

05/08

SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Hoje, no Brasil, podemos identificar a presença de um federalismo cooperativo, diferentemente do dual em que não há troca financeira entre os entes federativos. Nesse sistema, os princípios fundamentais que o regem são o da segurança jurídica e o da justiça.

No CTN estão presentes as normais gerais de Direito Tributário.

→ [Ler o Livro Hipótese de Incidência Tributária – Geraldo Ataliba](#)

Texto 1: Conceito de Direito Financeiro:

O objeto material de investigação pressupõe o das finanças públicas, que é atividade financeira do Estado, e a atividade que o Estado exerce para satisfazer necessidades. Há necessidades coletivas que exigem intervenção pública e só são satisfeitas através dos serviços públicos. Mas **o que são necessidades públicas?** É uma decisão política. Não há consenso na doutrina, mas a Constituição determina quais atividades serão regidas como serviço público e aquelas que podem ter intervenção da iniciativa privada. Assim, a necessidade pública varia no tempo e espaço, e depende da constituição política. Nos regimes comunistas, tudo é considerado necessidade pública. No liberalismo, predomina o otimismo providencial, o entendimento que o próprio mercado resolveria os problemas surgidos, corrente defendida por Adam Smith. O modelo de Estado Liberal corresponde a essa ideologia de Estado mínimo. O Estado deveria garantir a propriedade privada, e o serviço público seria voltado para o básico essencial, que é a distribuição da justiça, a defesa externa e interna, estando excluídos a aposentadoria, a previdência social, e etc. O conceito de serviço público varia conforme o contexto histórico em que se está inserido.

Com as sucessões das crises capitalistas, as necessidades públicas cresceram, e o Estado evoluiu, tendo que desenvolver atividade financeira para alcançar os fins do Estado, para manter os serviços públicos. Diante dos custos elevados, desenvolveu-se o Direito Financeiro:

Atividade financeira é o estudo do fluxo do dinheiro do Estado, como arrecadar recursos (receita e créditos - empréstimos), a gestão (orçamento, planejamento, balanço das contas) e despesas (como aplicar). É uma atividade econômica e política (submetido a ordem). O ente que a pratica é um ente eminentemente político. No entanto, várias ciências podem analisar o mesmo objeto: a atividade financeira do Estado. O Direito Financeiro faz, então, um recorte da matéria objeto de análise, se encontrando aqui princípios, valores e normas jurídicas próprias que controlam a atividade financeira do Estado.

A principal forma de arrecadação de recursos é por meio de tributos. O Direito Tributário é o ramo que regula o conjunto das normas sobre instituição, arrecadação e destinação dos tributos. Nesse sentido, o Direito Tributário é parte do Direito Financeiro, mas há divergências:

✓ **Correntes:**

- 1) O Direito Administrativo seria autônomo, onde se desprenderam o Direito Financeiro e o Tributário, pois administrar tributo seria administrar determinado serviço específico do Estado, que seria serviço público.
- 2) Alguns dizem que o Direito Tributário seria um sub-ramo do Direito Financeiro, pois há um método peculiar de estudar o objeto, sendo o Direito Financeiro autônomo do Direito Administrativo.

- 3) Autônomo seria o Direito Tributário e o Direito Financeiro seria sub-ramo do Direito Administrativo. O Direito Tributário teria institutos próprios e específicos.
- 4) Nenhum ramo possui autonomia científica. Não é possível interpretar um ramo sem a ideia da integralidade do sistema. Para a correta interpretação do direito, é preciso investigar todo o sistema jurídico. No entanto, há uma autonomia pedagógica/ didática que devemos suportar. Assim, a matéria divide-se em vários ramos para facilitar a compreensão.

O Direito Tributário é estudado sob a perspectiva de uma autonomia pedagógica/ didática. A CR/88 também conferiu autonomia a alguns ramos, como o Dir. Administrativo, Financeiro e Tributário e especifica as normas atinentes a cada um desses ramos. Esses ramos possuem autonomia constitucional, o que é importante para interpretar o teor da norma. Isso não significa que possui autonomia científica.

12/08

Texto 2: Conceito de Tributo:

É um conceito de direito positivo. Não há um conceito ontológico de tributo. O **art. 3º do CTN** traz a definição:

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

O CTN foi recepcionado como lei complementar, não sendo possível operar uma modificação a não ser por meio de lei complementar. É formalmente lei ordinária, mas materialmente lei complementar. São regras de observação obrigatória para todos os entes federativos.

- ✓ Análise do art. 3º: “Prestação pecuniária compulsória”: A compulsoriedade é a marca do tributo, de forma que não se paga o tributo porque o contribuindo deseja ou não, mas deverá ser feito conforme a lei determinar, e nos limites da lei. Se X pagar, por vontade própria, um valor a mais de ICMS, poderá pedir o valor pago a mais de volta, de forma que, a compulsoriedade do tributo significa que o contribuinte não pode se opor ao seu pagamento, mas também só é obrigado a pagar o que a lei determina. Se por mera liberalidade o administrador aumentar um tributo e o contribuinte pagar, ele terá direito ao valor remanescente, tendo em vista que a lei deve determinar previamente a instituição ou o aumento de tributos, do contrário, terá apropriação indevida de dinheiro público.

As tarifas não são compulsórias, pois as pessoas só irão pagar os serviços públicos quando forem usados, como o uso de transporte público. Já as taxas (espécie de tributo) são compulsórias e previstas em lei, de forma que, mesmo o serviço não sendo utilizado, deverá ser pago, como é o caso da taxa de coleta de lixo urbano.

“Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”: o tributo é instituído em dinheiro. Não pode ser instituído, por exemplo, um tributo a 10% da produção agrícola da fazenda. Não existe tributo cobrado de qualquer outra forma que não seja dinheiro. No entanto, muitos impostos não instituem um valor fixo, por exemplo, o IPVA, que é 4% sobre o valor do automóvel, e o IPTU 1% sobre o valor venal do imóvel. Nesses casos, esses valores seriam “exprimíveis”, conforme termo do artigo, devendo ser em moeda ou cujo valor dela possa se extrair.

Em MG, muitos tributos não são cobrados em reais, mas em UFEMG's, que é corrigido conforme a inflação do país. Com isso, o Estado de MG consegue acompanhar a inflação, não sendo necessária a atualização do valor das taxas. Isso pode ser feito, pois essa unidade pode ser “exprimida” em dinheiro. O valor do imposto, nesse caso, não aumenta, apenas é corrigido.

“Que não constitua sanção de ato ilícito”: O tributo tem finalidade de carrear recursos para os cofres públicos, e esse dinheiro será revestido em benefícios para a sociedade. O fato que gera o dever de pagar um tributo é necessariamente lícito (esse fato é o fato gerador). Não pode se tributar o fato ilícito, como por exemplo, autuar os traficantes que não pagaram ICMS no comércio de drogas, como também não pode instituir tributo para sancionar fato ilícito.

Ex: O Estado de SC estabeleceu desconto no IPVA pra quem não tem pontos na carteira, buscando premiar o bom motorista. É um tipo de sanção premiada. O STF entendeu que seria legítimo pq não está tributando o ilícito, mas é uma medida que busca apenas induzir uma conduta desejada e premiada.

Em alguns países vigora o **princípio do non olet**: Este princípio permite a tributação do produto de atividades ilícitas, inclusive de natureza penal e tem relação com o **artigo 118 do CTN**.

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Assim, não se pode tributar fatos ilícitos, mas se o fato em si é lícito, e para praticar este fato, ilícitos foram cometidos, deve ser tributado. **Ex:** Se a pessoa é traficante ou não, não interessa. (**Internet:**) João é uma pessoa honesta e ganhou dinheiro trabalhando honestamente. Segundo a Lei, João tem que pagar imposto de renda. Já Pedro, ladrão com extensa lista de crimes, ganhou a mesma quantidade de dinheiro com seus crimes. Tanto João, como Pedro, devem contribuir para o Imposto de Renda, com a diferença que Pedro, além disso, deverá responder por seus crimes (será provavelmente preso), indenizar as vítimas e devolver o dinheiro roubado. É uma questão de justiça e de isonomia: Pedro não poderia ser exonerado do dever de contribuir na forma de tributos, só porque o dinheiro por ele auferido não teria origem lícita. Contudo, não se admite que a atividade ilícita em si figure como fato gerador da obrigação (**CTN, art. 3º**). Assim, p. ex., admite-se que a renda auferida por traficante de drogas seja tributada, mas não permite que o tráfico de drogas seja fato gerador de tributo.

“Instituída em lei”: Aplicação do princípio da legalidade: a lei, como expressão da vontade da sociedade, legitima o ato de império do Estado, anuindo com a transferência de parte do patrimônio privado como tributo para a coletividade.

Tributo, em regra, se cria por lei ordinária. Lei complementar e lei ordinária se diferenciam pelo quórum de votação. No entanto, há alguns tributos que exigem lei complementar, de competência da União para instituí-los, como, por exemplo, o empréstimo compulsório, o imposto sobre grandes fortunas (IGF), os impostos residuais da união e as contribuições sociais residuais. Não há hierarquia entre lei complementar e lei ordinária. Se o Congresso decidiu que imposto de renda deve ser instituído por lei complementar, será um ato válido, mas ela poderá ser revogada por lei ordinária? A lei complementar será materialmente ordinária, e poderá ser revogada por uma ordinária superveniente. Súmula do STJ cancelada: considerava que o tributo criado por lei complementar, só poderia ser modificado por lei complementar, no caso de isenção de COFINS, por exemplo.

Os tributos podem ser instituídos por medida provisória. Porém, posso usar medida provisória para tratar de matéria prevista em lei complementar? Não. Vedação expressa na constituição em seu **art. 62, §1º, III** que restringe o uso de medida provisória em matéria de impostos.

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

§ 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria:

III - reservada a lei complementar;

“Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”: quem cobra o tributo é o agente da fiscalização do Poder Executivo.

Crítica: Há uma judicialização excessiva do Direito Tributário no Brasil. Tem-se um contencioso exacerbado, tanto administrativo quanto judiciário. Sempre que um fiscal de tributos fiscaliza um estabelecimento comercial, e identificar uma irregularidade no pagamento de tributos, é obrigado a lavrar o ato infracional de tributos (é o diferencial do Brasil para outros países). Dessa forma, o fiscal é obrigado a autuar. Se não o fizer, ele fica sujeito à responsabilidade funcional. É uma forma do agente fiscal de proteger, e se ele não fizer, prevarica.

O ato administrativo pode ser discricionário ou vinculado. Se for discricionário, caberá o administrador fazer um juízo de oportunidade e conveniência do ato para aplica-lo ao caso concreto. No entanto, o ato de cobrar tributos é vinculado, não se admitindo no Direito Tributário o juízo de oportunidade ou conveniência.

O conceito de tributo é gênero, mas **temos 5 espécies de tributo** admitidos pelo STF:

- Impostos: Esses tributos não estão vinculados a uma atuação (contraprestação) estatal. Não é necessário um esforço prévio do Estado. Paga-se imposto, pura e simplesmente porque se pratica o fato gerador previsto em lei para cobrança do imposto.
- Taxas: São tributos vinculados a uma atuação estatal. É imprescindível que o Estado atue em prol do contribuinte, no sentido de despender recursos em prol da melhoria. As taxas são devidas sempre que se demande um esforço por parte do poder público, ou pela prestação de serviço público específico e divisível (no qual eu consiga individualizar os beneficiários), ou pelo poder regular de polícia (verificação pelo poder público se determinada função está sendo realizada de forma correta).
- Contribuições de melhoria: São tributos vinculados a uma atuação estatal. Podem ser cobrados toda vez que uma obra pública gerar uma valorização dos imóveis particulares da região.
- Empréstimos compulsórios: Não são vinculados a uma atuação estatal. São devidos, simplesmente porque se pratica um fato gerador.
- Contribuições especiais: Não são vinculados a uma atuação estatal. São devidos, simplesmente porque se pratica um fato gerador.

Já Geraldo Ataliba adota a teoria tripartida: impostos, taxas e contribuições de melhoria:

→ As taxas e as contribuições de melhoria seriam vinculados a uma atuação estatal. As taxas possuem as modalidades de serviço público e de poder de polícia. O poder de polícia é a verificação pelo poder público se as atividades estão sendo exercidas adequadamente. **Ex:** alvará para a construção de um prédio para verificar se está em consonância com as leis municipais e etc. As taxas podem ser tb

devidas pela prestação de serviço público específico e divisível, quando o Estado deve atuar efetivamente para atender determinado contribuinte, por isso as taxas de iluminação pública e varredura do município foram declaradas inconstitucionais, pois nesses casos, toda a coletividade se beneficia desses serviços.

→ Já os impostos não são vinculados, pois não exigem uma contraprestação estatal. Paga-se imposto pura e simplesmente porque se pratica o fato definido em lei como gerador do dever de pagar o imposto. **Ex:** Se sou proprietário de um automóvel, devo pagar IPVA.

19/08

A constituição de 1967 já previa os empréstimos compulsórios e as contribuições para a seguridade social, tendo dificuldades em definir se seriam tributos ou não, mas após a CR/88, o STF, com previsão no art. 3º de aplicabilidade geral, tratou-os como tributos, considerando que possui o mesmo regime inerente aos tributos, disciplinados na constituição.

O tributo possui um conceito genérico que abriga as espécies e subespécies: impostos, taxas (sobre prestação do serviço público e exercício do direito de polícia) e contribuições (exemplo da seguridade social).

A matéria tributária deve ser identificada para que os princípios e regras próprios que disciplinam essa matéria tenham aplicabilidade. **Ex:** Princípio da anterioridade: dispõe que o ano fiscal começa no início do exercício do ano financeiro, e assim, as leis que instituírem tributos irão entrar em vigor apenas no exercício subsequente. Já as contribuições de custeio da seguridade social são excluídos do princípio da anterioridade, e possuem a regra de que, quando a lei é publicada, ela entrará em vigor 90 dias depois da data de sua publicação.

A motoca não concorda com o princípio do non ollet, uma vez que, no Direito Tributário, só se tributa o que é lícito. Se um dinheiro seja fruto de roubo, não poderia ser tributado, mas ser determinado o perdimento do bem. Não poderia tributar o que foi perdido. Não é uma boa conduta do Estado saber que o dinheiro é fruto de ato ilícito e deixar quem furtou desfrutar do dinheiro, pegando apenas alguma parte deste em tributos. O correto é o Estado decretar o perdimento desse dinheiro e não tributá-lo.

Existem formas não tributárias de agiar recursos ou bens:

- a) Aqueles que dependem da anuência do obrigado em um contrato específico, sem poder de império: como os contratos com o estado, heranças, fianças, cauções. O Estado também pode produzir mercadorias através de suas empresas, através dos dividendos.
- b) O Estado possui mecanismos compulsórios que não se identificam com tributos: como as emissões de curso forçado, quando o Estado fabrica dinheiro. Pode o Estado, também, cobrar multas, e outras penalidades, com pressuposto de fato ilícito (lembrando que os tributos nascem de fatos lícitos). Pode o estado tributar o ilícito? O criminoso não deve ser deixado para desfrutar dos bens com origem ilícita, e o Estado tributar esses bens. Nesses casos, o Brasil aplica o instituto da perda dos bens.

Caso: quando Collor fez o bloqueio dos valores nas contas, a jurisprudência identificou como uma espécie de requisição administrativa, mas o empréstimo compulsório só se dá em dinheiro e exigindo lei complementar para essa realização, não podendo ser feita por medida provisória.

Art. 3º CTN: tributo são obrigações pecuniárias que nascem de fato lícito, mas de forma compulsória, pois é irrelevante o consentimento do contribuinte no pagamento do tributo.

Texto 2 e 3: Art. 4º CTN: é irrelevante o nome do tributo dado pela lei, pois não identifica necessariamente a espécie de tributo. A natureza também não é definida pela destinação do tributo, pois existem tributos que são obrigatoriamente aplicados a determinadas finalidades. O que é relevante é o fato gerador e a base de cálculo.

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, **sendo irrelevantes** para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Todos os entes tem competência para criar taxas, mas devem ser voltadas para o custeio dos serviços que são prestados, não podendo ultrapassar essa competência. Assim, não pode criar um novo imposto com o mesmo fato gerador do IPI, por exemplo.

Fato gerador e base de cálculo: Estrutura dual da norma: não há diferença da estrutura lógica da norma tributária para as demais normas, que é baseada no modelo de Kelsen e de Pontes de Miranda. O direito impõe regras de conduta, disciplinando o comportamento das pessoas. Não disciplina como o imperativo kantiano, sendo que as regras são de dever ser, condicionados a ocorrência dos fatos descritos na hipótese: ou no pressuposto, ou no tipo, que é a parte descritiva da norma - abstrata. A hipótese é a primeira parte da norma, descrevendo fatos que podem ou não ocorrer. Uma vez ocorridos os fatos, gera a segunda parte da norma, que é a parte prescritiva, e é a que surge o dever ser, a obrigação, o mandamento prescrito em lei (fato concreto): se A é, B deve ser. Assim, ocorrendo o fato descrito na lei, surge o mandamento, a obrigação.

O fato gerador abstrato é a hipótese prevista na norma. Já o fato gerador concreto é o fato que ocorre no mundo real. Geraldo Ataliba chama o fato gerador concreto de fato imponível.

Em todos os ramos do direito, exceto no direito penal, a hipótese prevê condutas lícitas:

As normas trazem uma hipótese e um mandamento: “se A é, deve ser B”, e em caso de descumprimento do dever de pagar tributos, gera a norma sancionatória, já prevista de forma implícita: “se não for B, deve ser C”.

Assim, no direito tributário, se na hipótese estiver previsto um fato ilícito, a sanção será uma multa, ou uma execução forçada. Se na hipótese estiver descrito um fato lícito, a sanção será um tributo.

Nos tributos, a parte prescritiva da norma descreve o dever do sujeito passivo e o direito do sujeito ativo. Ocorre quando o fato gerador já ocorreu e determina o *quantum* a ser pago. A espécie jurídica é definida conforme a hipótese de incidência (parte abstrata da norma). Seu aspecto material é um verbo descritivo do comportamento. O aspecto temporal é a circunstância de tempo que limita o fato. Também, seu aspecto espacial: um fato só pode ser conhecido se a descrição for indicativa do local e do tempo. **Exemplo:** Se o fato gerador é ser proprietário de imóvel urbano, a base de cálculo deve ser mensurada corretamente de acordo com o fato jurídico gerador. Nesse sentido, as taxas não podem ter base de cálculo próprias dos impostos. O IPVA, por exemplo, nasceu de imposição de taxas para emplacar e manter as rodovias. O problema era que as taxas de rodovias, dentro do município, devem ir para o município, e das rodovias estaduais, para o estado. Como era regime militar ninguém contestava. Após a CR/88 foi criado o imposto, extinguido a taxa.

É, portanto, irrelevante, conforme o art. 4º do CTN, o nome legal e a destinação legal da norma, mas é relevante o fato gerador e a base de cálculo.

Porque o nome do tributo não é relevante? É muito fácil fraudar a natureza do tributo, modificando seu nome. Dessa forma, um ente federado poderia simplesmente modificar o nome de um tributo para que o dinheiro fosse destinado a ele mesmo.

22/08

Os atos administrativos podem ser discricionários ou vinculados. Todo tributo é vinculado, visto nesse sentido (de não discricionário). A lei não concede liberdade ao intérprete de oportunidade e conveniência. Da mesma forma, o legislador não pode renunciar ou delegar ao executivo o poder de fazer normas.

O sentido do “vinculado” no art. 3º da CTN, é que o direito tributário não libera ao aplicador da lei poder discricionário para que possa escolher a oportunidade mais conveniente para cobrar o tributo. A lei pode atribuir apenas a cobrança para outras pessoas, mas a competência para instituir o tributo é constitucional. Da mesma forma, determinar qual é a base de cálculo é competência privativa do legislador, e o legislador não pode delegar a sua competência. O poder do administrador é, então, restrito aos termos da lei. Portanto, **a cobrança é vinculada aos termos da lei**, e a atividade administrativa é plenamente vinculada à lei que o legislador prescreve.

→ Ler Thomas Picketty – Base de cálculo

Essa discricionariedade ou vinculação não está em nada relacionada com a distinção logo abaixo:

Tributos vinculados: são as taxas e as contribuições (melhoria). Têm influência do fato gerador e da atuação do Estado relativo ao obrigado. O fato gerador descreve essa atuação do estado.

Nas taxas poderá ser ou o poder de polícia, ou serviços públicos específicos e divisíveis. O poder de polícia é quando o Estado fiscaliza, confere uma licença em relação a um determinado contribuinte. Os serviços devem ser divisíveis, específicos e públicos, e é a possibilidade de identificação de cada um dos usuários com base na utilidade, ou seja, daqueles que necessitam do serviço e a possibilidade de dividir o valor entre eles, senão não será taxa.

Exemplo: o exército não pode criar taxas, porque todos os brasileiros como um todo irão se beneficiar com a atuação do exército, não havendo aqui divisibilidade. Mas já é possível cobrar taxa judiciária.

O supremo acabou aceitando a taxa de iluminação pública como constitucional, mas essa constitucionalidade é questionada pela falta de divisibilidade, assim como é discutível a taxa de incêndio, ou de corpo de bombeiros.

A base de cálculo é um critério que mensura a hipótese de incidência, devendo dizer qual é o custo de atuação do Estado.

As **contribuições de melhoria** não são serviços, mas obras públicas que resulte melhorias para o contribuinte. O Estado irá atuar relativamente ao obrigado. A base de cálculo baseia-se no custo da obra, o que leva a valorização do imóvel. Mas o custo da obra não pode ultrapassar essa valorização.

Obs: Celso distingue **serviço x obra**: O serviço visa a satisfação de interesse público. É a atividade que congrega meios materiais, pessoal e organização, mantida, regida e controlada pelo Estado, para satisfação de necessidade pública em regime de Direito Público. Já obra pública é coisa feita e entregue diretamente à fruição popular, não sendo uma organização controlada pelo Estado. A obra em si não gera taxa, ao contrário do serviço.

Tributos não vinculados: são os impostos. **Art. 16 do CTN.** A hipótese de incidência é qualquer atividade que independe de atuação do Estado. O fato deve ter indício de capacidade econômica, pois se não tiver, não poderá ser tributado. A base de cálculo deve transformar em dinheiro o fato que o legislador colocou no fato gerador.

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

26/08

A doutrina e a jurisprudência gostam de nomear como fato gerador a hipótese de incidência. O art. 4º da CTN é da década de 70, por isso refere-se a nomenclatura “fato gerador”. Realça também a base de cálculo, que está na consequência da norma e deve remeter o intérprete do aplicador à hipótese de incidência, **mensurando o fato colocado nessa hipótese** e confirmando a natureza jurídica do fato.

Mas o legislador pode entrar em contradição sobre a natureza jurídica do tributo. **Ex:** coloca que esta criando uma taxa, mas na hipótese de incidência diz “industrias de cigarros”, e essa indústria não é atividade do estado (o que caracteriza a taxa), sendo, na verdade um imposto. Essas contradições são decididas pela base de cálculo, pois se paga o tributo com base nessa base, devendo esta prevalecer. Outro exemplo é se o Município criar um imposto sobre os rendimentos auferidos no ano anterior pelo imóvel do contribuinte. Não poderia ser feito, porque nesse caso o contribuinte estaria pagando sobre renda, o que é de competência da União. Quando a CR atribui à União competência para criar tributos, estes não podem ter a mesma hipótese de incidência de outros impostos já existentes.

A constituição veda que as taxas tenham base de cálculo dos impostos.

Tributos Vinculados: como dito anteriormente, esta classificação não significa dizer que alguns tributos são cobrados e administrados de maneira vinculada, e outros de maneira discricionária. Todo poder concedido pelo legislador em relação aos tributos (classificados como vinculados ou não vinculados) é vinculado. São vinculadas **as taxas e contribuições**, em que a hipótese de incidência é atividade estatal relativa ao obrigado, e a base de cálculo mensura o custo dessa atividade estatal.

- **As taxas** são exercício do poder de polícia ou serviço público específico e divisível prestado ou posto a sua disposição. Ser divisível significa que podemos identificar a utilização por parte de cada um dos usuários. A polícia militar, por exemplo, não é divisível: não pode pensar que a polícia sempre estará à disposição. Assim o STF determinou a inconstitucionalidade de determinadas taxas que, singularmente, cada uma não pode ser identificada. Assim, o serviço público deve ser extensivo e divisível. A atividade prestada pelo Estado não visa o lucro, ou seja, não se enquadra nas atividades econômicas que o Estado presta (Banco, Petrobras, CEMIG, COPASA).

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, **têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia**, ou a utilização, efetiva ou potencial, de **serviço público específico e divisível**, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas.

Ex1: a taxa de iluminação pública não pode ser identificada individualmente, então não poderia ser cobrada como taxa porque todos se beneficiam da iluminação pública.

Ex2: há a taxa de manutenção do serviço judiciário, e nesse caso, o contribuinte só paga a taxa judiciária quando a aciona, porque é no momento da prestação que ela se torna divisível.

Ex3: a taxa de coleta de lixo não pode ser cobrada em bairros da periferia, em que o caminhão não passa.

Ex4: taxa de incêndio ou de corpo de bombeiros não tem consenso. A jurisprudência ora fala que pode cobrar, ora que não pode. Ela tem sido mais flexível, entendendo que, caso seja provado que não houve visita (fiscalização) do bombeiro naquele ano no edifício, não será preciso pagar essa taxa, porque o serviço não foi usado. Deve ser pensada a divisibilidade na prestação do serviço, apesar de todas as edificações estão sujeitas a pagarem a taxa, pois devem manter um sistema de proteção contra o fogo, como extintor de incêndios, etc.

Já o exercício do poder de polícia não pode ser uma ficção, ele tem que ser executado para ser cobrado. É diferente da prestação de serviço público, pois os serviços criam uma utilidade ao usuário do serviço, o qual, via de regra, solicita a prestação e aciona o prestador para atender uma necessidade. Já o exercício do poder de polícia (não somente no sentido de segurança) se refere a uma atividade do estado que envolve a segurança, a defesa do patrimônio público e privado, a economia, o exercício de atividades profissionais (verificando se estão sendo desenvolvidas dentro dos limites de interesse de toda a coletividade), fiscalizar o uso do solo de acordo com o Estatuto da Cidade, etc. Ex: para a construção de uma casa deve ter aprovação para construir, a fiscalização do projeto, para conceder o habite-se.

- Já **as contribuições** são melhorias, resultantes de obras públicas. Há correntes que ignoram a existência das contribuições, dizendo que elas podem ser reconhecidas como taxas ou impostos. Não é a posição de Geraldo Ataliba. Já para Alfredo Augusto Becker, só existem dois tipos de grandes espécies tributárias, que são as taxas e os impostos. Geraldo Ataliba reconhece a contribuição de melhoria como uma espécie e uma modificação, colocando como núcleos a obra pública e a valorização do imóvel do contribuinte, ou seja, não adianta apenas uma obra pública se dela não resultou nenhuma melhoria para o imóvel do contribuinte. Essa obra também não pode ser qualquer uma, tem que ser obra pública.

Dependendo da base de cálculo trabalhada, alguns autores, como Becker, consideram que se a base de cálculo for mensurar o custo da obra pública, seria taxa, ou se dimensionar a valorização do imóvel, seria imposto. A doutrina não adota esse pensamento porque a obra pública não pode ser vista como um serviço público. A obra pública difere do serviço, no sentido em que ela não possui a continuidade e a utilidade dos serviços. Assim a obra não pode gerar uma taxa. Além disso, a contribuição não poderia superar o custo da obra (a valorização está limitada pelo custo da obra), genericamente falando e, também, individualmente, o contribuinte não pode pagar mais do que aquilo que de fato valorizou. Nas contribuições também há uma atividade estatal.

A decisão de cobrar uma contribuição deve ser feita quando da decisão de fazer a obra. Isso porque, na oportunidade que for fazer a obra, os contribuintes do local podem impugnar os custos

da obra, pois o seu valor incidirá sobre o valor do tributo que irão pagar. A simples notícia da obra não pode ser considerada como fato gerador, tem que haver a obra de fato e ela tem que ser entregue ao uso popular.

A **contribuição de melhoria tem dois modelos**: o modelo norte-americano, ligado a valorização do imóvel no mercado, com origem é britânica, e aplica-se, quando, por exemplo, uma área que necessitasse ser drenada pelo Estado para evitar inundações fosse valorizar absurdamente, gerando o pagamento da contribuição visto que os contribuintes seriam diretamente afetados pela obra. Previa também a indenização em razão da diminuição do valor da sua propriedade. No Brasil essa desvalorização não é trabalhada.

Já o modelo germânico pressupõe a valorização por obras de urbanização, não estando conectados com a valorização do imóvel no mercado, mas ao acesso ao serviço público que é dado ao cidadão, como por exemplo, conceder acesso urbanístico por meio de novas vias, parques perto da sua casa, etc.

No Brasil, a CR de 88 tirou a expressão “valorização de imóveis decorrente de obras públicas”. Apesar da mudança Constitucional, o modelo continuou sendo o mesmo.

Esse tributo é de cobrança difícil na prática porque o país é marcado por grandes diferenças sociais - as regiões mais afetadas por obras públicas são áreas habitadas com pessoas com menor capacidade econômica, não tendo como cobrar pela incapacidade econômica das pessoas mais atingidas pelas obras públicas. Já as pessoas com dinheiro já estão em locais que possuem equipamentos urbanísticos completos.

Há **exceções**, ou seja, contribuições que são contribuições pela CR, mas tem fato gerador e base de cálculo de imposto. São as contribuições de custeio da seguridade social, como exemplo, as contribuições previdenciárias, PIS/COFIS, etc. São contribuições por equiparação constitucional. Isso traz consequências diferentes porque as imunidades só alcançam os impostos, assim, como são contribuições, não incide o disposto no **art. 150 da CR** (limita impostos). Assim, essa “equiparação” gera uma série de alterações práticas.

Há contribuições, também, que são afetadas a órgãos, fundos ou despesas. É o **princípio da não afetação da receita**, salvo se a própria constituição autorizar. Assim, a CR proíbe que haja vinculação de arrendação de impostos a essas finalidades. Só podem ser criadas contribuições para custear as despesas dos atos estatais que a União deve custear, ou seja, poderá ser destinada apenas ao que a CR determinar que deve, como o domínio econômico e social. Assim, a contribuição está afetada às despesas que ela deve custear, excepcionadas as possibilidades definidas na constituição, como destinadas à saúde, educação.

Problema: no Brasil, a partir da CR de 88, a União começou a desviar recursos (o que é proibido) fruto das contribuições sociais. Assim, há duas correntes: aqueles que consideram que as contribuições sociais devem estar inteiramente destinadas a seguridade social (repetindo, as contribuições sempre estão afetadas a uma determinada finalidade que é manter a seguridade social), e outros que consideram que deve diminuir os gastos com seguridade social, em razão dos desvios.

No governo FHC se enviou um projeto de lei de EC, autorizando o desvio de 20% da receita dessas contribuições para fins que a União quiser. A motoca considera que a União não consegue ser

sustentada pelo sistema tributário atual, devendo haver uma reforma tributária para aumentar a arrecadação e para que as contribuições não sejam desviadas.

Tributos não vinculados: são os impostos. São chamados assim porque a hipótese de incidência descreve um fato qualquer, que seja indicativo de capacidade econômica e que não seja atividade estatal relativa ao obrigado. A base de cálculo deve mensurar o fato qualquer. Tem várias espécies.

29/08

Texto 4: Princípio do federalismo: o federalismo é forma de Estado, pois o Estado em sua essência é uma organização política, uma manifestação de poder. O federalismo, então, é uma forma de organização de poder.

O Brasil é uma República Federativa, e a CR repele qualquer tentativa de abolir o federalismo, que é cláusula pétrea.

No Estado Unitário, o poder está centralizado, de onde emana a ordem jurídica. Kelsen faz a seguinte diferenciação: ordem x direito. O que vem primeiro o Direito ou o Estado? Haveria uma coincidência entre os dois, como técnica de organização do Estado, e na medida que surge o Estado, se editam normas jurídicas. Assim, o poder de onde emana a ordem jurídica se encontra organizado em um único órgão legislativo, que detém o poder de fazer as leis. Nesse modelo, pode haver descentralizações territoriais de cunho administrativo (províncias, repartições, etc.), mas a ordem jurídica se concentra em um único órgão legislativo. Temos também certa descentralização financeira, e assim como a administrativa, é de cunho estático. Haverá normas que vão se dirigir a todos, e outras que irão se dirigir à administração, mas todas emanadas pelo mesmo poder.

Já no Estado Federal, teremos descentralizações territoriais, que serão administrativas, financeiras e políticas. Cada uma delas terá um poder legislativo próprio: como Estados e municípios. O diferencial, então, é a descentralização de poder. Cada Poder é eleito pelos cidadãos que estarão sujeitos às normas do Poder eleito. Essa descentralização é dinâmica, ou seja, cada ente irá produzir suas normas, mas essa descentralização nunca será total, mas relativa, de forma que parcela desse poder continua concentrado para que o Estado seja uno. Do poder do Congresso Nacional emana normas que irão vigorar para todo o território nacional.

Hierarquia de normas: obedece ao critério formal, quando a norma é editada conforme os critérios estabelecidos pela Constituição, e material – valores determinados pela Constituição, como a proibição de desigualdade de raças. Há também o critério de validade, ou seja, uma norma é hierarquicamente superior quando ela dita os critérios de validade da norma inferior. A CR está no topo da hierarquia e dita os critérios materiais e formais que devem ser seguidos pelas demais normas.

No campo do direito tributário temos as normas gerais da constituição, temos leis complementares e leis ordinárias dos entes federativos. As leis ordinárias devem se ajustar às anteriores, pois elas ditam os seus critérios de validade.

Ex: se uma lei ordinária revogar a isenção de profissionais em relação a COFINS não teria, em tese, validade pq a isenção foi concedida por uma lei complementar, que seria superior a lei ordinária. Já o STF negou essa superioridade, pois a lei complementar não seria fundante de validade, ou seja, a constituição não exige a existência de lei complementar para regular a seguridade social dos COFINS, podendo ser regulada por lei ordinária. Assim, a lei ordinária seria constitucional, e não haveria hierarquia entre ela e a lei complementar, que é materialmente ordinária. **A lei complementar não é**

hierarquicamente superior simplesmente porque é lei complementar, mas ela deve ser um critério de validade da outra lei que está sendo comparada para adquirir superioridade.

No topo, estariam as normas da Constituição, que teriam como escopo as normas nacionais e fundantes do Sistema Tributário e Financeiro, e ditam o critério de validade das demais normas. A CR dita a competência dos entes federados para que possam criar seus próprios tributos. Assim, a União cria leis federais voltadas ao sistema tributário federal, já os Estados criam leis estaduais relativas aos tributos dos Estados e Distrito Federal, já o Município cria leis municipais relativas ao sistema tributário municipal. Deve ainda obedecer à lei de responsabilidade fiscal.

As emendas à constituição devem respeitar o núcleo essencial do texto constitucional, que são as cláusulas pétreas.

Há também normas gerais de Direito Tributário e Direito financeiro, que são editadas para resolver os conflitos entre as normas emanadas, além de serem padronizadoras, como, por exemplo, editando normas estabelecendo prazos prescricionais e decadenciais (se essas normas não forem editadas, aplicam-se as normas gerais do CTN). São Leis complementares. **Art. 146 da CR.**

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - **dispor sobre conflitos de competência**, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - **regular** as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer **normas gerais** em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Assim, a CR possui normas fundantes, outorgando poderes aos entes federados pela distribuição de competências, emanando, também, as ordens jurídicas parciais. Há também as normas gerais de Direito Tributário (CTN), e para o ente poder legislar, deve obedecer tanto à CR, quanto ao CTN. Ex: Mesmo que a CR determine a criação do ICMS, só da CR determinar o imposto, não significa que ele está automaticamente criado, devendo o ente competente, que no caso é o estado, cria-lo.

A Lei 4320/64 estabelece normas gerais, assim como o CTN. Nenhuma delas nasceu como lei complementar, mas elas são leis complementares no sentido material, só podendo ser modificadas por leis complementares formais, pois hoje só podem ser criadas mediante lei complementar. Elas nasceram como leis ordinárias e foram recepcionadas pelas constituições que sucederam, ganhando *status* de lei complementar.

Tem também os decretos regulamentadores: são editadas pelo poder executivo para que haja uma fiel execução das normas. O decreto que contraria a lei não tem validade.

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir **decretos e regulamentos para sua fiel execução**;

O Estado Federal possui determinadas características que diferenciam do Estado Unitário. No Estado Unitário todas as normas nascem da mesma fonte política de poder, fonte esta que é centralizada, produzindo normas aplicáveis a todo o território nacional, bem como aquelas voltadas para as descentralizações do território. Já no Estado Federal há uma descentralização no sentido dinâmico do termo. As normas nascem de poder legislativo próprio, de cada descentralização política, e irão valer apenas a essa parcela do território. Havendo descentralização, as parcelas territoriais são dotadas de próprio poder legislativo.

O federalismo convive com ordens jurídicas parciais, com uma descentralização político-jurídica e distribuições de competências. Há uma convivência de ordens jurídicas diferentes exercidas conforme as suas competências estabelecidas pela constituição.

Com relação à hierarquia, no sistema jurídico brasileiro, a constituição é o corpo de normas que dita os critérios de validade das demais normas. A constituição outorga poder, ou parcela desse poder aos entes federados, através de distribuição de competências.

Art. 6º - CTN - 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.

A constituição pode determinar que a união produza leis, pelo Congresso Nacional, que obrigue todo o âmbito nacional. Além da Constituição, que possui normas gerais que servem como critério de validade para as demais, o Congresso Nacional pode editar leis complementares, emendas constitucionais, leis nacionais e resoluções do senado que são também normas gerais que obrigam todo o território nacional. A competência de editar tais normas é determinada pela própria constituição. Mas o fato da união possuir maior competência em matéria tributária, não significa que as leis federais são hierarquicamente superior às demais leis. Diferentemente, as leis tributárias federais são voltadas para a própria união, e concorrem paralelamente com as normas estaduais, que obrigam os Estados, e municipais, que obrigam os municípios.

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

O federalismo se caracteriza por uma distribuição de poder legislativo. Todos os entes federados recebem diretamente da constituição o poder de tributar, de forma que essas ordens jurídicas parciais estão no mesmo nível. Diferentemente, no federalismo norte-americano, há a constituição, que determina a competência da união e dos Estados, mas o poder de tributar dos municípios advém das determinações estaduais.

As normas gerais não substituem o exercício do federalismo. O ICMS, por exemplo, é de competência dos estados, enquanto o IPTU é competência do município. Deve ser instituído o IPTU mediante aprovação de lei através da câmara legislativa. Em face de omissão do Estado ou do Município, os demais entes não poderão emanar normas, pois haverá invasão da competência estabelecida pela constituição, e esses atos serão nulos.

Art. 8º - CTN - O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.

Os serviços do ICMS referem-se apenas ao transporte e à comunicação, assim, bares e restaurantes não deveriam ser tributados pelo ICMS, mas pelo ISS, o que não ocorre na prática.

Decretos regulamentares do executivo são fontes secundárias. Os regulamentos são editados para a fiel execução das leis, mas é preciso que a lei tenha sido implementada pelo poder executivo, pois não pode editar um regulamento, por exemplo, para disciplinar a aplicação do código penal, pois não cabe ao poder executivo aplicar a norma penal, e sim ao magistrado. Esses regulamentos são complexos de normas abstratas, com o objetivo de viabilizar e facilitar a fiel execução das leis. São vedados os regulamentos *contra legem*, pois os decretos extraem seu critério de validade das leis. Também não podem regular a matéria *extra legem*, ou seja, instituir tributos, pois é matéria privativa de lei, sendo proibida a delegação de atribuições.

♣ **Espécies de competência:**

.Privativa: confere parcela de competência a um determinado ente para proibir o exercício da mesma competência conferida a outro ente da federação. A constituição não outorga competência a dois ou mais entes para criar tributos iguais, ou seja, não há o fenômeno da bitributação, pois o contribuinte não pode ser tributado duas vezes. Caso isso ocorra, seria uma invasão de competência e inconstitucionalidade do tributo, no âmbito fático. A repartição de competência é um exercício privativo de competência no âmbito local ou regional. Assim, o sistema tributário nacional possui uma parte rígida, trabalhando com a distribuição do poder de forma privativa, de forma que, se um ente não atuar, nenhum outro poderá atuar. **Ex:** o art. 153 da CR dispõe sobre impostos federais, enquanto o art. 155 sobre impostos estaduais. O art. 156 atribui os impostos aos municípios.

(Internet) A eficácia das normas constitucionais, conforme José Afonso da Silva:

a) Normas constitucionais **de eficácia limitada:** aquelas que dependem de outras normas para produzir os efeitos desejados pelo legislador originário. A terminologia usada pelo legislador originário pode ser muitas vezes mal interpretada. Portanto, cabe aos doutrinadores auxiliarem o intérprete do direito a preencher o conteúdo desses termos, porém sem violar a própria carta constitucional que está sendo interpretada.

b) Normas constitucionais **de eficácia plena:** De acordo com a clássica teoria norte-americana, eram quase que inexistentes os casos de uso de uma aplicabilidade imediata de uma norma constitucional, ou seja, a maioria das normas aplicadas dependiam de uma regulamentação. Em contraposto dessa clássica teoria, hoje, a orientação doutrinária moderna reconhece eficácia plena a maioria das normas constitucionais, até mesmo naquelas que não passavam de princípios programáticos. Normas de eficácia plena, são aquelas que ao entrar em vigor da Constituição, apresentam uma aplicabilidade direta e imediata, independentemente de uma legislação ulterior. É o caso da forma federativa do Estado (Art.13), a separação de poderes (Art.2 / Art. 60, III, § 4º, III), etc. São normas as quais formam o pressuposto básico para todas as normas ulteriores e são autossuficientes, não precisando de normas infraconstitucionais para regulamentar.

c) Normas **de eficácia contida:** Esse grupo de normas se assemelha ao grupo das normas de eficácia plena por terem aplicabilidade direta e imediata, e aproximam-se das normas de eficácia limitada pela possibilidade de serem restringidas por uma lei ulterior. Nasce com efeitos integrais, mas podem ter sua eficácia contida por outras leis gerais. O inciso XXII do artigo 5º da CF88, é um exemplo, já que garante o direito de propriedade, no entanto, os

incisos XXIV e XXV, limitam esse mesmo direito, ao permitir a desapropriação por necessidade, utilidade pública, ou por interesse social.

.Concorrente: não é trabalhada em nosso ordenamento, ao contrário do federalismo norte-americano. É quando a norma constitucional atribui a uma ou mais pessoas estatais a faculdade de instituir tributos não definidos como privativos.

Dúvida: o art. 24 da CR seria que tipo de competência? (Internet): A CR adotou a competência concorrente não cumulativa ou vertical, de forma que a competência da União está adstrita ao estabelecimento de normas gerais (servem como formas de orientação, padronização e uniformização da legislação tributária, estabelecedoras de conceitos, definições, princípios, etc.) devendo os Estados e o DF especificá-las, conforme suas peculiaridades, por meio de suas respectivas leis (competência suplementar). A mesma matéria é regulada por mais de uma entidade federativa, com primazia da União no que tange à fixação de normas gerais. Destaca-se, como bem aponta Misabel Derzi, que no direito tributário pátrio, o veículo introdutor de normas gerais são as leis complementares da União (art.146 CF) e as resoluções do Senado Federal (art.155 § 2º, V, a e b CF.), que obrigam a todos os entes políticos estatais.

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar **concorrentemente sobre: (exclui municípios):**

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

§ 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender as suas peculiaridades.

§ 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

05/09

Competência privativa ≠ concorrente ≠ bitributação: pela competência privativa, a CR enumera os impostos, devendo o fato gerador e a base de cálculo serem estabelecidos por lei. O critério de medida da base de cálculo correta deve ser aquela que se remete às hipóteses de incidência enumeradas na constituição. A base de cálculo e a hipótese de incidência, então, devem coincidir.

A bitributação é quando a hipótese de incidência e a base de cálculo são os mesmos de outros tributos já estabelecidos na constituição.

Pode a união instituir uma falsa taxa, que na verdade é um adicional do imposto de renda? É o mesmo que criar uma taxa de imposto próprio da união. **Não** pode. Estaria criando *bis in idem*, o que também está vedada na constituição. Da mesma forma, se as taxas criadas pela união tem a mesma base de cálculo de imposto de outro ente da federação, será invasão de competência. Há vedação expressa na Constituição proibindo taxas com base de cálculo dos impostos.

.Federal, Estadual e Municipal: Os impostos de competência da união são os estabelecidos no art. 153 da CR: comércio exterior de importação e exportação; imposto sobre a renda, IOF, IPI, tributo sobre grandes fortunas (que nunca foi criado), etc. O art. 155 determina a competência dos Estados e Distrito Federal, enquanto o art. 156 estabelece a dos municípios. Os estados e

municípios podem criar impostos através de leis ordinárias, e quando a CR determina, por leis complementares.

Art. 153 - Compete à União instituir impostos sobre:

- I – importação de produtos estrangeiros;
- II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III – renda e proventos de qualquer natureza;
- IV – produtos industrializados;
- V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI – propriedade territorial rural;
- VII – grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

- I – transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens (móveis ou imóveis) ou direitos;
- II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
- III – propriedade de veículos automotores;

Art. 156 - Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

- I – propriedade predial e territorial urbana;
- II – transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição; (ITBI).
- III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar. (ISS).

.Adicional: subdivisão da competência concorrente: um único ente legisla sobre o tributo, mas outro ente poderia instituir um adicional de imposto de competência básica do outro ente. O adicional poderia ser cobrado sobre os lucros. Isso era o previsto no projeto anterior da CR de 88, extinta pela EC 03/93.

.Dupla ou tríplice: se a união tem um território que não está dividida em municípios, poderá instituir nessa região todos os tributos. **Ex:** distrito federal.

Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

.Originária: temos na Constituição. Todos os entes recebem poder diretamente da constituição, e o poder de tributar não é derivado de outras leis, pois os municípios, por exemplo, estão em uma posição igualitária aos demais entes, diferentemente nos EUA, onde os municípios tributam conforme o estabelecido na Constituição dos Estados.

.Limitada: as regras do José Afonso da Silva classificou a constituição em normas de eficácia plena, que são as normas de competência tributária, aplicadas desde logo, mas essa eficácia pode ser contida (limitada), pois pode depender da criação de leis complementares de normas gerais, estabelecidas na própria constituição, para evitar conflitos de competência. É o exemplo da lei complementar de normas gerais do INSS e do ICMS.

.Residual ou remanescente: o ente pode criar novo imposto além dos já enumerados na constituição, é o exemplo da União, que pode criar novas formas de custeio da seguridade social, mas as restrições são as mesmas. Art. 195 da CR. Esses novos impostos não podem ter o mesmo fato gerador e mesma base de cálculo de impostos já instituídos na CR.

.Única: decretação de imposto que incide uma única vez, ou em uma única espécie de operação. É o IOF sobre o ouro, quando definido como ativo financeiro.

Art. 153 da CR - Compete à União instituir impostos sobre:

§ 5º O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do caput deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos:

I – trinta por cento para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem;

II – setenta por cento para o Município de origem.

.Comum (taxas e contribuições de melhoria): apesar de comum, ou seja, competência de duas ou mais pessoas estatais, não incluídas na competência residual ou concorrente, mas repele o bis in idem e a bitributação.

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

I – impostos;

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

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

.Extraordinária: há possibilidade de bitributação. Só pode ocorrer em situações excepcionais, como em casos de guerras, por exemplo.

Art. 154 - 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.

.Básica: atribuição de poder a uma entidade para instituir tributo, com exclusividade, mas permite-se a criação e cobrança de um adicional por outra pessoa estatal.

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

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

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

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

12/09

♣ Repartição dos tributos:

Nem sempre a pessoa que tem o poder de arrecadar tributos, tem o direito à arrecadação proveniente, pois a receita arrecadada é distribuída, nos termos da constituição.

No federalismo dual, há dois âmbitos de normas que instituem tributos e que não se comunicam entre si. Já no federalismo cooperativo há a atuação do princípio da isonomia e da redução das desigualdades, que determinam que a união deve ficar com a maior parte da receita para que seja redistribuída entre estados e municípios conforme o critério da necessidade. A tendência é direcionar a maior parte dos recursos para as regiões mais pobres.

Os Estados de RJ, MG, RS e SP, são os que possuem as maiores arrecadações de receitas. Dessa forma, o Brasil possui muita desigualdade, não apenas do ponto de vista da pirâmide social, das pessoas físicas, mas também em relação ao plano federativo. Como os recursos são enviados dos “entes superiores” aos “entes inferiores”, os municípios não enviam recursos a nenhum ente. Assim, os **municípios** são os únicos entes que não partilham os tributos arrecadados diretamente, ou seja, uma vez arrecadados, eles são titulares do domínio de todos os recursos. Também, não ocorre o envio de recursos para “entes iguais”, como de um Estado para outro Estado, ou de um município para outro, mediante transferência compulsória. Poderá ocorrer transferência voluntária, através de convênios, por exemplo.

Exceção à imunidade tributária: quando um ente age na posição de consumidor final, não possui imunidade tributária. Quanto um município paga à União em relação ao imposto de consumo? Quando o município de BH faz compras, estará na posição de consumidor, e nesse caso, não terá imunidade tributária. Quanto ao valor pago, pode-se utilizar o raciocínio que, quanto menos a pessoa ganha, mais gasta com os produtos básicos e essenciais. O cálculo que foi feito é que BH devolve cerca 25% em tributos nas compras que faz.

Já os municípios franceses, por exemplo, têm a prerrogativa de apresentar suas faturas pagas na realização de uma obra para a União, por exemplo, a fim de que esta devolva aquilo que os municípios repassaram mediante impostos. Isso ocorre porque, para a realização de uma obra, cerca de 25% do custo é repassado pelos Estados ao município, e o restante é arrecadado por este. Caso o município, como consumidor, tenha que devolver 25% em impostos, esse repasse dos Estados representaria uma “falsa ajuda”, e o município estaria arcando sozinho com as obras realizadas.

Da competência dos entes em tributar, exercício este que é indelegável, só podendo ser alterada mediante Emenda Constitucional, derivam a capacidade tributária ativa. Quem possui competência, tem aptidão para cobrar, arrecadar, fiscalizar os tributos. Pode ser que, uma vez criado o tributo, a União delega por lei a outra pessoa jurídica pública ou privada para ocupar o polo ativo da relação tributária para cobrar, arrecadar e fiscalizar. É o fenômeno da **parafiscalidade**, no qual a pessoa competente para tributar delega sua capacidade tributária ativa a outra pessoa de direito público ou privado, que irão atuar visando o interesse público, como as autarquias - OAB.

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

É o que ocorre com as arrecadações delegadas aos Conselhos Regionais e Nacionais Profissionais (a exemplo da contribuição paga do advogado à OAB). Caso não houvesse delegação, a União teria que arrecadar esses tributos, para depois repassá-los a cada um dos Conselhos. Assim, visando a

eficiência, é muito melhor delegar a capacidade tributária ativa. Essas pessoas arrecadam os tributos em benefício de sua própria atividade. Normalmente, esses impostos seriam contribuições, cobradas para custear essas pessoas jurídicas. Ex: através dos sindicatos são cobradas as contribuições sindicais, que é obrigatória.

Ex: os titulares de cartório, registradores e notários, são delegações do serviço público, e pessoas físicas que fazem concurso público. Os cartórios fiscalizam, e as taxas que eles cobram são consideradas tributos. Mas a organização do seu serviço é privado. Essas pessoas devem se sujeitar aos impostos de qualquer natureza, sendo que seus serviços são públicos? As concessionárias, por exemplo, são delegadas e exercem serviço público, mas são regidas pelas regras do âmbito privado, estando sujeitas aos tributos de qualquer natureza. O cartório não possui personalidade jurídica, com uma organização privada do titular, (**Internet**) e não goza de imunidade tributária (CF, art. 150, inciso VI, alínea “a”) e devem pagar todos os tributos municipais (por exemplo, taxa de alvará e ISS). Não se pode perder de vista que a concessão de favores tributários somente pode ser veiculada mediante lei específica (CF, art. 150, § 6º) e que a legislação tributária que estipula benefício a contribuinte deve ser interpretada de forma literal e restrita, não admitindo exegese ampliativa (CTN, art. 111).

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

VI – instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

Art. 236. Os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público.

Mas quem vai ser o titular do produto arrecadado?

♣ Modalidades de participação dos tributos (**Internet**):

- a) Participação direta em impostos de decretação de uma entidade e percepção por outras, ou seja, por meio de arrecadação de tributo de alheia competência:

Essa primeira modalidade está prevista nos **art. 157, I e 158, I, da CR**.

Ex: as parcelas do imposto sobre a renda retido na fonte (o imposto de fonte é retido pelo próprio ente que cobra para pagar os servidores, por exemplo), pelo empregador público estadual ou distrital e suas autarquias e fundações, devem ser incorporadas desde logo às suas respectivas receitas. Por esse motivo é chamada participação “direta”, visto que o tributo é de competência da União, contudo, sequer chega a ser remetido a ela.

Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I - 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;

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I - 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) Participação no produto de impostos de receita partilhada, tendo em vista determinadas circunstâncias vinculada à entidade beneficiada, ou seja, participação direta no produto da arrecadação feita pelo ente estatal competente:

Essa segunda modalidade consiste na participação no produto de impostos de receita partilhada, presente nos **art. 157, II; 158, II, III, parágrafo único I e II; art. 159, II, da CR**. No caso, o imposto, ao ser criado, já pertence a mais de uma pessoa política, nos limites constitucionais fixados. Nunca pertence integralmente ao titular da competência impositiva que institui, fiscaliza e arrecada o imposto, devendo devolver o quantum respectivo às entidades participantes, porque a elas pertence por expressa determinação constitucional. E mais, o que justifica a participação são determinadas circunstâncias de entidade beneficiada.

Ex: os Municípios têm direito à 50% do montante de ITR arrecadado pela União nos respectivos territórios, 50% do produto da arrecadação do Estado de IPVA daqueles veículos licenciados em seu território, e 25% do produto da arrecadação do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, realizadas em seus territórios. Quanto aos Estados e ao DF, a eles pertencem 10% do IPI, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

II - vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I.

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I - 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;

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III;

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

Art. 159. A União entregará:

II - 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.

- c) Participação em fundos, conforme critérios que visam o equilíbrio socioeconômico entre Estados e Municípios.

Essa terceira modalidade corresponde à percepção de determinadas importâncias aos fundos. As leis complementares ditam os critérios de repartição desses fundos: conforme população, etc.

Ex: 47% dos produtos sobre arrecadação do imposto sobre a renda e do imposto sobre produtos industrializados, consoante previsão do art. 159, incisos e parágrafos da CF.

Art. 159. A União entregará:

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados quarenta e oito por cento 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 semi-árido 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;

Art. 160. É vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos.

Parágrafo único. A vedação prevista neste artigo não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos:

- I - ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias;
- II - ao cumprimento do disposto no art. 198, § 2º, incisos II e III.

Art. 161. Cabe à lei complementar:

- I - definir valor adicionado para fins do disposto no art. 158, parágrafo único, I;
- II - estabelecer normas sobre a entrega dos recursos de que trata o art. 159, especialmente sobre os critérios de rateio dos fundos previstos em seu inciso I, objetivando promover o equilíbrio sócio-econômico entre Estados e entre Municípios;
- III - dispor sobre o acompanhamento, pelos beneficiários, do cálculo das quotas e da liberação das participações previstas nos arts. 157, 158 e 159.

Art. 162. 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.

Parágrafo único. Os dados divulgados pela União serão discriminados por Estado e por Município; os dos Estados, por Município.

ICMS: não chega a constituir nenhum fundo, mas os critérios de repartição são complexos. 25% do produto arrecadado pelo Estado do ICMS deve beneficiar os municípios. Quais os critérios para canalizar o ICMS aos municípios? Art. 158 da CR, estabelece o “V A F”, ou seja, será canalizado para os municípios conforme o **valor adicionado ao produto (riqueza)** dentro do território do município.

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

IV - 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.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

- I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;
- II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

De outro lado, Sacha Calmon defende haver apenas duas modalidades de repartição de receitas:

- a) direta, perfazendo simples transferência orçamentária;
- b) indireta, realizada através de fundos;

Obs: 25% do produto arrecadado pelo Estado em ICMS deve ser revertido aos seus municípios (art. 158 da CR). Mas qual o critério para a repartição dessa porcentagem entre os municípios (**critérios de distribuição**)? Isso se dá de acordo com a riqueza criada naquele determinado município, ou seja, de acordo com o VAF (valor de adicionado ao produto dentro do território para o município). No entanto, 20% dessa arrecadação pode ser revertido a outras finalidades, instituída por lei. Nesse caso, poderá haver canalização dos 20%, conforme critérios de população, economia, etc., e quando não houver essa lei, será direcionado conforme o critério VAF.

Há transferências de recursos que são obrigatórias, devendo estar expressas na CR a sua remessa. São normas que distribuem a receita propriamente dita. Assim, parte dos recursos arrecadados pela União é revertido para os Estados ou para os Municípios, relação esta que é sempre verticalizada (no sentido do ente “superior” ao ente “inferior”). Aqui, fala-se de transferências compulsórias. Por meio de convênios, pode haver transferência de recursos de forma voluntária, inclusive horizontalmente (de estados para outros estados). Mas isso é fruto da discricionariedade dos entes, visando a concretização de objetivos comuns, mas depende do assentimento dos entes políticos envolvidos.

16/09

Texto 5: Das limitações ao poder de tributar

O emprego da palavra “Das” quer dizer algo não esgotante. Assim, a CR não se esgota nas limitações do poder de tributar, podendo dispor implicitamente.

Princípios e Imunidades Gerais: Ambos cristalizam os direitos e garantias fundamentais e correspondem ao núcleo duro da CR. Reúnem-se de forma não esgotante, pois os direitos e garantias fundamentais não se esgotam no capítulo da CR.

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

O que se enumera no art. 150 da CR é *numerus apertus*. Os princípios implícitos obrigam da mesma forma dos princípios expressos. A CR possui um núcleo não esgotante de direitos e garantias, de princípios e regras, na forma de imunidades.

As imunidades não se confundem com os princípios. Elas têm como fundamento determinados princípios. A imunidade, a princípio, responde ao princípio federativo, pois a imposição de impostos deve ser condizente com os princípios da CR. Um Estado, por exemplo, não pode cobrar impostos próprios de outro ente.

Nesse sentido, a imunidade não se confunde com seu próprio fundamento, possuindo uma especificidade. Assim, os princípios são limitações, pois o exercício da competência de tributar pressupõe a observância dos princípios. Ex: Compete ao município tributar o IPTU, mas sua instituição só pode ser feito mediante lei, pelo princípio da legalidade.

Princípios e imunidades são agrupados no mesmo título, mas não significa que são a mesma coisa. A imunidade é o resultado da aplicação dos princípios, mas não se confunde com eles, pois as imunidades são regras de competência.

O federalismo conduz a uma imunidade recíproca, e as imunidades são regras que modelam o poder de tributar no sentido negativo, ou seja, são regras de não competência, por isso são

constitucionais. O poder de tributar é dividido entre os entes, e o limite negativo do exercício de tributar é a imunidade. Ex: não se pode tributar imóveis pertencentes ao patrimônio do Estado.

Já os princípios também condicionam o exercício do poder de tributar. O princípio da legalidade, por exemplo, implica em uma imunidade do poder de tributar, vez que só pode tributar quando há lei aprovada para isso. Outros princípios são o da anterioridade, e o da isonomia.

A competência é modelada de forma que é atribuído o poder de tributar de cada ente, considerando o conjunto de normas que delimitam esse poder, que é a imunidade. Ex: compete aos Estados e ao DF instituir impostos sobre veículos automotores (**art. 155, III, da CR**), mas a CR também limita esse exercício, de forma que os Estados não podem cobrar IPVA dos veículos da UFMG em razão da imunidade. A própria CR que confere o poder, e também o retira. Mas isso não corresponde ausência absoluta de poder, mas é **ausência parcial**.

A imunidade é uma regra de não competência que suprime parcialmente o poder de tributar:

Normas de competência = atribuição de poder tributário – imunidades (supressões parciais)

Obs: não podemos dizer que os cidadãos estão “imunes” a um imposto criado pela União, que não era competente para instituí-lo. Assim, dizemos que é “imune” quando a autoridade for competente para instituir o tributo, porque esse ente terá poder para criá-lo.

A imunidade vem da CR, pois só quem dá o poder pode tirar o poder. No entanto, a própria CR não utiliza o termo “imune”. Essa terminologia é uma criação da jurisprudência e da dogmática. Na verdade, a CR utiliza o termo “isenção”, mas essa palavra não é a mais adequada para se referir às regras de não competência. O ideal seria a “imunidade”. Há imunidades que não são referentes a impostos (como previsto no **art. 150, VI da CR**). É o exemplo das imunidades às contribuições do art. 195, §7:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

§ 7º - São **isentas** de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

É isento quando teria que pagar o imposto, mas por algum motivo não tem mais. Pressupõe, então, o poder de tributar. Não estão na CR, pois cada ente político pode conferir isenções, estando, portanto, no plano infraconstitucional. Já a imunidade, é instituída pela CR, e a própria CR define que não teria que pagar impostos, de forma que a imunidade cassa o poder de tributar. Assim, quando um ente possui o poder de tributar, pode renunciar a tributação mediante isenção. Diferentemente, a imunidade pressupõe a não tributação, não competência e cassa o poder de tributar. Ex: o Estado pode renunciar ao ICMS concedendo benefícios e isenções, mas pressupõe o seu poder de tributar.

As imunidades não são regras exógenas, foras ou externas às regras de competência, mas atuam em conjunto, entram e formam a norma de competência para delimitá-la negativamente. Será exógena quando a norma externa anula os efeitos da norma anterior. É o caso da anistia ou remissão de um tributo, que antes era considerado tributo, mas a nova regra perdoou toda a dívida. Isso não ocorre com as imunidades. As imunidades são negações parciais do poder de tributar, e se fossem totais, caracterizaria uma “incompetência”.

É da tradição da dogmática, a imunidade ser uma redução parcial. Não se confundem com a incompetência deduzida ou inferida, da qual também resultam direitos para os contribuintes, tão eficazes e

atuantes quanto aqueles expressos nas próprias imunidades. Assim, quando um ente não possui o poder de tributar, não poderá criar um tributo sem poder constitucionalmente auferido. O contribuinte, aqui, estará protegido porque a lei é inconstitucional e o ente não poderia tributar. Já a imunidade tem sentido quando tem uma redução parcial, no sentido em que o ente teria poder de tributar. Assim, tecnicamente, não se diz que é imune de lei inconstitucional.

Os princípios podem ser expressos ou implícitos e conferem sentido ao sistema jurídico. Podem inspirar tanto a parte positiva do poder de tributar, quanto a parte negativa. Pode reduzir, mediante limitação, o poder de tributar. Eles auxiliam na compreensão das regras e normas constitucionais.

19/09 (faltei)

As imunidades são regras cuja sede é a Constituição, assim, são modificáveis apenas por emenda constitucional. Por ser regras de não competência, modela a maneira de instituir tributos. A imunidade é em si uma regra delimitativa ou regra de incompetência. Não há competência do ente estatal para tributar a pessoa imune.

A imunidade é uma regra de incompetência relativa, pois não cassa totalmente a competência do ente estatal. O ente continua tendo competência para tributar, exceto nos casos previstos em lei, ou seja, a CR retira parcela da competência de tributar do ente.

Com efeito, na medida em que as imunidades estipulam a incompetência dos entes da federação em tributar certas situações suficientemente caracterizadas, mediante o conseqüente da regra imunizante, tal fenômeno jurídico está no seio constitucional, onde são traçadas as competências tributárias.

Normas infraconstitucionais não são aptas a estipular imunidades, mas somente isenções. A imunidade, necessariamente, deve estar prevista na Constituição Federal, mesmo porque, uma vez que a Carta Magna é que confere as competências tributárias, uma norma inferior não poderia restringi-la, ou mesmo alargá-la.

A isenção pressupõe o poder de tributar, e a competência do ente em tributar. O município poderá conceder isenção de IPTU, porque é competente para instituir o tributo.

Art. 195, § 7º da CR - São isentas (imunes) de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. (Quando há incompetência para instituir tributos temos imunidade e não isenção).

Imunidade total é supressão da competência. **A isenção é parcialmente redutora do fato gerador, ou seja, da hipótese de incidência da norma de tributação, enquanto a imunidade é redutora parcial da norma de competência.**

"As imunidades, como normas sempre parcialmente denegatórias de poder, relativas a certos fatos específicos e determinados, mutilam o âmbito de validade da norma atributiva de poder, delimitando a competência da pessoa estatal."

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

23/09

A CR tem um capítulo que trata das limitações ao poder de tributar. Dentro dessas limitações, temos duas categorias expressas: a) Princípios constitucionais expressos; b) Imunidades tributárias.

A imunidade seria uma limitação ao poder de tributar, imposta para todos os entes federados. O elenco dessas imunidades estão previstos no art. 150, VI da CR. Se examinarmos com cuidado a CR, encontraremos outras espécies de imunidades, não apenas aquelas previstas no art. 150. Temos como exemplo o art. 195, §7º da CR. Esse artigo utiliza o termo “isenção” no lugar de “imunidade”, e cabe à doutrina identificar o sentido verdadeiro do vocábulo “isenção”. A isenção nunca é tratada na constituição, apenas por normas infraconstitucionais.

Obs: Nesse sentido, existe hoje a chamada guerra fiscal, pois os Estados concedem isenções tributárias para atrair investimentos empresariais naquele território. Essa disputa se tornou tão acirrada que foi necessária uma manifestação do Congresso Nacional para limitar ou restringir esse tipo de prática.

♣ Espécies de imunidades tributárias:

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

VI - instituir impostos sobre:

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

§ 1º 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.

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

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

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

§ 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual

ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

§ 7.º 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.

Esse artigo não esgota o rol dos direitos fundamentais do contribuinte. O termo “é vedado” do caput, é dirigido às 3 entidades federativas, e o comando do inciso VI refere-se apenas aos “impostos”. No entanto, temos 5 espécies de tributos, existindo, também, outras imunidades, como a imunidade de contribuições estabelecida no art. 195, §7º da CR.

Análise das alíneas no inciso VI: Alínea “a” - patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros: é a imunidade recíproca. Alguns autores chamam de intragovernamental. A imunidade recíproca alcança a matéria: renda; patrimônio; serviços. O conceito de patrimônio é dado pelo Código Civil, ou seja, usa-se o conceito de outras disciplinas para complementar a matéria tributária. ***Ver os conceitos.**

Possuem essa imunidade as pessoas de direito público, como autarquias (OAB). Impede a cobrança do IOF nas operações financeiras realizadas pelos Municípios.

Qual o argumento jurídico que se usa para que as entidades não exijam impostos uma das outras? Cabe ressaltar que esse argumento é diferente de procurar a razão de ser da norma, ou fazer referência a dispositivo normativo. Na verdade, são dois os argumentos:

a) o primeiro é a existência do princípio federativo, em que as entidades federadas compõem juntas o Estado Brasileiro, cada uma exercendo sua autonomia, inclusive financeira. Caso não tivesse a imunidade recíproca, e os Estados pudessem exigir impostos dos municípios, a autonomia financeira dos municípios seria prejudicada ou restringida. Aplica-se aqui a ideia de que, quanto maior a carga tributária, menor a capacidade econômica da pessoa. Muitos municípios sequer cobram IPTU, e possuem a capacidade financeira extremamente limitada.

b) O segundo fundamento é a ausência de capacidade contributiva. Significa que as entidades tributárias aplicam tudo que é arrecadado para cumprir as suas finalidades. Aquilo que é receita da união, estados e municípios vai compor o orçamento de cada ente, e por força constitucional, essas entidades aplicam o que arrecadam na prestação de serviços públicos e na manutenção na estrutura do Estado. Logo, nada sobra. Capacidade contributiva é diferente de capacidade econômica: Se uma pessoa recebe um salário mínimo e tem 5 filhos, sendo portadora de câncer em estado terminal, e compromete parte de seus rendimentos na compra de medicamentos, como é obrigada a investir mais nos filhos e na saúde, terá capacidade contributiva reduzida, que é a capacidade de suportar a carga de tributos.

A "capacidade contributiva é a capacidade do contribuinte relacionada com a imposição específica ou global, sendo, portanto, dimensão econômica particular de sua vinculação ao poder tributante, nos termos da lei", enquanto que a "capacidade econômica é a exteriorização da potencialidade econômica de alguém, independentemente de sua vinculação ao referido poder".

Verifica-se por aí que aqueles que têm capacidade contributiva são os contribuintes, assim considerados por previsão legal, devendo-se auferir sua capacidade econômica, a fim de verificar se realmente possuem aptidão para contribuir com os gastos estatais e com o financiamento da sociedade. Disso se tem que: i) ter capacidade econômica não quer dizer necessariamente ter capacidade contributiva, já que pode inexistir previsão legal neste sentido; ii) ter capacidade contributiva não significa ter capacidade econômica que resulte em aptidão para contribuir, já que as leis são abstratas e gerais, não revelando a situação pessoal de cada contribuinte. Nisso, se o indivíduo tiver capacidade econômica e

capacidade de contribuir para a manutenção dos gastos, então ele deverá pagar tributos na medida de sua possibilidade, isso é o que se extrai do § 1 do artigo 145 da CF/88.

A capacidade de contribuir, como é intuitivo, nada mais é que a capacidade tributária passiva, ou seja, aquele que a possui é o sujeito passivo da relação de direito tributário e está, portanto, obrigado a pagar o tributo instituído, mesmo que não tenha interesse em fazê-lo. No entanto, também é preciso observar o critério material estabelecido pelo legislador com base nas limitações constitucionais impostas, isto é, cabe pesquisar qual o comportamento eleito pelo legislador que, se praticado, tem aptidão para demonstrar uma disponibilidade de riqueza que sofrerá a incidência do tributo.

Essa imunidade recíproca é também extensiva subjetivamente às autarquias e fundações “mantidas pelo poder público”. Essa imunidade se restringe às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes. Assim, se a fundação tem um patrimônio que não está vinculado a uma finalidade essencial, será alcançado pelo imposto correspondente.

Os serviços de justiça são cobrados mediante taxas. Quando o defensor pede a gratuidade da justiça, pede, na verdade, a imunidade das taxas.

Art. 150 § 2º - A vedação do inciso VI, "a", é **extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público**, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, **vinculados a suas finalidades essenciais** ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior **não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas** regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, **ou em que haja contraprestação** ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

Alínea “b” - templos de qualquer culto: são as imunidades dos templos, ou imunidade religiosa. Essa imunidade também alcança a renda, o patrimônio e os serviços. “Templo” traz qual significado? Esta imunidade, via de regra, não alcança o templo propriamente dito, isto é, o local destinado a cerimônias religiosas, mas, sim, a entidade mantenedora do templo, no caso, a igreja. Não seria o local de celebração religiosa, mas estaria ligada ao conceito de instituição. O local destinado à formação de padres, se fosse analisado pela ideia de “local de celebração”, não teria imunidade, mas goza de tal imunidade desde que seja um patrimônio a serviço da instituição.

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

São considerados templos não apenas os edifícios destinados à celebração pública dos ritos religiosos, isto é, os locais onde o culto se professa, mas, também, os seus anexos. Consideram-se "anexos dos templos" todos os locais que tornam possível, isto é, viabilizam, o culto ou dele dimanam. Assim, são considerados "*anexos dos templos em termos de religião católica, a casa paroquial, o seminário, o convento, abadia, cemitério etc., desde que, é evidente, não sejam empregados, como observa Baleeiro (2002), em fins econômicos*". Também eles não podem sofrer a incidência, por exemplo, do IPTU. Se a religião for protestante, são anexos a casa do pastor, o centro de formação de pastores etc.

Em todo o caso, a imunidade não se aplica às rendas advindas de alugueis de imóveis, da locação do salão de festas da paróquia, de venda de objetos sacros, da exploração comercial de estacionamentos, da venda de licores etc., ainda que os rendimentos assim obtidos revertam em benefício

do culto. E por que fazer tal distinção? Simplesmente porque estas não são funções essenciais de nenhum culto.

Aliomar Baleeiro entende que o vocábulo "*templo, no dispositivo constitucional, não abrange apenas a materialidade do edifício, mas compreende o próprio culto*". O templo é imune tanto quanto suas rendas (de cerimônias, se forem objeto de cobrança), desde que reaplicadas no próprio culto. Referindo-se aos veículos de transporte usados para catequese, bem como para os serviços de culto, ou ainda, para serviços de atendimentos de doentes e moribundos, Aliomar Baleeiro leciona que os mesmos estão incluídos no termo "templo"; sendo, portanto, não tributáveis.

Sacha Calmon Navarro Coelho: "Hoje, os templos de todas as religiões são comumente edifícios. Nada impede, porém, como lembrado por Baleeiro, que o templo ande sobre barcos, caminhões ou vagonetes, ou seja um terreno não edificado. A expressão templo de qualquer culto abrange, ao meu sentir, o lugar, de livre acesso aos fiéis, destinado a meditação teológica e a íntima sintonia com o Criador, onde se realizam os atos de adoração e louvação a Deus. Nela vislumbramos o prédio da Igreja ou Sinagoga, com os símbolos, imagens e objetos sacros e suas dependências, mesmo que compartimentos dele sejam utilizados para a residência do padre, pastor ou rabino, ou para ensino de religiosos, o terreno contíguo e acessórios do templo, como o espaço destinado ao adro ou aglomeração de fiéis, em dias de festas religiosas ou cerimônias que atraem grande número de pessoas da comunidade e, até mesmo o barracão ou terreno sem edificação desde que nesse lugar se officie, preponderantemente e com habitualidade, o culto, como os terrenos da religião afro-brasileira."

Alínea "c": as "instituições" são aquelas que prestam serviços filantrópicos.

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;**

Em sede das normas gerais o disposto "atendidos os requisitos da lei" dessa alínea, só pode ser por lei complementar, justamente porque vai regular imunidades tributárias, que são limitações constitucionais ao poder de tributar, como determina o art. 146, II, da CF.

Art. 146 da CR - Cabe à lei complementar:

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

Acrescente-se que a lei complementar deve, no caso, cuidar apenas de aspectos formais, isto é, cinge-se a apontar medidas hábeis a assegurar a eficácia do preceito constitucional em discussão. Não lhe é dado reduzi-lo, inquiná-lo ou invalidá-lo. Foi assim, determinado pelo art. 14 do CTN:

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

I – **não distribuírem** qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

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

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

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

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

Deste modo, os partidos políticos e suas fundações, os sindicatos de empregados e as instituições educacionais ou assistenciais só podem gozar da imunidade a impostos se obedecerem às seguintes condições:

- a) não aí visarem a fins lucrativos;
- b) aplicarem todos os seus recursos no País;
- c) escriturarem suas receitas em livros próprios e de modo apropriado.

A ausência de fins lucrativos exige tanto a não-distribuição de seu patrimônio ou de suas rendas como o investimento na própria entidade dos resultados econômicos positivos obtidos (poderá haver superávit, que é diferente de lucro). A remuneração dos funcionários e administradores não afasta a imunidade, desde que seja equivalente aos serviços por eles prestados. Devem provar que não distribuem a renda entre os seus sócios

Por fim, a exigência de escrituração, em livros próprios, das suas receitas fornece ao Fisco instrumentos aptos a investigar o cumprimento dos requisitos mencionados. Trata-se de um dever instrumental tributário (obrigação acessória), que deve ser cumprido pela entidade interessada, sob pena de não poder gozar a imunidade.

A Lei 104/2001 estabelece outros requisitos. Assim, cumpridos os requisitos do art. 14, caso haja um descumprimento do art. 12 da CTN, por exemplo, não perderão a sua imunidade.

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

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

26/09 (faltei)

Texto 6: Imunidade Recíproca (art. 150, VI, "a"): O princípio federativo pressupõe uma cooperação entre os entes. Por essa imunidade, um ente estatal não pode criar impostos sobre outro ente. Essa imunidade não se aplica às taxas e contribuições, pois existe um mínimo de contraprestação.

Além disso, o ente estatal não possui capacidade contributiva para arcar com os impostos de outro ente. A capacidade contributiva pressupõe uma capacidade econômica, que é a disponibilidade econômica para pagar tributos, deduzidas as necessidades da pessoa e de sua família. Os tributos de "imposto sobre a renda" são cobrados a partir da capacidade econômica das pessoas. Quem tem determinada capacidade econômica é isento do referido imposto.

As autarquias e fundações são pessoas que não se confundem com a pessoa do Estado, mas também gozam de imunidade recíproca. As empresas públicas, em regra, estão voltadas para o lucro, e nesse caso, deverão pagar tributos, e estão sujeitas ao regime tributário igual aos demais entes econômicos, pois estão sujeitas ao regime da concorrência.

O STF reconheceu que o serviço prestado pelos **correios** está incluso nos serviços públicos de monopólio do Estado, conferindo-lhe imunidade tributária. No entanto, os correios possuem atividades paralelas. Essas atividades também gozariam de imunidades tributárias? Sim. O argumento é que essas atividades servem para suprir o déficit das atividades de entrega. O STF estendeu a imunidade tributária a todas as atividades dos Correios.

O art. 150, VI, da CR, são as imunidades restritas a impostos. As pessoas imunes a esses tributos não são imunes aos demais tributos do sistema, pois, na verdade os impostos representam tributos não vinculados a uma atividade estatal. A hipótese de incidência não é a atuação do Estado, mas é a demonstração da capacidade econômica.

A imunidade recíproca é aplicável aos entes estatais, que são pessoas jurídicas públicas de direito interno. Essa imunidade responde ao princípio federal, e o Estado não pode tributar os imóveis do município: a renda de um município, por exemplo, é voltada para os fins econômicos e sociais (necessidades essenciais) desse município. Por isso, não há recursos para este município pagar tributos à união, por exemplo. Assim, de acordo com o federalismo, os municípios não pagarão impostos.

A imunidade recíproca só beneficia um ente estatal em relação a outro ente estatal. Portanto, há uma ausência de capacidade econômica dos entes, suas autarquias e fundações.

30/09

A imunidade recíproca do art. 150, VI, “a”, não beneficia os particulares, apenas entes estatais. Essa imunidade não beneficia rendas estranhas às atividades essenciais dos entes da federação. Assim, a CR não estende a imunidade aos serviços públicos concedidos. Se a empresa concessionária é remunerada por meio de tarifa ou preço público, não gozará de imunidade, se sujeitando ao regime da concorrência, e ao sistema tributário normal.

Nesse sentido, as empresas telefônicas concessionárias são imunes? Não. Elas estão sujeitas às regras de direito tributário. Da mesma forma, a Petrobrás. Os lucros da Petrobrás são apropriados pelos seus acionistas, por meio do pagamento de dividendos.

Art. 150 § 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior **não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas** regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, **ou em que haja contraprestação** ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

O STF corretamente, não estendeu as imunidades às concessionárias que prestam serviços públicos. Quando o serviço público é dado em concessão, as normas aplicáveis são de empreendimentos privados, ou seja, não está imune aos impostos. O STF diferenciou empresas públicas que prestam serviços com finalidades públicas, que apesar do nome “empresa”, se aproxima de uma autarquia, em que o ente é único acionista, e o serviço prestado sem visar lucro, gozando de imunidade; e empresas públicas que concorrem com empresas privadas, e, portanto, visam o lucro. O caso das primeiras são os Correios, que possuem imunidade recíproca.

Os correios exercem em nome do estado, por delegação, o monopólio da correspondência, que é dever da União. Dessa forma, sendo serviço público, os correios não podem se abster de prestar o serviço. Pelas mesmas razões, estendeu-se a imunidade para a INFRAERO, mas é discutível, pois essa não é uma atividade monopolizada.

Na CR anterior, criou-se o artifício de conceder imunidades aos que recebiam ajudas de custos: aos parlamentares, juízes e militares. Essas três classes de servidores tinham uma remuneração básica minúscula e o restante provinha da ajuda de custo. Estavam praticamente imunes aos impostos. Essa ajuda de custo se extinguiu na CR de 88, que unificou a remuneração dos servidores. Só fica de fora da tributação, o funcionário que está a serviço do ente público, como passagens aéreas, estadias, etc, mas apenas mediante contraprestação dos recibos.

A CEMIG também não goza de imunidade.

E os titulares de cartório? Os cartórios prestam serviços públicos, que são delegados. Os cartórios cobram os chamados “emolumentos cartorários”, considerados pelo STF como taxas. Parte dos emolumentos vão para o Estado e outra fica para o oficial, portanto, os cartórios não possuem imunidade recíproca. Há uma apropriação pessoal do produto desses tributos. Não são imunes aos impostos sobre a renda e sobre serviços.

O ente estatal é um grande consumidor. Em tese, quando um ente importar um determinado produto, haveria imunidade. Mas a imunidade recíproca protege os entes estatais, não a ponto de imunizá-los na compra de mercadorias e prestação de serviços. A interpretação do STF foi que, quando o ente estatal está na posição de consumidor final, de adquirente, não se reconhece a imunidade tributária desses entes, pois a fonte vendedora que é o contribuinte deverá arcar com os impostos, que estão embutidos no preço dos produtos pagos pelo Estado. Já quando o ente está na posição de contribuinte, ou seja, na posição de que ele teria que pagar impostos, ele estará imune. Só quando o ente comprar mercadoria, arcará com o valor dos impostos que estão embutidos no preço e expressos na nota fiscal.

As leis obrigam a emissão de nota fiscal para o fornecimento de materiais. Consta na nota fiscal o imposto incidente. Assim, é o consumidor final que suporta os impostos. Alguns países reconhecem imunidades a essas hipóteses, como a França. Lá, foi instituído o fundo de compensação, em relação aos municípios. Verificou-se que, ao realizarem uma obra, o poder central deveria conceder 20% do valor da obra ao município, mas como os municípios deveriam pagar 20% em impostos, acabaria em uma “falsa ajuda”. Assim, dizer que nenhum ente paga imposto a outro ente é ideia meramente formal, porque do ponto de vista financeiro, a imunidade não protege o ente como consumidores finais.

Alínea “d” - livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (art. 150, VI):

Traz o princípio da liberdade de comunicação, liberdade de expressão, liberdade de propagação de ideias da cultura e da educação. A imunidade aqui é objetiva, no sentido de que alcança somente os impostos incidentes sobre a importação, a produção industrial e a circulação de mercadorias e os serviços, ou seja, impostos que incidem sobre os produtos, mas não os impostos sobre a renda e o patrimônio, os quais devem ser pessoais.

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

Os periódicos são imunes sem qualquer avaliação de conteúdo. A regra é de que não haja censura prévia.

Questões recentes sobre os livros eletrônicos: Há correntes que consideram que os livros imunes seriam apenas os impressos no papel, pois ele é carecedor. Outras correntes consideram que a CR determina apenas que sejam “Impressos”. O STF está inclinado a estender a imunidade aos livros virtuais, mas ainda não houve decisão final.

03/10 (faltei)

Alínea “c”: imunidade dos templos, dos partidos políticos, das entidades sindicais e das instituições de educação e de assistência social: com relação a imunidade dos templos, os valores pagos pelo casamento, batismo, dízimo, não configuram atividades econômicas capazes de exigir a cobrança de tributos.

Já os partidos políticos e entidades sindicais, assim como as instituições, são imunes quando sem fins lucrativos, observados os “requisitos na lei”. Elas são pessoas jurídicas de direito privado. O art. 146 estabelece que somente lei complementar poderá regular matéria concernente aos tributos. Nesse sentido, o art. 14 da CTN, que é lei complementar, regula o disposto nessa alínea.

Art. 146 da CR - Cabe à lei complementar:

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; (a imunidade é uma limitação do poder de tributar, então, só pode ser disciplinada pelo poder de tributar).

O CTN é lei complementar no sentido material (nasceu de lei ordinária). A CR 88 entendeu que, embora não tenha sido criado por lei complementar, será LC no sentido material. As leis complementares cumprem o papel de regular as imunidades.

Art. 14 do CTN - O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas: (Requisitos exigidos às pessoas imunes para que elas mantenham a sua 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.

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

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previsto nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

Essas pessoas jurídicas que gozam de imunidade tributária:

- a) não devem ter fins lucrativos: quer dizer que mesmo havendo um superávit, não haverá distribuição de lucro entre os acionistas.
- b) não pode haver remessa de lucros para o exterior: não faz sentido o fisco renunciar esses recursos para que outros países possam usufruir deles.
- c) manter escrita regular: manter livros registrando suas operações.

Não tem como criar leis ordinárias para aumentar, expandir, os requisitos do art. 14 do CTN, que só pode ser feito mediante LC. No entanto, o art. 195, §7º da CR estabelece imunidade de contribuição:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social **as entidades beneficentes de assistência social** que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Essas entidades beneficentes não estão disciplinadas expressamente pelo art. 14 da CR. Assim, foi interposto mandado de injunção, julgado pelo STF, que decidiu a aplicação analógica do art. 14 do CTN para o gozo da imunidade das contribuições de custeio da seguridade social. Veio a **lei 8212/91**, que é uma lei ordinária, cujo art. 55 estabeleceu requisitos adicionais próprios para entidades beneficentes de assistência social. Os contribuintes passaram a observar esse art. 55.

Nesse sentido, seriam válidos quaisquer requisitos postos em lei ordinária para regulamentar a questão, ou teria que esperar o advento de lei complementar? Essa controvérsia está suspensa no STF.

*As imunidades não são princípios, são regras constitucionais fundamentadas por princípios.

*Há imunidade tributária a revistas, jornais, etc., devido ao princípio da liberdade de informação.

*Há imunidade tributária a templos e igrejas devido a liberdade religiosa.

10/10

Texto 7: Princípios relativos à Segurança Jurídica:

Legalidade: Nenhum tributo poderá ser instituído ou majorado, senão mediante lei, que está atrelada à segurança jurídica.

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

Art. 5º II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

Todos os princípios (legalidade, anterioridade, irretroatividade e segurança jurídica) compõem o Estado Democrático de Direito, de forma que o Estado está limitado pelo Direito, e só age segundo a lei, na forma da lei e obedece as próprias regras e normas jurídicas postas. A lei não pode ser posta de lado. A lei é a principal fonte do direito, mas não esgota o direito, podendo ela mesma estar sujeita ao crivo de legitimidade, de constitucionalidade.

A democracia é o governo do povo. Em seu “**grau 1**” é forma de governo, auto ordenação. Assim, esse grau da democracia está estritamente ligado à legalidade, ou seja, tudo é feito por meio de lei.

A democracia evoluiu para o “**grau 2**”, que é a proteção das minorias, mediante lei. Cabe ressaltar que, os representantes eleitos pelo povo devem legislar em favor da coletividade, não em favor de uma parte, ou de uma minoria.

A democracia em “**grau 3**”, é a redução das desigualdades. A CR, desde os seus primeiros artigos, prega essa redução de desigualdades.

Hoje convivemos com os três graus da democracia. O sistema tributário, por exemplo, é regressivo, tributa mais os mais pobres e menos os mais ricos.

Por outro lado, o STF pode declarar a inconstitucionalidade de leis tributárias, relativizando o disposto que “ninguém pode fazer ou deixar de fazer se não em virtude de lei”. Assim, o STF pode declarar inconstitucional uma lei que tributa quem não tem condição de pagar tributos. Nós somos um Estado de Direito, mas não apenas um Estado das leis.

O tributo só pode ser instituído ou aumentado mediante lei (grau 1). Mas como o tributo é instituído? O art. 97 do CTN deve ser interpretado em consonância com o art. 146 da CR: as normas gerais falam genericamente como instituir outras normas. Essas normas gerais devem ser feitas por meio de lei complementar. Sendo que as normas específicas podem ser criadas por meio de lei ordinária. O CTN enumera o que a lei instituidora do tributo deve conter, ou seja, qual o fato gerador, qual o sujeito passivo, qual as penalidades com o descumprimento das disposições.

Art. 97 - CTN. Somente a lei pode estabelecer:

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

A União não pode, por exemplo, instituir IPTU para o Município de Varginha, pois a lei diz que é o município que tem que instituir tal tributo. Assim, os supostos contribuintes não são obrigados a pagar esse imposto, vez que houve uma invasão de competência e uma violação ao princípio da legalidade.

Obs: A CR tem um dispositivo a favor dos pequenos produtores rurais, art. 195, que exploram atividade com sua própria família, e não possuem empregados, mas uma economia familiar. Nesse caso estão dispensados a pagar sobre folha de pagamento, e podem pagar com base em uma alíquota sobre o resultado da comercialização de seus produtos. No entanto, leis posteriores estenderam essa licença à pessoa física que têm empregados. O STF declarou inconstitucional a lei que estendeu essa normatividade para pessoa física com empregados.

A norma de tributação deve ser genérica e igual para todos. Podem haver nichos tributários de proteção, através isenções, que implicam em renúncia tributária. Essa renúncia deve ser específica, exigindo legalidade específica para poder valer. Dessa forma, somente a autoridade competente para criar o tributo poderá exonerar o contribuinte mediante isenção.

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

O ICMS é um tributo fora da lei no que tange a renúncia tributária. Trata-se de um tributo de competência dos Estados, e a CR prevê que a renúncia tributaria e fiscal do ICMS só podem ser concedidos mediante o assentimento unânime de todos os demais estados da federação brasileira. O CONFAZ é o órgão que autoriza esses convênios. Essa regra foi necessária para evitar a guerra fiscal, e para que um favor concedido em um estado não prejudique a economia de outro. No entanto, a maioria dos Estados criam favores sem levar à CONFAZ, a revelia da constituição. Por isso que esse tributo seria “fora da lei”, pois os Estados, via convênio e decreto, sem fazer a transparência da legalidade, institui favores. A hora que bem querem criam nichos de favorecimento.

Art. 155, VI, da CR – Salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, g, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

Vedação da analogia para criação de tributos: o direito de modo geral é incompleto, não havendo normas e regras previstas a todas as situações. Há, portanto, lacunas. No entanto, no Direito Tributário, as lacunas não são completáveis pelo intérprete. Ou o caso se enquadra bem à lei, ou não se enquadra. Então, se o tributo não for posto em lei, ele não pode ser completado. Somente os tributos postos em lei podem ser completados. É a mesma análise do Direito Penal.

Art. 108 do CTN - Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará, sucessivamente, na ordem indicada:

I – a analogia;

II – os princípios gerais de direito tributário;

III – os princípios gerais de direito público;

IV – a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

17/10

A sociedade só funciona com um mínimo de liberdade. As sociedades contemporâneas buscam estabelecer uma democracia cada vez mais ideal. Assim, as minorias devem ser respeitadas, pois elas juntas podem significar a maior parte do povo brasileiro. A CR possui dispositivos que buscam proteger as minorias políticas, mas não significa que sejam minorias em termos quantitativos.

Do ponto de vista tributário, podem ser concedidos benefícios fiscais, mas ocorre que, muitas vezes, as leis que estabelecem benefícios para uma minoria estão “escondidas” em outras leis. Hoje o CTN visa à isonomia, e o que interessa, do ponto de vista do tributo, é a análise da capacidade econômica dos contribuintes. As antigas “ajudas de custo” dados aos militares, parlamentares, magistrados, por exemplo, era um artifício utilizado para conceder imunidades a essas três classes de servidores, pois possuíam baixa remuneração básica.

O direito tributário também gera efeitos econômicos, pois implicam transferências compulsórias do setor privado para os entes públicos. O direito financeiro visa uma igualdade mínima de uma forma geral, sem discriminações. Temos normas na CR que obrigam a erradicação da miséria e a redução das grandes desigualdades. A CR não obriga a igualdade absoluta, pois aceita o regime capitalista da concorrência, porém admite a intervenção no mercado, porque dispõe que a miséria tem que ser erradicada. Assim, o Estado deve ser um Estado de Direito, não apenas um Estado das leis.

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

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

A tributação progressiva tende a redistribuir melhor a renda.

Quanto maior a base de cálculo, maior é a alíquota.

O princípio básico da CR é o princípio da legalidade. É vedado instituir ou cobrar tributo, a não ser mediante lei. Mas estamos em um Estado de Direito e a CR estipula conteúdos mínimos que as demais leis devem obedecer.

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

A **legalidade formal** é um ato de vontade do poder legislativo ou de outro poder com função legislativa, segundo as regras do procedimento legislativo vigente. Mas o que é instituir um tributo? As normas constitucionais não instituem, por si só, os tributos, pois o Poder Executivo irá preencher o conteúdo da norma legal de tributação, e irá determinar a regra matriz do tributo com a hipótese de incidência e seus aspectos, a base de cálculo e a alíquota, causas de exclusão e extinção do crédito tributário, causas de perdão e isenção do tributo. As funções inerentes ao Poder Legislativo são indelegáveis, tanto para o executivo quanto ao judiciário, mas ele poderá delegar algumas normas, estabelecendo os termos da delegação.

O art. 97 da CTN regula a instituição e majoração dos tributos.

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

O sistema jurídico é uma simplificação da realidade, pois a realidade é muito mais rica, podendo haver hipóteses não previstas pelo legislador, originando verdadeiros “buracos do real”. Assim, o sistema jurídico não é completo, sendo cheio de lacunas. Embora o sistema seja incompleto há áreas do direito que são completáveis pelo interprete, de forma que o monopólio legislativo do direito tributário e do direito penal não existe no direito privado.

O modo de raciocinar do Direito Tributário e do Direito penal é: ou o caso concreto se encaixa em uma das espécies penais, ou tributárias, ou o fato será indiferente ao direito.

A norma não é interpretada com relação à sua forma, mas em relação aos seus efeitos econômicos. Na interpretação das normas constitucionais, deve o exegeta utilizar o processo que aflore a maior utilidade social da norma, sem descurar da natureza político-institucional do comando.

Art. 5º Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige a às exigências do bem comum.

O sonegador realiza o fato gerador. -pesquisar

Vedação da interpretação econômica e da cláusula geral antilegisiva: A CR usa o instituto de direito privado para delimitar a competência tributária, e não pode o legislador, criando o tributo, alterar as definições ou abandonar a forma prevista desse instituto para definir ou limitar a competência. É o que dispõe o art. 109 e art. 110 do CTN:

Art. 109. Os princípios gerais de **direito privado** utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas **não para definição dos respectivos efeitos tributários.**

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.

Ex: Na versão original da CR, as contribuições de custeio da seguridade social só poderiam atingir os empregadores no seu faturamento e os empregados na sua folha de salários. O legislador ordinário federal, expandindo sua competência, instituiu a contribuição sobre a folha de pagamento, que considera os empregados assalariados da CLT, como os não-empregados, autônomos e etc. Porém, a CR só admite a expansão mediante lei complementar. Essa questão foi pro STF e o supremo anulou a lei ordinária. Mas, hoje, a CR se alterou, e passou a usar a palavra “folha de pagamento” ao invés de “folha de salário”.

Assim, o que coíbe o favorecimento a certos grupos minoritários, que detenham maioria política, por exemplo, é que a CR obriga que somente mediante lei é que poderá conceder isenções, exigindo lei específica para conceder favores. É o **princípio da exclusividade da lei tributária**.

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

Exceção: Convênios Estaduais: o ICMS é um tributo sobre o comércio de mercadorias e serviços, de competência dos Estados. Para evitar que um Estado prejudique a economia de outro Estado, a CR veda que os benefícios fiscais sejam concedidos unilateralmente por um Estado da federação, ainda que por lei. A concessão de benefícios deve passar pela análise da CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária), sendo de sua responsabilidade promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto, que é indelegável. No entanto, ao invés de enviar ao CONFAZ, os Estados costumam editar decretos para implementar a norma. É o exemplo da Lei Complementar 24, que dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções, que até hoje não foi declarada inconstitucional. Entendeu-se que essa LC foi recepcionada pela CR, pois ela é do regime militar. O governador possui maior liberalidade em conceder isenções que o presidente, pois este não pode conceder isenções sem enviar ao Congresso Nacional.

(Internet) – Crítica à LC 24/75: A expressão guerra fiscal significa a desenfreada luta travada pelos Estados “para atraírem para seus respectivos territórios investimentos internos e externos capazes de promover o desenvolvimento industrial, comercial e social de suas regiões”. Os Estados, para tanto, valem-se de políticas tributárias, oferecendo concessões de isenções ou outras formas de incentivos fiscais, reduzindo, com isso, o custo da produção, objetivando, em realidade, o aumento da arrecadação do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias. São necessários mecanismos para evitar essas práticas, mediante a celebração de convênios no âmbito do CONFAZ, integrado equitativamente por representantes de todos os Estados-membros e do Distrito Federal. O § 2º do artigo sobredito afirma que, para ser deferido pleito de concessão de benefício fiscal, exige-se decisão unânime dos Estados representados e do Distrito Federal.

Com isso, verifica-se procedimento deveras diferenciado, já que nem mesmo a aprovação de emenda constitucional requer unanimidade de consenso, mas tão-só maioria qualificada, além de outras burocracias. A exigência de aprovação por todos os membros do CONFAZ choca-se com as diretrizes da democracia, em que se assentam as estruturas do Estado brasileiro. Pautar-se na democracia é obedecer à vontade da maioria, que, por sua vez, não é o mesmo que unanimidade. A posição do Estado brasileiro ao admitir a dispensa do recolhimento de tributos, mediante acordo entre os entes envolvidos na relação jurídica, traduz a intenção de promover a redução das profundas disparidades sócio-econômicas arraigadas nas diferentes partes de seu território. Contudo, o que se observa nesse contexto é a produção de efeitos

completamente opostos àqueles almejados por uma política tributária dos moldes brasileiros. Desprezar o preceito fundamental da democracia é o mesmo que deixar de se preocupar com todos os demais objetivos fundamentais de um Estado Democrático de Direito, dando espaço à construção de comportamentos estritamente políticos, por parte dos entes federados.

→ **Sinopse Jurídica.**

24/10

Havia o hábito de conceder favores de forma oculta, inseridos em leis que versavam sobre assuntos diferentes, para que os benefícios passassem despercebidos. Hoje, a CR no art. 150, §6º, estabelece que somente a lei pode conceder isenções e demais benefícios fiscais. Assim, a transparência é fundamental para as formas de renúncia tributária.

O orçamento não poder dispor sobre matéria tributária, pelo princípio da exclusividade. Porém, a CR de 1946 instituiu o princípio da autorização orçamentária:

A lei orçamentária visa planejar e fixar os gastos do Estado, precisando levantar a receita para isso. Pelo **princípio da exclusividade ou especificidade da lei orçamentária**, a lei orçamentária não pode ser utilizado para instituir ou aumentar tributos, devendo conter apenas fixação dos gastos por determinado período, em relação aos tributos já instituídos. Isso passou a ser vedado pela CR, pois havia uma prática chamada de “caldas orçamentárias”, em que se aproveitava o orçamento para tratar de matérias estranhas:

Art. 165 § 8º - **A lei orçamentária anual não conterà dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa**, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.

Na CR de 1946 tínhamos uma vinculação entre lei orçamentária e matéria tributária, mediante autorização orçamentária, ou seja, a lei do orçamento teria que autorizar, ano a ano, a arrecadação de cada tributo já instituído. Assim, a lei orçamentária intervinha na eficácia das leis tributárias. Assim, ao invés do princípio da anterioridade, havia o **princípio da autorização orçamentária**. Era bom para os contribuintes porque a lei orçamentária tem um procedimento especial, e até ao final da segunda legislatura, a lei orçamentária já teria que estar pronta. Nesse sentido, se um tributo não estivesse disposto na lei orçamentária, ele continuaria sendo válido, mas sua eficácia estaria suspensa até a edição da próxima lei orçamentária. Esse princípio também era chamado de princípio da anualidade, tendo em vista que a lei orçamentária era anual.

Apesar de serem diplomas normativos diferentes, a eficácia dos tributos dependiam da autorização da lei orçamentária. Este princípio foi “assassinado” pelo STF, pela edição da Súmula 66, que dispensou a autorização orçamentária quando fosse instituído um novo tributo caso já tivesse sido aprovada a lei orçamentária:

Súmula 66 STF: É legítima a cobrança do tributo que houver sido aumentado após o orçamento, mas antes do início do respectivo exercício financeiro.

Assim, conforme essa súmula, mesmo se a lei orçamentária não tivesse autorizado a arrecadação de determinado tributo, este tributo poderia ser cobrado sobre determinadas condições.

A EC nº69 substituiu o princípio da autorização orçamentária pelo **princípio da anterioridade das leis tributárias** na CR de 1988. Assim, não basta criar os tributos por lei, é preciso, para sua cobrança, que tenham sido criadas por lei antes do início do exercício financeiro seguinte. Assim, desvinculou totalmente a lei orçamentária das leis tributárias:

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

III - cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

O princípio da anterioridade só se refere à majoração de tributo já existente ou a instituição de um tributo novo, enquanto o princípio da autorização se referia também aos tributos antigos e já publicados. O princípio da anterioridade protege a segurança jurídica, pois o contribuinte não pode ser surpreendido por encargo tributário novo sem possibilidade de programação dos gastos. Por isso o tributo se vincula ao exercício financeiro, que é anual.

Nas demais normas, o legislador trabalha com a *vacatio legis*, que depende da vontade do legislador infraconstitucional, quando a lei não tem extrema importância. Já na área do direito tributário a “*vacatio legis*” obrigatória é o princípio da anterioridade. Não há mais vinculação da eficácia das leis tributárias com a lei orçamentária. Essa inovação originou-se da Súmula 66 do STF.

O princípio da anterioridade das leis começou a ser visto como “falsa garantia”, pois se a lei fosse editada e publicada no dia 31 de dezembro, ela estaria vigorando no dia 1º de janeiro. Então se resolveu somar ao princípio da anterioridade, o **princípio da espera nonagesimal**. Assim, na CR de 88, alguns impostos excepcionaram a regra do princípio da anterioridade, obedecendo apenas ao prazo de 90 dias para entrar em vigor, a exemplo do PIS/COFINS, da contribuição de custeio da seguridade social, e etc. Esses tributos podem ser majorados ou instituídos em um exercício financeiro, e entrarem em vigor no mesmo exercício.

Art. 150. III - cobrar tributos:

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

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

Depois da EC 42/2003, fez-se essa conciliação entre os dois princípios, de forma que eles não seriam excludentes, mas cumulativos. No entanto, para alguns tributos, não se aplica o princípio da anterioridade ou o da espera nonagesimal, ou os dos dois simultaneamente.

Na CR, o sentido da palavra “cobrar” é de adiamento da vigência da lei, e que os tributos só poderão ser instituídos por lei e cobrados no exercício financeiro seguinte. Mas o fisco começou a interpretar esses princípios como “prazo de pagamento”, ou seja, a lei, quando publicada, já estaria em vigor e os contribuintes já seriam devedores, e os princípios da anterioridade e da espera nonagesimal só seriam indicativos de prazos de pagamento. O “cobrar”, então, não seria um adiamento da vigência da lei tributária, mas um prazo de pagamento. Essa questão chegou ao STF, que foi firme em encerrar a polemica, dizendo que a expressão “cobrar” tem um sentido de adiamento da vigência das leis: quando publicada uma lei nova, antes de cumprido os prazos estabelecidos por esses princípios, a lei ainda não teria vigência, não nascendo, ainda, um dever para o contribuinte, ou um direito do fisco em cobrar. Assim, a vigência ou eficácia da lei fica adiada.

Natal e ano novo, normalmente, são datas utilizadas para a majoração de tributos, de forma que a anterioridade não protege o contribuinte eficientemente.

O princípio da legalidade é muito rígido no direito tributário, pois o tributo só pode ser instituído por lei, e permite a graduação da pena, visando a pessoalidade do tributo: “*nullum tributum sine lege*”.

Mas, temos exceções à legalidade rígida, previstas na própria CR:

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

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

O poder executivo poderá graduar as alíquotas, apenas nos impostos sobre aduaneiros, nos impostos de importação e exportação, IPI (imposto sobre produtos industrializados) e IOF (imposto sobre operações de crédito). Existe no direito tributário um “campo emergencial” de relevância nacional que merece estar regulado mediante exceção, mas “nos limites da lei”. Isso porque, na importação e exportação, por exemplo, há muitas manobras no comércio, necessitando de ações rápidas do Poder Executivo. Já no IOF, o câmbio é manipulado interna e externamente, tendo necessidade de impor um IOF mais rapidamente. O STF já interpretou, em todos esses casos, que é necessária a intervenção do presidente. No entanto, a alteração da alíquota não é restrita ao presidente, tendo em vista que existem órgãos especializados do Poder Executivo que são conhecedores dessas atividades financeiras, a exemplo dos órgãos do Conselho Monetário para o IOF, e o Conselho de Política de Importação e Exportação, que também poderão alterar.

(Internet) É possível a alteração de alíquota por lei ordinária?: Esta exceção está baseada no caráter extrafiscal destes impostos, vale dizer, são cobrados com a finalidade precípua de regular determinado setor da economia, exigindo maior dinamismo na alteração das alíquotas a fim de se adequar às rápidas variações da economia. Nesse sentido, o interesse geralmente manifestado com a extrafiscalidade é o de correção ou prevenção de situações sociais ou econômicas anômalas. As alíquotas são alteradas (mas não criadas) por decreto do Presidente, sem necessidade de todo o trâmite legislativo.

A jurisprudência tem entendido que a Constituição Federal atribui à União a competência para instituir o Imposto sobre a Exportação, conferindo ao Poder Executivo a atribuição de promover as alterações de alíquotas que se fizerem necessárias, nos limites da lei. É possível, portanto, concluir que os preceitos constitucionais e a legislação infraconstitucional que os regulamenta atribuem ao Poder Executivo, e privativamente ao Presidente da República, a faculdade de alterar as alíquotas do tributo em questão. O §1º do art. 153 da Constituição Federal, ao atribuir genericamente ao Poder Executivo a faculdade de alterar as alíquotas de determinados impostos, observados os limites legais, abriu a possibilidade da criação de um órgão governamental para desincumbir-se dessa atribuição. O Relator, então, concluiu que a competência estabelecida no art. 153, § 1º, da Constituição Federal para alterar as alíquotas de determinados tributos, dentre os quais o Imposto de Exportação, não é exclusiva do Presidente da República, porquanto foi deferida, genericamente, ao Executivo, permitindo tal formulação que ela seja exercida por órgão que integre a estrutura deste Poder. Dessa forma, o Supremo Tribunal Federal decidiu, por maioria de votos, vencidos os Ministros Carlos Britto e Marco Aurélio, que não ofende o princípio da legalidade tributária norma infraconstitucional que autoriza órgão integrante da Administração Pública Federal a alterar, por meio de resolução, alíquotas do Imposto de Exportação. Correlato a esse tema, também foi analisado exhaustivamente pela Corte Constitucional a possibilidade de um decreto alterar os alíquotas dos impostos de importação e exportação, dentro dos limites estabelecidos por lei ordinária, não necessitando de lei complementar para tanto. Nesse sentido, cita-se o Recurso Extraordinário 224.285, da relatoria do Ministro Maurício Corrêa, que entendeu que a lei que confere condições e limites para a majoração da alíquota do imposto de importação a que se refere o artigo 153, §1º da Constituição Federal é a ordinária, visto que lei complementar somente será exigida quando a Carta Constitucional expressamente determinar. Acrescente-se ainda que o Plenário do STF novamente analisou essa questão no Recurso Extraordinário nº 225.602, cujo relator foi o Ministro Carlos Velloso, o qual defendeu que relativamente ao imposto de importação, a Constituição Federal, no §1º do art. 153, expressamente o excepciona do princípio da legalidade. A exceção, pois, não é conferida pela lei, mas pela própria Constituição, que não exige lei complementar para tanto.

Esses tributos também são exceções aos princípios da anterioridade e da espera nonagesimal, com exceção do IPI, que excepciona apenas o princípio da anterioridade, estando sujeito ao princípio da espera nonagesimal.

Exceções ao princípio da anterioridade: não se aplica a todos os impostos emergenciais, como os empréstimos compulsórios previstos no art. 148, I, da CR, criados para situações de emergência, guerras, comoção pública, etc. Assim, os empréstimos para investimentos, por exemplo, não são exceções.

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

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

Não há essas exceções para as taxas.

Exceções ao princípio da espera nonagesimal: IPTU e IPVA. O IPTU se liga a uma tabela de valores e essa planta pode ser majorada por lei, podendo ser cobrada imediatamente no exercício seguinte, sem observar o prazo de 90 dias. A mesma coisa ocorre com o IPVA, pois a sua base de cálculo está presa a uma tabela. Porém, essa exceção aplica-se apenas à base de cálculo para esses tributos, não para a alíquota.

O Imposto de Renda também é exceção a este princípio, pois é um imposto como IPTU e IPVA, que **são periódicos**. Há periodicidade da hipótese de incidência, e o fato gerador será anual. O legislador deve atrelar essa periodicidade ao ano, em razão do princípio da anterioridade, mas confere ao contribuinte a opção de atribuir um período mais curto, ou seja, poderá pagar imposto de renda em um período de 3 meses, por exemplo.

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I - o plano plurianual;

II - as diretrizes orçamentárias;

III - os orçamentos anuais.

§ 2º - A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

§ 8º - A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.

Eficácia também desconhecida desses princípios na lei 8383/91 e na lei 8542/91, ambas sobre imposto de renda, que periodizaram a renda mensalmente.

As exceções não podem ser instituídas ainda que por lei complementar, pois são previstas na CR, podendo ser alteradas apenas por emendas constitucionais.

Discussão: os tributos podem ser instituídos ou majorados por medidas provisórias? A motoca não concorda. É proibida a edição de MP em matéria de leis complementares e emendas constitucionais. As medidas provisórias obedecem à urgência e relevância de interesse nacional, tendo aplicação imediata, com força de lei, e antecipando a vigência da lei. Porém, a tônica do direito tributário é diferente: enquanto a medida provisória antecipa a vigência, o modelo que de anterioridade adia os efeitos, sendo, portanto, modelos divergentes. Para a motoca, por esta razão, não poderia a MP versar sobre matéria tributária, pois ou se respeita a MP, que tem aplicação imediata, ou “assassina” o princípio da anterioridade, por serem regimes incompatíveis.

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

§ 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria:

III - reservada a lei complementar;

§ 3º As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes.

Art. 246. É vedada a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada entre 1º de janeiro de 1995 até a promulgação desta emenda, inclusive.

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

Tanto é que a situação de emergência no direito tributário tem regulação constitucional própria, não precisando de medida provisória. O próprio Poder Executivo pode majorar as alíquotas, sem que o poder legislativo atue para essa alteração. Essa questão chegou ao STF e o princípio nonagesimal e da anterioridade começaram a ser postos de lado. O STF foi favorável à possibilidade de edição de medidas provisórias em matéria tributária, prejudicando esses princípios.

Com a EC 32/2001, o Congresso nacional ressuscitou o princípio da anterioridade e o da espera nonagesimal, não proibindo a edição de MP em matéria tributária, mas alterou o regime das Medidas Provisórias. Assim, hoje temos MP com vigência imediata, quando presentes os critérios de relevância e urgência, como também temos as MP com vigência apenas depois de edição de lei:

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

Princípio da seletividade: Trata-se de um princípio que consiste na possibilidade de selecionar determinados tributos, promovendo uma tributação diferenciada (tributos indiretos) aos produtos considerados essenciais, que deverão ter uma tributação menor, ao passo que os bens considerados supérfluos devem ter sua tributação a uma alíquota maior.

Princípio da progressividade: Na tentativa de onerar o contribuinte na medida da aptidão do mesmo de recolher aos cofres públicos, as alíquotas aplicadas são graduadas, levando em consideração a percepção de riqueza do cidadão, na tentativa de aproximar ao máximo de sua capacidade contributiva. A progressividade faz com que as alíquotas dos impostos sejam cada vez mais altas, quanto maior for a riqueza, ou seja, quanto maior seja a capacidade contributiva. Trata-se de um instrumento para alcançar equidade na tributação, objetivo primordial do Princípio da Capacidade Contributiva.

Alguns doutrinadores teceram críticas severas à este princípio alegando que, se adotados de forma desmedida, pode acabar por desestimular o desenvolvimento daqueles que já se encontram em um patamar mais elevado, tributando com alíquotas elevadas, inibindo o crescimento. Todavia, cumpre ressaltar que a tributação, mesmo que gradativa segundo a capacidade contributiva, deve respeitar o limite do princípio constitucional que veda o confisco, impedindo que o tributo seja imposto de forma tão elevada capaz de gerar um recuo no desenvolvimento. Não obstante existirem veementes críticas, a progressividade há de ser reconhecida como instrumento eficiente e até mesmo inerente ao princípio da capacidade contributiva, e, por consequência, da igualdade." O fundamento da progressividade é o de procurar igualar o sacrifício do ônus fiscal de todos os contribuintes, realizando a capacidade contributiva, impondo uma tributação justa e equitativa.

Resumo:

Exceções ao art. 150, III, "b", da CR: princípio da anterioridade:

- Empréstimo compulsório em caso de guerra ou calamidade (art. 148, I). Aplicação imediata.
- Imposto de Importação (art. 153, I). Aplicação imediata.
- Imposto de Exportação (art. 153, II). Aplicação imediata.
- Imposto sobre Operações Financeiras (art. 153, V). Aplicação imediata.

- Imposto sobre Produtos Industrializados (art. 153, IV). Aplica-se, no entanto, o princípio da espera nonagesimal, com prazo de 90 dias para entrar em vigor.
- ICMS sobre combustíveis. Aplica-se, no entanto, o princípio da espera nonagesimal, com prazo de 90 dias para entrar em vigor.
- Imposto em Extraordinário em Caso de Guerra (art. 154, II). Aplicação imediata.
- CIDE combustíveis. Aplica-se, no entanto, o princípio da espera nonagesimal, com prazo de 90 dias para entrar em vigor.
- Contribuições Sociais para a Seguridade Social. Aplica-se, no entanto, o princípio da espera nonagesimal, com prazo de 90 dias para entrar em vigor.

Exceções ao art. 150, III, “c”, da CR: princípio da espera nonagesimal:

- Empréstimo compulsório em caso de guerra ou calamidade (art. 148, I). Aplicação imediata.
- Imposto de Importação (art. 153, I). Aplicação imediata.
- Imposto de Exportação (art. 153, II). Aplicação imediata.
- Imposto sobre a Renda (art. 153, III). Aplica-se, no entanto, o princípio da anterioridade, sendo que a norma só poderá entrar em vigor no exercício financeiro seguinte.
- Imposto sobre Operações Financeiras (art. 153, V). Aplicação imediata.
- Imposto em Extraordinário em Caso de Guerra (art. 154, II). Aplicação imediata.
- Imposto sobre a Propriedade de veículos automotores – base de cálculo (art. 155, III). Aplica-se, no entanto, o princípio da anterioridade, sendo que a norma só poderá entrar em vigor no exercício financeiro seguinte.
- Imposto Predial e Territorial Urbano – Base de cálculo (art. 156, I). Aplica-se, no entanto, o princípio da anterioridade, sendo que a norma só poderá entrar em vigor no exercício financeiro seguinte.

28/10

Há normas que protegem a economia da concorrência de um Estado em face de outro Estado. Um benefício ou isenção só podem ser concedidos se houver um convênio entre os Estados. Quando foram estipulados benefícios sem a celebração e convênios, nas operações interestaduais de compra e venda, e até, inclusive, no plano internacional, com a manipulação de alíquota de importação, por exemplo, pode haver guerra fiscal, o que é inconstitucional, pois a exigência de convênios prévios está estabelecido na CR. O STF tem declarado diversos benefícios inconstitucionais, por falta de convênio prévio. Há uma verdadeira desobediência civil a essa vedação constitucional.

Há uma série de formas de isenções: mediante concessão de créditos, perdão, cobrando o tributo para depois restituí-lo ao contribuinte, ou tirar do fato gerador certas hipóteses.

Na comunidade europeia, a inconstitucionalidade dos incentivos fiscais ilícitos não se legitima quando é uma reação a outra inconstitucionalidade, ou seja, quando um Estado reage a uma isenção ilícita de outro Estado, por exemplo.

O sistema econômico pressupõe confiança. Segurança e confiança são importantes para o desenvolvimento nacional, incluindo a confiança do próprio contribuinte nas instituições do Estado.

Em razão da guerra fiscal, a CR traz a necessidade de que os benefícios sejam concedidos mediante acordo entre os Estados. O problema é que o STF não tem condições de resolver as guerras fiscais, pois o Brasil não é eficiente na redução das desigualdades regionais.

Com a guerra fiscal os Estados arrecadam menos, e para compensar, aumentam alíquotas no medicamento, na comunicação, alimentação e energia.

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

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.

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

Princípio da irretroatividade do direito: a motoca não concorda com o termo “irretroatividade da lei”, pois a irretroatividade obriga a todos os poderes. Não é apenas lei que não retroage, pois atos do Estado e as decisões judiciais também não podem retroagir. As constituições só se referem a irretroatividade das leis, pois é muito comum existirem irretroatividade só para determinadas matérias. A lei tributária não atingirá fato gerador ocorrido antes de sua incidência. A lei não é suficiente para garantir a segurança, pois ela mesma pode ser inconstitucional.

(Internet): Entende-se que, é proibida a cobrança de fato gerador ocorrido antes da lei que instituir o tributo ou majorá-lo. Este princípio está atrelado ao princípio da segurança jurídica.

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

Proibição de efeitos confiscatórios: O tributo com efeito de confisco é tributo que, por ser excessivamente oneroso, seja sentido como penalidade. É que o tributo, sendo instrumento pelo qual o Estado obtém os meios financeiros de que necessita para o desempenho de suas atividades, não pode ser utilizado para destruir a fonte desses recursos. O princípio da capacidade contributiva visa a concretização da justiça, e atua impedindo que os impostos atinjam níveis de confisco. Esse princípio não é princípio distributivo de direito tributário. Entende-se que o Estado, de modo geral, está proibido de instituir tributo que ultrapasse o patrimônio pessoal do contribuinte, promovendo uma expropriação indireta. Sobre a temática, bem afirma o mestre Hugo de Brito Machado que: a vedação do confisco é atinente ao tributo. Não à penalidade pecuniária, vale dizer, à multa. O regime jurídico do tributo não se aplica à multa, porque o tributo e multa são essencialmente distintos. O lícito é pressuposto essencial desta, e não daquele.

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

Princípio da capacidade econômica e da pessoalidade: todos devem ser isonomicamente tratados no direito tributário. Assim, são vedadas as distinções em função do cargo (magistratura, parlamento), pois todos devem pagar tributos conforme a capacidade econômica. É uma grande conquista, pois até pouco tempo grande parte da remuneração de militares e magistrados, não eram sujeitas ao pagamento de tributos.

O princípio da justa tributação parte também da análise da capacidade econômica. Muitos utilizam a terminologia capacidade contributiva. Capacidade econômica é a aptidão para pagar tributos, considerados os gastos do contribuinte com a sua família, em relação ao patrimônio.

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

Art. 145 § 1º - Sempre que possível, os impostos terão **caráter pessoal** e serão **graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte**, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

(Internet): A obrigação tributária é sempre pessoal. Além do mais, o princípio da capacidade contributiva **é uma decorrência do princípio maior da isonomia** tributária, que não permite tratamento igual entre os desiguais, nem tratamento diferenciado entre os iguais. Levou o legislador constituinte derivado a inserir expressamente a progressividade do imposto em função do valor venal do imóvel (§ 1º, I, do art. 156 da CF) para fazer observar o princípio da capacidade contributiva.

Griziotti propôs como conceito da capacidade de pagar imposto a soma da riqueza disponível, depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência que pode ser absorvida pelo Estado, sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas.

O princípio da capacidade contributiva, pelo qual cada pessoa deve contribuir para as despesas da coletividade de acordo com a sua aptidão econômica, ou capacidade contributiva, origina-se do ideal de justiça distributiva.

O tributo é justo desde que adequado à capacidade econômica da pessoa que deve suportá-lo. Não basta que o imposto seja legal, mister se faz que o mesmo seja legítimo. Assim, observa o ilustre mestre Aliomar Baleeiro, na sua obra clássica Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, verbis:

Do ponto de vista subjetivo, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais gastos pessoais obrigatórios (com alimentação, vestuário, moradia, saúde, dependentes, tendo em vista as relações familiares e pessoais do contribuinte, etc.) devem ser cobertos com rendimentos em sentido econômico – mesmo no caso dos tributos incidentes sobre o patrimônio e heranças e doações – que não estão disponíveis para o pagamento de impostos. A capacidade econômica subjetiva corresponde a um conceito de renda ou patrimônio líquido pessoal, livremente disponível para o consumo, e assim, também para o pagamento de tributo. Desta forma, se realizam os princípios constitucionalmente exigidos da pessoalidade do imposto, proibição do confisco e igualdade. Toda pessoa que possui capacidade contributiva possui capacidade para ser sujeito passivo tributário. O tributo é um dever e tem como finalidade captar recursos para os cofres públicos, tem natureza econômica, patrimonial. Os cidadãos devem contribuir para a manutenção do Estado, para que este possa atingir os seus fins, devendo esta contribuição operar-se na medida do possível, na proporção de suas respectivas capacidades.

A motoca considera que: “a capacidade contributiva é princípio que serve de critério ou de instrumento à concretização dos direitos fundamentais individuais, quais sejam, a igualdade e o direito de propriedade ou vedação do confisco”.

Os autores que diferenciam os termos capacidade contributiva x capacidade econômica, consideram que: a capacidade contributiva é a capacidade do contribuinte relacionada com a imposição do ônus tributário. É a dimensão econômica particular da vinculação do contribuinte ao poder tributante, ao Estado, de forma geral. Pressupõe, portanto, uma relação jurídica entre o contribuinte o Fisco, em que este impõe ao primeiro o dever de arrecadar aos cofres públicos, nas medidas de suas possibilidades, ou seja, no limite de sua capacidade contributiva. Existe uma obrigação jurídica de prestação de natureza tributária. Por sua vez, a capacidade econômica é a exteriorização da potencialidade econômica de uma pessoa em razão de seus rendimentos, independente de sua vinculação ao referido poder. É a aptidão dos indivíduos em obter riquezas, sendo que estas se expressarão através de sua renda, do consumo ou do seu

patrimônio. Portanto, tem capacidade econômica todo aquele indivíduo que disponha de alguma riqueza ou de aptidão para obtê-la, de uma forma geral.

Cumpra-se observar que a capacidade contributiva, é estabelecida como critério de **gradação do imposto** e do limite à tributação, impondo ao criador da lei determinar o que seja tributável ou não. Observa-se, ainda, os critérios de renda auferida; o consumo ou renda despendida; patrimônio ou renda acumulada.

31/10

A capacidade econômica deve ser concreta e real, não podendo ser presumida.

Alguns dispositivos obriga a **progressividade**. É o exemplo do imposto de renda, em que se tributa mais na medida em que a renda aumenta.

O sacrifício é maior, quanto menor for a renda. Quem está no limite da sobrevivência, cada valor que é destinado ao pagamento de tributos corresponde a um sacrifício da renda. Por isso, a alíquota é progressiva, mas ela também possui um teto. Há uma discussão se o imposto de renda deveria ser igual para todos, ou se não deveria existir. No mundo inteiro há um achatamento da classe média. Muitos países não tributam as pessoas bem pobres, em relação ao IPTU, ou ao imposto de renda, por exemplo, mas todos pagam impostos sobre o consumo.

(Internet) Neutralidade nos impostos de mercado ou sobre consumo: Há quem afirme que a neutralidade tributária é princípio que gravita em torno da isonomia, considerando-se neutro o sistema que não interfere na otimização da alocação de meios de produção, que não provoque distorções, conferindo segurança jurídica para o exercício das atividades empresariais. A partir disso, a neutralidade realizaria o princípio da igualdade/isonomia, pois não admitiria tratamentos diferenciados para contribuintes equiparados. Seria, pois, um elemento favorável para a coerência de todo o sistema jurídico, na medida em que forçaria o legislador a adotar os princípios que informam a tributação. Infere-se, porém, que a idéia de neutralidade apresenta-se de forma evidentemente restrita, pois ainda não se constatou, mesmo hipoteticamente, um tributo (e em especial um imposto) completamente neutro, uma vez que toda e qualquer obrigação de cunho tributário, como lembra Santos, atinge e modifica a ordem preestabelecida das coisas, exercendo efeitos sobre a produção e o consumo, a circulação e sobre o rendimento e a propriedade, resultando até mesmo em reações psicológicas.

Com o advento da EC 42/03, foram impostas modificações essenciais, introduzindo o princípio da neutralidade, por meio da prevenção dos desequilíbrios da concorrência (art. 146-A) e certa homogeneidade ao princípio da não-cumulatividade (art. 153, §3º, IV e art. 195, §12º). Embora tais modificações sejam promissoras, estamos ainda muito longe de alcançar a neutralidade de que goza o IVA na EU e de eliminar a cumulatividade de nosso sistema tributário. Além disso, a forma de tributação deve voltar para os objetivos sociais e econômicos de cada país, conforme o modelo de Estado. Por outro lado, a função redistributiva do sistema não pode ser resolvida pelos tributos indiretos, com alíquotas diferenciadas, cabendo tal papel aos impostos diretos, incidentes sobre a renda e patrimônio.

Texto 8: Impostos sobre a Produção e Circulação:

Esses tributos são chamados de impostos sobre consumo, porém, o consumidor não é juridicamente contribuinte, apenas suporta economicamente esses tributos. Assim, do ponto de vista financeiro, o consumidor é um “repassador”. Essa é a lógica do sistema.

Esses impostos incidem sobre a atividade econômica, independentemente do resultado dela, ou seja, não dependem do resultado da atividade da empresa.

A CR permite a livre iniciativa e proíbe o confisco em sede tributária. As agências criadas pelo Estado visam controlar o mercado, para que não haja controle de preços, e proteção ao consumidor.

A União é o ente competente para arrecadar o tributo, mas não pode se apropriar totalmente do que é arrecadado, pois alguns tributos devem ser repassados, como os fundos de participação dos Estados e Municípios.

IPI: A CR é sintética sobre esse imposto. O que é fábrica? O que é produto industrializado? O CTN, em seu art. 46 (norma geral), dispõe sobre as normas e diretrizes que a União deverá observar na criação de leis ordinárias. Essas normas do CTN somente podem ser modificadas por lei complementar.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
IV - produtos industrializados;

Art. 46. O imposto, de competência da União, **sobre produtos industrializados** tem como fato gerador:
I - o seu **desembarço aduaneiro**, quando de procedência estrangeira;
II - a sua **saída dos estabelecimentos** a que se refere o parágrafo único do artigo 51;
III - a sua **arrematação**, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Para exercer certa atividade econômica, deve-se arcar com os custos. Os preços dos produtos devem ser suficientes para pagar todos os custos da produção.

Esses impostos são pagos independentemente se houver lucro ou não.

O art. 46, parágrafo único, do CTN traz o conceito de industrialização. É a transformação, que modifica a natureza e aperfeiçoa o produto para o consumo.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, **considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.**

Ex1: uma siderurgia de autopeças adquire o minério de outras empresas que extraem esses produtos, transformando-os em autopeças. As transformações são de natureza química, física, etc.

Ex2: As empresas “montadoras de veículos” compram de várias outras fornecedoras, transformando-os de forma mecânica para montar os veículos.

Art. 153. § 3º - O imposto previsto no inciso IV:
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.

(I) O IPI está sujeito ao **princípio da seletividade**, ou seja, alimentos básicos, por exemplo, são isentos desse imposto.

Esse conceito de industrialização do CTN é muito amplo, tanto que padarias, por exemplo, buscavam créditos para o ICMS, que foram dados apenas à indústria, alegando que também eram empresas que transformavam os produtos. É ICMS ou IPI?-pesquisar

No momento em que o produto sai da fábrica, e o vendedor se apropria do valor do seu produto por meio da venda, é tributado (art. 46, II, CTN). Não pela simples saída física, mas deve corresponder a uma operação mercantil de alienação, de transferência de propriedade do produto industrializado. Costuma-se cobrar o valor da produção, mais a incidência do IPI correspondente (100+x).

Relação com outros princípios constitucionais: esse imposto é exceção ao princípio da legalidade rígida, porque o Executivo pode variar as alíquotas, nos termos da lei, e a alteração sujeita-se ao princípio da espera nonagesimal (só entra em vigor 90 dias depois), e não se sujeita ao princípio da anterioridade.

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

O IPI é seletivo em relação à essencialidade dos produtos. Assim, não se aplica aqui o princípio pessoal da capacidade econômica, que considera a real capacidade econômica do consumidor. Assim, entende-se que o preço não poderia variar conforme a capacidade econômica do consumidor. O que funciona é o princípio da seletividade, tendo que ter maior tributação os produtos de luxo, e não tributar ou reduzir as alíquotas com relação aos produtos essenciais. Exemplos: A água não é tributada, mas se ela é condicionada em garrafinhas poderá incidir pequenas alíquotas. Quando se quer coibir o consumo, como em relação aos produtos prejudiciais (cigarro), as alíquotas são altas. Aliomar baleeiro entendia que a margarina, por fazer mal a saúde, deveria possuir maior tributação do que a manteiga, por exemplo.

(III) Hoje não incide IPI e ICMS para exportações em geral, assim como PIS/COFINS e ISS, o que foi determinado constitucionalmente apenas em 2003, com alteração por emenda constitucional, ao contrário da maioria dos países desenvolvidos que nunca tributaram as exportações.

Desembaraço aduaneiro (Art. 46, I, CTN): não visa impedir que os consumidores possam comprar os produtos importados, mas visa tornar equânime os valores dos produtos importados com a produção interna, tendo em vista que os países não tributam seus produtos de exportação. No entanto, a alíquota de importação não pode ser muito alta, pois os países devem estar de acordo com as regras da OMC.

A alíquota do ICMS é falsa, ou seja, é maior do que aquela revelada (explicação aula do dia 11/11)

[Artigo Misabel: Bolsa Família, Guerra Fiscal e silêncio.](#)

11/11

→ **Prova: cai fato gerador do IPI, ICMS e princípios gerais.**

O IPI é um imposto de competência da União e o ICMS é de competência dos Estados. Todos os tributos devem obedecer aos princípios gerais.

Obs: O que há de comum entre o IPI e o ICMS: ambos são execução de obrigação de dar.

A hipótese de incidência do IPI possui dois núcleos: a transferência da titularidade de produtos (industrializados) com execução de obrigação de dar. Não basta produzir o produto, é necessária a transferência de titularidade do produto. Por detrás do IPI há um fazer prévio, que é a industrialização. A industrialização não é um serviço de caráter pessoal. Esse fazer é fabril, em série, e o “fazer” é secundário ao “dar”. É o resultado de um processo padronizado. O “fazer” não é o núcleo, mas a “transferência”. Mas também não pode haver cobrança de IPI se não tiver esse prévio “fazer”. O “fazer” seria pressuposto de “dar”. Assim, se o usuário encomenda um produto, de forma pessoal (exigindo determinadas qualidades, por exemplo) sai do fazer industrial e passa a ser tributado pelo ISQN.

Ao contrário do IPI, o Imposto de Serviço de qualquer natureza (**ISQN**) é de competência do município. Tem-se uma prestação de serviços, uma execução de fazer, que prevalece sobre a execução da obrigação de dar.

ICMS: o ICMS aplica-se aos serviços de transporte e comunicação.

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

O ICMS, a hipótese de incidência é a transferência de titularidade de mercadorias como execução de obrigação de dar. É a ideia de comprar e vender, irrelevante se for produto industrializado ou não. Atinge os atos mercantis. Assim, atos eventuais, por exemplo, de doação de um produto de propriedade de X para Y, não caracteriza atos mercantis, e não incidirá o ICMS. Não interessa, portanto, se antes houve uma industrialização ou não.

A titularidade das coisas móveis é transferida no momento da tradição, nos termos do código civil. É o momento da saída do estabelecimento comercial que caracteriza a transferência, da mesma forma que do IPI, que é a saída da fábrica.

Obs: o ICMS é um imposto de circulação de MERCADORIAS e SERVIÇOS. Essa análise anterior, portanto, cabe apenas às operações e circulação de mercadorias. Exclui-se a prestação de serviços, pois a hipótese de incidência deste será um contrato de serviços, ou seja, uma obrigação de fazer.

O comércio atacadista atrai o IPI e o ICMS. Porém, o comércio varejista atrai novamente o ICMS. O ICMS incide até antes da fábrica, nas áreas rurais e mineradoras.

Dependendo da fábrica, pode ocorrer que uma fábrica vende para outra fábrica. Nesse caso, também incidirá o IPI, bem como ICMS.

A **concessionária** é comércio puro, não tendo industrialização, **incidindo apenas o ICMS**.

Esses dois tributos incidem no Brasil em todas as etapas que o fenômeno está presente, por isso são **plurifásicos**, incidindo desde a produção rural até chegar ao consumidor final. Esses tributos incidem em cada etapa, tanto na inicial, quanto nas próximas que se sucederem.

Assim, poderia considerar que esses tributos são cumulativos, pois incidem toda vez que ocorre o fato gerador. Mas a CR proíbe a cumulatividade. Assim, esses tributos são não-cumulativos.

Cumulatividade x não cumulatividade: a cumulatividade tem o efeito do aumento excessivo do preço final, e a tendência das empresas grandes seria reagir para evitar que ocorram novas incidências. Assim, ao invés de ter uma empresa diferente da que fornece a matéria prima, as empresas se verticalizam, querendo produzir todas as peças, para evitar novas incidências dos tributos. No entanto, em vários setores

não é possível verticalizar. Outro problema é que em razão das várias incidências dos impostos nos produtos nacionais, os preços de exportação, apesar das isenções, também chegariam altos no exterior.

Assim, estudos nacionais sempre sugeriram a não cumulatividade. Nos EUA, por exemplo, o imposto incide apenas uma vez, para evitar a cumulação. Poderia ter essa incidência única? O problema da não cumulatividade é que, quando se fraudava essa única operação, se fraudava tudo.

IVA (Imposto sobre o Valor Agregado): surgiu primeiro lugar França, e depois no Brasil. Não se entra na comunidade europeia sem o IVA que é o IPI, ICMS e ISQN juntos. Percebeu-se que o tributo deve ser plurifásico e não cumulativo por várias razões. Essa não cumulatividade visa a incidência do tributo sobre o consumidor final, para evitar a cumulatividade no varejo, evitando, também, as verticalizações. A maioria dos países adotam, hoje, esse imposto “sobre o valor agregado”, para que não incida imposto sobre o valor já tributado, mas sobre o valor agregado.

O imposto é não cumulativo, ou seja, fica proibida a incidência de um tributo sobre um valor já tributado.

Ex1: Normalmente, o ICMS é 18%, mas utilizaremos aqui o valor de 10%. No sistema cumulativo, em que o imposto incide sobre todas as etapas, temos uma mercadoria, por exemplo, que sai da fábrica pelo preço de R\$100,00 + os 10% da alíquota do ICMS, que dá um total de R\$110,00 de imposto. O atacadista irá vender o produto por R\$200,00, e com a incidência dos 10%, será R\$22,00 de imposto. Já o varejista, irá vender por R\$300,00, com alíquota de 10%, será R\$33,00 de imposto. Assim, da fábrica recolheu R\$11,00, do atacado R\$22,00, e do varejo R\$33,00, dando um total de R\$66,00 que o Estado irá receber. **Assim a alíquota é falsa. A verdadeira alíquota é 20%** (para os leigos – hahaha – é só dividir o imposto total que é R\$66,00 pelo valor final do produto que é R\$330,00 que dará 0,2, vulgo 20%). A alíquota nominal, portanto, não é a verdadeira. Isso ocorre em todo o sistema cumulativo.

A CR fala como deve ser a não-cumulatividade, adotando a mesma técnica europeia de imposto x imposto: se, por exemplo, o produto da fábrica custou R\$100,00, e do atacadista R\$200,00, o imposto irá incidir sobre a diferença entre esses dois valores ($R\$200,00 - R\$100,00 = R\$100,00$). O resultado dessa diferença é o valor acrescido. Assim o imposto recai sobre os R\$100,00. A CR adotou a regra europeia de imposto x imposto, não a regra de base x base.

Técnica imposto x imposto: preço de venda – preço de compra = valor acrescido

Assim, o cálculo não se dá de mercadoria a mercadoria. A alíquota será a mesma. **Ex2:** o produto da fábrica custou R\$100,00, do atacadista R\$200,00, e do varejo R\$300,00. O imposto pago pelo atacado que comprou da fábrica por R\$100,00, será de R\$10,00, pela alíquota de 10% sobre o valor pago. Assim, o atacado terá um crédito, que é o valor pago nas suas compras, e que será descontado do valor que ele deve, que no caso é 10% de R\$200,00 = R\$20,00. A nota fiscal de compra do atacadista é o imposto que ele suportou e vira um crédito. Assim, se ele devia R\$20,00, e pagou R\$10,00 da fábrica, deverá somente pagar R\$10,00. Da mesma forma, na nota fiscal do varejo, em suas compras do atacado, consta que pagou R\$20,00 de imposto. Assim, se ele deve R\$30,00, ele irá descontar os R\$20,00 do seu crédito perante o Estado. No final, ao invés do Estado receber R\$60,00 pela cumulatividade, irá receber na não cumulatividade R\$30,00, que corresponde ao real valor da alíquota, que no caso é 10%.

O Brasil trabalha com alíquotas diferentes. As alíquotas interestaduais são mais baixas que as internas, podendo chegar a 12%. **Ex3:** se o produto saiu da fábrica de SP para MG por R\$100,00. Se a alíquota for de 10%, o comerciante mineiro que comprou de SP terá um crédito de R\$10,00. O Estado de SP irá recolher a alíquota de 10%, mas o mineiro que possui um crédito de R\$10,00 provavelmente vai revender aqui em MG, e mesmo o imposto ter sido recolhido por SP, o Estado de MG terá que suportar a dedução do imposto pago (terá que descontar o crédito). Assim, se o mineiro comprou por R\$100,00 e

vender por R\$100,00, não teria valor adicionado ao preço do produto, mas as alíquotas dos Estados são diferentes, sendo de MG de 18%, não de 10%. Assim, 18% de R\$100,00 seria R\$18,00, e subtraindo o crédito de R\$10,00 que o vendedor tem da compra do Estado de SP, consequentemente o Estado de MG irá recolher apenas R\$8,00, que corresponde a 8% do valor.

A meta é da não cumulatividade, mas isso não foi incorporado juridicamente para modelar a incidência ou não do tributo, de forma que a cadeia de IPI não se mistura com a do ICMS, e acaba havendo cumulação de um sobre o outro.

Assim, todo o custo da produção de uma fábrica, inclui o IPI e o ICMS, e a cadeia do IPI não pode ser usada como um “desconto” no ICMS. No Brasil cumula um produto sobre o outro. Há uma luta para tentar unir tudo em um tributo só.

Enfim, conforme o art. 155, §2º, II, da CR, o importador terá um crédito, devendo ser deduzido do imposto a ser pago sobre o valor acrescido.

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

I - será **não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação** relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços **com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;**

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;

III - **poderá ser seletivo**, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

As mercadorias no ICMS são bens corpóreos no comércio. Tributa-se, também com ICMS bem transmitidos em comodato. Para haver incidência do imposto, deve haver uma transferência de titularidade do domínio. Assim, o STF entendeu que não há incidência do ICMS na transferência da cana do canavial para usina, de mesmo titular.

Súmula 166 do STJ: Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

(Internet): a não-cumulatividade tem por objetivo desonerar a incidência tributária na cadeia produtiva, permitindo-se que o contribuinte adquirente do produto ou serviço, e na etapa seguinte, possa se creditar do imposto pago nas etapas anteriores, compensando tal valor com o seu imposto devido no momento posterior da venda ou da saída.

18/11

A “saída” que se refere a lei como aspecto temporal é a saída que configura a transferência de titularidade.

A seletividade permeia o IPI e o ICMS. Mas o ICMS pode ser aplicado ou não a seletividade, e o fisco usa o que a lei diz sobre “poderá” para não aplicar esse princípio.

Outro princípio que é comum a ambos é o da não-cumulatividade, que é inerente aos tributos plurifásicos, incidindo todas as vezes que ocorrer o fato gerador. A incidência do ICMS ainda é mais longo do que o IPI porque o IPI pressupõe industrialização, já o ICMS não. A fábrica está sujeita à incidência simultânea desses dois impostos.

A corrente de IPI não se confunde com a do ICMS, ou seja, ambos não podem ser cadeias cumulativas, mas cada um está sujeito a competências diferentes e fatos geradores diferentes.

O princípio da não cumulatividade implica que, o imposto que incidiu na fase anterior, é deduzido nas vendas da operação subsequente, pois esses tributos são recolhidos por períodos mensais, e se o comerciante adquiriu muito mais do que vendeu, ele acumulou créditos, pois em regra o cálculo da não-cumulatividade não se dá de mercadoria a mercadoria. Se estiver comprado mais do que vendido terá saldo creditício. Porém, se vendeu mais, terá imposto a pagar.

Para o contribuinte, as notas fiscais de compra configuram os seus créditos. O imposto deve ser suportado pelo consumidor final.

Esse direito de crédito abranje também as empresas que quando adquirem maquinários, etc. e não adquirem os bens para revenda, mas para produzir outros bens. Assim, não chamados de bens de capital. A aquisição desses bens é tributada pelo ICMS, por exemplo, e a nota fiscal dessa compra deve ser dado direito de crédito. O valor do imposto é amortizado no preço das mercadorias, e se eles foram tributados sem receber um crédito, irá incidir novamente sobre o valor da mercadoria o imposto cobrado pelo maquinário. Na Europa, só dá direito a crédito aquilo que fisicamente sai do estabelecimento ou se agraga ao produto industrializado, ou é transformado junto com o produto industrializado. É o crédito físico. Mas e a máquina? Essa é uma visão restrita da não-cumulatividade. O antigo IPI, foi copiado a legislação da França, mas foi abandonado para adotar não apenas o crédito físico, mas também o crédito financeiro, para que a produção da empresa não seja tributada mais de uma vez. Desde 96, a indústria brasileira, no ICMS, a LC deu direito de crédito aos bens do ativo permanente. Porém, não como se faz na Europa, que o direito de crédito é imediato, mas em um período de 4 anos. Os direitos de crédito de uso e consumo do estabelecimento ainda não podem ser deduzidos, e não estão diretamente incorporados a produção.. é o exemplo da energia elétrica.

Esse princípio da não cumulatividade ainda é tímido. Isso faz com que os produtos sejam caros e o cidadão comum é quem sofre, pois quanto mais se tributa a empresa, independentemente do resultado do empreendimento, pois o custo do tributo é fixo, isso tem que ser transferido para o preço das mercadorias e serviços pelas fábricas para as empresas não terem prejuízos.

Nos EUA, os impostos sobre o consumo não passam de 15 a 20% os demais impostos são sobre a renda. A sociedade não adota sistema tributário regressivo como no Brasil, em que o sistema tributário possibilita mais a acumulação que o sistema norte americano.

Esses impostos oneram as empresas independentemente do resultado delas.

ISS:

O “S” do ICMS: prestação de serviço de transporte e comunicação. Serviço é uma execução de obrigação de fazer. Para que incida o ICMS necessita da transferência, por isso ser uma obrigação de dar. Nos serviços, o fato de ter um contrato de prestação de serviços ainda não atrai a incidência do ICMS, é necessária a execução do serviço. No momento em que o serviço é prestado, e o ideal seria que seja no momento do pagamento do serviço, como nos EUA..

A norma descreve a hipótese de incidência como prestação de serviços e a incidência o momento da prestação, não o momento do pagamento.

O IVA possui esses três impostos integrados e o momento de incidência é o momento do pagamento.

Dentro do ICMS temos a parte relativa a serviços, que é a execução de obrigação de fazer relativo a transporte e comunicação. É como se fosse um ISS, só que estadual, e tb está sujeito a não cumulatividade.

Já o ISS é municipal. “imposto de serviços de qualquer natureza” e o que prevalece é a obrigação de fazer, não uma obrigação de dar. Muitas vezes atrás de um dar há um fazer, como nas fábricas. No IPI pressupõe um fazer de natureza industrial, que está subordinado a um dar, faz-se antes de forma padronizada. Esse fazer é em série, sem nenhuma pessoalidade. Por isso dar prevalece sobre o fazer. No ISS há uma inversão. Esse imposto é uma execução de serviços em que o fazer prevalece sobre o dar, porque muitos serviços devem ter um suporte material, como o dentista, etc. mas, em geral, ele sempre irá utilizar material para concretizar o seu serviço, como o pintor, artista, etc. como os “serviços por encomenda”. A pessoa tem que materializar a obra. Sempre por detrás do fazer pode haver um suporte material por que o serviço seja prestado. Assim o fazer prevalece sobre o dar.

Nos casos concretos, há situações difíceis de serem decididas, podendo haver conflitos de competência.

O que eu é prestar serviços para fins tributários? Os serviços configuram sempre uma criação de uma utilidade qualquer, material ou imaterial, com execução de obrigação de fazer. É utilizada em favor de outrem. Não se admite cobrar no Brasil imposto sobre serviços prestados a si mesmo, somente a terceiros. Se a empresa possui veículo próprio para transportar os empregados, não incidirá o imposto sobre serviços de transporte municipal.

Para o transporte o imposto interestadual e intermunicipal é competência do Estado e estritamente municipal é do município. O internacional não está previsto na legislação.

Executado o serviço de forma onerosa, sem subordinação jurídica, recai o imposto. Já os serviços prestados pro quem possui vínculo empregatício, ou de um serviço público não recai. Pode recair sobre pessoa física ou jurídica e deve ser prestado de forma habitual sob as regras do direito privado.

Não estamos falando dos serviços prestados propriamente dentro dos serviços públicos.

“Impostos de qualquer natureza” devem ser definidos por lei complementar. Isso trouxe uma polêmica do que significa isso. Pois tem possibilidade de um ato gerador muito amplo. Há várias correntes doutrinárias sobre o assunto. A corrente municipalista, que defende maior expansão da autonomia municipal, sempre entendeu que a LC não poderia restringir a competência dos municípios, então essa competência, do Geraldo Ataliba e da motivação, atribui o mesmo sentido do art. 146 da CR, em que somente LC poderá regular as limitações ao poder de tributar e os conflitos de competência. Os serviços tem uma larga área de conflitos de competência. Há outra corrente expansiva, e cega, entendendo que a prestação de serviços de qualquer natureza seria posto na constituição mas não teria um sentido próprio e esse sentido viria de uma LC e definiria o que seria serviço próprio do município, quer expandindo excessivamente ou restringindo o âmbito de competência do município.

Locação de bens: o fato de locar um imóvel a outro, isto é prestar serviços? Para a corrente expansionista seria, pois ela vê que depende de uma LC entender. A outra corrente entende que não, pois prestar serviços tem que criar utilidade a outrem, e enobreceria a locação de serviços como no CC, ou aquilo que pressupõe um esforço humano qualquer para criar utilidade. Alugar imóvel para esta segunda corrente não seria prestar serviços. Não confundir com a empresa que administra o aluguel de imóveis, assim seria prestação.

Sumula não incide ISS sobre locação de bens móveis. SUMULA VINCULANTE.

Prestar serviços tem um perfil constitucional. E porque que o supremo diz isso? Mas não diz sobre bens moveis e imóveis? Nunca chegou ao supremo a ideia de que tentar sobre o manto do ISS a locação de bens imóveis.

Antes o STF aceitou a tese dos municípios em que a locação seria um conceito econômico e não jurídico conforme o código civil, por muito tempo. Para o CC aplicam-se os conceitos de direito privado quando são utilizados para definir competência. Art. 110 do CTN. Por isso o STF não se despreendeu muito do CC. Alugar algo não é prestar serviços, mas ceder o uso de alguma coisa, não há esforço qualquer.

A lista de serviços estava disciplinada na LC 116. Significa que se houver um serviço fora da lista poderá haver incidência do ISS. Mas os tribunais são a lista de serviços uma função taxativa, ou seja, se o serviço não se encontra na lista posta em LC, não poderá o município exercer a sua competência. O que não significa a LC pode ser contratada na constituição, ou seja, se ela incluir algo que não é prestação de serviços pode ser questionada perante o STF. Assim, se um serviço não é incluído, o município não poderia tributar. Mas se a lista considerar um serviço que não seja, não significa que a lista poderá ser expandida em detrimento da constituição.

O IVA europeu: saídas de mercadoria. Norma expressa que aquilo que não for considerado mercadoria será considerado serviço. Os casos de dúvida caem como serviços. Diferentemente, no Brasil, não pode funcionar pois as competências são diferentes e os tributos não são unificados em relação a uma única pessoa. O ISS é município, ICMS estado e IPI união. Assim, o intérprete tem que se esforçar para encontrar um conceito constitucional para identificar como prestação ou não.

Na ordem dos fatos, as coisas bem miscigenadas.

Ex: um hospital, deve pagar ISS? OU é comerciante que vende refeição ao paciente, remédio etc?-----???VER na LC 166 vai ser tributado pelo ISS.

Um restaurante: desde o DC 406, bares, restaurantes e similares não prestam serviços, não como gerentes de supermercado vendendo mercadoria. Porque o fornecimento de alimentos a partir desse decreto está sujeito ao ICMS e não ao ISS. Há um erro de opção mas a matéria chegou ao STF e entendeu que essa zona de conflito e o legislador definiu que é ICMS então será. É o único país que não considera restaurante como serviço.

Serviço hoteleiro: é serviço ou vende mercadoria? Se tem restaurante é comerciante. A LC estabelece que se os hotéis oferecem diária cheia, o café da manhã e almoço etc, ou seja, o restaurante é fechado aos hóspedes, assim ele só iria pagar ISS, incluído no valor da diária. Mas se o hotel oferece diária sem incluir valor da refeição, só com um café da manhã, irá incidir o ICMS. ICMS sobre o restaurante o ISS pelo serviço de hotelaria.

IPÍ é corbatado e forma transparente. Alíquota nominal é igual a real. No ICMS é cobrado “Por dentro”, na nota fiscal há um destaque no ICMS, mas ele não é adicionado, o consumidor não sente. O ICMS está imbutido dentro do preço, mas como vem? Em destaque na nota fiscal. A alíquota real não corresponde a nominal.

05/08

IMPOSTO DE RENDA

Os impostos regressivos são aqueles que independem do resultado da atividade econômica. Alguns os chamam todos de impostos sobre consumo. Essa expressão não é propriamente jurídica, mas econômica. Significa que o verdadeiro contribuinte do imposto é o consumidor final. Juridicamente incide sobre a atividade econômica do comercial ou do comerciante. O imposto de renda já depende do resultado positivo. Se a empresa não tem lucro, não paga imposto de renda.

Se não se apura a renda, ou seja, computada a receita daquele ano, reduzidos os gastos necessários para manter uma vida digna da família, se não há excedente não há imposto sobre a renda a pagar. São tributos que dependem de certo resultado: de acordo com a constituição é renda e proventos de qualquer natureza.

Compete a união art. 43 CTN E 153, I..

Progressividade: aqueles que possuem renda maior vão pagar com base em uma alíquota maior. Já o sistema regressivo, quanto menor a renda, maior é o encargo ou ônus tributário. A constituição consagra a progressividade, porque alguns economistas e juristas liberais da escola, considerando que os tributos devem ser neutros, ou seja, prega-se o imposto igual para todos: são os tributos proporcionais. A alíquota seria única para todos, proporcional a renda.

No sistema jurídico brasileiro de pessoa física a alíquota máxima é 27.5%. Assim a partir desse montante, a alíquota será proporcional, única. Até esse valor, a alíquota sobe conforme uma tabela.

A constituição não adota a visão de um direito tributário indiferente à desigualdade, à capacidade econômica, porque ela obriga a erradicação da miséria. Deve ser combatida ao ponto de ser erradicada. A redução das grandes desigualdades entre grupos e regiões. Não quer dizer que a sociedade deve ser igual. Assim, tem lógica que o imposto aqui seja progressivo.

A progressividade onera a renda, pessoalmente em relação a cada família.

Generalidade: o imposto sobre a renda deve atingir indistintivamente pessoas jurídicas e físicas que demonstrem ter capacidade econômica, sem exclusões. O número de sujeitos que devem estar incluídos como possíveis pagadores de imposto deve ser mais genérico possível, não devendo criar exceções, como já aconteceu: juízes, parlamentares e militares.

Universalidade: não se refere aos sujeitos propriamente ditos, mas as espécies de renda sujeitas a tributação deve ser universal, incluindo todas as fontes que geram renda. a renda do trabalho, renda do capital (alugueis, juros, etc.).

Na prática temos exceções a esses princípios.

O imposto sobre a renda podem ser das pessoas físicas e famílias ou de pessoas jurídicas. É uma expressão genérica e única. tem países, inclusive os EUA, a nomenclatura para essas pessoas é diferenciada.

Rendimento: equivale às diferentes remunerações dos fatores de produção (patrimônio que gera riqueza). Um fator de produção importante é o capital. Outro é o trabalho. Do capital tem-se várias formas de remuneração, como os juros, alugueis, lucro (o lucro é uma forma híbrida, pois reúne capital e trabalho), royalties. Do trabalho, tem-se o salário, remuneração do trabalhador autônomo, servidores públicos, etc. essas remunerações geram uma riqueza. Os fatores de produção não são os rendimentos. Decorre do fator mas não se confunde com ele. A remuneração não se confunde com a sua origem. A apreensão da remuneração do fator de produção como rendimento não é tributada pelo imposto de renda.

Conceito genérico de renda: a renda não é o rendimento produto mas aquilo que se obtém, uma vez computada a receita e deduzido dos gastos necessários para auferi-lo. Período + excedente. Os gastos devem ser deduzidos para verificar se houve um excedente qualquer. Os gastos são necessários para auferir os rendimentos. A OAB arguiu acação de inconstitucionalidade para que deduzir os gastos da educação não teriam limites, todos devem ser deduzidos. O que é considerado educação, em princípio, não inclui aquela que não seja formal em cursos reconhecidos pelo MEC. Assim, tem-se uma limitação da dedução. O fisco não atualiza as tabelas deduzidas. Houve uma atualização pela pressão da sociedade, pois os valores tornaram obsoletos. O imposto de renda depende da apuração do excedente, ou seja, em relação ao volume auferido com os fatores de produção, menos os gastos.

Periodicidade: Período de apuração do imposto: a renda se apura anualmente. é uma ficção jurídica. Se algo deve ser recolhido aos cofres públicos ou não, dependerá de apuração do excedente do período. Dependendo da opção da pessoa jurídica, ela pode pagar por um período-base menor, que seja trimestral, mas não é obrigado a periodização menor da renda. mas essa opção não existe para a pessoa física. Assim, pode ocorrer que em um período menor haja incidência do imposto. Muitas vezes, antes de chegar a 31 de dezembro, a lei determina antecipações do imposto que seria devido ao final: é o imposto de renda retido na fonte pagadora. A fonte pagadora é obrigada a reter parcela do rendimento auferido por ela. Não significa que esses rendimentos sejam renda. assim, ao final do exercício do próximo ano, irá auferir se houve excesso, assim se ele ficou doente, durante o período são feitas retenções, mas como ficou doente, ele terá direito a devolução do valor. A pessoa jurídica poderá fazer reajuste no imposto de renda para compensar o excesso no exercício financeiro seguinte.

Corrente que identifica a renda como excedente ou acréscimo de riqueza ou riqueza nova: considera o fluxo das satisfações e serviços, ou seja, dos recursos do que entra deduzidos do que sai, para manutenção do patrimônio. Para a motoca, o regime de fluxo é imputação, ou seja, que receita irá ser alocada no ano x? ex: empregado tem o 13º a receber, mas a prefeitura estava falida e não recebeu.... se computa aquilo que se realizou em moeda corrente no regime de caixa. Assim ele não paga aquilo que não recebeu. Isso para pessoa física. Deve efetivamente receber.

Já na pessoa jurídica é o acréscimo de poder econômico ao patrimônio líquido pelo regime de competência. No geral entende que o tratamento da pessoa jurídica é diferente da pessoa física pois o acréscimo de patrimônio não vem apenas do fluxo, pois a pessoa jurídica pode vender pouco e segundo o fluxo ela tem prejuízo. Há fatores que também alteram esse fluxo. Além disso, o patrimônio da pessoa jurídica, o capital da empresa é um passivo em relação aos sócios, separando dos bens particulares dos sócios. Esse capital não é atingido pelo imposto, pertencendo à empresa. Assim, os comerciantes antigos reivindicaram um tratamento diferenciado em matéria de tributação. O patrimônio da empresa se deprecia, então tem que reservar parte do patrimônio para recompor a perda patrimonial, o que não ocorre na pessoa física.

O legislador está ligado a apuração da renda conforme o fluxo, não em relação ao valor do patrimônio e não considera a deterioração dos bens para pessoas físicas.

O acréscimo na pessoa jurídica chama-se lucro e a perda chama-se prejuízo. Na pessoa física, não se examina o patrimônio líquido como um todo para apurar se houve um decréscimo do patrimônio.

Se teve um lucro de 100 em cada pessoa física e jurídica. Tirando os 27% de imposto, o resto se transforma capital.

No imposto da renda de pessoas físicas tem uma declaração de bens e declaração de rendimento. Mas o imposto recai sobre o rendimento. Daquilo que declarou para receita, o resto se torna em patrimônio. Ou a pessoa gasta o valor, ou adquire bens. O fisco acompanha pela declaração de bens, porque quer aferir o ganho de capital e para ver se não foi omitida receita para adquirir bens. Omissão de receita é crime de sonegação fiscal.

Se em um determinado ano disser 100 e outro 120, o lucro será 20. O 20 dá margem para incidência do imposto. Se ano foi 100 e outro foi 80, teve um prejuízo de 20. se em um ano teve 100 e outro 80 e outro 100, não teve aumento, mas recuperou o prejuízo. No entanto, como o período é uma ficção e contínuo, no imposto sobre a renda e nas leis comerciais (lei das SA tem a figura da compensação dos prejuízos decorrentes de exercícios anteriores. Assim, nesse último exemplo que não se tem lucro, os prejuízos serão deduzidos no valor de 30% dos lucros subsequentes. Ex: 100 depois 80 depois 120, tem-se um falso lucro de 40, pois teve uma perda de 20. Mas os 30% recai sobre os 40, que é um falso lucro.

Que é 12 que poderia abater dos 20, sobrando 8 de prejuízo, o que é inconstitucional. O STF decidiu que a dedução é um benefício do legislador que pode cancelar a qualquer momento.

Nos EUA, se foi 100, 150, 100. Lá o imposto já foi recolhido sobre os 50 do lucro. Imputa os prejuízos sobre o balanço anterior, e se não absorveu o prejuízo, faz isso durante 3 anos. Assim, tem-se um crédito perante o estado.

Indenização por danos materiais não configuram receita tributável de imposto sobre a renda. O que considera no direito do trabalho como indenizatório: férias pagas e não gozadas, etc. :: Súmula 136 STJ e 125 do STJ. Já as férias gozadas e remuneradas são sujeitas ao imposto.

Dano moral também é considerado como alguns como sujeitos a impostos. Mas não é certo na jurisprudência.

25/11

Renda, à luz da constituição, não é rendimento, não é faturamento bruto, não é salário. Quer que estejamos falando de pessoa física, ou jurídica, a renda é um conceito que se alcança a partir de um resultado, ou seja, da consideração dos fatores de produção, da remuneração bruta, deduzidos gastos e despesas essenciais necessárias para a produção da riqueza. Assim, terá o montante líquido e real de riqueza.

A ideia de renda se liga a um período de tempo. O período é anual. O legislador permite uma escolha diferente de período por parte do contribuinte. Periodização tem relação a circunstância temporal em que serão imputados rendimentos e remunerações, o qual serão deduzidos os gastos, e ao final do tempo irá apurar se houve acréscimo ou decréscimo de riqueza. Não é o mesmo de prazo de pagamento, que estabelece que irá pagar à vista ou de forma parcelada.

Há dois regimes:

Para a pessoa jurídica usa o regime de competência, não de caixa. Uma vez adquirido o direito líquido e certo, juridicamente consolidado, há um rendimento, computado no período de aquisição, ainda que o recurso não tenha entrado no caixa. Em contrapartida, as despesas, ainda que não tenham sido efetuadas, também entram e são considerados os impostos relativos a aqueles recursos.

Para a pessoa física, por questão da pessoa ter que ter recebido o direito, o regime será de caixa, e só entra na consideração do imposto os recursos efetivamente recebidos em dinheiro pela família. O conceito de renda mais adequado para a família é que o acréscimo de riqueza é resultado de um fluxo, deduzindo o que sai, é o mais adequado para a pessoa.

Já o conceito de acréscimo ao patrimônio líquido é o mais adequado para as pessoas jurídicas, do que dos fluxos da pessoa física.

Poucos países não fazem retenção de fonte, como a França. No Brasil, as famílias pagam imposto de renda, às vezes em etapas (parcelas), mas vão sofrendo ao mesmo tempo desconto na fonte, como adiantamento relativamente ao período em curso.

O modelo mais comum é o modelo de tributação das famílias como pessoas independentes. Os cônjuges decidem se podem pleitear a declaração separada ou conjunta do imposto de renda. Analisará as vantagens e desvantagens desse critério. Não é considerada a família como um núcleo específico de consumo e receitas. É facultativo declarar em conjunto ou separado.

Outro modelo de tributação da família é quando o casamento legal, não considerando uniões de fato, como verdadeira comunhão de vida. A relação de cônjuges é profunda e a capacidade econômica fica reduzida no casamento legal. Nessas circunstâncias criou-se o “splitting conjugal” do modelo alemão: os filhos não estão no mesmo patamar de marido e mulher.

Na França tem-se o chamado quociente splitting, considerando os filhos.

O fisco tenta o tempo todo formalizar a economia informal.

O splitting começou nos EUA por decisão judicial. Nos países do common law não se usa a jurisprudência para inventar tributo. O parlamento cria impostos. Para desonerar, modificar, são mais criativos. Em 1932, havia uma tributação muito pesada, sobre o patrimônio, ao contrato do Brasil que tributa regressivamente o consumo, aí um cidadão rico pleiteou na corte, e considerou a tributação inconstitucional. Ele alegou que prejudicava o casamento a tributação porque se fosse solteiro, e ele ganhasse metade que ele ganha, eles teriam direito cada um a uma tributação independente muito mais baixa. Assim, leva as pessoas a não se casarem. Surgiu pela primeira vez a ideia do splitting, a divisão conjugal. Assim, soma-se as duas rendas dos cônjuges, e divide por 2, e vai atrair alíquotas muito menores na escala progressiva. Os EUA adotou por decisão judicial, e então todas as famílias tinham que bater na porta do judiciário, não tendo efeito controle erga omnes, até que o legislador adotou esse modelo para todos os americanos em 1948. Hoje tem-se uma tributação próxima a independente.

Portugal e França conservam esse modelo original. A Alemanha não persegue a segunda renda familiar, e no mundo teve problema de reeducar a mulher e trazer de volta ao lar. Portugal obriga a declaração conjunta, sendo a família uma só.

Na Alemanha, se declarar em separado (pode-se pq a mulher pode ter segredos de renda em relação ao marido, deve dar liberdade a todos para declarar em separado) ou em conjunto, o resultado é o mesmo. Assim eles são justos. Declarou inconstitucional a declaração de renda conjunta obrigatória, o legislador deve ser neutro em face as opções do casal. O modelo familiar só o casal pode decidir. O tributo deve garantir a neutralidade face as escolhas.

O Brasil a partir da década de 70, passou a abrir a possibilidade conjunta ou separada da declaração de renda.

A esposa que tenha renda, ainda que inferior do marido, não é castigada por isso. O sistema de splitting, é indiferente quanto cada um ganha, pois soma os dois e divide por dois. O sistema alemão NÃO EQUIPARA OS FILHOS. A comunhão relativamente aos filhos não é igual entre cônjuges. Assim na Alemanha é apenas conjugal.

Já na França considera o conjunto da família, com pais e filhos.. soma tudo como se fosse família, tem-se um como se fosse quociente familiar que vão dividindo a renda comum.

O direito tributário hoje deve se posicionar de forma neutra face as opções familiares. Neutralidade da lei diante do modelo ideal de casamento. O Estado não pode prejudicar os casados.

As pessoas que divorciam, a pensão paga é integralmente dedutível.