, ainda que o processo tributário não tenha sido iniciado.

GABARITO

1. D / 2. A / 3. B / 4. E / 5. D / 6. A / 7. D / 8. E / 9. B / 10. E / 11. D / 12. E / 13. B / 14. D / 15. D / 16. D

17

PROCESSO TRIBUTÁRIO

17.1 CONCEITO

Por força da exigência imposta pelo princípio do devido processo legal (art. 5º, LIV, da CF), as atividades de instituir e arrecadar tributos somente podem ser realizadas pelo Estado de modo legítimo se observarem estritamente o procedimento formal previsto na legislação tributária.

Desse modo, **em sentido amplo** processo tributário pode ser conceituado como **quaisquer atividades estatais**, no âmbito dos Poderes Legislativo, Executivo ou Judiciário, **desenvolvidas visando instituir e arrecadar tributos**.

A excessiva abrangência do citado conceito tem favorecido a preferência, na doutrina e nos concursos, pelo **sentido estrito** da locução processo tributário, assim entendido como o conjunto ordenado de **atos administrativos ou jurisdicionais** praticados **para solucionar conflitos entre o Fisco e o sujeito passivo** da obrigação tributária.

17.2 ÂMBITOS DA PRÁTICA TRIBUTÁRIA

Em termos práticos, os operadores do Direito atuam em três frentes distintas relacionadas ao processo tributário:

a) consultivo tributário: desenvolvimento de atividades, tanto por servidores públicos quanto profissionais da iniciativa privada, geralmente com natureza preventiva e pré-processual, tendo caráter de orientação e resposta a consultas formuladas por autoridades públicas ou consulentes particulares, podendo materializar-se com a elaboração de parecer conclusivo sobre a dúvida suscitada;

b) processo administrativo fiscal: contribuintes e responsáveis têm a opção de **impugnar exigências tributárias** indevidas interpondo recurso **perante o próprio Fisco**, sem prejuízo da possibilidade de recorrerem a qualquer momento ao Judiciário (art. 5º, XXXV, da CF);

c) processo judicial tributário: o caminho preferido, e em geral mais eficiente, para questionar exações fiscais indevidas tem sido por meio da **propositura de ações judiciais em favor do contribuinte**. No entanto, a rigor o

processo judicial tributário inclui tanto demandas propostas pelo sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário) quanto aquelas intentadas pelo Fisco, como é o caso da execução fiscal e da cautelar fiscal.

Vamos analisar, nos itens a seguir, os detalhes mais relevantes sobre os processos administrativo e judicial tributários.

17.3 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

O processo administrativo tributário, ou "fiscal", de acordo com a denominação utilizada pela legislação federal, consiste no procedimento estabelecido **no âmbito no próprio Fisco para determinação, exigência, consulta e impugnação de créditos tributários**.

FJG/RIO: A prova de Agente da Fazenda/RJ 2013 considerou CORRETA a afirmação: "No processo administrativo tributário, cabe à Fazenda comprovar a ocorrência do fato gerador".

Na esfera federal, o processo administrativo fiscal é regulado pelo Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, cujo art. 1º prescreve: "Este Decreto rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal". Estados, Distrito Federal e Municípios adotam procedimentos similares ao federal regidos por leis próprias.

Cespe: A prova da Magistratura Federal da 5ª Região 2013 considerou ERRADA a afirmação: "A Lei do Processo Administrativo Fiscal foi recepcionada como lei complementar pela CF".

Cespe: A prova de Delegado Federal 2013 considerou CORRETA a afirmação: "É legalmente aceito que, aberto regular processo administrativo, a autoridade administrativa busque junto à autoridade administrativa tributária, informações fiscais para apurar infração administrativa".

Nos termos do art. 7º do Decreto n. 70.235/72, o procedimento fiscal tem início com:

> I – o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;
>
> II – a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;
>
> III – o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

Uma vez realizado o lançamento ou lavrado o Auto de Infração e Imposição de Multa (AIIM), e notificado o devedor, **poderá ser interposto recurso contra a exigência indevida**, chamado pelo decreto de "impugnação", instaurando a

fase litigiosa do procedimento (art. 14).

Cespe: A prova de Procurador do Distrito Federal 2013 considerou ERRADA a afirmação: “Considerando que o agente da autoridade da administração tributária lavre auto de infração e apreensão, com retenção de bens, contra determinada empresa. A situação narrada representa o começo da fase contenciosa do processo administrativo tributário, devendo haver a intimação do sujeito passivo da obrigação tributária”.

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 (art. 15).

Nos termos do art. 25 do Decreto:

> O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:
>
> I – em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal;
>
> a) aos Delegados da Receita Federal, titulares de Delegacias especializadas nas atividades concernentes a julgamento de processos, quanto aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.
>
> b) às autoridades mencionadas na legislação de cada um dos demais tributos ou, na falta dessa indicação, aos chefes da projeção regional ou local da entidade que administra o tributo, conforme for por ela estabelecido.
>
> II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial.

FJG/RIO: A prova de Agente da Fazenda/RJ 2013 considerou CORRETA a afirmação: “Encerra-se o litígio administrativo tributário com a desistência do recurso”.

Cabe sempre destacar que a qualquer momento o devedor pode, antes ou durante o processo administrativo fiscal, impugnar a exigência na esfera judicial. Isso porque **no Brasil não existe contencioso fiscal**, vigorando o modelo inglês da unidade de jurisdição (art. 5º, XXXV, da CF). Assim, **a utilização da via administrativa, como meio de recorrer contra exações fiscais indevidas, é meramente opcional e não faz coisa julgada material**.

Embora algumas instâncias recursais do Fisco sejam compostas por órgãos paritários integrados também por representantes dos contribuintes (art. 25 do Decreto n. 70.235/72), os **processos administrativos nunca são decididos por autoridades totalmente imparciais**. Ao contrário do Poder Judiciário, a Administração Pública participa dos processos administrativos simultaneamente como juíza e parte da relação jurídica material litigiosa. É um julgador

interessado. Por isso, o ordenamento jurídico transforma a via administrativa em caminho opcional e recusa definitividade (coisa julgada material) às decisões finais do Fisco nessa instância. Pelo princípio da sindicabilidade, sempre caberá recurso ao Judiciário contra decisões prolatadas na esfera administrativa.

Cespe: A prova da Magistratura/MA 2013 considerou CORRETA a afirmação: "O ajuizamento de ação judicial importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto".

Por fim, vale lembrar a norma contida no art. 62 do Decreto n. 70.235/72: "Durante a vigência de medida judicial que determinar a suspensão da cobrança, do tributo não será instaurado procedimento fiscal contra o sujeito passivo favorecido pela decisão, relativamente, à matéria sobre que versar a ordem de suspensão. Parágrafo único. Se a medida referir-se a matéria objeto de processo fiscal, o curso deste não será suspenso, exceto quanto aos atos executórios".

17.4 PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO

O caminho natural para o contribuinte impugnar cobranças tributárias ilegítimas é o **recurso às medidas propostas no Poder Judiciário**.

Vamos estudar detalhadamente as mais relevantes medidas judiciais em defesa do contribuinte. Em seguida, veremos as ações em prol da Fazenda Pública.

17.4.1 Ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária

A ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária tem sua propositura fundamentada no art. 4º, I, do Código de Processo Civil, segundo o qual: "O interesse do autor pode limitar-se à declaração: I – da existência ou da inexistência de relação jurídica" (Com acréscimo, no inc. I do art. 19 do NCPC, "do modo de ser": "I – da existência, da inexistência ou do modo de ser de uma relação jurídica).

É cabível antes de qualquer ato concreto do Fisco tendente a exigir o tributo, ou seja, tende a ser ajuizada pelo potencial contribuinte **antes do lançamento ou da lavratura do Auto de Infração** e Imposição de Multa (AIIM).

Na verdade, a ação declaratória, comumente articulada com pedido de antecipação de tutela, **veicula pretensão inibitória visando afastar exigência futura** objetivamente delimitada[STJ].

Cespe: A prova de Procurador do Distrito Federal 2013 considerou CERTA a afirmação: “Devido à necessidade de atender às despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, o DF promulgou lei instituindo empréstimo compulsório incidente sobre a transmissão de bens incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital. Os contribuintes atingidos com a exação poderão fazer uso da ação declaratória de inexistência de obrigação tributária para a suspensão do crédito tributário, admitindo-se a possibilidade de antecipação de tutela judicial ou do depósito integral e em dinheiro”.

STJ: “AÇÃO DECLARATÓRIA. RELAÇÃO TRIBUTÁRIA FUTURA. Descabe a ação para declarar a inexistência de relação jurídica tributária que, no caso, obrigue a autora ao recolhimento de multa moratória de tributos da SRF e INSS (art. 67 da Lei n. 9.430/1996 e 35 da Lei n. 8.212/1991), ainda que sob a alegação de que tais dispositivos não poderiam ser confrontados com o benefício da denúncia espontânea (art. 138 do CTN). A Turma entendeu que somente é possível a via declaratória quando há delimitação objetiva da questão e não sobre a suposta existência de futura relação jurídico-tributária” – REsp 963.950-DF, rel. Min. José Delgado, j. 8-4-2008. *Informativo* 351.

Por tal razão, inexiste prazo para sua propositura.

17.4.2 Ação anulatória de débito fiscal

A ação anulatória de débito fiscal está prevista no art. 38 da Lei n. 6.830/80: “A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou *ação anulatória do ato declarativo da dívida*, *esta precedida do depósito preparatório do valor do débito*, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos” (original sem grifos).

Seu objetivo é promover judicialmente a extinção do lançamento tributário ou da autuação fiscal se tais atos administrativos estiverem eivados de ilegalidade. Daí o nome de “ação anulatória”, que revela a **pretensão do autor em anular o ato administrativo que fundamenta a cobrança do tributo**: lançamento ou auto de infração[STJ].

Cespe: A prova da Magistratura/RN 2013 considerou ERRADA a afirmação: “É possível a conexão entre ação anulatória e execução fiscal, em virtude da relação de prejudicialidade existente entre tais demandas, recomendando-se a reunião dos feitos, mesmo que o reconhecimento da conexão afaste a competência de uma vara especializada em razão da matéria”.

STJ: “A ação anulatória de crédito fiscal proposta pela Fazenda Municipal prescinde de depósito e garantia” – REsp 1.115.458/BA, rel. Min. Luiz Fux, j. 24-11-2009, 1ª T.

Assim, a propositura da ação anulatória pressupõe o lançamento ou a lavratura do AIIM. O **prazo prescricional** da ação anulatória é **de 5 anos** (art. 1º do Decreto n. 20.910/32). Mas quando a ação anulatória for **precedida de decisão administrativa que denegar a restituição do indébito**, o prazo será de **2 anos** (art. 169 do CTN).

FGV: O XIII Exame de Ordem Unificado 2014 considerou CORRETA a afirmação: "O prazo para o contribuinte ajuizar ação anulatória é de 2 (dois) anos, a contar da data da decisão administrativa que indeferiu o pedido de repetição".

FCC: A prova da Magistratura/PE 2013 considerou CORRETA a afirmação: "Se o contribuinte teve negada a repetição do indébito na esfera administrativa terá ele dois anos, a contar da decisão administrava irrecorrível para pleitear judicialmente a anulação desta decisão".

A ação anulatória pode ser proposta mesmo após iniciada a execução fiscal[STJ].

STJ: "O ajuizamento da ação anulatória de lançamento fiscal é direito do devedor (direito de ação) insuscetível, portanto, de restrição, podendo ser exercido antes ou depois da propositura da ação exacional (Execução Fiscal), não obstante o rito previsto nesses casos ser o da ação de embargos do devedor como instrumento hábil à desconstituição da obrigação tributária, cuja exigência já é exercida judicialmente pela Fazenda. A diferença entre a ação anulatória e a de embargos à execução é a possibilidade de suspensão dos atos executivos até seu julgamento.

Assim, na ação anulatória, para que haja suspensão do executivo fiscal, assumindo a mesma natureza dos embargos à execução, é necessário o depósito do valor integral do débito exequendo (art. 151 do CTN). Nesse caso, ostenta o crédito tributário o privilégio da presunção de sua legitimidade (art. 204 do CTN)" – REsp 1.136.282-SP, rel. Min. Luiz Fux, j. 3-12-2009.

Importante destacar que o art. 38 da Lei n. 6.830/80 enuncia que a propositura da ação anulatória deve ser "precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos". Embora o dispositivo sugira que o depósito constitua requisito indispensável para a admissibilidade da ação, a jurisprudência pacificou o entendimento de que **a realização do depósito prévio na ação anulatória é uma mera faculdade do contribuinte**[STJ]

Cespe: A prova da Magistratura/MA 2013 considerou ERRADA a afirmação: "A jurisprudência do STF já afirmou reiteradamente a possibilidade de exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário".

STJ: “A doutrina e a jurisprudência enraizaram a compreensão de que o depósito prévio ditado no art. 38, Lei n. 6.830/80, não constitui indispensável pressuposto de procedibilidade de ação anulatória de débito fiscal” – REsp 183.969/SP, 22-5-2000, rel. Min. Milton Luiz Pereira, 1ª T.

STJ: “A propositura de ação anulatória de débito fiscal não está condicionada à realização do depósito prévio previsto no art. 38 da Lei de Execuções Fiscais, posto não ter sido o referido dispositivo legal recepcionado pela Constituição Federal de 1988, em virtude de incompatibilidade material com o art. 5º, inciso XXXV, *verbis*: ‘a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito’. 2. ‘Ação anulatória de débito fiscal. Art. 38 da Lei n. 6.830/80. Razoável a interpretação do aresto recorrido no sentido de que não constitui requisito para a propositura da ação anulatória de débito fiscal o depósito previsto no referido artigo. Tal obrigatoriedade ocorre se o sujeito passivo pretender inibir a Fazenda Pública de propor a execução fiscal’” – REsp 962.838/BA, rel. Min. Luiz Fux, j. 25-11-2009, 1ª Seção.

Proposta a anulatória, sem depósito, pode o Fisco intentar a execução. Mas realizado o depósito em sede de anulatória ocorre a suspensão da exigibilidade do crédito, desautorizando a instauração da execução fiscal[STF].

STF: “AÇÃO ANULATORIA DE DÉBITO FISCAL. DEPÓSITO PRÉVIO. ART-38 DA LEI DE EXECUÇÕES FISCAIS (Lei n. 6830/80). O depósito preparatório do valor do débito não é condição de procedibilidade da ação anulatória, apenas, na circunstância, não é impeditiva da execução fiscal, que com aquela não produz litispendência, embora haja conexidade. Entretanto, a satisfação do ônus do depósito prévio da ação anulatória, por ter efeito de suspender a exigibilidade do crédito (art-151, II do CTN), desautoriza a instauração da execução fiscal. Recurso extraordinário não conhecido” – RE 103400-SP, rel. Rafael Mayer, j. 10-12-1984.

17.4.2.1 O Fisco devedor, automática suspensão da exigibilidade e certidão tributária

No julgamento do REsp 1180697/MG, a 2ª Turma do STJ entendeu que, nas ações anulatórias e de embargos propostas pela Fazenda Pública, sendo seus bens impenhoráveis, não há necessidade de depósito prévio ou garantia do juízo, ficando automaticamente suspensa a exigibilidade do crédito[STJ] com a simples propositura da demanda. Assim, a Fazenda, nesse caso, tem direito de obter certidão positiva com efeitos de negativa
(STJ, REsp 1180697 MG 2010/0022086-0, Rel. Min. Castro Meira, j. 17-8-2010, 2ª T.).

FUNDEP: A prova de Auditor do TCE/MG de 2015 considerou como ERRADA a assertiva: “A propositura de ação anulatória pela Fazenda Municipal não lhe confere o direito de obter certidão positiva com efeito de negativa”.

STJ: “TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CRÉDITO CONSTITUÍDO CONTRA A FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL. AÇÃO ANULATÓRIA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RITO DO ART. 730 DO CPC. CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITO DE NEGATIVA. EXPEDIÇÃO. ADMISSIBILIDADE. MATÉRIA EXAMINADA SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO STJ N. 08/2008. 1. A execução dirigida contra a Fazenda Pública sujeita-se ao rito previsto no artigo 730 do CPC, o qual não compreende a penhora de bens, considerando o princípio da impenhorabilidade dos bens públicos. 2. A Fazenda Pública pode propor ação anulatória sem o prévio depósito do valor do débito discutido e, no caso de ser executada, interpor embargos sem a necessidade de garantia do juízo. Ajuizados os embargos ou a anulatória, está o crédito tributário com a sua exigibilidade suspensa. 3. Suspensa a exigibilidade do crédito tributário, assiste ao Município o direito de obter a certidão positiva com efeito de negativa de que trata o artigo 206 do CTN. 4. A Fazenda Pública, quer em ação anulatória, quer em execução embargada, faz jus à expedição da certidão positiva de débito com efeitos negativos, independentemente de penhora, posto inexpropriáveis os seus bens” (REsp 1.123.306/SP, rel. Min. Luiz Fux, 1ª Seção, j. 1º-2-2010, submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 08/2008). 5. Recurso especial não provido).

17.4.2.2 Direito sumular sobre ação anulatória

17.4.2.2.1 Súmula do TRF sobre ação anulatória

Súmula n. 247

Não constitui pressuposto da ação anulatória do débito fiscal o depósito de que cuida o art. 38 da Lei n. 6.830, de 1980.

17.4.3 Mandado de segurança individual

Conforme estabelece o art. 5º, LXIX, da Constituição Federal: “Conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por ‘habeas-corpus’ ou ‘habeas-data’, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público”[STJ].

STJ: “O entendimento jurisprudencial desta Casa Julgadora firmou-se na linha de que a impetração do mandado de segurança interrompe/suspende o fluxo do prazo prescricional, de forma que o prazo para ajuizamento da ação de cobrança das parcelas pretéritas ao seu ajuizamento somente se reinicia após o trânsito em julgado do *mandamus*” – AgRg no REsp 1.294.191/GO, rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora Convocada TRF 3ª Região), j. 13-11-2012, 2ª T.

Com o mesmo sentido, prescreve o art. 1º da Lei n. 12.016/2009: “Conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*, sempre que, ilegalmente ou com abuso de poder, qualquer pessoa física ou jurídica sofrer violação ou houver justo receio

de sofrê-la por parte de autoridade, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça".

No Direito Tributário o mandado de segurança individual é utilizado como meio de impugnação judicial de amplo cabimento contra atos do Fisco. Pode ser usado para atacar tanto **exigências fiscais anteriores** quanto **posteriores ao lançamento tributário** ou à lavratura do auto de infração.

Considera-se **individual** o mandado de segurança impetrado em nome próprio **na defesa de interesse próprio** (legitimação ordinária). Exemplo: partido político impetra

Quando **impetrado preventivamente**, ou seja, antes da ocorrência do ato coator (que em geral é o lançamento ou auto de infração), o mandado de segurança é uma **alternativa à ação declaratória** de inexistência de relação jurídico-tributária, e **não tem prazo** para impetração.

CESPE: A prova de Especialista em Regulação da Anatel em 2014 considerou ERRADA a afirmação: "O mandado de segurança é a via adequada para a cobrança de créditos tributários anteriores ao ajuizamento da ação que tenha declarado a inexistência de relação jurídico-tributária entre o impetrante e a fazenda pública".

Já na hipótese de **mandado de segurança repressivo**, vale dizer, impetrado após a ocorrência do ato coator, trata-se de **sucedâneo processual da ação anulatória de débito fiscal**, sujeitando-se ao **prazo decadencial de 120 dias** contados da ciência, pelo impugnado, do ato coator (art. 23 da Lei n. 12.016/2009).

Importante destacar que o mandado de segurança, ao contrário das demais ações judiciais do processo tributário, não é impetrado em face de uma pessoa federativa. O polo passivo é ocupado pela autoridade pública que praticou o ato impugnado (art. 6º, § 3º), agora em litisconsórcio passivo com a pessoa jurídica interessada (art. 7º, II, da Lei do MS).

Incabível a impetração de mandado de segurança nas hipóteses de (art. 5º):

I – ato do qual caiba recurso administrativo com efeito suspensivo, independentemente de caução;

II – decisão judicial da qual caiba recurso com efeito suspensivo;

III – decisão judicial transitada em julgado.

O art. 7º, § 2º, da Lei do MS proíbe a concessão de medida liminar que tenha por objeto:

I – a compensação de créditos tributários[STJ];

Cespe: A prova da Magistratura/MA 2013 considerou ERRADA a afirmação: “De acordo com a jurisprudência do STJ, é possível o manejo de mandado de segurança com o intuito de convalidar compensação tributária realizada pelo contribuinte”.

STJ: “RECURSO REPETITIVO. FINSOCIAL. COMPENSAÇÃO. MS. No recurso representativo de controvérsia (art. 543-C do CPC e Res. n. 8/2008-STJ), a Seção reiterou que o mandado de segurança é a via adequada à declaração do direito de compensação de tributos indevidamente pagos (Súm. n. 213-STJ). Ao revés, não cabe ao Judiciário, na via estreita do *mandamus*, convalidar a compensação tributária, de iniciativa exclusiva do contribuinte, pois é necessária a dilação probatória. Outrossim, cabe à Administração Pública fiscalizar a existência de créditos a ser compensados, o procedimento, os valores a compensar e a conformidade do procedimento adotado com a legislação pertinente, descabendo o provimento jurisdicional substitutivo da homologação da autoridade administrativa que atribua eficácia extintiva, desde logo, à compensação efetuada” – REsp 1.124.537-SP, rel. Min. Luiz Fux, j. 25-11-2009.

II – a entrega de mercadorias e bens provenientes do exterior;

III – a reclassificação ou equiparação de servidores públicos e a concessão de aumento ou a extensão de vantagens ou pagamento de qualquer natureza.

As mesmas vedações foram estendidas à concessão de tutela antecipada (art. 7º, § 5º).

17.4.3.1 “Sintonia fina” entre o mandado de segurança e as ações de rito ordinário

Embora, como regra geral, exista uma liberdade na escolha entre o mandado de segurança e a respectiva ação ordinária (declaratória ou anulatória) como meio de defesa do contribuinte, existem situações excepcionais em que a prática forense recomenda e/ou determina a adoção de somente um desses caminhos.

Nunca se deve **impetrar mandado de segurança**, e sim propor ação declaratória ou anulatória, **quando:**

a) tiver escoado o prazo de 120 dias da ciência do ato coator;

b) houver necessidade de produzir prova diversa dos documentos disponíveis no momento da impetração (no mandado de segurança **não se admite dilação probatória**).

Por outro lado, **sempre** é recomendável **impetrar mandado de segurança quando:**

a) a situação concreta não envolver diretamente discussão sobre a existência da relação jurídico-tributária, mas problemas documentais diversos. Exemplos: negativa de inscrição no CNPJ, liberação de mercadoria ou recusa de certidão;

b) for necessária a adoção da medida judicial “mais célere” e/ou “menos

onerosa”. O mandado de segurança sujeita-se a um procedimento especial bastante curto, se comparado ao rito ordinário aplicável às ações declaratória e anulatória. Daí falar-se no mandado de segurança como medida mais célere. Além disso, como o mandado de segurança, na hipótese de derrota, não gera condenação em honorários advocatícios[STJ] trata-se de ação menos onerosa do que aquelas que tramitam pelo rito ordinário.

STJ: Súmula 512: “Não cabe condenação em honorários de advogado na ação de mandado de segurança”.

17.4.3.2 Direito sumular sobre mandado de segurança

17.4.3.2.1 Súmulas do STF sobre mandado de segurança

Súmula n. 239

Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.

Súmula n. 262

Não cabe medida possessória liminar para liberação alfandegária de automóvel.

Súmula n. 266

Não cabe mandado de segurança contra lei em tese.

Súmula n. 267

Não cabe mandado de segurança contra ato judicial passível de recurso ou correição.

Súmula n. 269

O mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança.

Súmula n. 271

Concessão de mandado de segurança não produz efeitos patrimoniais, em relação a período pretérito, os quais devem ser reclamados administrativamente ou pela via judicial própria.

Súmula n. 304

Decisão denegatória de mandado de segurança, não fazendo coisa julgada contra o impetrante, não impede o uso da ação própria.

Súmula n. 405

Denegado o mandado de segurança pela sentença, ou no julgamento do agravo, dela interposto, fica sem efeito a liminar concedida, retroagindo os efeitos da decisão contrária.

Súmula n. 510

Praticado o ato por autoridade, no exercício de competência delegada, contra ela cabe o mandado de segurança ou a medida judicial.

Súmula n. 512

Não cabe condenação em honorários de advogado na ação de mandado de segurança.

Súmula n. 625

Controvérsia sobre matéria de direito não impede concessão de mandado de segurança.

17.4.3.2.2 Súmulas do STJ sobre mandado de segurança

Súmula n. 105

Na ação de mandado de segurança não se admite condenação em honorários advocatícios.

Súmula n. 169

São inadmissíveis embargos infringentes no processo de mandado de segurança.

Súmula n. 213

O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária.

Súmula n. 212

A compensação de créditos tributários não pode ser deferida por medida liminar.

17.4.3.2.3 Súmulas do TFR sobre mandado de segurança

Súmula n. 59

A autoridade fiscal de primeiro grau que expede a notificação para pagamento do tributo está legitimada passivamente para a ação de segurança, ainda que sobre a controvérsia haja decisão, em grau de recurso, de conselho de contribuintes.

Súmula n. 145

Extingue-se o processo de mandado de segurança, se o autor não promover, no prazo assinado, a citação do litisconsorte necessário.

17.4.4 Mandado de segurança coletivo

O mandado de segurança coletivo, nos termos do art. 5º, LXX, da CF, pode

ser impetrado por:

a) partido político com representação no Congresso Nacional;

b) organização sindical, entidade de classe ou associação legalmente constituída e em funcionamento há pelo menos um ano, em defesa dos interesses de seus membros ou associados.

A principal diferença em relação ao mandado de segurança individual é que, enquanto neste a ação é proposta na defesa de interesse próprio (legitimação ordinária), o mandado de segurança coletivo **é impetrado** em nome próprio **na defesa de interesse alheio (legitimação extraordinária)**. Exemplo: partido político impetra mandado de segurança coletivo para que seus filiados não recolham determinada taxa exigida pela justiça eleitoral.

Quanto ao rito, o mandado de segurança coletivo submete-se às mesmas regras aplicáveis à modalidade individual[STJ] (Lei n. 12.016/2009).

STJ: "Trata-se de mandado de segurança coletivo impetrado contra o secretário da fazenda estadual que apontou inferior hierárquico como o responsável pelo ato de aplicação da lei ao caso particular (expedição de norma individual e concreta). Dessarte, é inaplicável ao caso a teoria da encampação porque, embora o secretário tenha defendido o mérito do ato, sua indicação como autoridade coatora implica alteração na competência jurisdicional, ao passo que compete originariamente ao TJ o julgamento de MS contra secretário de Estado, prerrogativa de foro não extensível ao servidor responsável pelo lançamento tributário ou pela expedição da certidão de regularidade fiscal. Para que a teoria da encampação seja aplicável ao MS, é mister o preenchimento dos seguintes requisitos: existência de vínculo hierárquico entre a autoridade que prestou informações e a que ordenou a prática do ato impugnado, ausência de modificação de competência estabelecida na CF/1988 e manifestação a respeito do mérito nas informações prestadas" – RMS 21.775-RJ, rel. Min. Luiz Fux, j. 16-11-2010. *Informativo* STJ 456.

17.4.5 Ação cautelar

As ações cautelares, previstas nos arts. 796 e seguintes do Código de Processo Civil (tutelas provisórias, no NCPC, dispostas nos arts. 294 e seguintes), são importantes instrumentos judiciais de defesa do contribuinte contra exigências tributárias indevidas, principalmente porque **admitem formulação de pedido liminar** (art. 798 do CPC. No NCPC, art. 297).

Cautelar pode ser proposta antes ou no curso do processo principal e deste é sempre dependente.

O cabimento é semelhante ao do mandado de segurança, ou seja, podem ser utilizadas **antes ou depois do lançamento tributário**.

Nada impede também sua utilização quando o processo já estiver em **fase de**

recurso, a medida cautelar será **requerida diretamente ao tribunal** (art. 800, parágrafo único).

17.4.6 Ação de repetição de indébito

A ação de repetição de indébito é cabível para **obter a restituição de tributos pagos indevidamente ou a maior**[STJ].

STJ: "REPETIÇÃO. INDÉBITO. LEGITIMIDADE. BACEN. Trata-se de REsp em que se discute a legitimidade do Bacen para figurar no polo passivo de processo em que se pleiteia a repetição de indébito relativo a imposto de exportação. A Turma deu provimento ao recurso ao entendimento de que o ente que detém a competência tributária, na forma do art. 23 do CTN, possui também a qualidade de sujeito ativo do imposto de exportação. Assim, cabe à União o dever de restituir o tributo indevidamente pago. Ressalte-se que os valores arrecadados com o imposto de exportação somavam-se a outras receitas que compunham a denominada 'reserva monetária' e o Bacen era apenas depositário dessas quantias, o que não induz sua legitimidade para a repetição do indébito. *Informativo* 401" – REsp 742.481-MG, rel. Min. Herman Benjamin, j. 4-8-2009.

É o que estabelece o art. 165 do Código Tributário Nacional: "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 art. 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".

Cespe: A prova de Defensor Público/DF 2013 considerou ERRADA a afirmação: "O locatário do imóvel tem legitimidade ativa para propor ação de repetição de indébito de IPTU".

FGV: O XIII Exame de Ordem Unificado 2014 considerou ERRADA a afirmação: "Para que o contribuinte assegure seu direito à restituição do indébito tributário, é necessário o prévio protesto".

Cespe: A prova de Especialista em Regulação da Anatel 2014 considerou ERRADA a afirmação: "Como condição da ação de repetição de indébito, exige-se que o contribuinte, para reaver o que tenha sido pago indevidamente, proteste o crédito tributário devido".

Conforme visto no item 15.4.1.3 deste *Manual*, havendo pagamento a maior ou indevido existem os seguintes caminhos para o contribuinte recompor o prejuízo:

1) pedido administrativo de restituição[STJ];

STJ: “REPETIÇÃO DE INDÉBITO. CONTRIBUIÇÃO PARA CUSTEIO DE SAÚDE. Cuida-se de repetição de indébito fundada na declaração de inconstitucionalidade da cobrança de contribuição para custeio de serviços de saúde criada por lei estadual a qual determinava a adesão compulsória dos servidores do estado ao Fundo de Assistência à Saúde – FAS. A Turma determinou a restituição de todas as contribuições indevidamente recolhidas, considerando irrelevante a afirmação de que a autora da ação teve ao seu dispor o serviço de saúde, bem como o de eventual utilização deste, pois o que define a possibilidade de repetição do indébito é a cobrança indevida do tributo (art. 165 do CTN)” – REsp 1.294.775-RS, rel. Min. Castro Meira, j. 16-2-2012.

2) ação de repetição de indébito;
3) requerimento administrativo de compensação;
4) ação ordinária com pedido de compensação.

FGV: O XIII Exame de Ordem Unificado 2014 considerou ERRADA a afirmação: “O contribuinte somente poderá receber o indébito reconhecido por ação ordinária por meio de precatório, não sendo possível o recebimento via compensação tributária”.

FGV: O XIII Exame de Ordem Unificado 2014 considerou ERRADA a afirmação: “O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 10 (dez) anos, contados do pagamento espontâneo de tributo a maior”.

O **prazo** para propor ação repetitória é de **5 anos** (art. 168 do CTN) contados:

I – da data da extinção do crédito tributário, nas hipóteses de pagamento indevido, a maior ou erro no pagamento[STJ];

PUC/PR: A prova da Magistratura/PR considerou CORRETA a afirmação: “Tanto o STF quanto o STJ entendem que, para as ações judiciais visando à restituição de tributos sujeitos a lançamento por homologação ajuizadas a partir de 9-6-2005, deve ser aplicado o prazo prescricional quinquenal previsto no art. 3º da Lei Complementar n. 118/2005, ou seja, prazo de cinco anos com termo inicial na data do pagamento”.

CESPE: A prova de Especialista em Regulação da Anatel em 2014 considerou CORRETA a afirmação: “O direito à restituição do crédito tributário pago indevidamente extingue-se após cinco anos contados da data do pagamento, ainda que o tributo seja submetido ao lançamento por homologação”.

STJ: “PRAZO DE PRESCRIÇÃO PARA A REPETIÇÃO DE INDÉBITO NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. 1. O acórdão proveniente da Corte Especial na AI nos Eresp 644.736/PE, rel. Min. Teori Albino Zavascki, *DJ*, 27-8-2007, e o recurso representativo da controvérsia REsp 1.002.932/SP, 1ª Seção, rel. Min. Luiz Fux, j. 25-11-2009, firmaram o entendimento no sentido de que o art. 3º da Lei Complementar n. 118/2005 somente pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência. Sendo assim, a jurisprudência deste STJ passou a considerar que, relativamente aos pagamentos efetuados a partir de 9-6-2005, o prazo para a repetição do indébito é de cinco anos a contar da data do pagamento; e relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior. 2. No entanto, o mesmo tema recebeu julgamento pelo STF no RE 566.621/RS, Plenário, rel. Min. Ellen Gracie, j. 4-8-2011, onde foi fixado marco para a aplicação do regime novo de prazo prescricional levando-se em consideração a data do ajuizamento da ação (e não mais a data do pagamento) em confronto com a data da vigência da lei nova (9-6-2005). 3. Tendo a jurisprudência deste STJ sido construída em interpretação de princípios constitucionais, urge inclinar-se esta Casa ao decidido pela Corte Suprema competente para dar a palavra final em temas de tal jaez, notadamente em havendo julgamento de mérito em repercussão geral (arts. 543-A e 543-B, do CPC). Desse modo, para as ações ajuizadas a partir de 9-6-2005, aplica-se o art. 3º, da Lei Complementar n. 118/2005, contando-se o prazo prescricional dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em cinco anos a partir do pagamento antecipado de que trata o art. 150, § 1º, do CTN” – REsp 1.269.570/MG, rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 23-5-2012, 1ª Seção.

II – 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[STJ].

STJ: “TERMO INICIAL. PRESCRIÇÃO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ITCMD. O cerne da controvérsia diz respeito ao *dies a quo* da prescrição para a ação de repetição de indébito de imposto (ITCMD) sobre a transmissão de bem imóvel mediante doação. O fato gerador do imposto de transmissão (art. 35, I, do CTN) é a transferência da propriedade imobiliária, que apenas se opera mediante o registro do negócio jurídico no ofício competente. O recolhimento do ITCMD, via de regra, ocorre antes da realização do fato gerador, porquanto o prévio pagamento do imposto é, normalmente, exigido como condição para o registro da transmissão do domínio. Considerando, portanto, que é devido o recolhimento antecipado do ITCMD para fins de consecução do fato gerador, não se mostra possível aplicar o art. 168, I, do CTN, porquanto esse dispositivo dispõe sobre o direito de ação para reaver tributo não devido. Deve, portanto, na espécie, ser mantido o entendimento do acórdão *a quo* de que o direito de ação para o contribuinte reaver a exação recolhida nasceu (*actio nata*) com o trânsito em julgado da decisão judicial do juízo de família (de anulação do acordo de promessa de doação) e o consequente registro imobiliário (em nome exclusivo da ex-esposa) que impediram a realização do negócio jurídico prometido, na medida em que, somente a partir desse momento, configurou-se o indébito tributário (*lato sensu*) pelo não aproveitamento do imposto recolhido. Assim, na hipótese, aplica-se, por analogia, o disposto no art. 168, II, do CTN” – REsp 1.236.816-DF, rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 15-3-2012.

Se o tributo for indireto, a restituição somente será autorizada havendo

comprovação de que o contribuinte de direito não repassou o valor ao contribuinte de fato ou se estiver por este autorizado a restituir[STJ] (art. 166 do CTN: "A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la").

Cespe: A prova da Magistratura/RN 2013 considerou ERRADA a afirmação: "Tanto o contribuinte quanto o responsável tributário têm direito à restituição total ou parcial do tributo pago a maior, tendo recentemente o STJ conferido legitimidade ativa ao locatário para manejar a ação de repetição de indébito de IPTU, desde que seja destinatário do carnê".

A propositura da ação de repetição implica renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa para discutir o mesmo **indébito**.

Cespe: A prova de Procurador de BH 2017 considerou ERRADA a afirmação: "A propositura, pelo contribuinte, de ação de repetição do indébito não implicará renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa acerca da mesma questão".

STJ: "ART. 166 DO CTN. CONDIÇÃO. AÇÃO. JUNTADA POSTERIOR. O art. 166 do CTN legitima o contribuinte de direito a postular a repetição de indébito se estiver autorizado por quem tenha assumido o encargo financeiro do tributo. Essa autorização, embora encartada na lei como uma verdadeira condição da ação de repetição de indébito, pode ser trazida aos autos após o oferecimento da inicial se o autor, oportunamente, protestar por sua juntada posterior e se forem razoáveis os argumentos apresentados como justificativa à impossibilidade de apresentação imediata" – REsp 962.909-BA, rel. Min. Castro Meira, j. 20-9-2007. *Informativo* 332.

17.4.6.1 Direito sumular sobre ação de repetição de indébito

17.4.6.1.1 Súmulas do STJ sobre ação de repetição de indébito

Súmula n. 162

Na repetição de indébito tributário, a correção monetária incide a partir do pagamento indevido.

Súmula n. 188

Os juros moratórios, na repetição do indébito tributário, são devidos a partir do trânsito em julgado da sentença.

Súmula n. 461

O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado.

17.4.6.1.2 Súmula do STF sobre ação de repetição de indébito

Súmula n. 546

Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte "de jure" não recuperou do contribuinte "de facto" o "quantum" respectivo.

17.4.7 Ação declaratória cumulada com repetição de indébito

Havendo necessidade de inibir exigência tributária futura e, simultaneamente, obter restituição de valor pago de forma indevida, a prática forense vem reconhecendo a possibilidade de **atender em uma única demanda as pretensões declaratória e repetitória** por meio da utilização da ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária cumulada com pedido de repetição de indébito.

17.4.8 Ação de consignação em pagamento

A ação de consignação de pagamento é cabível sempre que **o devedor quer realizar o pagamento corretamente mas não consegue.**

Cespe: A prova de Defensor Público/DF 2013 considerou ERRADA a afirmação: "Conforme entendimento do STJ, a ação de consignação em pagamento é via adequada para se forçar a concessão do parcelamento de crédito tributário e discutir a exigibilidade e extensão desse crédito".

Nesse sentido, prescreve o art. 164 do Código Tributário Nacional:

> 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 (bitributação).

Nota-se que a consignação, na hipótese de bitributação (inciso III), **evita que o contribuinte pague mal**, pois, se assim o fizer, deverá pagar novamente. Desse modo, o devedor consigna em juízo o valor da maior das exigências e transfere ao juiz a responsabilidade pela definição sobre a quem pertence o montante depositado, liberando o contribuinte.

FCC: A prova da Magistratura/PE 2013 considerou ERRADA a afirmação: “Se o fisco se recusar a realizar compensação entre créditos e débitos, do mesmo sujeito passivo, estando atendidos todos os requisitos legais para a compensação, deverá ser proposta uma consignação em pagamento com pedido de compensação”.

A ação de consignação somente pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe a pagar (art. 164, § 1º).

Cespe: A prova de Procurador de BH 2017 considerou ERRADA a afirmação: “No caso de a ação de consignação em pagamento ser julgada procedente, a importância consignada não poderá ser convertida em renda”.

Julgada procedente a demanda, o pagamento reputa-se 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.

IESES: A prova de Cartório/MS 2014 considerou ERRADA a afirmativa: “Em caso de propositura de Ação de Consignação em Pagamento, julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda; julgada improcedente, o crédito deixa de ser exigível, sendo apenas impostas as penalidades legais”.

A consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe a pagar (art. 164, § 2º).

17.5 AÇÕES DE DEFESA DA FAZENDA PÚBLICA EM JUÍZO

Por fim, merecem menção algumas ações judiciais de defesa da Fazenda Pública em juízo. Pela maior relevância, para fins de provas e concursos, daremos destaque à medida cautelar fiscal e à execução fiscal.

17.5.1 Cautelar fiscal

A cautelar fiscal é a ação judicial cabível sempre que, **após a constituição do crédito**, contra o devedor que **pratica ou pretende praticar atos tendentes a fraudar o pagamento do tributo.**

Nesse sentido, prescreve o art. 1º da Lei n. 8.397/92: “O procedimento cautelar fiscal poderá ser instaurado após a constituição do crédito, inclusive no curso da execução judicial da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias”.

A regra geral, assim, é que a propositura exige prévia constituição do crédito.

No entanto, em **duas hipóteses** a medida cautelar fiscal pode ser intentada **independentemente de prévia constituição do crédito tributário**, a saber, quando o devedor (art. 1º, parágrafo único, da Lei n. 8.397/92):

Cespe: A prova da AGU 2013 considerou CORRETA a afirmação: "Há hipóteses em que é permitido à administração tributária ajuizar medida cautelar fiscal sem a prévia constituição de crédito tributário".

a) notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal, **põe ou tenta pôr seus bens em nome de terceiros**;

b) **aliena bens ou direitos sem proceder à devida comunicação** ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigível em virtude de lei.

Como a Lei n. 8.397/92 tem natureza jurídica de **lei nacional** a medida cautelar fiscal **pode ser requerida por todas as entidades federativas**.

O art. 2º enumera as hipóteses de cabimento da cautelar fiscal, ou seja, quando o devedor:

I – sem domicílio certo, intenta ausentar-se ou alienar bens que possui ou deixa de pagar a obrigação no prazo fixado;

II – tendo domicílio certo, ausenta-se ou tenta se ausentar, visando a elidir o adimplemento da obrigação;

III – caindo em insolvência, aliena ou tenta alienar bens;

IV – contrai ou tenta contrair dívidas que comprometam a liquidez do seu patrimônio;

V – notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal:

a) deixa de pagá-lo no prazo legal, salvo se suspensa sua exigibilidade;

b) põe ou tenta pôr seus bens em nome de terceiros;

VI – possui débitos, inscritos ou não em Dívida Ativa, que somados ultrapassem trinta por cento do seu patrimônio conhecido;

VII – aliena bens ou direitos sem proceder à devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigível em virtude de lei;

VIII – tem sua inscrição no cadastro de contribuintes declarada inapta, pelo órgão fazendário;

VUNESP: A prova de Promotor de Justiça/ES 2013 considerou CORRETA a afirmação: "A medida cautelar fiscal poderá ser requerida contra sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário, quando o devedor adota certas condutas previstas na lei que regula a matéria, tal como quando o devedor tem sua inscrição no cadastro de contribuintes declarada inapta pelo órgão fazendário".

IX – pratica outros atos que dificultem ou impeçam a satisfação do crédito.

Para a concessão da medida cautelar fiscal é essencial: I – prova literal da constituição do crédito fiscal; II – prova documental de algum dos casos mencionados no artigo antecedente (art. 3º).

Cespe: A prova de Analista da SERPRO 2013 considerou CORRETA a afirmação: “Se um devedor da fazenda pública, receoso de que seu veículo seja levado a leilão em execução movida pelo governo contra ele, onerar tal veículo com cláusula de alienação fiduciária, tal oneração será considerada fraudulenta”.

Decretada a medida cautelar fiscal, será comunicada imediatamente ao registro público de imóveis, ao Banco Central do Brasil, à Comissão de Valores Mobiliários e às demais repartições que processem registros de transferência de bens, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a constrição judicial[STJ] (art. 4º, § 3º).

STJ: “MEDIDA CAUTELAR FISCAL. TERCEIROS. A Turma asseverou que o art. 4º, § 2º, da Lei n. 8.397/1992 autoriza o requerimento da medida cautelar fiscal para tornar indisponível o patrimônio de terceiro, desde que ele tenha adquirido bens do sujeito passivo (contribuinte ou responsável) em condições que sejam capazes de frustrar a satisfação do crédito pretendido. Para o Min. Relator, essas condições podem ser visualizadas em duas hipóteses, a saber: fraude à execução tributária nos termos do art. 185 do CTN com a nova redação dada pela Lei Complementar n. 118/2005 e fraude contra credores, desde que, nesse último caso, a cautelar esteja atrelada a uma ação pauliana ou revocatória – ajuizada no prazo do art. 11 da Lei n. 8.397/1992 que declare o vício do negócio jurídico” – REsp 962.023-DF, rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 17-5-2011. *Informativo* 473.

O requerido será citado para contestar o feito (art. 8º).

Os autos do procedimento cautelar fiscal serão apensados aos do processo de execução judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública[STJ] (art. 14).

STJ: “CAUTELAR FISCAL. FORO. AJUIZAMENTO. Não se nega a incidência do princípio da autonomia dos estabelecimentos tributários para fins fiscais. Porém, cabe ao Fisco escolher dentre os domicílios tributários do devedor o foro no qual vai ajuizar a ação cautelar fiscal. Para essa escolha, há balizas postas na legislação (art. 578, parágrafo único, do CPC; art. 5º da Lei n. 8.397/1992 e art. 5º da LEF)” – REsp 1.128.139-MS, rel. Min. Eliana Calmon, j. 1º-10-2009. *Informativo* 409.

Da sentença caberá apelação sem efeito suspensivo (art. 17).

17.6 LEI DE EXECUÇÃO FISCAL

O procedimento de execução fiscal é disciplinado pela Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980, conhecida como Lei de Execuções Fiscais ou simplesmente “LEF”.

Passemos ao estudo mais detalhado de seus aspectos fundamentais.

17.6.1 Natureza jurídica

A Lei n. 6.830/80 tem natureza jurídica (taxonomia) de **lei nacional** na medida em que disciplina simultaneamente os processos de execução fiscal em âmbitos federal, estadual, distrital e municipal.

É o que dispõe o seu art. 1º: "A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, **subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil**".

TJ/PR: A prova de Assessor Jurídico do TJ/PR 2013 considerou ERRADA a afirmação: "Em virtude de legislação especial, na execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União e suas autarquias não se admite a aplicação das normas do Código de Processo Civil".

17.6.2 Objeto da execução fiscal

A Lei n. 6.830/80 estabelece o devido processo legal para exigência judicial de **quaisquer créditos estatais definidos como dívida ativa da Fazenda Pública**, de natureza tributária ou não tributária, incluindo atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato (art. 2º, § 2º, da LEF).

IBFC: A prova de Advogado do IDCI 2013 considerou CORRETA a afirmação: "A Dívida Ativa da Fazenda Pública, compreendendo a tributária e a não tributária, abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em contrato".

Nos termos do art. 2º, *caput*, da LEF, constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964.

Cespe: A prova de Defensor Público/TO 2013 considerou CORRETA a afirmação: "Qualquer valor cuja cobrança seja atribuída, por lei, à União, aos estados, ao DF, aos municípios e respectivas autarquias será considerado dívida ativa da fazenda pública".

Assim, importante verificar que embora o nome "execução fiscal" sugira uma vinculação a receitas tributárias, o procedimento previsto na Lei n. 6.830/80 aplica-se também para exigir créditos titularizados pelo Estado provenientes de **multas ambientais**, **sanções administrativas**, **imputações de pagamento determinadas por Tribunais de Contas**, **penalidades disciplinares etc.**

17.6.3 Polo ativo

A ação de execução fiscal tem no polo ativo, como regra, a pessoa federativa competente para instituição do tributo exigido, a saber, **União, Estado, Distrito Federal ou Município**.

Nos casos de parafiscalidade (art. 7º do CTN), o polo ativo da demanda será ocupado pela pessoa jurídica encarregada de arrecadar o tributo, isto é, **autarquia, entidade sindical, conselho de classe ou pessoa equivalente.**

17.6.4 Polo passivo

Já o polo passivo da execução fiscal, nos termos do art. 4º da LEF, pode ser ocupado por seis figuras distintas:

I – o devedor;

II – o fiador;

III – o espólio;

IV – a massa;

V – o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado; e

VI – os sucessores a qualquer **título**.

Funcab: A prova de Advogado do Detran/PB 2013 considerou CORRETA a afirmação: “A execução fiscal poderá ser promovida contra o espólio”.

Cespe: A prova de Procurador de BH 2017 elaborada pelo Cespe considerou ERRADA a afirmação: “Em caso de óbito do devedor, a execução fiscal somente poderá ser promovida contra o cônjuge ou os descendentes em linha reta, não podendo ser proposta contra os demais sucessores”.

Em princípio, porém, a demanda deve ser intentada contra aqueles que constam como devedores na certidão da dívida ativa. O posterior redirecionamento do feito é admissível somente em hipóteses excepcionalmente previstas em lei ou reconhecidas pela jurisprudência.

Cespe: A prova de Defensor Público/DF 2013 considerou CORRETA a afirmação: “De acordo com o STJ, a não localização de determinada sociedade no domicílio fiscal fornecido gera presunção *iuris tantum* de dissolução irregular, sendo possível, nesse caso, o redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente da sociedade”.

Nada impede também que o Estado figure no polo passivo da execução fiscal, conforme visto no item 12.9 deste *Manual*. Isso ocorre porque as imunidades

tributárias normalmente impedem somente a incidência de impostos, fazendo com que taxas, empréstimos compulsórios e contribuições sejam devidos por entidades governamentais. Nesse caso, inexistindo pagamento espontâneo a execução fiscal terá no polo ativo a entidade pública credora e no passivo, a pessoa estatal inadimplente.

17.6.5 Título executivo

O título executivo da execução fiscal é a **certidão da dívida ativa (CDA)**, cujo Termo deverá conter (art. 2º, § 3º, da LEF):

I – o nome do devedor, dos corresponsáveis 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.

A CDA tem taxonomia de **ato administrativo enunciativo** e, se regularmente inscrita, goza de **presunção relativa de liquidez e certeza** (art. 3º da LEF).

17.6.6 Competência

A execução fiscal deve ser julgada no **domicílio do devedor**. A competência para processar e julgar a execução da Dívida Ativa da Fazenda Pública exclui a de qualquer outro Juízo, inclusive o da falência, da concordata, da liquidação, da insolvência ou do inventário (art. 5º da LEF).

Cespe: A prova da Magistratura/RN 2013 considerou ERRADA a afirmação: “A competência para processar e julgar a execução da dívida ativa não se desloca para o juízo universal da sucessão em caso de morte do executado no curso da execução fiscal, sujeitando-se, contudo, a cobrança judicial do crédito tributário a concurso de credores nas hipóteses de falência e recuperação judicial”.

17.6.7 Petição inicial

O art. 6º, § 2º, da LEF, visando garantir celeridade ao procedimento, permite que a **certidão da dívida ativa** cumpra **simultaneamente** as funções de **petição inicial** e **título executivo** da execução fiscal.

Cespe: A prova de Defensor Público/DF 2013 considerou CERTA a afirmação: "De acordo com a jurisprudência do STJ, é vedado o ajuizamento de execução fiscal antes do julgamento definitivo de recurso administrativo".

Mas o uso da CDA como petição inicial é meramente facultativo.

Nesse sentido, a Procuradoria da Fazenda tem liberdade para elaborar petição inicial distinta da CDA, que indicará apenas (art. 6º da LEF):

I – o Juiz a quem é dirigida;

II – o pedido; e

III – o requerimento para a citação.

A petição inicial será instruída com a Certidão da Dívida Ativa, que dela fará parte integrante, como se estivesse transcrita (art. 6º, § 1º).

A produção de provas pela Fazenda Pública independe de requerimento na petição inicial (art. 6º, § 3º).

O valor da causa será o da dívida constante da certidão, com os encargos legais (art. 6º, § 4º).

Nos termos da Súmula n. 559 do STJ: 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. 6.830/1980.

Vale mencionar ainda o disposto na Súmula n. 558 do STJ: 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.

17.6.8 Garantia do juízo

No momento em que é proposta a execução **pesa contra o devedor** uma **dupla presunção de veracidade em favor do Fisco**. Isso porque dois atos administrativos distintos abonam o entendimento, que ainda pode ser revertido, no sentido de que a dívida é legítima e o valor, devido. Tanto o lançamento tributário quanto a certidão da dívida ativa são atos administrativos revestidos da presunção de legitimidade em desfavor do executado.

É por tal razão que a LEF estabelece rigorosa exigência para que o devedor consiga suspender o curso da execução por meio da oposição de embargos: a garantia do juízo.

Assim, a **oposição do embargos** à execução fiscal **exige garantia do juízo**[STJ].

STJ: "EXECUÇÃO FISCAL – PENHORA DE PRECATÓRIO – PESSOA JURÍDICA DISTINTA DA EXEQUENTE – POSSIBILIDADE. "1. É pacífico nesta Corte o entendimento acerca da possibilidade de nomeação à penhora de precatório, uma vez que a gradação estabelecida no art. 11 da Lei n. 6.830/80 e no artigo 656 do Código de Processo Civil tem caráter relativo, por força das circunstâncias e do interesse das partes em cada caso concreto. 2. Execução que se deve operar pelo meio menos gravoso ao devedor. Penhora de precatório correspondente à penhora de crédito. Assim, nenhum impedimento para que a penhora recaia sobre precatório expedido por pessoa jurídica distinta da exequente" – EREsp 834.956/RS, rel. Min. Humberto Martins, j. 11-4-2007, 1ª Seção.

Nos termos do art. 7º da LEF: "O despacho do Juiz que deferir a inicial importa em ordem para: I – citação, pelas sucessivas modalidades previstas no art. 8º; II – penhora, se não for paga a dívida, nem garantida a execução, por meio de depósito ou fiança; III – arresto, se o executado não tiver domicílio ou dele se ocultar; IV – registro da penhora ou do arresto, independentemente do pagamento de custas ou outras despesas, observado o disposto no art. 14; e V – avaliação dos bens penhorados ou arrestados".

Cespe: A prova de Defensor Público/TO 2013 considerou ERRADA a afirmação: "O despacho do juiz que deferir a inicial não constitui ordem para avaliação dos bens penhorados ou arrestados".

O prazo para garantir o juízo é de **5 dias**.

TJ/PR: A prova de Assessor Jurídico do TJ/PR 2013 considerou ERRADA a afirmação: "O executado, após recebida a petição inicial da execução, será citado para que, no prazo de três dias, efetue o pagamento da quantia devida".

A partir da garantia, o prazo para opor embargos é de **30 dias**.

Cespe: A prova da Magistratura/RN 2013 considerou CORRETA a afirmação: "O prazo para oposição de embargos no processo de execução fiscal é de trinta dias e se inicia a partir da intimação da penhora, e não da juntada do mandado, devendo o oficial de justiça, sob pena de nulidade, advertir o devedor, de modo expresso, de que o prazo deve ser contado daquele ato".

De acordo com o art. 8º, o executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução, observadas as seguintes normas:

"I – a citação será feita pelo correio[STJ], com aviso de recepção, se a Fazenda Pública não a requerer por outra forma;

STJ: “PROCESSO CIVIL – TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – IPTU – ART. 535 DO CPC – VIOLAÇÃO – NÃO OCORRÊNCIA – PRESCRIÇÃO – CITAÇÃO PESSOAL – ENDEREÇO DO IMÓVEL – VALIDADE – INTERRUPÇÃO. 1. A citação postal enviada ao endereço do imóvel para fins de chamamento à execução fiscal que cobra dívida de IPTU interrompe a prescrição, nos termos do art. 174, parágrafo único, I, do CTN na vigência da Lei Complementar n. 118/2005” – REsp 1.276.120/RJ, j. 13-11-2012, 2ª T.

II – a citação pelo correio considera-se feita na data da entrega da carta no endereço do executado, ou, se a data for omitida, no aviso de recepção, 10 (dez) dias após a entrega da carta à agência postal;

III – se o aviso de recepção não retornar no prazo de 15 (quinze) dias da entrega da carta à agência postal, a citação será feita por Oficial de Justiça ou por edital;

IV – o edital de citação será afixado na sede do Juízo, publicado uma só vez no órgão oficial, gratuitamente, como expediente judiciário, com o prazo de 30 (trinta) dias, e conterá, apenas, a indicação da exequente, o nome do devedor e dos corresponsáveis, a quantia devida, a natureza da dívida, a data e o número da inscrição no Registro da Dívida Ativa, o prazo e o endereço da sede do Juízo”.

O executado ausente do País será citado por edital, dentro do prazo de 60 dias (art. 8º, § 1º).

A prescrição será interrompida pelo despacho do juiz que ordenar a citação (art. 8º, § 2º).

IESES: A prova de Cartório/MS 2014 considerou ERRADA a afirmativa: “A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva, sendo que a prescrição se interrompe pela citação pessoal feita ao devedor”.

Para garantir a execução o devedor poderá, nos termos do art. 9º da LEF:

I – efetuar depósito em dinheiro, à ordem do Juízo em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária;

II – oferecer fiança bancária ou **seguro-garantia**;

Cespe: A prova de Procurador de BH 2017 considerou CORRETA a afirmação: “O executado pode oferecer seguro-garantia como forma de garantia da execução fiscal, devendo o seguro abranger o valor da dívida, multa de mora, juros e encargos indicados na certidão de dívida ativa”.

III – nomear bens à penhora[STJ]; ou

STJ: “PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EXISTÊNCIA DE PENHORAS SOBRE O MESMO BEM. DIREITO DE PREFERÊNCIA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO ESTADUAL E CRÉDITO DE AUTARQUIA FEDERAL. 1. O crédito tributário de autarquia federal goza do direito de preferência em relação àquele de que seja titular a Fazenda Estadual, desde que coexistentes execuções e penhoras. 2. A instauração do concurso de credores pressupõe pluralidade de penhoras sobre o mesmo bem, por isso que apenas se discute a preferência quando há execução fiscal e recaia a penhora sobre o bem excutido em outra demanda executiva. 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” – REsp 957836/SP, rel. Min. Luiz Fux, j. 13-10-2010, 1ª Seção.

IV – indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública[STJ].

STJ: “PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. FIANÇA BANCÁRIA ACEITA PELA FAZENDA PÚBLICA. SUBSTITUIÇÃO POR DINHEIRO. POSSIBILIDADE. 1. A Seção de Direito Público do STJ uniformizou o entendimento de que as garantias consistentes na fiança bancária e na penhora de dinheiro não possuem o mesmo *status* (EREsp 1077039/RJ), razão pela qual permanece em vigor a preferência por esta última. 2. Conclui-se que o direito de o ente público postular, originalmente ou em caráter substitutivo, a penhora de quantia específica de dinheiro independe de prévia garantia do juízo, dado que este é o bem sobre o qual preferencialmente deve recair a medida constritiva” – REsp 1.163.553/RJ, rel. Min. Castro Meira, j. 3-5-2011, 2ª T.

O **Superior Tribunal de Justiça** vem admitindo que o devedor garanta o juízo por meio do **oferecimento de precatório,** embora considere que precatório não se equipara a dinheiro[STJ].

Cespe: A prova de Defensor Público/TO 2013 considerou ERRADA a afirmação: “Consoante a jurisprudência do STJ, a fazenda pública pode recusar a nomeação de precatórios, sob o fundamento da inobservância da ordem legal, não obstante o precatório seja um bem penhorável equiparado a dinheiro”.

STJ: “PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. OFERECIMENTO DE PRECATÓRIO COMO GARANTIA DO JUÍZO. RECUSA POR PARTE DO EXEQUENTE DE FORMA FUNDAMENTADA. ART. 656 DO CPC. LEGALIDADE. DECISÃO MANTIDA POR SEUS PRÓPRIOS FUNDAMENTOS. 1. O precatório não é considerado dinheiro e não se equipara a ele, mas se amolda à hipótese dos arts. 655, XI, do CPC e 11, VIII, da Lei n. 6.830/80, e o exequente pode recusá-lo, justificando-se com base nas causas previstas no artigo 656 do CPC” – AgRg no REsp 1129342-RS 2009/0142131-3, rel. Min. Benedito Gonçalves, *DJe* 2-2-2010.

Na hipótese de não ocorrer pagamento ou garantia, a penhora poderá recair em qualquer bem do executado, exceto os que a lei declare absolutamente

impenhoráveis (art. 10 da LEF).

17.6.8.1 Embargos admitidos com garantia parcial

No julgamento do REsp 1.127.815/SP, o STJ admitiu o ajuizamento de embargos à execução com garantia parcial, sendo possível sua posterior **complementação** por meio de reforço da penhora:

Cespe: A prova de Procurador de Fortaleza 2017 considerou ERRADA a afirmação: "A garantia integral do crédito tributário é condição específica de procedibilidade para os embargos à execução fiscal, ensejando a extinção liminar da ação quando constatada a insuficiência da constrição judicial".

"TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DETERMINAÇÃO DE REFORÇO DE PENHORA PELO JUIZ *EX OFFICIO*. IMPOSSIBILIDADE. EXISTÊNCIA DE REQUERIMENTO PELA FAZENDA EXEQUENTE, *IN CASU*. INSUFICIÊNCIA DA PENHORA. ADMISSIBILIDADE DOS EMBARGOS. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA" (STJ, REsp 1.127.815/SP 2009/0045359-2, Rel. Min. Luiz Fux, j. 24-11-2010, 1ª Seção, data de publicação: *DJe* 14-12-2010).

17.6.9 Penhora. Penhora *on-line*

Nos termos do que prescreve o art. 11 da LEF, a penhora ou arresto na execução fiscal seguirá a ordem abaixo:

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.

Além desses bens, pode a constrição judicial recair excepcionalmente sobre estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, bem como em plantações ou edifícios em construção[STJ] (art. 11, § 1º).

TJ/PR: A prova de Assessor Jurídico do TJ/PR 2013 considerou ERRADA a afirmação: "Não se admite penhora sobre estabelecimento comercial, por tratar-se de instrumento necessário à continuação da atividade empresarial".

STJ: “PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA. POUPANÇA VINCULADA DIRETAMENTE À AQUISIÇÃO DO BEM DE FAMÍLIA. IMPENHORABILIDADE. 1. O Tribunal de origem indeferiu a penhora de dinheiro aplicado em poupança, por verificar a sua vinculação ao financiamento para aquisição de imóvel caracterizado como bem de família. 2. Embora o dinheiro aplicado em poupança não seja considerado bem absolutamente impenhorável – ressalvada a hipótese do art. 649, X, do CPC –, a circunstância apurada no caso concreto recomenda a extensão do benefício da impenhorabilidade, uma vez que a constrição do recurso financeiro implicará quebra do contrato, autorizando, na forma do Decreto-lei n. 70/1966, a retomada da única moradia familiar” – REsp 707.263/RS, rel. Min. Herman Benjamin, j. 16-4-2009, 2ª T.

A qualquer momento no processo, o juiz poderá conceder:

I – ao executado, a substituição da penhora por depósito em dinheiro ou fiança bancária; e

II – à Fazenda Pública, a substituição dos bens penhorados por outros, independentemente da ordem enumerada no art. 11, bem como o reforço da penhora insuficiente.

Embora o tema seja controvertido na doutrina e jurisprudência, importantes **precedentes do STJ** admitem o uso de **penhora *on-line* em execução fiscal**[STJ] (AgRg no REsp 1080493).

STJ: “PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA ELETRÔNICA DE DIREITO (BACEN JUD). DECISÃO POSTERIOR ÀS MODIFICAÇÕES INTRODUZIDAS PELA LEI N. 11.382/2006. NORMA PROCESSUAL. APLICAÇÃO IMEDIATA. 1. Em 20-6-2007, o juízo de 1º grau indeferiu o requerimento da Fazenda Pública para determinar a penhora eletrônica de dinheiro, conforme o art. 655-A do CPC, com a redação da Lei n. 11.382/2006. 2. A decisão de 1º grau foi mantida pelo aresto impugnado. Assim, tanto ela como o acórdão recorrido devem ser reformados para adequação às novas regras processuais. 3. Agravo Regimental provido” – AgRg no REsp 1080493-MG, rel. Min. Herman Benjamin, *DJe* 6-5-2009.

O primeiro fundamento normativo da penhora *online* foi o art. 185-A do Código Tributário Nacional[STJ], com redação dada pela Lei Complementar n. 118/2005:

STJ: “PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO INEXISTENTE. DEVIDO ENFRENTAMENTO DAS QUESTÕES RECURSAIS. EXECUÇÃO FISCAL. CRÉDITO NÃO TRIBUTÁRIO. INDISPONIBILIDADE DE BENS. ART. 185-A DO CTN. INAPLICABILIDADE. 1. O STJ manifestou-se no sentido de que a classificação de origem da dívida ativa é questão relevante para determinar o regramento normativo aplicado à espécie, sendo indevida a aplicação de institutos previstos no código tributário a temas de natureza não tributária. Mostra-se indevida a incidência do art. 185-A do Código Tributário Nacional a dívidas ativas não tributárias, uma vez que seu *caput* deixa expressamente delineado sua aplicação à hipótese de devedor tributário. 2. ‘O fato de a Lei de Execuções Fiscais (Lei n. 6.830/80) afirmar que os débitos de natureza não tributária compõem a dívida ativa da Fazenda Pública não faz com que tais débitos passem, apenas em razão de sua inscrição na dívida ativa, a ter natureza tributária. Isso, simplesmente, porque são oriundos de relações outras, diversas daquelas travadas entre o estado, na condição de arrecadador, e o contribuinte, na qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária’” – REsp 1.347.317/PR, rel. Min. Humberto Martins, j. 6-11-2012, 2ª T.

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.

Posteriormente, a Lei n. 11.382/2006 acrescentou o art. 655-A ao Código de Processo Civil, com a seguinte redação:

Art. 655-A. Para possibilitar a penhora de dinheiro em depósito ou aplicação financeira, o juiz, a requerimento do exequente, requisitará à autoridade supervisora do sistema bancário, preferencialmente por meio eletrônico, informações sobre a existência de ativos em nome do executado, podendo no mesmo ato determinar sua indisponibilidade, até o valor indicado na execução.

§ 1º As informações limitar-se-ão à existência ou não de depósito ou aplicação até o valor indicado na execução.

§ 2º Compete ao executado comprovar que as quantias depositadas em conta corrente referem-se à hipótese do inciso IV do *caput* do art. 649 desta Lei ou que estão revestidas de outra forma de impenhorabilidade.

§ 3º Na penhora de percentual do faturamento da empresa executada, será nomeado depositário, com a atribuição de submeter à aprovação judicial a forma de efetivação da constrição, bem como de prestar

contas mensalmente, entregando ao exequente as quantias recebidas, a fim de serem imputadas no pagamento da dívida.

§ 4º Quando se tratar de execução contra partido político, o juiz, a requerimento do exequente, requisitará à autoridade supervisora do sistema bancário, nos termos do que estabelece o *caput* deste artigo, informações sobre a existência de ativos tão somente em nome do órgão partidário que tenha contraído a dívida executada ou que tenha dado causa a violação de direito ou ao dano, ao qual cabe exclusivamente a responsabilidade pelos atos praticados, de acordo com o disposto no art. 15-A da Lei n. 9.096, de 19 de setembro de 1995[1].

Cespe: A prova de Defensor Público/TO 2013 considerou ERRADA a afirmação: "Segundo a jurisprudência do STJ, a penhora eletrônica de depósitos ou de aplicações financeiras somente pode ser realizada após o exaurimento de diligências extrajudiciais por parte do exequente, com a observância da ordem de penhora ou de arresto de bens prevista na referida lei".

Assim, a jurisprudência do **Superior Tribunal de Justiça**, após a promulgação da Lei n. 11.382/2006, passou a admitir **penhora *on-line*** como **medida constritiva inicial** em execução fiscal.

17.6.10 Embargos à execução

Os embargos constituem o **meio natural de defesa** do devedor na execução fiscal, tendo **natureza jurídica de ação autônoma.**

A taxonomia de ação de autonomia dos embargos, e não de mera contestação, gera algumas consequências importantes:

1) necessidade de o embargante demonstrar preenchimento de pressupostos processuais e condições da ação;

2) existência de valor da causa autônomo frente ao da execução;

3) distribuição por dependência ao feito executivo;

4) a decisão judicial que rejeita liminarmente ou julga improcedentes os embargos é uma sentença, recorrível por apelação.

Nos termos do art. 16 da LEF, o executado opõe embargos no **prazo de 30 dias contados da garantia do juízo**, ou seja:

I – do depósito;

II – da juntada da prova da fiança bancária;

III – da intimação da penhora.

TJ/PR: A prova de Assessor Jurídico do TJ/PR em 2013 considerou CORRETA a afirmação: "O termo inicial para a apresentação de embargos à execução fiscal é da intimação da penhora, ou do depósito ou a fiança bancária, e não da juntada do termo nos autos".

Isso porque não são admissíveis embargos antes de garantida a execução (art. 16, § 1º). Sua oposição **antes da garantia** resulta na **extemporaneidade dos embargos.** Não se deve confundir extemporaneidade com intempestividade. Oposição intempestiva é a realizada após o encerramento do prazo legal.

Os embargos **poderão versar sobre toda matéria útil à defesa**, cabendo ao embargante requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite (art. 16, § 2º).

17.6.10.1 Efeito suspensivo automático nos embargos

A sistemática adotada tradicionalmente pela Lei n. 6.830/80 sempre favoreceu o entendimento de que o recebimento dos embargos produz **suspensão automática da execução fiscal.**

No entanto, a partir de maio de 2013 a **1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça** deu nova interpretação ao art. **739-A do CPC** (com correspondente no art. 919 do NCPC) estendendo o regime privado do Código de Processo Civil aos feitos tributários de modo a **vedar o efeito suspensivo automático** nos embargos à execução fiscal.

Estabelece o referido dispositivo:

> Art. 739-A. Os embargos do executado não terão efeito suspensivo.
>
> § 1º O juiz poderá, a requerimento do embargante, atribuir efeito suspensivo aos embargos quando, sendo relevantes seus fundamentos, o prosseguimento da execução manifestamente possa causar ao executado grave dano de difícil ou incerta reparação, e desde que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes.

Assim, caberia ao embargante requerer ao juiz a atribuição de efeito suspensivo aos embargos desde que comprove que o prosseguimento da execução possa causar grave dano de difícil ou incerta reparação.

A Ordem dos Advogados do Brasil propôs **ADIn no STF** contra o art. 739-A do CPC sob o argumento de que **a referida regra não deve ser aplicada às execuções fiscais** por violar princípios constitucionais como razoabilidade, proporcionalidade, direito ao contraditório, ampla defesa e devido processo legal. Isso porque, na prática, os bens oferecidos em garantia na execução fiscal são expropriados antes do julgamento dos embargos, isto é, sem o contraditório efetivar-se no processo.

Como se sabe, normas gerais e anteriores (Código de Processo Civil), em caso de antinomia, não derrogam regras especiais posteriores (Lei de Execuções

Fiscais). Trata-se de um inacreditável equívoco cometido pelo Superior Tribunal de Justiça.

O art. 739-A do CPC é inaplicável ao rito especial da execução fiscal.

17.6.11 Exceção de pré-executividade

A necessidade de garantir o juízo para embargar a execução fiscal muitas vezes impede o devedor de exercer seu direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa. Diante disso, a **doutrina e jurisprudência** vêm reconhecendo a possibilidade de o executado defender-se, **sem necessidade de garantir o juízo**, utilizando objeção de pré-executividade ou, nome que se tornou mais conhecido, **exceção de pré-executividade.**

Embora não haja previsão expressa na Lei de Execuções Fiscais, a possibilidade de sua utilização encontra fundamento nos princípios constitucionais do devido processo legal (art. 5º, LIV), contraditório e ampla defesa (art. 5º, LV), além do próprio direito de petição (art. 5º, XXXIV, *a*).

Trata-se de um **incidente processual**, ou seja, ao contrário dos embargos a exceção **não tem natureza jurídica de ação autônoma.**

Desse modo, a decisão judicial que rejeita a exceção de pré-executividade ou a "julga improcedente" é **decisão interlocutória** recorrível por agravo de instrumento, e não por apelação. Entretanto, se o juiz "acatar" a exceção ou a "julgar procedente", tal decisão produzirá o efeito de extinguir a execução[STJ],

> STJ: "A exceção de pré-executividade nasceu de construção doutrinária e jurisprudencial. Apesar de não estar prevista na legislação tem sido admitida pelos órgãos judiciais, inclusive pelo STJ, não caracterizando sua admissibilidade, quando cabível, infringência à lei de execução fiscal. Uma vez acolhida a exceção de pré-executividade para extinguir a execução fiscal, é cabível a condenação da Fazenda Pública em honorários advocatícios" – REsp 1185036, rel. Min. Herman Benjamin, *DJe* 16-6-2010.

isto é, efeito de sentença, cabendo apelação[STJ].

> STJ: "Esta Corte já se posicionou no sentido de que, se a decisão que acolhe exceção de pré-executividade põe fim à execução, o recurso cabível para impugná-la é a apelação e não o agravo de instrumento, considerando, ainda, inaplicável o princípio da fungibilidade recursal. Entretanto, se a execução fiscal prossegue, apenas com a exclusão de uma das partes, cabível o agravo de instrumento" – REsp 889.082/RS, rel. Min. Eliana Calmon, j. 3-6-2008, 2ª T.

Não existe prazo para oferecimento da exceção de pré-executividade.

São reconhecidas pela doutrina e jurisprudência as seguintes **hipóteses de cabimento da exceção de pré-executividade** substituindo os embargos à

execução[2]:

1) executado não tem patrimônio suficiente para garantir o juízo;

2) nulidade da CDA passível de reconhecimento de plano (STJ, REsp 915.503/PR);

3) matérias de ordem pública conhecíveis de ofício pelo juiz, que não demandem dilação probatória (STJ, Súmula 393);

4) alegação de pagamento[STJ] (STJ: AGREsp 200701588350);

> STJ: "EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. PAGAMENTO. NECESSIDADE DE PERÍCIA. 1. É possível a alegação de pagamento em sede de exceção de pré-executividade, desde que demonstrado de plano, o que inocorre nos autos, pois foram trazidos documentos com diversos valores, retificações e dados que, apenas após a devida análise por um *expert*, possibilitarão comprovar ou infirmar a alegação da autora" – AGREsp 200701588350, rel. Min. Humberto Martins, 2ª T., Publicado em 14-4-2008.

5) ilegitimidade da parte com redirecionamento da execução contra sócio cujo nome não consta da CDA[STJ] (STJ: AGREsp 200701588350).

> STJ: "TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – POSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO DA MATÉRIA ALEGADA EM EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE – REDIRECIONAMENTO – CDA NÃO CONSTA NOME DO SÓCIO – ÔNUS DA PROVA – FAZENDA PÚBLICA. 1) se a execução fiscal foi promovida apenas contra a pessoa jurídica e, posteriormente, foi redirecionada contra sócio-gerente cujo nome não consta da Certidão de Dívida Ativa, cabe ao Fisco comprovar que o sócio agiu com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, nos termos do art. 135 do CTN" – AGREsp 200701588350, rel. Min. Humberto Martins, 2ª T., publicado em 14-4-2008.

Cabe lembrar que, para o STJ, se o nome do sócio consta da CDA, mesmo na hipótese de dívida tributária originariamente da empresa, a presunção de liquidez e certeza do título inverte o ônus da prova incumbindo ao sócio provar que não houve infração ou excesso de poder nos termos do art. 135 do CTN[STJ];

STJ: “Não se pode, diante da presunção de certeza e liquidez da Certidão de Dívida Ativa, inverter o ônus probatório para a exclusão dos sócios da execução fiscal. 4. Por possuir a CDA presunção *juris tantum* de liquidez e certeza, seria gravame incabível a exigência de que o Fisco fizesse prova das hipóteses previstas no art. 135 do CTN” – REsp 896493/SP, REsp 2006/0232048-7.

STJ: “TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL DE SÓCIO CUJO NOME CONSTA DA CDA. PRESUNÇÃO DE RESPONSABILIDADE. 1. “Não cabe exceção de pré-executividade em execução fiscal promovida contra sócio que figura como responsável na Certidão de Dívida Ativa – CDA. É que a presunção de legitimidade assegurada à CDA impõe ao executado que figura no título executivo o ônus de demonstrar a inexistência de sua responsabilidade tributária, demonstração essa que, por demandar prova, deve ser promovida no âmbito dos embargos à execução” – REsp 1.110.925/SP, rel. Min. Teori Albino Zavascki, 1ª Seção, *DJe* 4-5-2009.

6) inconstitucionalidade do tributo reconhecida pelo STF (STJ: REsp 1.051. 860/PE);

7) prescrição e decadência, desde não seja necessária dilação probatória (STJ: EREsp 200902124124, REsp 200301294136, REsp 200700416516).

Cespe: A prova de Defensor Público/TO 2013 considerou ERRADA a afirmação: “Conforme súmula do STJ, o reconhecimento da prescrição ocorrida antes da propositura da execução fiscal depende de provocação do devedor”.

Cabe lembrar, por fim, que todas as hipóteses listadas acima, reconhecidas pela doutrina e jurisprudência, de cabimento da exceção exigem prova pré-constituída.

Trata-se de um requisito absoluto: **exceção de pré-executividade é sempre incompatível com dilação probatória.**

TJ/SC: A prova da Magistratura/SC 2013 considerou CORRETA a afirmação: “A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória”.

17.6.12 Impugnação aos embargos

Após o recebimento dos embargos, ou da exceção, o juiz mandará intimar a Fazenda Pública para apresentar **impugnação no prazo de 30 dias**, designando, em seguida, audiência de instrução e julgamento (art. 17 da LEF).

Se não forem oferecidos os embargos, a Fazenda Pública manifestar-se-á sobre a garantia da execução (art. 18).

Cespe: A prova de Procurador do Tribunal de Contas/DF 2013 considerou CORRETA a afirmação: “É sólido o entendimento jurisprudencial no sentido de que é possível ao juiz reconhecer, de ofício, a nulidade da certidão de dívida ativa ou facultar à fazenda pública, a fim de suprir erro formal, a substituição ou emenda do título executivo até a prolação da sentença dos embargos à execução fiscal, em observância ao princípio da economia processual”.

Após o trânsito em julgado da decisão nos embargos, o depósito, monetariamente atualizado, será devolvido ao depositante ou entregue à Fazenda Pública, mediante ordem do Juízo competente[STJ] (art. 32, § 2º, da LEF).

STJ: “PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. LEVANTAMENTO OU CONVERSÃO EM RENDA QUE SE SUJEITA AO TRÂNSITO EM JULGADO DA DECISÃO QUE RECONHEÇA OU AFASTE A LEGITIMIDADE DA EXAÇÃO. 1. Por força da regra contida no art. 32, § 2º, da Lei n. 6.830/80, o levantamento de depósito judicial ou a sua conversão em renda da Fazenda Pública, sujeita-se ao trânsito em julgado da decisão que reconheceu ou afastou a legitimidade da exação. 2. O art. 32, § 2º, da Lei n. 6.830/80 é norma especial, que deve prevalecer sobre o disposto no art. 587 do CPC, de modo que a conversão em renda do depósito em dinheiro efetuado para fins de garantia da execução fiscal somente é viável após o trânsito em julgado da decisão que reconheceu a legitimidade da exação. Em virtude desse caráter especial da norma, não há falar na aplicação do entendimento consolidado na Súmula 317/STJ” – EREsp 734.831/MG, rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 10-11-2010, 1ª Seção.

17.6.13 Prescrição intercorrente

Nos termos do art. 40 da LEF, 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.

TJ/PR: A prova de Assessor Jurídico do TJ/PR em 2013 considerou ERRADA a afirmação: “No caso do juiz suspender o curso da execução fiscal, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, correrá o prazo de prescrição”.

Decorrido o prazo máximo de 1 ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos[STJ] (art. 40, § 1º).

STJ: “PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. CONVÊNIO BACEN-JUD. PENHORA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. LEI N. 11.382/2006. 1. Esta Corte admite a expedição de ofício ao Bacen para se obter informações sobre a existência de ativos financeiros do devedor, desde que o exequente comprove ter exaurido todos os meios de levantamento de dados na via extrajudicial. 2. De qualquer modo, há a necessidade de observância da relação dos bens absolutamente impenhoráveis, previstos no art. 649 do CPC, especialmente, ‘os recursos públicos recebidos por instituições privadas para aplicação compulsória em educação, saúde ou assistência social’ (inciso VIII), bem como a quantia depositada em caderneta de poupança até o limite de quarenta (40) salários mínimos” – REsp 1070308, rel. Min. Castro Meira, j. 18-9-2008, 2ª T.

Porém, se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, ouvida a Fazenda Pública, **poderá de ofício reconhecer a prescrição intercorrente** e decretá-la de imediato (art. 40, § 4º).

Cespe: A prova da Magistratura/RN 2013 considerou ERRADA a afirmação: “Não sendo localizados bens nas ações de execuções fiscais, suspende-se o processo por um ano, iniciando-se ao final deste o prazo de prescrição quinquenal intercorrente, e podendo o juiz pronunciá-la de ofício, independentemente da oitiva da fazenda pública”.

17.6.14 Direito sumular sobre execução fiscal

17.6.14.1 Súmula do STF sobre execução fiscal

Súmula n. 383

A prescrição em favor da Fazenda Pública recomeça a correr, por dois anos e meio, a partir do ato interruptivo, mas não fica reduzida aquém de cinco anos, embora o titular do direito a interrompa durante a primeira metade do prazo.

17.6.14.2 Súmulas do STJ sobre execução fiscal

Súmula n. 58

Proposta a execução fiscal, a posterior mudança de domicílio do executado não desloca a competência já fixada.

Súmula n. 66

Compete à Justiça Federal processar e julgar execução fiscal promovida por Conselho de fiscalização profissional.

Súmula n. 106

Proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da Justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição ou decadência.

Súmula n. 121

Na execução fiscal o devedor deverá ser intimado, pessoalmente, do dia e hora da realização do leilão.

Súmula n. 128

Na execução fiscal haverá segundo leilão, se no primeiro não houver lanço superior à avaliação.

Súmula n. 153

A desistência da execução fiscal, após o oferecimento dos embargos, não exime o exequente dos encargos da sucumbência.

Súmula n. 189

É desnecessária a intervenção do Ministério Público nas execuções fiscais.

Súmula n. 190

Na execução fiscal, processada perante a Justiça Estadual, cumpre à Fazenda Pública antecipar o numerário destinado ao custeio das despesas com o transporte dos oficiais de justiça.

Súmula n. 251

A meação só responde pelo ato ilícito quando o credor, na execução fiscal, provar que o enriquecimento dele resultante aproveitou ao casal.

Súmula n. 314

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.

Súmula n. 375

O reconhecimento da fraude à execução depende do registro da penhora do bem alienado ou da prova de má-fé do terceiro adquirente.

Súmula n. 392

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.

Súmula n. 393

A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória.

Súmula n. 394

É admissível, em embargos à execução, compensar os valores de imposto de renda retidos indevidamente na fonte com os valores restituídos apurados na declaração anual.

Súmula n. 400

O encargo de 20% previsto no Decreto-lei n. 1.025/1969 é exigível na execução fiscal proposta contra a massa falida.

Súmula n. 406

A Fazenda Pública pode recusar a substituição do bem penhorado por precatório.

Súmula n. 414

A citação por edital na execução fiscal é cabível quando frustradas as demais modalidades.

Súmula n. 430

O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Súmula n. 435

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.

Súmula n. 451

É legítima a penhora da sede do estabelecimento comercial.

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. 6.830/1980.

17.6.14.3 Súmulas do TFR sobre execução fiscal

Súmula n. 44

Ajuizada a execução fiscal anteriormente à falência, com penhora realizada antes desta, não ficam os bens penhorados sujeitos a arrecadação no Juízo falimentar; proposta a execução fiscal contra a massa falida, a penhora far-se-á no rosto dos autos do processo da quebra, citando-se o síndico.

Súmula n. 99

A Fazenda Pública, nas execuções fiscais, não está sujeita a prévio depósito para custear despesas do avaliador.

Súmula n. 112

Em execução fiscal, a responsabilidade pessoal do sócio gerente de sociedade por quotas, decorrente de violação da Lei ou excesso de mandato, não atinge a meação de sua mulher.

Súmula n. 184

Em execução movida contra sociedade por quotas, o sócio, citado em nome próprio, não tem legitimidade para opor embargos de terceiro, visando livrar da constrição judicial seus bens particulares.

Súmula n. 189

Proposta a execução fiscal, a posterior mudança de domicilio do executado não desloca a competência já fixada.

Súmula n. 190

A intimação pessoal da penhora ao executado torna dispensável a publicação de que trata o art. 12 da Lei das Execuções Fiscais.

Súmula n. 209

Nas execuções fiscais da fazenda nacional, é legitima a cobrança cumulativa de juros de mora e multa moratória.

Súmula n. 210

Na execução fiscal, não sendo encontrado o devedor, nem bens arrestáveis, é cabível a citação editalícia.

Súmula n. 224

O fato de não serem adjudicados bens que, levados a leilão, deixaram de ser arrematados, não acarreta a extinção do processo de execução.

17.6.14.4 Súmulas gerais do STJ sobre processo tributário

Súmula n. 232

A Fazenda Pública, quando parte no processo, fica sujeita à exigência do depósito prévio dos honorários do perito.

Súmula n. 452

A extinção das ações de pequeno valor é faculdade da Administração Federal, vedada a atuação judicial de ofício.

Súmula n. 515

A reunião de execuções fiscais contra o mesmo devedor constitui faculdade do juiz.

[1] No NCPC, a matéria está disciplinada no art. 854, com significativa modificação:

“Art. 854. Para possibilitar a penhora de dinheiro em depósito ou em aplicação financeira, o juiz, a requerimento do exequente, sem dar ciência prévia do ato ao executado, determinará às instituições financeiras, por meio de sistema eletrônico gerido pela autoridade supervisora do sistema financeiro nacional, que torne indisponíveis ativos financeiros existentes em nome do executado, limitando-se a indisponibilidade ao valor indicado na execução.

§ 1º No prazo de 24 (vinte e quatro) horas a contar da resposta, de ofício, o juiz determinará o cancelamento de eventual indisponibilidade excessiva, o que deverá ser cumprido pela instituição financeira em igual prazo.

§ 2º Tornados indisponíveis os ativos financeiros do executado, este será intimado na pessoa de seu advogado ou, não o tendo, pessoalmente.

§ 3º Incumbe ao executado, no prazo de 5 (cinco) dias, comprovar que:

I – as quantias tornadas indisponíveis são impenhoráveis;

II – ainda remanesce indisponibilidade excessiva de ativos financeiros.

§ 4º Acolhida qualquer das arguições dos incisos I e II do § 3º, o juiz determinará o cancelamento de eventual indisponibilidade irregular ou excessiva, a ser cumprido pela instituição financeira em 24 (vinte e quatro) horas.

§ 5º Rejeitada ou não apresentada a manifestação do executado, converter-se-á a indisponibilidade em penhora, sem necessidade de lavratura de termo, devendo o juiz da execução determinar à instituição financeira depositária que, no prazo de 24 (vinte e quatro) horas, transfira o montante indisponível para conta vinculada ao juízo da execução.

§ 6º Realizado o pagamento da dívida por outro meio, o juiz determinará, imediatamente, por sistema eletrônico gerido pela autoridade supervisora do sistema financeiro nacional, a notificação da instituição financeira para que, em até 24 (vinte e quatro) horas, cancele a indisponibilidade.

§ 7º As transmissões das ordens de indisponibilidade, de seu cancelamento e de determinação de penhora previstas neste artigo far-se-ão por meio de sistema eletrônico gerido pela autoridade supervisora do sistema financeiro nacional.

§ 8º A instituição financeira será responsável pelos prejuízos causados ao executado em decorrência da indisponibilidade de ativos financeiros em valor superior ao indicado na execução ou pelo juiz, bem como na hipótese de não cancelamento da indisponibilidade no prazo de 24 (vinte e quatro) horas, quando assim determinar o juiz.

§ 9º Quando se tratar de execução contra partido político, o juiz, a requerimento do exequente, determinará às instituições financeiras, por meio de sistema eletrônico gerido por autoridade supervisora do sistema bancário, que tornem indisponíveis ativos financeiros somente em nome do órgão partidário que tenha contraído a dívida executada ou que tenha dado causa à violação de direito ou ao dano, ao qual cabe exclusivamente a responsabilidade pelos atos praticados, na forma da lei”.

[2] O levantamento das hipóteses de cabimento da exceção de pré-executividade foi aqui realizado com base no excelente artigo “Exceção de pré-executividade no redirecionamento da execução fiscal”, de Nelson Berriel, publicado no *site* www.jusnavigandi.com.br, a quem cabe todo o mérito das referências jurisprudenciais indicadas neste tópico. Remeto o leitor interessado em aprofundar-se no tema ao mencionado trabalho. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 19, n. 4131, 23 out. 2014. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/30447>. Acesso em: 13 nov. 2014.

17.7 QUADRO SINÓTICO

<table>
<tr><td>CONCEITO</td><td>Por força da exigência imposta pelo princípio do devido processo legal (art. 5º, LIV, da CF), as atividades de instituir e arrecadar tributos somente podem ser realizadas pelo Estado de modo legítimo se observarem estritamente o procedimento formal previsto na legislação tributária.
Desse modo, em sentido amplo, processo tributário pode ser conceituado como quaisquer atividades estatais, no âmbito dos Poderes Legislativo, Executivo ou Judiciário, desenvolvidas visando instituir e arrecadar tributos.
A excessiva abrangência do citado conceito tem favorecido a preferência, na doutrina e nos concursos, pelo sentido estrito da locução “processo tributário”, assim entendido como o conjunto ordenado de atos administrativos ou jurisdicionais praticados para solucionar conflitos entre o Fisco e o sujeito passivo da obrigação tributária.</td></tr>
<tr><td>ÂMBITOS DA PRÁTICA TRIBUTÁRIA</td><td>Em termos práticos, os operadores do Direito atuam em três frentes distintas relacionadas ao processo tributário:<table>
<tr><td>a) consultivo tributário:</td><td>desenvolvimento de atividades, tanto por servidores públicos quanto por profissionais da iniciativa privada, geralmente com natureza preventiva e pré-processual, tendo caráter de orientação e resposta a consultas formuladas por autoridades públicas ou consulentes particulares, podendo materializar-se com a elaboração de parecer conclusivo sobre a dúvida suscitada;</td></tr>
<tr><td>b) processo administrativo fiscal:</td><td>contribuintes e responsáveis têm a opção de impugnar exigências tributárias indevidas interpondo recurso perante o próprio Fisco, sem prejuízo da possibilidade de recorrerem a qualquer momento ao Judiciário (art. 5º, XXXV, da CF);</td></tr>
<tr><td>c) processo judicial tributário:</td><td>o caminho preferido, e em geral mais eficiente, para questionar exações fiscais indevidas tem sido por meio da propositura de ações judiciais em favor do contribuinte. No entanto, a rigor, o processo judicial tributário inclui tanto demandas propostas pelo sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário) quanto aquelas intentadas pelo Fisco, como é o caso da execução fiscal e da cautelar fiscal.</td></tr>
</table></td></tr>
<tr><td>PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL</td><td>O processo administrativo tributário, ou “fiscal”, de acordo com a denominação utilizada pela legislação federal, consiste no procedimento estabelecido no âmbito no próprio Fisco para determinação, exigência, consulta e impugnação de créditos tributários.
Na esfera federal, o processo administrativo fiscal é regulado pelo Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972.
Nos termos do art. 7º do Decreto n. 70.235/72, o procedimento fiscal tem início com:
I – o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;
II – a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;
III – o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.
Uma vez realizado o lançamento ou lavrado o Auto de Infração e Imposição de Multa (AIIM), e notificado o devedor, poderá ser interposto recurso contra a exigência indevida, chamado pelo decreto de “impugnação”, instaurando a fase litigiosa do procedimento (art. 14).
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 (art. 15).<table><tr><td>A qualquer momento o devedor pode, antes ou durante o processo administrativo fiscal, impugnar a exigência na esfera judicial. Isso porque no Brasil não existe contencioso fiscal, vigorando o modelo inglês da unidade de jurisdição (art. 5º, XXXV, da CF). Assim, a utilização da via administrativa, como meio de recorrer contra exações fiscais indevidas, é meramente opcional e não faz coisa julgada material.</td></tr></table></td></tr>
<tr><td>PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO</td><td>O caminho natural para o contribuinte impugnar cobranças tributárias ilegítimas é o recurso às medidas propostas no Poder Judiciário.<table>
<tr><td>Ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária</td><td>A ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária tem sua propositura fundamentada no art. 4º, I, do Código de Processo Civil.
É cabível antes de qualquer ato concreto do Fisco tendente a exigir o tributo, ou seja, tende a ser ajuizada pelo potencial contribuinte antes do lançamento ou da lavratura do Auto de Infração e Imposição de Multa (AIIM).
Na verdade, a ação declaratória, comumente articulada com pedido de antecipação de tutela, veicula pretensão inibitória visando afastar exigência futura objetivamente delimitada.</td></tr>
<tr><td>Ação anulatória de débito fiscal</td><td>A ação anulatória de débito fiscal está prevista no art. 38 da Lei n. 6.830/80.
Seu objetivo é promover judicialmente a extinção do lançamento tributário ou da autuação fiscal se tais atos administrativos estiverem eivados de ilegalidade. Daí o nome de “ação anulatória”, que revela a pretensão do autor de anular o ato administrativo que fundamenta a cobrança do tributo: lançamento ou auto de infração.
Assim, a propositura da ação anulatória pressupõe o lançamento ou a lavratura do AIIM. O prazo prescricional da ação anulatória é de 5 anos (art. 1º do Decreto n. 20.910/32). Mas, quando a ação anulatória for precedida de decisão administrativa que denegar a restituição do indébito, o prazo será de 2 anos (art. 169 do CTN).<table><tr><td>A ação anulatória pode ser proposta mesmo após iniciada a execução fiscal.</td></tr></table><table><tr><td>O FISCO DEVEDOR, AUTOMÁTICA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE E CERTIDÃO TRIBUTÁRIA</td></tr><tr><td>No julgamento do REsp 1180697/MG, a 2ª Turma do STJ entendeu que, nas ações anulatórias e de embargos propostas pela Fazenda Pública, sendo seus bens impenhoráveis, não há necessidade de depósito prévio ou garantia do juízo, ficando automaticamente suspensa a exigibilidade do crédito com a</td></tr></table></td></tr>
</table></td></tr>
</table>

simples propositura da demanda. Assim, a Fazenda, nesse caso, tem direito de obter certidão positiva com efeitos de negativa.

DIREITO SUMULAR SOBRE AÇÃO ANULATÓRIA

Súmula do TRF sobre Ação Anulatória
Súmula n. 247
"Não constitui pressuposto da ação anulatória do débito fiscal o depósito de que cuida o art. 38 da Lei n. 6.830, de 1980".

Mandado de segurança individual

No Direito Tributário, o mandado de segurança individual é utilizado como meio de impugnação judicial de amplo cabimento contra atos do Fisco. Pode ser usado para atacar tanto **exigências fiscais anteriores** quanto **posteriores ao lançamento tributário** ou à lavratura do auto de infração.
Considera-se **individual** o mandado de segurança impetrado em nome próprio **na defesa de interesse próprio** (legitimação ordinária). Exemplo: partido político impetra.
Quando **impetrado preventivamente**, ou seja, antes da ocorrência do ato coator (que em geral é o lançamento ou auto de infração), o mandado de segurança é uma **alternativa à ação declaratória** de inexistência de relação jurídico-tributária, e **não tem prazo** para impetração.
Já na hipótese de **mandado de segurança repressivo**, vale dizer, impetrado após a ocorrência do ato coator, trata-se de **sucedâneo processual da ação anulatória de débito fiscal**, sujeitando-se ao **prazo decadencial de 120 dias,** contados da ciência, pelo impugnado, do ato coator (art. 23 da Lei n. 12.016/2009).

Importante destacar que o mandado de segurança, ao contrário das demais ações judiciais do processo tributário, não é impetrado em face de uma pessoa federativa. O polo passivo é ocupado pela autoridade pública que praticou o ato impugnado (art. 6º, § 3º), agora em litisconsórcio passivo com a pessoa jurídica interessada (art. 7º, II, da Lei do MS).

"SINTONIA FINA" ENTRE O MANDADO DE SEGURANÇA E AS AÇÕES DE RITO ORDINÁRIO

Embora, como regra geral, exista uma liberdade na escolha entre o mandado de segurança e a respectiva ação ordinária (declaratória ou anulatória) como meio de defesa do contribuinte, existem situações excepcionais em que a prática forense recomenda e/ou determina a adoção de somente um desses caminhos.
Nunca se deve impetrar mandado de segurança, e sim propor ação declaratória ou anulatória, quando:
a) tiver escoado o prazo de 120 dias da ciência do ato coator;

b) houver necessidade de produzir prova diversa dos documentos disponíveis no momento da impetração (no mandado de segurança **não se admite dilação probatória**).
Por outro lado, sempre é recomendável impetrar mandado de segurança quando:
a) a situação concreta não envolver diretamente discussão sobre a existência da relação jurídico-tributária, mas problemas documentais diversos. Exemplos: negativa de inscrição no CNPJ, liberação de mercadoria ou recusa de certidão;
b) for necessária a adoção da medida judicial "mais célere" e/ou "menos onerosa". O mandado de segurança sujeita-se a um procedimento especial bastante curto, se comparado ao rito ordinário aplicável às ações declaratória e anulatória. Daí falar-se no mandado de segurança como medida mais célere. Além disso, como o mandado de segurança, na hipótese de derrota, não gera condenação em honorários advocatícios, trata-se de ação menos onerosa do que aquelas que tramitam pelo rito ordinário.

DIREITO SUMULAR SOBRE MANDADO DE SEGURANÇA

Súmulas do STF sobre Mandado de Segurança
Súmula n. 239
Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.
Súmula n. 262
Não cabe medida possessória liminar para liberação alfandegária de automóvel.
Súmula n. 266
Não cabe mandado de segurança contra lei em tese.
Súmula n. 267
Não cabe mandado de segurança contra ato judicial passível de recurso ou correição.
Súmula n. 269
O mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança.
Súmula n. 271
Concessão de mandado de segurança não produz efeitos patrimoniais, em relação a período pretérito, os quais devem ser reclamados administrativamente ou pela via judicial própria.
Súmula n. 304
Decisão denegatória de mandado de segurança, não fazendo coisa julgada contra o impetrante, não impede o uso da ação própria.
Súmula n. 405
Denegado o mandado de segurança pela sentença, ou no julgamento do agravo, dela interposto, fica sem efeito a liminar concedida, retroagindo os efeitos da decisão contrária.
Súmula n. 510

Praticado o ato por autoridade, no exercício de competência delegada, contra ela cabe o mandado de segurança ou a medida judicial.
Súmula n. 512
Não cabe condenação em honorários de advogado na ação de mandado de segurança.
Súmula n. 625
Controvérsia sobre matéria de direito não impede concessão de mandado de segurança.
Súmulas do STJ sobre Mandado de Segurança
Súmula n. 105
Na ação de mandado de segurança não se admite condenação em honorários advocatícios.
Súmula n. 169
São inadmissíveis embargos infringentes no processo de mandado de segurança.

Súmula n. 213
O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária.
Súmula n. 212
A compensação de créditos tributários não pode ser deferida por medida liminar.
Súmulas do TFR sobre Mandado de Segurança
Súmula n. 59
A autoridade fiscal de primeiro grau que expede a notificação para pagamento do tributo está legitimada passivamente para a ação de segurança, ainda que sobre a controvérsia haja decisão, em grau de recurso, de conselho de contribuintes.
Súmula n. 145
Extingue-se o processo de mandado de segurança, se o autor não promover, no prazo assinado, a citação do litisconsorte necessário.

Mandado de segurança coletivo	O mandado de segurança coletivo, nos termos do art. 5º, LXX, da CF, pode ser impetrado por: a) partido político com representação no Congresso Nacional; b) organização sindical, entidade de classe ou associação legalmente constituída e em funcionamento há pelo menos um ano, em defesa dos interesses de seus membros ou associados. A principal diferença em relação ao mandado de segurança individual é que, enquanto neste a ação é proposta na defesa de interesse próprio (legitimação ordinária), o mandado de segurança coletivo **é impetrado** em nome próprio **na defesa de interesse alheio (legitimação extraordinária)**.
Ação cautelar	As ações cautelares, previstas nos arts. 796 e seguintes do Código de Processo Civil (tutelas provisórias, no NCPC, dispostas nos arts. 294 e seguintes), são importantes instrumentos judiciais de defesa do contribuinte contra exigências tributárias indevidas, principalmente porque **admitem formulação de pedido liminar** (art. 798 do CPC. No NCPC, art. 297). Cautelar pode ser proposta antes ou no curso do processo principal e deste é sempre dependente. O cabimento é semelhante ao do mandado de segurança, ou seja, pode ser utilizada **antes ou depois do lançamento tributário**. Nada impede também sua utilização quando o processo já estiver em **fase de recurso**; a medida cautelar será **requerida diretamente ao tribunal** (art. 800, parágrafo único).
Ação de repetição de indébito	A ação de repetição de indébito é cabível para **obter a restituição de tributos pagos indevidamente ou a maior**. Havendo pagamento a maior ou indevido, existem os seguintes caminhos para o contribuinte recompor o prejuízo: 1) pedido administrativo de restituição; 2) ação de repetição de indébito; 3) requerimento administrativo de compensação; 4) ação ordinária com pedido de compensação.

O **prazo** para propor ação repetitória é de **5 anos** (art. 168 do CTN), contados:
I – da data da extinção do crédito tributário, nas hipóteses de pagamento indevido, a maior ou erro no pagamento;
II – 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.

DIREITO SUMULAR SOBRE AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO

Súmulas do STJ sobre Ação de Repetição de Indébito
Súmula n. 162
Na repetição de indébito tributário, a correção monetária incide a partir do pagamento indevido.

Súmula n. 188
Os juros moratórios, na repetição do indébito tributário, são devidos a partir do trânsito em julgado da sentença.
Súmula n. 461
O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado.
Súmula do STF sobre Ação de Repetição de Indébito
Súmula n. 546

		Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte *de jure* não recuperou do contribuinte *de facto* o *quantum* respectivo.
	Ação declaratória cumulada com repetição de indébito	Havendo necessidade de inibir exigência tributária futura e, simultaneamente, obter restituição de valor pago de forma indevida, a prática forense vem reconhecendo a possibilidade de **atender em uma única demanda as pretensões declaratória e repetitória** por meio da utilização da ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária cumulada com pedido de repetição de indébito.
	Ação de consignação em pagamento	**A ação de consignação de pagamento é cabível** sempre que o devedor quer realizar o pagamento corretamente mas não consegue A ação de consignação somente pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe a pagar (art. 164, § 1º). Julgada procedente a demanda, o pagamento reputa-se 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. A consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe a pagar (art. 164, § 2º).
AÇÕES DE DEFESA DA FAZENDA PÚBLICA EM JUÍZO	Por fim, merecem menção algumas ações judiciais de defesa da Fazenda Pública em juízo. Pela maior relevância, para fins de provas e concursos, daremos destaque à medida cautelar fiscal e à execução fiscal.	
	Cautelar fiscal	A cautelar fiscal é a ação judicial cabível, **após a constituição do crédito**, contra o devedor que **pratica ou pretende praticar atos tendentes a fraudar o pagamento do tributo**. A regra geral, assim, é que a propositura exige prévia constituição do crédito. No entanto, em duas hipóteses a medida cautelar fiscal pode ser intentada independentemente de prévia constituição do crédito tributário, a saber, quando o devedor (art. 1º, parágrafo único, da Lei n. 8.397/92): a) notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal, **põe ou tenta pôr seus bens em nome de terceiros**; b) **aliena bens ou direitos sem proceder à devida comunicação** ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigível em virtude de lei. Como a Lei n. 8.397/92 tem natureza jurídica de **lei nacional,** a medida cautelar fiscal **pode ser requerida por todas as entidades federativas**.
LEI DE EXECUÇÃO FISCAL	O procedimento de execução fiscal é disciplinado pela Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980, conhecida como Lei de Execuções Fiscais ou simplesmente "LEF".	
	Natureza jurídica	A Lei n. 6.830/80 tem natureza jurídica (taxonomia) de **lei nacional,** na medida em que disciplina simultaneamente os processos de execução fiscal nos âmbitos federal, estadual, distrital e municipal.
	Objeto da execução fiscal	A Lei n. 6.830/80 estabelece o devido processo legal para exigência judicial**,** de **quaisquer créditos estatais definidos como dívida ativa da Fazenda Pública**, de natureza tributária ou não tributária, incluindo atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato (art. 2º, § 2º, da LEF). Assim, importante verificar que, embora o nome "execução fiscal" sugira uma vinculação a receitas tributárias, o procedimento previsto na Lei n. 6.830/80 aplica-se também para exigir créditos titularizados pelo Estado provenientes de **multas ambientais, sanções administrativas, imputações de pagamento determinadas por Tribunais de Contas, penalidades disciplinares etc.**
	Polo ativo	A ação de execução fiscal tem no polo ativo, como regra, a pessoa federativa competente para instituição do tributo exigido, a saber, **União, Estado, Distrito Federal ou Município**. Nos casos de parafiscalidade (art. 7º do CTN), o polo ativo da demanda será ocupado pela pessoa jurídica encarregada de arrecadar o tributo, isto é, **autarquia, entidade sindical, conselho de classe ou pessoa equivalente**.
	Polo passivo	Já o polo passivo da execução fiscal, nos termos do art. 4º da LEF, pode ser ocupado por seis figuras distintas: I – o devedor; II – o fiador; III – o espólio IV – a massa; V – o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado; e VI – os sucessores a qualquer título. Em princípio, porém, a demanda deve ser intentada contra aqueles que constam como devedores na certidão da dívida ativa. O posterior redirecionamento do feito é admissível somente em hipóteses excepcionalmente previstas em lei ou reconhecidas pela jurisprudência.
	Título executivo	O título executivo da execução fiscal é a **certidão da dívida ativa (CDA)**, cujo Termo deverá conter (art. 2º, § 3º, da LEF): I – o nome do devedor, dos corresponsáveis 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. A CDA tem taxonomia de **ato administrativo enunciativo** e, se regularmente inscrita, goza de **presunção relativa de liquidez e certeza** (art. 3º da LEF).
Competência	A execução fiscal deve ser julgada no **domicílio do devedor**. A competência para processar e julgar a execução da Dívida Ativa da Fazenda Pública exclui a de qualquer outro Juízo, inclusive o da falência, da concordata, da liquidação, da insolvência ou do inventário (art. 5º da LEF).
Petição inicial	O art. 6º, § 2º, da LEF, visando garantir celeridade ao procedimento, permite que a **certidão da dívida ativa** cumpra **simultaneamente** as funções de **petição inicial** e **título executivo** da execução fiscal. Mas o uso da CDA como petição inicial é meramente facultativo. Nesse sentido, a Procuradoria da Fazenda tem liberdade para elaborar petição inicial distinta da CDA, que indicará apenas (art. 6º da LEF): I – o Juiz a quem é dirigida; II – o pedido; e III – o requerimento para a citação. A petição inicial será instruída com a Certidão da Dívida Ativa, que dela fará parte integrante, como se estivesse transcrita (art. 6º, § 1º). A produção de provas pela Fazenda Pública independe de requerimento na petição inicial (art. 6º, § 3º). O valor da causa será o da dívida constante da certidão, com os encargos legais (art. 6º, § 4º).
Garantia do juízo	No momento em que é proposta a execução, **pesa contra o devedor** uma **dupla presunção de veracidade em favor do Fisco**. Isso porque dois atos administrativos distintos abonam o entendimento, que ainda pode ser revertido, no sentido de que a dívida é legítima e o valor, devido. Tanto o lançamento tributário quanto a certidão da dívida ativa são atos administrativos revestidos da presunção de legitimidade em desfavor do executado. É por essa razão que a LEF estabelece rigorosa exigência para que o devedor consiga suspender o curso da execução por meio da oposição de embargos: a garantia do juízo. Assim, a **oposição do embargos** à execução fiscal **exige garantia do juízo**. O prazo para garantir o juízo é de **5 dias**. A partir da garantia, o prazo para opor embargos é de **30 dias**. De acordo com o art. 8º, o executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução, observadas as seguintes normas: "I – a citação será feita pelo correio, com aviso de recepção, se a Fazenda Pública não a requerer por outra forma; II – a citação pelo correio considera-se feita na data da entrega da carta no endereço do executado, ou, se a data for omitida, no aviso de recepção, 10 (dez) dias após a entrega da carta à agência postal; III – se o aviso de recepção não retornar no prazo de 15 (quinze) dias da entrega da carta à agência postal, a citação será feita por Oficial de Justiça ou por edital; IV – o edital de citação será afixado na sede do Juízo, publicado uma só vez no órgão oficial, gratuitamente, como expediente judiciário, com o prazo de 30 (trinta) dias, e conterá, apenas, a indicação da exequente, o nome do devedor e dos corresponsáveis, a quantia devida, a natureza da dívida, a data e o número da inscrição no Registro da Dívida Ativa, o prazo e o endereço da sede do Juízo". O executado ausente do País será citado por edital, dentro do prazo de 60 dias (art. 8º, § 1º). Para garantir a execução, o devedor poderá, nos termos do art. 9º da LEF: I – efetuar depósito em dinheiro, à ordem do Juízo em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária; II – oferecer fiança bancária; III – nomear bens à penhora; ou IV – indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública O **Superior Tribunal de Justiça** vem admitindo que o devedor garanta o juízo por meio do **oferecimento de precatório**, embora considere que precatório não se equipara a dinheiro. Na hipótese de não ocorrer pagamento ou garantia, a penhora poderá recair em qualquer bem do executado, exceto os que a lei declare absolutamente impenhoráveis (art. 10 da LEF).
Penhora. Penhora *on-line*	Nos termos do que prescreve o art. 11 da LEF, a penhora ou arresto na execução fiscal seguirá a ordem abaixo: 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. Além desses bens, pode a constrição judicial recair excepcionalmente sobre estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, bem como em plantações ou edifícios em construção (art. 11, § 1º).

		A qualquer momento no processo, o juiz poderá conceder: I – ao executado, a substituição da penhora por depósito em dinheiro ou fiança bancária; e II – à Fazenda Pública, a substituição dos bens penhorados por outros, independentemente da ordem enumerada no art. 11, bem como o reforço da penhora insuficiente. Embora o tema seja controvertido na doutrina e na jurisprudência, importantes **precedentes do STJ** admitem o uso de **penhora** *on-line* **em execução fiscal.**
	Embargos à execução	Os embargos constituem o **meio natural de defesa** do devedor na execução fiscal, tendo **natureza jurídica de ação autônoma**. **Consequências importantes:** 1) necessidade de o embargante demonstrar o preenchimento de pressupostos processuais e condições da ação; 2) existência de valor da causa autônomo em face da execução; 3) distribuição por dependência ao feito executivo; 4) a decisão judicial que rejeita liminarmente ou julga improcedentes os embargos é uma sentença, recorrível por apelação. Nos termos do art. 16 da LEF, o executado opõe embargos no **prazo de 30 dias contados da garantia do juízo**, ou seja: I – do depósito; II – da juntada da prova da fiança bancária; III – da intimação da penhora.
	Exceção de pré-executividade	A necessidade de garantir o juízo para embargar a execução fiscal muitas vezes impede o devedor de exercer seu direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa. Diante disso, a **doutrina e a jurisprudência** vêm reconhecendo a possibilidade de o executado defender-se, **sem necessidade de garantir o juízo**, utilizando objeção de pré-executividade ou, nome que se tornou mais conhecido, **exceção de pré-executividade**. Trata-se de um **incidente processual**, ou seja, ao contrário dos embargos, a exceção **não tem natureza jurídica de ação autônoma**. Desse modo, a decisão judicial que rejeita a exceção de pré-executividade ou a "julga improcedente" é **decisão interlocutória** recorrível por agravo de instrumento, e não por apelação. Entretanto, se o juiz "acatar" a exceção ou a "julgar procedente", tal decisão produzirá o efeito de extinguir a execução, isto é, efeito de sentença, cabendo apelação. **Não existe prazo** para oferecimento da exceção de pré-executividade. São reconhecidas pela doutrina e jurisprudência as seguintes **hipóteses de cabimento da exceção de pré-executividade**, substituindo os embargos à execução: 1) executado não tem patrimônio suficiente para garantir o juízo; 2) nulidade da CDA passível de reconhecimento de plano (STJ, REsp 915.503/PR); 3) matérias de ordem pública conhecíveis de ofício pelo juiz, que não demandem dilação probatória (STJ, Súmula n. 393); 4) alegação de pagamento (STJ: AGREsp 200701588350); 5) ilegitimidade da parte com redirecionamento da execução contra sócio cujo nome não consta da CDA (STJ: AGREsp 200701588350); Cabe lembrar que, para o STJ, se o nome do sócio consta da CDA, mesmo na hipótese de dívida tributária originariamente da empresa, a presunção de liquidez e certeza do título inverte o ônus da prova, incumbindo ao sócio provar que não houve infração ou excesso de poder nos termos do art. 135 do CTN; 6) inconstitucionalidade do tributo reconhecida pelo STF (STJ: REsp 1.051. 860/PE); 7) prescrição e decadência, desde não seja necessária dilação probatória (STJ: EREsp 200902124124, REsp 200301294136, REsp 200700416516).
	Impugnação aos embargos	Após o recebimento dos embargos, ou da exceção, o juiz mandará intimar a Fazenda Pública para apresentar **impugnação no prazo de 30 dias**, designando, em seguida, audiência de instrução e julgamento (art. 17 da LEF). Se não forem oferecidos os embargos, a Fazenda Pública manifestar-se-á sobre a garantia da execução (art. 18).
		Após o trânsito em julgado da decisão nos embargos, o depósito, monetariamente atualizado, será devolvido ao depositante ou entregue à Fazenda Pública, mediante ordem do Juízo competente (art. 32, § 2º, da LEF).
	Prescrição intercorrente	Nos termos do art. 40 da LEF, 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. Decorrido o prazo máximo de 1 ano sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos (art. 40, § 1º). Porém, se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, ouvida a Fazenda Pública, **poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente** e decretá-la de imediato (art. 40, § 4º).
	Direito sumular sobre execução fiscal	*Súmula do STF sobre Execução Fiscal* **Súmula n. 383** A prescrição em favor da Fazenda Pública recomeça a correr, por dois anos e meio, a partir do ato interruptivo, mas não fica reduzida aquém de cinco anos, embora o titular do direito a interrompa

durante a primeira metade do prazo.

Súmulas do STJ sobre Execução Fiscal

Súmula n. 58

Proposta a execução fiscal, a posterior mudança de domicílio do executado não desloca a competência já fixada.

Súmula n. 66

Compete à Justiça Federal processar e julgar execução fiscal promovida por Conselho de fiscalização profissional.

Súmula n. 106

Proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da Justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição ou decadência.

Súmula n. 121

Na execução fiscal o devedor deverá ser intimado, pessoalmente, do dia e hora da realização do leilão.

Súmula n. 128

Na execução fiscal haverá segundo leilão, se no primeiro não houver lanço superior à avaliação.

Súmula n. 153

A desistência da execução fiscal, após o oferecimento dos embargos, não exime o exequente dos encargos da sucumbência.

Súmula n. 189

É desnecessária a intervenção do Ministério Público nas execuções fiscais.

Súmula n. 190

Na execução fiscal, processada perante a Justiça Estadual, cumpre à Fazenda Pública antecipar o numerário destinado ao custeio das despesas com o transporte dos oficiais de justiça.

Súmula n. 251

A meação só responde pelo ato ilícito quando o credor, na execução fiscal, provar que o enriquecimento dele resultante aproveitou ao casal.

Súmula n. 314

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.

Súmula n. 375

O reconhecimento da fraude à execução depende do registro da penhora do bem alienado ou da prova de má-fé do terceiro adquirente.

Súmula n. 392

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.

Súmula n. 393

A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória.

Súmula n. 394

É admissível, em embargos à execução, compensar os valores de imposto de renda retidos indevidamente na fonte com os valores restituídos apurados na declaração anual.

Súmula n. 400

O encargo de 20% previsto no Decreto-lei n. 1.025/69 é exigível na execução fiscal proposta contra a massa falida.

Súmula n. 406

A Fazenda Pública pode recusar a substituição do bem penhorado por precatório.

Súmula n. 414

A citação por edital na execução fiscal é cabível quando frustradas as demais modalidades.

Súmula n. 430

O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Súmula n. 435

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.

Súmula n. 451

É legítima a penhora da sede do estabelecimento comercial.

Súmulas do TFR sobre Execução Fiscal

Súmula n. 44

Ajuizada a execução fiscal anteriormente à falência, com penhora realizada antes desta, não ficam os bens penhorados sujeitos a arrecadação no Juízo falimentar; proposta a execução fiscal contra a massa falida, a penhora far-se-á no rosto dos autos do processo da quebra, citando-se o síndico.

Súmula n. 99

A Fazenda Pública, nas execuções fiscais, não está sujeita a prévio depósito para custear despesas do avaliador.

Súmula n. 112

Em execução fiscal, a responsabilidade pessoal do sócio gerente de sociedade por quotas, decorrente de violação da Lei ou excesso de mandato, não atinge a meação de sua mulher.

Súmula n. 184

Em execução movida contra sociedade por quotas, o sócio, citado em nome próprio, não tem legitimidade para opor

embargos de terceiro, visando livrar da constrição judicial seus bens particulares.
Súmula n. 189
Proposta a execução fiscal, a posterior mudança de domicilio do executado não desloca a competência já fixada.
Súmula n. 190
A intimação pessoal da penhora ao executado torna dispensável a publicação de que trata o art. 12 da Lei das Execuções Fiscais.
Súmula n. 209
Nas execuções fiscais da fazenda nacional, é legitima a cobrança cumulativa de juros de mora e multa moratória.
Súmula n. 210
Na execução fiscal, não sendo encontrado o devedor, nem bens arrestáveis, é cabível a citação editalícia.
Súmula n. 224
O fato de não serem adjudicados bens que, levados a leilão, deixaram de ser arrematados, não acarreta a extinção do processo de execução.

Súmulas gerais do STJ sobre processo tributário
Súmula n. 232
A Fazenda Pública, quando parte no processo, fica sujeita à exigência do depósito prévio dos honorários do perito.
Súmula n. 452
A extinção das ações de pequeno valor é faculdade da Administração Federal, vedada a atuação judicial de ofício.
Súmula n. 515
A reunião de execuções fiscais contra o mesmo devedor constitui faculdade do juiz.

17.8 QUESTÕES

1. (Consulplan – Cartório-MG – 2017) À luz do entendimento sumulado pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria tributária, assinale a alternativa INCORRETA:

a) 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.

b) 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.

c) 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) A petição inicial da ação de execução fiscal deve ser instruída com o demonstrativo do cálculo do débito.

2. (FMP Concursos – Procurador do Estado-AC – 2017) Sobre eventual mandado de segurança em matéria tributária, é CORRETO afirmar que

a) só cabe para discutir eventos futuros, pois é proibida sua utilização como substitutivo da ação de repetição de indébito.

b) é possível utilizar-se para desconstituir auto de infração, mas somente até 120 dias do ato coator, ou seja, da autuação fiscal, mesmo que haja recurso administrativo.

c) a liminar pode suspender a exigibilidade do tributo, mas desde que se tenham esgotado todas as tentativas de anulação auto de infração administrativamente.

d) caso o pedido seja de compensação com pagamento indevido usualmente inadmitido pelo Fisco, o *mandamus* é preventivo porque o ato coator, a negativa, ainda está por ocorrer, não se computando o prazo decadencial de 120 dias.

e) nenhuma das alternativas acima está CORRETA.

3. (FMP Concursos – Procurador do Estado-AC – 2017) Os Estados costumam apreender

mercadorias e não permitir a emissão de notas fiscais a quem deve para o Fisco. Examine as assertivas abaixo e assinale a CORRETA.

a) O procedimento de apreensão é o correto, pois muitas vezes se a fiscalização permitir que a mercadoria passe, mesmo com tributo recolhido a menor, poderá ocorrer de o Estado não mais conseguir cobrar.

b) Estes procedimentos são ilegais e se denominam sanções políticas, pois muitas vezes são utilizados para perseguição dos inimigos políticos dos governantes.

c) São inconstitucionais os procedimentos referidos, já assim declarados mais de uma vez pelo STF.

d) Apreender as mercadorias é correto, mas impedir a empresa de emitir notas fiscais ou vender produtos não.

e) Nenhuma das alternativas acima é CORRETA.

4. (IESES – Advogado da CRMV – 2017) Com relação as Execuções em favor da Fazenda Pública consoante a Lei 6.830/80, assinale a alternativa INCORRETA:

a) O despacho do Juiz que deferir a inicial importa em ordem para: penhora, se não for paga a dívida, nem garantida a execução, por meio de depósito, fiança ou seguro garantia; citação, pelas sucessivas modalidades; arresto, se o executado não tiver domicílio ou dele se ocultar; registro da penhora ou do arresto, independentemente do pagamento de custas ou outras despesas; avaliação dos bens penhorados ou arrestados.

b) O executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução.

c) Na execução de dívida ativa em favor da Fazenda Pública: A petição inicial será instruída com a Certidão da Dívida Ativa, que dela fará parte integrante, como se estivesse transcrita; A petição inicial e a Certidão de Dívida Ativa são documentos distintos, devendo estar um apensado ao outro; A produção de provas pela Fazenda Pública depende de requerimento na petição inicial; O valor da causa será o da dívida constante da certidão, sem os encargos legais.

d) A citação pelo correio considera-se feita na data da entrega da carta no endereço do executado, ou, se a data for omitida, no aviso de recepção, 10 (dez) dias após a entrega da carta à agência postal.

5. (IESES – Advogado da Cegás – 2017) Segundo disposto na Lei 6.830/80, na garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, o executado poderá:

a) Indicar à penhora bens oferecidos por seus credores sem a necessidade de aceitação pela Fazenda Pública, desde que satisfaça ou exceda o valor da penhora;

b) Se o imóvel oferecido a penhora tenha sido adquirido na constância da união do executado, e somente por recursos deste, não há necessidade de anuência do conjugue.

c) Efetuar depósito em dinheiro, à ordem do Juízo em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária;

d) Quaisquer formas de pagamento, desde que possuam liquidez, faz cessar a responsabilidade pela atualização monetária e juros de mora.

6. (Cespe – Delegado de Polícia-PE – 2016) A repetição do indébito tributário refere-se à possibilidade de o contribuinte requerer às autoridades fazendárias a devolução de valores pagos indevidamente a título de tributo. A respeito desse assunto, assinale a opção correta.

a) Os juros moratórios na repetição do indébito tributário são devidos a partir da data do fato

gerador.

b) Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição.

c) Na repetição do indébito tributário, a correção monetária incide desde a data do fato gerador.

d) O direito do sujeito passivo à restituição total ou parcial do tributo depende necessariamente de prévio protesto.

e) O direito de pleitear a restituição extingue-se após dois anos do pagamento espontâneo do tributo.

7. (TRF3 – Juiz federal – 2016) Dadas as assertivas abaixo, assinale a alternativa incorreta.

a) Segundo o STJ, o prazo prescricional para a cobrança da taxa de ocupação de terrenos de marinha é de cinco ou dez anos, a depender do período considerado, uma vez que os débitos posteriores a 1998 são submetidos ao prazo decenal, à luz do que dispõe a Lei n. 9.636/98, e os anteriores à citada lei, em face da ausência de previsão normativa específica, se subsomem ao prazo encartado no art. 1º do Decreto-Lei 20.910/1932.

b) A Lei Complementar 118, de 9 de fevereiro de 2005 alterou o art. 174 do CTN para atribuir ao despacho do juiz que ordenar a citação o efeito interruptivo da prescrição nas ações para cobrança de crédito tributário. Nesses termos, consubstanciando norma processual, a referida Lei Complementar é aplicada imediatamente aos processos em curso anteriormente à sua vigência, desde que o despacho que ordenar a citação seja anterior à sua entrada em vigor, sob pena de retroação da novel legislação.

c) O *Codex* Processual, no § 1º, do artigo 219, estabelece que a interrupção da prescrição, pela citação, retroage à data da propositura da ação, o que, na seara tributária, após as alterações promovidas pela Lei Complementar n. 118/2005, conduz ao entendimento de que o marco interruptivo atinente à prolação do despacho que ordena a citação do executado retroage à data do ajuizamento do feito executivo, a qual deve ser empreendida no prazo prescricional.

d) Com relação ao prazo prescricional aplicável à execução fiscal para a cobrança de dívida ativa não tributária relativa à operação de crédito rural transferida à União por força da Medida Provisória n. 2.196- 3/2001, o STJ fixou o entendimento de que ao crédito rural cujo contrato tenha sido celebrado sob a égide do Código Civil de 1916, aplica-se o prazo prescricional de 20 (vinte) anos (prescrição das ações pessoais – direito pessoal de crédito), a contar da data do vencimento, para que dentro dele (observado o disposto no art. 2º, § 3º da LEF) sejam feitos a inscrição e o ajuizamento da respectiva execução fiscal, sem embargo da norma de transição prevista no art. 2.028 do CC/2002, sendo que para o crédito rural cujo contrato tenha sido celebrado sob a égide do Código Civil de 2002, aplica-se o prazo prescricional de 5 (cinco) anos (prescrição da pretensão para a cobrança de dívidas líquidas constantes de instrumento público ou particular), a contar da data do vencimento, consoante o disposto no art. 206, § 5º, I, do CC/2002, para que dentro dele (observado o disposto no art. 2º, § 3º da LEF) sejam feitos a inscrição em dívida ativa e o ajuizamento da respectiva execução fiscal.

8. (Vunesp – Juiz de Direito/MS – 2015) Assinale a alternativa que se encontra em consonância com a lei que rege a execução fiscal.

a) Na execução por carta, os embargos do executado serão oferecidos no Juízo deprecado ao qual competirá sua instrução e julgamento.

b) Recebidos os embargos, o Juiz mandará intimar a Fazenda para impugná-los, no prazo de 15 dias, sendo, de rigor, em seguida, a designação de audiência de instrução e julgamento.

c) A alienação de quaisquer bens penhorados será feita em leilão público, cabendo ao devedor o pagamento da comissão do leiloeiro e demais despesas indicadas no edital.
d) A Fazenda Pública poderá adjudicar os bens penhorados, antes do leilão, pelo preço da avaliação, se a execução não for embargada ou se rejeitados os embargos.
e) Na alienação de bens penhorados, a Fazenda Pública e o executado não poderão requerer que os bens sejam leiloados englobadamente, visto que tal decisão cabe, de ofício, ao Juízo da execução.

9. (FCC – Juiz de Direito/PE – 2015) A respeito da Ação de Execução Fiscal, é correto afirmar:

a) Com a revogação da competência da Justiça Estadual para o processamento e julgamento dos executivos fiscais da União ajuizados contra devedores domiciliados em Comarca onde não funciona Vara da Justiça Federal, as execuções fiscais de Dívida Ativa da União ajuizadas antes da revogação na Justiça Estadual deverão ser deslocadas para a Justiça Federal.
b) Os Embargos do Devedor à Execução Fiscal terão efeito suspensivo uma vez verificados pelo juiz a relevância da fundamentação (*fumus boni juris*) e o perigo de dano irreparável ou de difícil reparação (*periculum in mora*).
c) É possível o oferecimento de garantia em sede de ação cautelar para o crédito inscrito em Dívida Ativa que ainda não tem Execução Fiscal ajuizada. Tal caução, desde que prestada em valor suficiente à garantia do juízo, viabiliza a expedição de Certidão Positiva com Efeito de Negativa, mas não suspende a exigibilidade do crédito tributário.
d) O princípio tributário da autonomia dos estabelecimentos, que preceitua que estes devem ser considerados, na forma da legislação específica de cada tributo, unidades autônomas e independentes nas relações jurídico-tributárias travadas com a Administração Fiscal, também limita a satisfação do crédito público, notadamente do crédito tributário, a somente o patrimônio do estabelecimento que participou da situação caracterizada como fato gerador.
e) Às execuções fiscais de dívidas não tributárias processadas na Justiça Federal não se aplica o entendimento de que é possível o redirecionamento da cobrança na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica devedora.

10. (Juiz de Direito/GO – 2015 – FCC) Estando o crédito tributário objeto de execução fiscal prescrito, é correto afirmar que

a) estando em curso a execução fiscal, somente se admite o reconhecimento da prescrição intercorrente.
b) somente poderá ser reconhecida a prescrição pelo juiz se a parte a arguir em sede de Embargos à Execução.
c) se o crédito já é objeto de execução fiscal não poderá mais ser extinto pela prescrição, pois esta é a perda do direito de cobrar o crédito tributário.
d) pode ser reconhecida de ofício pelo juiz, extinguindo-se a execução fiscal.
e) depende de prévia oitiva da Fazenda Pública, após prévia e necessária provocação do executado.

11. (Vunesp – Analista Judiciário TJ/PA – 2014) Acerca do pagamento indevido, de acordo com o estabelecido no Código Tributário Nacional, é correto afirmar que a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição prescreve em

a) 1 ano.
b) 2 anos.
c) 3 anos.

d) 5 anos contados do pagamento indevido.
e) 5 anos contados da rescisão da decisão condenatória.

12. (PUC-PR – Magistratura/PR – 2014) Acerca do Pagamento Indevido é CORRETO afirmar que:

I. A compensação realizada pelo sujeito passivo no término do procedimento administrativo fiscal autoriza, constado posteriormente ser indevido o tributo, a repetição do indébito;
II. A prova de que o pagamento se deu por erro não é indispensável ao pretendente à restituição do indébito, bastando ele evidenciar a inexistência da obrigação tributária geradora do pagamento feito;
III. Tanto o STF quanto o STJ entendem que, para as ações judiciais visando à restituição de tributos sujeitos a lançamento por homologação ajuizadas a partir de 9-6-2005, deve ser aplicado o prazo prescricional quinquenal previsto no art. 3º da Lei Complementar n. 118/2005, ou seja, prazo de cinco anos com termo inicial na data do pagamento;
IV. O prazo prescricional da ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição 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.

a) Somente as alternativas I, II e III estão corretas.
b) Somente a alternativa IV está correta.
c) Todas as alternativas estão corretas.
d) Somente as alternativas III e IV estão corretas.

13. (FEPESE – Auditor Fiscal da Prefeitura de Florianópolis – 2014) De acordo com a Lei Complementar n. 123/2006, assinale a alternativa correta em relação ao processo administrativo fiscal.

a) A Secretaria da Receita Federal é o único órgão competente para solucionar as consultas relativas ao Simples Nacional.
b) É vedado ao Município transferir a atribuição de julgamento, no contencioso administrativo relativo ao Simples Nacional, ao Estado.
c) A cientificação do sujeito passivo de quaisquer tipos de atos administrativos poderá ser feita por meio do sistema de comunicação eletrônica, salvo as notificações relativas à exclusão do regime e a ações fiscais.
d) A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional será notificada para intervir, obrigatoriamente, em todos os processos do contencioso administrativo relativo ao Simples Nacional.
e) O contencioso administrativo relativo ao Simples Nacional será de competência do órgão julgador integrante da estrutura administrativa do ente federativo que efetuar o lançamento, o indeferimento da opção ou a exclusão de ofício.

14. (PUC-PR – Magistratura/PR – 2014) Acerca do procedimento da Ação de Execução Fiscal:

I. O executado é citado para, no prazo de 03 (três) dias, efetuar o pagamento da dívida, nela incluindo os juros, multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa.
II. Como regra, a citação é realizada pelo correio, sendo considerada feita na data da juntada aos autos do respectivo aviso de recebimento.
III. A intimação da penhora é realizada mediante publicação, no órgão oficial, do ato de juntada do termo ou auto de penhora, salvo se na citação feita pelo correio o aviso de recebimento não contiver a assinatura do próprio executado, ou de seu representante legal.
IV. Se da decisão que determinar o arquivamento dos autos em razão da não localização do

devedor ou ausência de bens penhoráveis tiver decorrido o prazo prescricional, poderá o juiz, ouvida a Fazenda Pública, reconhecer de ofício a prescrição intercorrente.

a) Todas as alternativas estão corretas.
b) Somente as alternativas III e IV estão corretas.
c) Somente as alternativas I e II estão corretas.
d) Somente a alternativa II está correta.

15. (Vunesp – Advogado da DESENVOLVESP – 2014) Assinale a alternativa correta no que respeita ao procedimento da medida cautelar fiscal.

a) Se a execução judicial estiver em Tribunal, a medida cautelar fiscal será requerida ao juiz competente para a execução judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública.
b) Da sentença que decretar a medida cautelar cabe agravo de instrumento.
c) O indeferimento da medida cautelar fiscal obsta a que a Fazenda Pública intente a execução judicial da Dívida Ativa, se o juiz, no procedimento cautelar fiscal, acolher alegação de remissão.
d) Se, por qualquer motivo, cessar a eficácia da medida cautelar fiscal, será permitido à Fazenda Pública repetir o pedido pelo mesmo fundamento.
e) O requerido será citado para, no prazo de 5 dias, contestar o pedido, indicando as provas que pretenda produzir.

16. (Vunesp – Analista da Câmara Municipal de São José dos Campos/SP – 2014) Acerca da medida cautelar fiscal, é correto afirmar que

a) o juiz a concederá liminarmente, mediante justificação prévia por parte da Fazenda Pública.
b) sua decretação produzirá, de imediato, a indisponibilidade de todos os bens do requerido, independentemente do valor da obrigação.
c) não caberá recurso do despacho que a conceder liminarmente.
d) se, por qualquer dos motivos previstos na lei que rege o procedimento, cessar a eficácia da medida, é permitido à Fazenda Pública repetir o pedido pelo mesmo fundamento.
e) se a execução judicial estiver em Tribunal, a medida será requerida ao relator do recurso.

17. (FCC – Técnico Judiciário do TRF3 – 2014) Sobre Crédito Tributário, é correto afirmar que:

a) a partir do momento que se realiza o depósito do montante integral ele é extinguido.
b) a penhora em sede de execução fiscal é causa de suspensão da exigibilidade.
c) o parcelamento do débito é causa de exclusão, ainda que ele esteja em vias de execução fiscal.
d) a liminar concedida em mandado de segurança é causa de suspensão da exigibilidade e de suspensão do prazo prescricional.
e) as reclamações e recursos administrativos contra seu lançamento podem ser apresentadas enquanto não proposta a execução fiscal, sendo causa de suspensão do prazo prescricional.

18. (FCC – Promotor de Justiça/PE – 2014) Diante de pagamento indevido feito por contribuinte em tributo sujeito a lançamento por homologação, analise os itens a seguir:

I. Terá direito à repetição do indébito o contribuinte que anular decisão administrativa cujo teor é o entendimento pelo pagamento do tributo. Neste caso, o prazo para repetição será de 2 anos a contar da decisão.
II. O prazo para propositura da ação para repetição de indébito começa a ser computado a partir da data do pagamento indevido e não da homologação, expressa ou tácita.
III. A procedência da ação para repetição do indébito, condenando o Fisco a restituir, resolve-

se sempre através da compensação, salvo se o contribuinte não tem débito para com a Fazenda Pública.

IV. A restituição do tributo dá lugar, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, com as ressalvas legais.

Está correto o que se afirma APENAS em

a) II e IV.
b) I, II e III.
c) I, III e IV.
d) I e II.
e) III e IV.

19. (Vunesp – Magistratura/RJ – 2014) Dentre as medidas judiciais previstas nas alternativas a seguir, aquela que se mostra mais adequada ao contribuinte que se insurge contra a publicação, em jornal de grande circulação, de ato governamental que aumenta a alíquota do IPVA (imposto sobre a propriedade de veículos automotores) é a ação

a) anulatória de débito fiscal.
b) anulatória de lançamento tributário com depósito do montante integral.
c) de repetição de indébito.
d) declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária.

20. (Vunesp – Advogado da DESENVOLVESP – 2014) Na hipótese de certo contribuinte pretender pagar tempestivamente determinado tributo e impondo a Fazenda Pública competente resistência ao recebimento mediante subordinação ao cumprimento de obrigação acessória, deve o contribuinte promover ação

a) anulatória de lançamento tributário com depósito do montante integral.
b) cautelar fiscal.
c) consignatória em pagamento.
d) anulatória de débito fiscal com pedido de tutela antecipada.
e) executória contra a Fazenda Pública.

21. (FEPESE – Auditor Fiscal da Prefeitura de Florianópolis – 2014) Assinale a alternativa correta de acordo com o Código Tributário Nacional.

a) Aplicada a penalidade, estará o contribuinte dispensado do pagamento integral do crédito tributário.
b) O pagamento do crédito tributário deverá ser efetuado exclusivamente por meio de moeda corrente.
c) Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição decorrente de pagamento indevido.
d) A consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito, ainda que pendente de análise, não ilide o acréscimo de juros de mora ao crédito tributário não pago no seu vencimento.
e) O pagamento do crédito tributário em moeda estrangeira deverá ser convertido em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação.

22. (FCC – Analista Legislativo AL/PE – 2014) Determinado contribuinte presta serviços de execução de obras de construção civil relativo à construção de rodovia que se estende pelo território de dois diferentes Municípios, cada qual com alíquotas de ISSQN variadas, manifesta dúvida quanto ao local em que deva recolher o ISSQN sobre seus serviços, tendo em vista que embora o ISSQN sobre a execução de obra de construção civil deva

ser recolhido no local da obra, há no caso incerteza quanto aos exatos marcos dos limites de cada Municipalidade, e disputas entre elas a respeito das divisas municipais. Em vista disso, é medida administrativa ou judicial que permite ao contribuinte certificar-se da regularidade das práticas adotadas perante essas Municipalidades, e afastar a cobrança de juros ou multas por qualquer dos Municípios envolvidos:

a) notificação às Prefeituras para que as mesmas celebrem convênio relativo à definição geográfica precisa dos limites da nova rodovia em cada território municipal.

b) levantamento, por órgão técnico especializado, das divisas, e recolhimento proporcional do imposto com base nesse critério.

c) ajuizamento de ações declaratórias contra cada uma das Prefeituras para declaração da existência de obrigação tributária nos termos de perícia técnica a ser produzida no curso da demanda.

d) ajuizamento de ação de consignação em pagamento contra ambas as Prefeituras acompanhada do depósito do valor do ISSQN calculado pela maior das alíquotas estabelecidas pelas Prefeituras.

e) recolhimento do ISSQN em favor de uma Prefeitura, e ajuizamento de ação declaratória contra outra.

23. (Vunesp – Analista da Câmara Municipal de São José dos Campos/SP – 2014) Suspende a exigibilidade do crédito tributário

a) a impetração de mandado de segurança.

b) as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

c) o pedido de concessão de tutela antecipada em sede de ação anulatória de lançamento tributário.

d) o pedido de liminar em ação cautelar.

e) a propositura de ação anulatória de lançamento tributário.

24. (FMP/RS – Procurador do Estado/AC – 2014) A empresa IC Materiais de Construção Ltda., no período de maio de 2006, recolheu ICMS na venda de tijolos pela alíquota de 12%, por entender que seus produtos faziam jus a benefício fiscal destinado a produtos básicos de construção civil. No entanto, a Fazenda Pública Estadual, no dia 30-11-2011, lavrou auto de lançamento contra a empresa, exigindo a diferença entre a alíquota de 17% e a que efetivamente foi paga (12%). Para a Fazenda Pública os tijolos vendidos, por serem de material especial e impermeabilizado, não faziam jus ao aludido benefício fiscal de redução de alíquota. A empresa, na data de 12-1-2012, ajuizou ação anulatória sustentando a ocorrência de decadência. Considerando o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, assinale a alternativa correta.

a) A ação anulatória deve ser julgada procedente, uma vez que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial tem como termo inicial o momento do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, parte inicial, do CTN (Código Tributário Nacional).

b) A ação anulatória deve ser julgada improcedente, visto que tem aplicação na espécie o art. 173, inciso I, do CTN (Código Tributário Nacional), segundo o qual o prazo decadencial, na hipótese, tem início em 1-1-2007 e término no dia 31-12-2011.

c) A ação deve ser julgada procedente, visto que ocorreu a prescrição do crédito tributário, a teor do art. 174 do CTN (Código Tributário Nacional).

d) A ação deve ser julgada improcedente, visto que o prazo para lançamento do tributo é de 10 (dez) anos, a teor dos arts. 150, § 4º, e 173, inciso I, ambos do CTN (Código Tributário

Nacional).

25. (FMP/RS – Procurador do Estado/AC – 2014) A empresa VHT Hotéis Ltda. ajuizou ação para obter a restituição dos valores de ICMS relativos à demanda contratada e não utilizada de energia elétrica, valores esses que compunham o total da fatura de energia elétrica emitida mensalmente pela concessionária encarregada de prestar serviço de energia elétrica. Considerando o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, assinale a alternativa correta.

a) A ação será julgada procedente, uma vez que o Superior Tribunal de Justiça admite a legitimidade do contribuinte de fato para pleitear a restituição do indébito em se tratando o contribuinte de direito, no caso em exame, de concessionária de serviço público e, no mérito, entende que a base de cálculo do ICMS alcança apenas a energia elétrica efetivamente consumida.

b) A ação será extinta sem resolução do mérito, uma vez que a empresa autora é contribuinte de fato e, assim, não detém legitimidade para pleitear a restituição do indébito do ICMS no caso em exame.

c) A ação deve ser julgada improcedente, visto que, no entendimento do Superior Tribunal de Justiça, a demanda contratada de energia elétrica, ainda que não utilizada, está sujeita à incidência do ICMS.

d) A ação deve ser julgada improcedente, uma vez que, de acordo com o Superior Tribunal de Justiça, a empresa faz jus ao crédito de ICMS de energia elétrica em função de sua atividade de prestadora de serviços de hotelaria.

26. (FMP/RS – Procurador do Estado/AC – 2014) Assinale a alternativa correta

a) A ação de consignação em pagamento tem como objetivo primordial a obtenção do pagamento parcelado do crédito tributário, visto que a sentença de procedência supre eventual ausência de lei autorizadora.

b) De acordo com entendimento do Supremo Tribunal Federal, controvérsia acerca de questão de direito impede a concessão de mandado de segurança na matéria tributária.

c) O ajuizamento de ação declaratória de inexistência de relação jurídico tributária suspende a exigibilidade do crédito tributário questionado.

d) Na ação de execução fiscal, o Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que, conquanto seja possível a penhora ou a substituição de bens penhorados por precatórios judiciais, a Fazenda Pública pode recusar essa nomeação por quaisquer das causas previstas no art. 656 do Código de Processo Civil ou nos arts. 11 e 15 da Lei de Execuções Fiscais (Lei n. 6.830/80).

27. (Cespe – Procurador do TCE/PB – 2014) Júlio, responsável tributário pelo pagamento de um tributo, entendendo que não deveria pagar o valor total do tributo com as penalidades que lhe foram impostas em auto de infração, dirigiu-se ao Poder Judiciário, onde ingressou com ação de consignação em pagamento, tendo depositado valor inferior ao constante do auto de infração. Considerando essa situação hipotética, assinale a opção correta.

a) Na hipótese em apreço, a extinção do crédito tributário ocorreria com o simples ingresso da ação de consignação, desde que o valor consignado tivesse sido o montante integral cobrado pelo fisco.

b) Caso a ação de consignação judicial impetrada por Júlio seja julgada improcedente, ser-lhe-á cobrado o crédito acrescido de juros moratórios, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

c) Na condição de responsável tributário, Júlio é terceiro interessado e, portanto, não estaria

legitimado a ingressar com a ação de consignação.

d) Na ação de consignação em pagamento, é possível a discussão a respeito do valor devido constante do auto de infração lavrado contra Júlio.

e) Na hipótese considerada, caso se exigisse de Júlio a consignação do montante integral do crédito tributário, estampado no auto de infração contra ele lavrado, para que a exigibilidade do crédito tributário fosse suspensa, isso feriria direito constitucional.

28. (Vunesp – Magistratura/RJ – 2013) João da Silva promoveu o pagamento indevido de determinado tributo municipal, na data de 05 de março de 2007, cuja exigência decorreu de decreto expedido pelo Governador do Estado em questão. Em janeiro de 2013, João ingressou com pedido administrativo requerendo a restituição do valor pago atualizado, alegando inconstitucionalidade na exigência. O pedido foi negado por decisão irreformável na data de 1º de abril de 2013. Inconformado, ingressou com ação de repetição de indébito com base no mesmo fundamento. O juiz deve julgar

a) procedente a ação, posto que o pedido administrativo suspendeu a prescrição.

b) procedente a ação, em razão da inconstitucionalidade flagrante da exigência que obsta a decadência.

c) improcedente a ação, posto que o pedido deveria ser instrumentalizado por via de ação anulatória de lançamento tributário.

d) improcedente a ação, posto que a pretensão de repetir o indébito, ainda que fundada em inconstitucionalidade da lei, prescreve em cinco anos.

29. (Vunesp – Magistratura/RJ – 2013) O Poder Legislativo de certo município fez publicar lei instituindo taxa de manutenção de serviços públicos a ser exigida a partir de 1º de janeiro do exercício seguinte. Referida lei, ademais, não esclarece que parâmetro será adotado para o cálculo do tributo. Caso qualquer dos munícipes pretenda, ainda dentro do ano da publicação, questionar judicialmente a exação e produzir provas no sentido de demonstrar que o serviço é desprovido de especificidade e divisibilidade, poderá valer-se de ação

a) anulatória de lançamento tributário.

b) declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária.

c) repetitória.

d) consignatória.

30. (Vunesp – Magistratura/RJ – 2013) Celestino, inconformado com o valor do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) que foi notificado a pagar, e não pagou, promoveu ação anulatória do ato declarativo da dívida, sem proceder, contudo, ao depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa e demais encargos, conforme determina a lei que trata da execução fiscal. A Fazenda Pública Municipal contestou, alegando que o feito é de ser extinto diante do descumprimento da exigência legal. Nesse caso, o juiz deve

a) estipular o prazo de 5 dias para que o autor efetue o depósito e, uma vez promovido, dar regular processamento ao feito ou, extingui-lo, caso o depósito não seja realizado.

b) extinguir o feito em razão da expressa determinação da lei que exige o depósito prévio para esse tipo de ação.

c) dar regular andamento ao feito por ser inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário.

d) extinguir o feito por ser desprovido de utilidade, haja vista que a ausência do depósito

impede a suspensão da exigibilidade do crédito.

31. (TRF3 – Magistratura Federal – 2013) Nos termos da legislação e da jurisprudência em vigor, a fiscalização da Receita Federal do Brasil considera ocorrido crime contra a ordem tributária quando ela identifica omissão de informação ou prestação de declaração falsa à autoridade fazendária. Considere que o contribuinte, no prazo legal, apresente declaração de inconformidade, pleiteando a completa anulação do auto de infração. Se indeferido o pedido e na pendência de julgamento de recurso ao CARF, a esse respeito, indique a única resposta correta:

a) deve o Ministério Público Federal propor, de imediato, a competente ação penal, para evitar a prescrição da punibilidade;
b) deve o Ministério Público Federal aguardar a decisão definitiva do procedimento administrativo antes de propor a competente ação penal;
c) considerando a absoluta independência dos processos administrativo tributário e judicial criminal, nada obsta a propositura de ação penal até mesmo antes da defesa administrativa;
d) somente o pagamento imediato do tributo apurado no auto de infração, com todos os seus acréscimos legais, pode ser causa impeditiva da propositura da competente ação criminal;
e) deve o Ministério Público Federal propor, de imediato, a competente ação penal, para evitar a decadência.

32. (MPE/PR – Promotor de Justiça – 2013) Em decisão de 12-8-2010, o STF, em sua composição plenária, julgou o recurso extraordinário n. 576155/DF, em que se discutia a legitimidade do Ministério Público para propor ação civil pública em matéria tributária, em hipótese em que o Ministério Público do Distrito Federal questionava judicialmente Termo de Acordo de Regime Especial (TARE), firmado pelo Governo do Distrito Federal e determinada empresa, estabelecendo regime especial de apuração do ICMS. Qual das alternativas abaixo corresponde à decisão majoritária do Pleno do STF no aludido caso?

a) Concluiu pela legitimidade do Ministério Público para propor referida ação civil pública, apoiando-se, basicamente, nas funções institucionais do MP genericamente estabelecidas na Constituição Federal;
b) Concluiu pela ilegitimidade do Ministério Público para propor referida ação civil pública, por aplicação extensiva da súmula 470 do STJ, que dispõe que “o Ministério Público não tem legitimidade para pleitear, em ação civil pública, a indenização decorrente do DPVAT em benefício do segurado”, sem prejuízo de o Ministério Público do DF arguir ou representar, em sede e via próprias, pela declaração de inconstitucionalidade da lei distrital e consequentes decretos, que estabeleceram e regulamentaram os “TAREs”;
c) Concluiu pela ilegitimidade do Ministério Público para propor referida ação civil pública, realçando que a ação não trata de interesses difusos ou coletivos, mas de questão de índole meramente tributária de interesse individualizado, nem envolve partes vulneráveis, as quais o Ministério Público possa se substituir;
d) Concluiu pela ilegitimidade do Ministério Público para propor referida ação civil pública, ao argumento de que o acordo contou com a anuência da Procuradoria-Geral do Distrito Federal e Assessoria Técnica da Secretaria de Fazenda do DF, e foi lastreado em decreto regulamentar, por sua vez baseado em então vigente lei do Distrito Federal, aprovada sem qualquer vício formal e no âmbito da competência do DF para instituir o ICMS (art. 155, II da Constituição Federal) e regulamentar suas formas de tributação, arrecadação e fiscalização, inclusive atendendo às diretrizes da “Lei Kandir” (Lei Complementar n. 87/1996);
e) Concluiu pela ilegitimidade do Ministério Público, tendo em vista o disposto no art. 1º, parágrafo único da Lei de Ação Civil Pública (Lei n. 7.347/85), prevendo que “não será

cabível ação civil pública para veicular pretensões que envolvam tributos, contribuições previdenciárias, o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS – ou outros fundos de natureza institucional cujos beneficiários podem ser individualmente determinados".

33. (FCC – Defensor Público/AM – 2013) Em sede de execução fiscal proposta pelo Município por débito de IPTU, o executado não foi encontrado para ser citado, quer via postal, quer pessoalmente, por oficial de justiça. Ato contínuo, foi promovida a citação por edital, tendo sido penhorado o imóvel que deu origem ao débito de IPTU. Foi nomeado curador especial ao executado. Neste caso,

a) o curador especial deverá obrigatoriamente apresentar exceção de pré-executividade, impugnando a certidão de dívida ativa por negativa geral.
b) a execução fiscal deverá ter seu curso suspenso por um ano para que o Fisco tente localizar o devedor.
c) o curador especial deverá apresentar embargos à execução fiscal no prazo de 30 dias da intimação da penhora.
d) o juiz deverá decretar, de ofício, a indisponibilidade de todos os bens e direitos do executado, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registro de transferência de bens.
e) o juiz deverá determinar imediata hasta pública do bem imóvel penhorado para satisfação do débito, convertendo em renda o valor arrecadado com a arrematação até o montante do débito, ficando o saldo remanescente depositado em conta judicial à disposição do executado.

GABARITO

1. D **/** 2. D **/** 3. C **/** 4. C **/** 5. C **/** 6. B **/** 7. B **/** 8. D **/** 9. C **/** 10. D **/** 11. B **/** 12. C **/** 13. E **/** 14. B **/** 15. C **/** 16. E **/** 17. D **/** 18. A **/** 19. D **/** 20. C **/** 21. C **/** 22. D **/** 23. B **/** 24. A **/** 25. A **/** 26. D **/** 27. B **/** 28. D **/** 29. B **/** 30. C **/** 31. B **/** 32. A **/** 33. C

BIBLIOGRAFIA

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. 7. ed. São Paulo: Método, 2013.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: GEN, 2010.

BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Método, 2006.

BARRETO, Ayres. Vedação ao Efeito do Confisco. *Revista de Direito Tributário*, v. 64, 1994.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. *O Princípio da Capacidade Contributiva*. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

FREITAS, Vladimir Passos de (org.). *Código Tributário Nacional Comentado*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

GODOI, Marciano Seabra de. *Crítica à Jurisprudência Atual do STF em Matéria Tributária*. São Paulo: Dialética, 2011.

_____. *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2002.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*. São Paulo: Dialética, 2001.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de Direito Tributário e Financeiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 35. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.
_____. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.
MAZZA, Alexandre; PINTO, Tatiana Freire. *Dicionário de Jurisprudência Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
_____. *Manual de Direito Administrativo*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
_____. *Noções Elementares de Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: EDJ, 2009.
MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2007.
_____. *ICMS:* teoria e prática. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2004.
MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. São Paulo: Forense, 1987.
OLIVEIRA, Jorge Antônio Bezerra. *Direito Tributário*. São Paulo: Editora Livrus.
PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.
ROCHA, João Marcelo. *Direito Tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2007.
SABBAG, Eduardo de Moraes. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.
SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.
SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Forense, 1993.
TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.
XAVIER, Alberto. *Manual de Direito Fiscal*. Lisboa: Almedina, 1981.