

DIREITO TRIBUTÁRIO I

Prof. Flávio Bernardes

Trabalho: 09/11 10 pts.

1ª Prova: 21/11 30 pts.

2ª Prova: 30 pts.

3ª Prova: 30 pts.

Limitações ao poder de tributar. Aliomar baleeiro. Atual. Misabel

D. FINANCEIRO

1. AUTONOMIA DO DIREITO FINANCEIRO

O direito financeiro, como o tributário, tem princípios próprios, legislação específica e objeto de estudo delimitado. Objeto de estudo do direito financeiro são as normas que organizam e regulam a atividade financeira do Estado.

2. FONTES DO D. FINANCEIRO

2.1. Constituição

Fomece a base principiológica ao orçamento público. Art. 163 a 169, CF.

2.2. Lei complementar

trata das normas gerais em direito financeiro. ex.: LC 101 – responsabilidade fiscal (princípios).

2.3. Legislação ordinária

Demais leis que realizam os princípios (União, Estados e Municípios) Planejamento. Leis ordinárias são o plano plurianual, LDO, lei orçamentárias.

3. RECEITAS PÚBLICAS

a) originárias

Provenientes da atuação direta do Estado. ex.: aluguel de imóveis, venda de ativos, distribuição de dividendos das empresas públicas e sociedades de economia mista etc.

b) **derivadas**

Ingressam através do poder de império. Há uma imposição legislativa que obriga o contribuinte ao pagamento. ex.: **tributos**, multas etc.

D. TRIBUTÁRIO

1. CONCEITO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ramo didático autônomo que estuda normas relativas à instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos. Os tributos são a principal fonte de receitas do Estado.

Primeiro o tributo deve ser instituído (validamente). Após, passa a ser arrecadado. Para garantir a eficácia, fiscalização.

Federalismo fiscal = fundamental para discutir competência tributária.

Relação tributária:

Sujeito ativo – crédito tributário – sujeito passivo

Adimplida a obrigação (crédito), o valor ingressa no orçamento como receita, extinguindo-se o crédito e a obrigação tributária.

2. FONTES DO D. TRIBUTÁRIO

2.1. Constituição

Sistema tributário nacional regido constitucionalmente. Arts. 145/156; 195.

2.2. Lei complementar

Dispõe sobre normas gerais sobre os tributos e matéria tributária em geral; disciplinar conflitos de competência; esclarece as limitações constitucionais ao poder de tributar. Art. 146, CF.

O STF equiparou o CTN (que é lei ordinária) à LC.

2.3. Legislação ordinária

Aplica as normas previstas na Constituição e LC's. É, via de regra, meio de criação de tributos.

3. RELAÇÃO COM OUTROS RAMOS

3.1. financeiro

3.2. administrativo

3.3. constitucional

3.4. civil (conceitos de propriedade, mercadoria etc)

3.5. Trabalho. Segundo o STF, conceitos de outros ramos não podem ser alterados para fins tributários, como o conceito de “salário”.

[1] Comentário: 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

TRIBUTOS

1. CONCEITO DE TRIBUTO

Elementos do conceito (art. 3º, CTN):

- 1.1. Compulsoriedade: receita derivada; deve ser paga obrigatoriamente, independente da vontade do legislador; houve o fato gerador, há a obrigação.
- 1.2. Pecuniária: o valor devido deve ser expresso em dinheiro, apesar de poder ser pago de outras formas.
- 1.3. Legalidade: não nasce da vontade das partes; deve ser instituído em lei.
- 1.4. Não sancionatória de ato ilícito: o fato gerador descrito na lei que institui o tributo é uma atividade lícita. Atividade ilícita não é tributável; se a atividade é lícita, mesmo exercida de maneira ilícita, é tributável. Crédito tributário serve tanto para o tributo quanto para a multa decorrente do descumprimento da norma de conduta.
- 1.5. Cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada: atos administrativos de arrecadação e fiscalização que não são discricionários para o agente público.

2. CLASSIFICAÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

2.1. Utilidade da classificação

A fixação de critérios adequados para se classificar as espécies tributárias permite que se conheça a matriz de cada uma delas e, a partir daí, interpretar e aplicar as regras específicas de cada tipo, uma vez que cada espécie tem regime jurídico próprio (Soares de Melo).

O art. 4º do CTN estabelece seus critérios: vinculação ou não do fato gerador a uma atividade estatal.

Critério financeiro: vinculação da receita a uma finalidade específica. O STF entendeu que a vinculação da receita também é critério fundamental para a classificação das espécies.

Os princípios norteadores de cada espécie tributária também podem ser critérios: capacidade contributiva, para os impostos; remunerabilidade, para as taxas; proporcionalidade, para as contribuições de melhoria.

As contribuições especiais, no fim das contas, se materializam como impostos ou taxas, seguindo o princípio da espécie que se reveste. ex: contribuição para iluminação pública se reveste de

[2] Comentário: Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificação:

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

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

materialidade de uma taxa; contribuição para intervenção no domínio econômico, como imposto.

De acordo com os critérios escolhidos, chegou-se às principais correntes de classificação:

a) **bipartida**

Impostos e taxas. Impostos são tributos não vinculados (a uma atividade estatal); taxas são vinculadas. Alfredo Becker, Geraldo Ataliba.

b) **tripartida**

Impostos, taxas e contribuições de melhoria. CTN

c) **quinqüepartida**

Impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. Constituição, STF, Ives Gandra.

2.2. Critérios (premissas classificatórias)

Classificação didática de Geraldo Ataliba; vinculação como presença de atividade estatal no fato gerador. Vinculação do fato gerador a uma atividade estatal. O que gera a obrigação tributária é uma atividade estatal (tributo vinculado). Se o fato gerador é independente de uma atividade estatal específica é tributo não vinculado.

Novo conceito de vinculação:

Vinculação da receita tributária a uma finalidade específica. Tributos finalísticos: a receita tem uma finalidade específica prevista em lei; afinalísticos: a lei não especifica a destinação da receita do tributo.

a) **Fato gerador** como critério. Fato jurídico que tem relevância econômica.

b) **Base de cálculo** é a mensuração econômica do fato jurídico relevante descrito na hipótese de incidência. Permite a quantificação da obrigação tributária; dá a dimensão da hipótese tributária. Correlaciona o fato descrito na norma e a prestação que será devida. Becker divide a base de cálculo em dois elementos: o método de conversão, que é a grandeza que se usa para quantificar a obrigação (peso, valor, metragem etc.); e a realidade que será medida pelo método de conversão (fato, modo de ser, aspecto ou estado da hipótese). ex: IR. A base de cálculo é o valor auferido: o método é o valor em dinheiro e o fato é a própria renda. ex.2: IPTU. A base de cálculo é a propriedade de imóvel urbano: o método é o valor e o fato (situação, estado) é ter a propriedade sobre o imóvel. Um terceiro elemento é a realização do

princípio da capacidade contributiva. A base de cálculo pode e deve estabelecer a relação entre a obrigação e a capacidade do contribuinte de adimpli-la. Art. 145, § 1º, CF, impostos graduados de acordo com a capacidade contributiva e §2º, base de cálculo de taxa não pode ser igual a do imposto (uma das consequências disso é que taxas não se determinam pelo princípio da capacidade contributiva).

- c) **Finalidade**, segundo o CTN, não seria critério para classificar tributos (art. 4º, II, CTN). É de jurisprudência do STF, pois a CF não teria recepcionado essa norma. Há divergência doutrinária, inclusive professor, pois pouco importa a destinação da receita, após adimplida deixa de ser de matéria tributária. Além disso, esmiuçar demais abre possibilidade de muitos impostos, muito próximos materialmente, mas diferentes na forma.

Para a teoria tripartida só se examina FG e BC: impostos, taxa e contribuições de melhoria. A destinação da arrecadação seria irrelevante. Deve-se analisar o FG e BC para saber qual estrutura é aplicável. Há contribuições que têm característica de imposto (como as contribuições sociais); enquanto outras têm característica de taxa (como a contribuição de iluminação pública e as corporativas).

Teoria quinquartida considera a vinculação da receita (tese do STF) LC 84/96. Problema: hoje há contribuições sem receita vinculada e impostos com receita vinculada. O imposto com vinculação (art. 167, IV, CF) será contribuição? Essa vinculação é para aprimoramento da administração fazendária, o que nenhuma outra contribuição faz.

Art. 167, XI – INTERPRETAÇÃO DO PROFESSOR: a norma constitucional permite que as receitas provenientes das contribuições além das previstas no art. 195, I, a, e II não sejam vinculadas, uma vez que só proíbe a desvinculação das receitas do art. 195, I, a e II. Ou seja, a receita de alguns impostos pode ser vinculada e de algumas contribuições não, o que inverte a lógica do STF da classificação das espécies.

[3] Comentário: Art. 167. São o vedados:

XI - a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201.

[4] Comentário: 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:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201

TRIBUTOS EM ESPÉCIE

1. IMPOSTOS (ART. 16, CTN)

Tributo cujo fato gerador independe de atividade estatal. É tributo não vinculado à atividade estatal, na definição de Geraldo Ataliba.

1.1. **Fato gerador** descrito na norma será um fato qualquer do contribuinte (auferir renda, ser proprietário, realizar comércio etc.), independente de atividade estatal relativa ao obrigado, e que seja indício de capacidade econômica.

1.2. **Base de cálculo** é a ordem de grandeza que mede o fato descrito na hipótese, permitindo medir a obrigação tributária, de acordo com a capacidade contributiva.

Não há relação entre o fato impositivo (previsto na lei e materializado pelo contribuinte) e uma atuação estatal. Os fatos revelam (ou deixam presumir) uma capacidade econômica do contribuinte, o que permite a aplicação do princípio da capacidade contributiva.

Problema da classificação pelo critério da finalidade. A receita também não seria vinculada. Entretanto, o art. 167, IV, CF, diz que a arrecadação dos impostos pode ser vinculada a fundos de saúde, educação e aperfeiçoamento administrativo fiscal.

2. TAXAS (ART. 77 A 79, CTN)

Decorrem de serviços públicos e exercício do poder de polícia. São vinculados à uma atividade estatal. Remuneram uma atuação prestada ou posta à disposição de um contribuinte específico, que deu causa à despesa do ente.

2.1. **Fato gerador**, portanto, é vinculado a uma atividade estatal que justifica sua cobrança. A hipótese de incidência descreve uma atuação estatal voltada ao contribuinte. As atividades estão direcionadas a uma pessoa específica, o destinatário é individualizado. Como o Estado tem um gasto para atender uma necessidade de uma pessoa, nada mais justo que essa pessoa arque para o custeio da atuação. Justiça fiscal.

O fato gerador das taxas não guarda relação com a capacidade econômica do contribuinte (há autores que acham que deveria). Serviço ou exercício do poder de polícia custa o mesmo ao Estado, independente de quem o utiliza.

O fato gerador advém do exercício efetivo de poder de polícia ou efetivo ou potencial de serviços públicos:

a) **Serviço público** art. 79, CTN, potencial ou efetivo, deve ser:

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

[6] **Comentário:** Art. 167. São o vedados:

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

[7] **Comentário:** Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

I - utilizados pelo contribuinte:

a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;

b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

i) **específico** (pode ser medido em unidades autônomas de atuação; é específico para quem deu causa à atuação; qual é o custo estimado para atendimento de cada usuário; art. 79, II) e

ii) **divisível** (o destinatário é identificado, individualizado; o benefício é fruído exclusivamente por fulano; art. 79, III).

Os serviços públicos passíveis de serem taxados são os singulares (*uti singuli*). Referem-se a pessoa determinada ou determinável; a utilização é individual e mensurável. Serviços *uti universi* são prestados indistintamente a todos os cidadãos, devem ser custeados pelos impostos.

b) **Poder de polícia**, art. 78, CTN, é atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público. É restrição ou limitação coercitivamente posta pelo Estado à atividade ou propriedade privada, para que todos possam exercê-los de igual modo e em ordem. É uma espécie de serviço público (Misabel)

2.2. **Base de cálculo** é a mensuração do custo da atividade estatal. Divide-se o orçamento anual para a atividade pelo número de usuários que se utilizam do serviço. STF: taxa de fiscalização e funcionamento tem como critério de pagamento a área do estabelecimento.

Art. 145, §2º, CF. Taxa não pode ter base de cálculo de imposto. Motivos: taxa é remuneração de atividade estatal específica e divisível, a atividade não custará mais se o contribuinte for mais rico, portanto a base de cálculo é fixa. Evita-se a bitributação, com a União invadindo a competência dos outros entes, criando impostos disfarçados de taxas (porque taxas todos podem criar).

2.3. Competência

É competente para cobrar a taxa o ente federado competente para exercer a atividade estatal, conforme Constituição. As receitas das taxas não são finalísticas, não vinculadas. Teoricamente deveriam ter caráter contraprestacional: paga-se pelo o que o Estado gastou; o Estado não deveria arrecadar muito mais do que gasta com a atividade. Taxa é obrigação bilateral ou não? Se um não cumpre a obrigação o outro não precisa cumprir a sua? Todo tributo é proveniente de ato unilateral.

Preço público (ou tarifas)

Tarifa é remuneração devida pelos usuários de serviços públicos prestados por concessionários ou permissionários, sob regime do D. Administrativo. O serviço continua sendo público e o titular o Estado.

A diferença entre taxas e tarifas é se a atividade é ou não é contrato, tem ou não manifestação da vontade. Se depende da vontade do usuário, é preço público. Questionamentos doutrinários.

[8] Comentário: II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de unidade, ou de necessidades públicas;

[9] Comentário: III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

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

3. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA (ART. 81 E 82, CTN)

3.1. **Fato gerador** é vinculado a uma atividade estatal (obra pública) que gera valorização do imóvel de propriedade do sujeito passivo da obrigação. Em outras palavras, a hipótese de incidência é a valorização imobiliária causada por obra pública; o fato imponible é o valor acrescido ao imóvel. Obra pública + valorização decorrente dela. Não há norma que obrigue a vinculação da receita. Apesar do FG ser vinculado, como nas taxas, a contribuição de melhoria decorre apenas de uma obra pública, enquanto as taxas são provenientes de um serviço público ou poder de polícia. É tributo justo, pois o dinheiro público beneficia de maior forma contribuintes específicos, por isso a contrapartida é devida. É pouco utilizado.

3.2. **Base de cálculo** é obtida pela concorrência de dois limites. O limite dado pelo benefício ganho pelo contribuinte é o **limite individual**: não se pode cobrar do contribuinte mais do que seu imóvel valorizou com a obra. (se a casa valorizou \$100, o máximo que ele deve pagar é \$100). Já o custo da obra estabelece o **limite universal (global)**: o ente público não pode arrecadar no total mais do que gastou com a obra (se gastou \$1000, o total arrecadado não pode passar de \$1000). Com os dois limites, evita-se ao máximo o enriquecimento sem causa de ambas as partes e a cobrança como confisco do Estado.

Primeiro se calcula o valor da obra, depois estima-se a valorização imóveis dos beneficiários. Nessa hora o contribuinte deve ser intimado para apresentar suas razões (concordar ou discordar no todo ou em parte).

3.3. **Competência**. É sujeito ativo o ente que realiza a obra. Pode ser concorrente. É difícil ser instituído pois várias etapas administrativas devem ser cumpridas em processo adequado; há desgaste político grande, pois (pelo princípio da subsidiariedade) os municípios é que deveriam fazer as obras e os chefes destes estão muito próximos do eleitor, sujeitando-se à insatisfação popular.

Jurisprudência do STJ: permite a cobrança posterior à obra, até porque a valorização é elemento do fato gerador e limitador da base de cálculo.

4. EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO (ART. 148, CF)

4.1. **Competência** privativa da União. Empréstimo presume a mudança da titularidade do dinheiro, do contribuinte para a União.

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

[12] Comentário: Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

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

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

4.2. Requisitos – instituído por LC, sob os motivos de urgência e relevância (guerra, calamidade ou iminência delas; obra pública de relevante interesse nacional). Critério político do governo, segundo jurisprudência do STF. É empréstimo, deve ser restituído, o que é um dos motivos de não ser instituído. É tributo? É receita que agrega definitivamente ao patrimônio do Estado, apesar de gerar um passivo. Não tem previsão de prazo, que deve ser disciplinado na LC. O STF disse que a devolução teria que ser em dinheiro.

4.3. Fato gerador e base de cálculo – indefinidos pela Constituição. Serão definidos pela LC. O EC sobre a aquisição de veículo (déc. 80) teve como FG a compra de veículo (FG de imposto) e BC o valor dele (também de imposto). Se não fosse empréstimo, seria idêntico a um imposto.

4.4. Vinculação da receita – deve ser utilizada dentro da finalidade que justificou sua criação.

5. CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS (ART. 149, CF)

“Contribuições tem como característica comum a vinculação da receita a fundos, entidades, categorias profissionais, beneficiando indiretamente a terceiros, que não seus contribuintes”. (Soares de Melo). É a Constituição que dá importância à destinação da receita; a União só pode criar contribuições (e EC's) se der destinação a suas receitas. Sem a vinculação, carece de competência a União (Misabel).

Podem ser sociais, corporativas, interventivas, de seguridade social e educacional.

art. 149, CF/88 – pode a União criar contribuições de acordo com o art. 195 (custear a seguridade social)

5.1. Contribuições sociais gerais

As contribuições sociais gerais, junto com a de seguridade social, são as mais importantes, pois representam a maior arrecadação entre as contribuições.

Motivação das contribuições sociais gerais é a garantia de direitos sociais não beneficiados por outras contribuições.

5.2. Contribuições de seguridade social

a) Contribuição aos serviços sociais autônomos – Sistema “S”

Art. 195, I, a, CF. São contribuições ao SENAC, SESC, SESI, SENAI etc.

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

Motivação é, basicamente, planejar e executar medidas para melhoria das condições de vida dos trabalhadores das classes respectivas.

- Fato gerador é a contratação de trabalho, mediante remuneração.
- Base de cálculo é o valor da folha de pagamento.
- Sujeito passivo é o empregador.
- Problema: FG e BC típicos de impostos, pois não vinculados à atividade estatal.

b) Programa de Integração Social e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

Art. 195, I, b, CF. Prevê contribuições sobre a receita e faturamento.

- Fato gerador da COFINS é o faturamento mensal, enquanto do PIS é
- Base de cálculo da COFINS e do PIS é o valor do faturamento, com os decréscimos legais.
- Problema: FG e BC típicos de imposto. Há bitributação (STF nega).
- São cobrados pela importação de produtos e serviços estrangeiros.

c) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Art. 195, I, c, CF.

- Fato gerador é auferir lucro
- Base de cálculo é o lucro contábil
- Problema: é um adicional ao imposto de renda, apesar da diferença na aferição da base de cálculo.

Estados e Municípios que tiverem Previdência própria podem cobrar as contribuições sobre o pagamento dos seus servidores.

5.3. Contribuição de Interesse de Categoria Profissional

Motivação é custear entidades (PJs de direito público ou privado) que fiscalizam e regulam o exercício de determinadas atividades econômicas. (ex. CRA, CRF, CREA, OAB etc.). A receita é vinculada, portanto.

a) Fato gerador é o exercício do poder de polícia (regulação e fiscalização da atividade), e não o exercício da atividade. Logo, o **FG é de taxa**.

b) Base de cálculo é o custo estimado dos gastos da fiscalização dividido pelos profissionais. **BC também de taxa**. O valor da anuidade é fixado em lei. Não pode ser majorado internamente.

c) OAB:

STF. OAB acionou o judiciário pois ela, entidade de direito público, estava sujeita à licitação, concurso e não queria isso, pois se dizia entidade quase de direito privado. Decidiu-se que era entidade *sui generis*, ou seja, é pública ou privada quando lhe interessa. Hoje tem ampla liberdade administrativa, não se sujeita às normas de D. Administrativo, não é fiscalizada pelo TCU.

Só pode cobrar tributo pessoa jurídica de direito público, com isso a OAB não poderia cobrar. **STJ: a anuidade da OAB não tem natureza tributária, mas é obrigatória.**

5.4. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE

A CIDE combustíveis está prevista no texto constitucional (arts. 149 e 177, CF,). O Estado brasileiro não é intervencionista, ou seja, não deve atuar diretamente na economia, com empresas estatais, monopólios, estabelecendo preços etc. Hoje a maior forma de intervenção (e é indireta) na economia é através das agências reguladoras, que regulamentam e fiscalizam cada setor da economia.

Até 2000, a doutrina não se preocupava com a CIDE, mas a União, com o gargalo das contribuições sociais, aumentou a arrecadação da CIDE.

Motivação da CIDE é custear a atuação interventiva do Estado no mercado de acordo com necessidade pública, são situações excepcionais. Seria atuação direta de mercado. Não é custear as agências (pois as empresas pagam taxas a elas). Vinculação da receita ao custeio da atividade estatal de intervir na economia (estimular inovações tecnológicas, incentivar capacitação de recursos humanos, comprar ou vender café para diminuir ou aumentar a oferta, p. ex).

CIDE combustíveis:

- a) Fato gerador é importação, produção e manipulação de combustíveis.
- b) Base de cálculo é o volume comercializado.
- c) Alíquota é específica. Valor fixo com base na unidade de medida, volume. ex.: cada litro de gasolina é tributada em R\$0,50. (alíquota não é ad valorem, calculada pelo preço do produto, como no Imposto de Importação)
- d) Problemas:

A CIDE combustíveis tem BC e alíquota própria de impostos.

A receita é vinculada à infraestrutura rodoviária, meio-ambiente, subsídio aos transportes, cfe. art. 177, §4º, CF. Na verdade, não há vinculação direta da aplicação da receita com o sujeito passivo.

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

[15] Comentário: II - os recursos arrecadados serão destinados:

- a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo;
- b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás;
- c) ao financiamento de programas de infraestrutura de transporte

Não há intervenção no domínio econômico. A CIDE se vincula a um setor e a receita é vinculada a outro setor.

STF disse que a CIDE não demanda LC pois a Constituição regulamenta suficientemente a contribuição. Entretanto, não há normas gerais que limitam o exercício do poder de tributar, nem definição do que é intervenção do domínio econômico.

Há CIDE royalties;

SELIC – Sistema Especial de Liquidação e Custódia de títulos públicos – é calculada sobre os títulos da dívida pública, se muita gente quer comprá-los e o Estado precisa pouco, diminui-se a taxa. Se o Estado precisa e pouco gente quer comprar, a taxa aumenta. Também movimenta de acordo com a inflação.

5.6. Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública

Art. 149-A, CF/88. Agregada à Constituição por EC. Competência dos municípios, excepcionalmente. Pode ser cobrada na conta de energia. É contribuição especial, pois o ponto em comum com as outras é ter vinculação da receita à finalidade. Veio no lugar da taxa de iluminação, que era inconstitucional por não ser atividade estatal específica e divisível. É típica taxa que não possui critério de divisibilidade, mesmo sendo constitucional. É muito criticada, pois incoerente. STF decidiu pela constitucionalidade da contribuição: é espécie diferente. Constituição não define FG e BC, que permanecem os mesmos de quando era taxa.

- a) Fato gerador deveria ser a atividade de iluminação, mas é mais a prestação de um serviço.
- b) Base de cálculo o custo dividido pela população. Alguns dizem que o FG é ter imóvel e base de cálculo o valor conta de luz.
- c) Vinculação da receita ao custeio da iluminação pública.

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

1. CONCEITO

Seria o Direito Constitucional Tributário. Competência é poder outorgado pela Constituição aos entes federados para legislar, arrecadar e fiscalizar tributos. É aptidão para criar tributos. Em 1993 houve revisão constitucional, era/é possível fazer desconstitucionalização das competências tributárias? Pode lei federal falar sobre Estados e Municípios?

2. MODALIDADES

2.1. Privativa

É exclusiva de um ente federado. Conseqüentemente, é proibido aos demais entes exercerem competência sobre o mesmo tributo, sob pena de nulidade. Os impostos são distribuídos exclusivamente para cada ente.

2.2. Comum

Qualquer ente pode instituir. Contribuição de melhoria, taxa e contribuições sociais destinadas à seguridade social de seus servidores.

2.3. Concorrente

Mais de um ente federado exerce a competência sobre a mesma base tributária. Na importação há um pouco da concorrência entre União (cobrando II, IPI, COFINS) e Estados (cobrando ICMS).

2.4. Residual

A União pode instituir outros impostos não previstos, mediante LC, (art. 154, I) desde que não tenham mesmo FG e BC de outro imposto.

Art. 154, II, imposto em caso de guerra, poderá ter mesmo FG e BC de outros existentes; é permissão constitucional para invasão de competência. Os empréstimos compulsórios não tem essa permissão e devem ser restituídos, logo é melhor para a União o imposto extraordinário.

Art. 195, §4º, contribuições de seguridade social. A União pode instituir outras contribuições residuais, desde que observados os requisitos da criação de impostos residuais e não sendo cumulativos (não pode ter mesmo FG e BC de outros impostos ou de outras contribuições? Pela teoria tripartite a contribuição é imposto (ou taxa), então as contribuições residuais não poderiam ter mesmo FG e BC de impostos. Não faria sentido a proibição quanto a outras contribuições porque uma nova contribuição não poderia ser igual a outra, de qualquer forma. O STF entendeu que a proibição é quanto às contribuições, o que permite à União criar contribuições que têm FG e

[16] Comentário: Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

[17] Comentário: II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão o suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

BC de impostos de outros entes, possibilitando a invasão de competência.

3. CARACTERÍSTICAS

3.1. Irrenunciabilidade

competência outorgada pela CF não pode ser renunciada pelo ente federado. Pode até não exercê-lo, mas renunciar nunca. São indisponíveis.

3.2. Indelegabilidade

competência não é delegável (poder de instituir o tributo), uma vez que contrariaria o princípio federativo. É delegável a capacidade tributária ativa (arrecadar e fiscalizar).

3.3. Facultatividade

Art. 8º, CTN. O não exercício da competência não faz caducar a prerrogativa do ente de um dia vir a exercê-la. Constituição outorga o poder, a instituição depende da atuação do ente (criação da lei ordinária). Pela lei de responsabilidade fiscal, deve haver equilíbrio nas finanças públicas, o que forçaria o exercício da competência. Mas depende dos recursos do município e da vontade do povo de instituir ou não. A LRF diz que os municípios que renunciam receitas não podem receber repasses voluntários.

3.4. Inalterabilidade

Também se funda no princípio federativo. A matéria tributável não pode ser modificada.

4. FEDERALISMO FISCAL

4.1. Repartição de competências tributárias

A Constituição reparte as competências para cada ente federado, inclusive estabelece a competência residual, concorrente etc. Nos sistemas unitários o sistema tributário não reparte as competências da mesma forma descentralizada dos estados federalizados. A autonomia que caracteriza o federalismo não é completa. As autonomias significam autonomia política, o que inclui auto-organização e autolegislação. Críticas: os municípios não têm representatividade no Congresso, como os Estados; não têm receitas suficientes para exercer a autonomia e são dependentes da União. A autonomia financeira é o quarto elemento do federalismo, que garante a efetividade das demais autonomias. A autonomia financeira não se confunde com autonomia tributária (não dá pra desconstitucionalizar o direito tributário, pois é o texto constitucional que pode repartir as competências). A autonomia financeira pressupõe a tributária, significa que o ente possa ter recursos próprios para a subsistência, mesmo que não proveniente de tributos (por exemplo, há municípios que recebem CFEM –

compensação financeira pela exploração mineral, que não é tributo, bem como alguns recebem os royalties do petróleo).

Havendo equilíbrio orçamentário (entre despesas necessárias, conforme atribuições constitucionais, e receitas), há autonomia financeira.

Maquiagem orçamentária: estimativas de receitas que não se completam e despesas que não correspondem a todas as necessidades da população.

4.2. Repartição de receitas tributárias

Nem sempre a pessoa competente para instituir tributo coincide com o de pessoa constitucionalmente beneficiada pelo produto arrecadado. CF 1946. Apoio recíproco entre os entes federados: redistribuição das receitas tributárias. Até então havia enorme dependência financeira até dos Estados membros, ainda mais dos municípios. Hoje 70%, 24%, 6% do total arrecadado com tributos é da União, Estados e Municípios, respectivamente. Causa: repartição de competência outorgada pela CF (mais tributos para a União) e má administração dos entes (falta de exercício pleno da competência tributária pelos municípios).

Do total arrecadado com IR a União fica com 50%. Do IPI distribui $\frac{1}{4}$. IPVA é repartido ao meio com o município do carro. Ainda assim, a União fica com 64% da receita tributária total. Um imposto residual, 20% seria repassado aos demais entes. Já as contribuições têm receita afetada, logo não seriam repassados. A arrecadação de contribuições foi a que mais subiu, desde 1998/99, uma vez que a União não precisa repartir as receitas das contribuições.

Federalismo depende de repartição de competências e de receitas.

A autonomia tributária não é imprescindível (p/ professor), pois é possível chegar ao mesmo resultado com boa repartição de receitas. Grande parte dos municípios vive do FPM.

5. LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

Tributação é poder outorgado pelo povo através da Constituição, mas limitado. As restrições são previstas na Constituição (LC pode normatizar as limitações).

5.1. Introdução aos princípios

Princípio é regra (PARA O PROFESSOR). A importância dos princípios constitucionais tributários é que são limitações ao poder de tributar. Restringem um direito do Estado em face do cidadão. São fundamentais, cláusulas pétreas. Alguns princípios se constitucionalizam pois protegem o cidadão do Estado, tais princípios são irrevogáveis por lei ordinária. São constitucionais, necessariamente, bem como as imunidades, pois limitam o poder constitucional de tributar.

a) expressos x implícitos

literais ou não literais. O princípio da segurança jurídica, p. ex., não está expresso em lei.

b) gerais x específicos

ou se aplicam a vários ramos, ou a um ramo específico do direito. Os tributários são específicos.

5.2. Legalidade

Consubstancia a segurança jurídica. Dá certeza da exata abrangência das normas. Limita a discricionariedade do agente público.

a) Geral

Art. 5, II, CF. Princípio da legalidade concerne a todos os ramos do direito. É permitido fazer tudo o que a lei não proíbe. Normas de caráter obrigacional (como as tributárias) só nascem ou são alteradas pela vontade do povo, através do Poder Legislativo. **Limites à liberdade individual são estabelecidos em lei.** A Administração Pública deve aplicar tais normas também de acordo com o princípio da legalidade administrativa (art. 37, CF), **pois a AP cumpre apenas a vontade do povo, que está escrita nas leis, se não há nada escrito, é porque não era da vontade do povo. Cada ato do Fisco deve estar expressamente autorizado por lei.**

Planejamento tributário é o cálculo feito pela pessoa (física ou jurídica) para diminuir ao máximo os custos com tributos; é a elisão fiscal; redução de carga tributária de acordo com a lei. Quando os caminhos para redução da carga tributária são ilícitos há evasão fiscal. A discussão sobre se os caminhos são lícitos ou ilícitos tem base no art. 5º, II; se a lei dava liberdade ao contribuinte, ou não.

Princípio da legalidade administrativa é geral quanto ao Direito Tributário, pois afeta toda a administração fazendária. O EDD pressupõe a limitação dos atos do poder público. Limita a competência tributária. A materialidade da arrecadação (arrecadação e fiscalização) está adstrita à legalidade do art. 37, CF; o ato de arrecadar e fiscalizar do agente público estará disciplinado em lei. Ação fiscal: termo de abertura de ação fiscal; intimação do contribuinte para ciência e esclarecimentos; auto de infração; recursos administrativos; constituição definitiva. Inscrição em Dívida; emissão de CDA; execução fiscal. Todos esses atos são regulados pelo art. 37. a discussão de nulidades dos atos é baseada nesse artigo.

A maioria da doutrina e jurisprudência entende que a nulidade só será verificada se acarretar prejuízo para a parte (professor discorda. Para ele o legalismo deve ser extremo). O prejuízo é

[18] Comentário: II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

[19] Comentário: Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

instantâneo ao descumprimento do devido processo do art. 37. Não seria necessário provar prejuízo além para anular o ato produzido em desconformidade com o princípio da legalidade administrativa.

b) Específico

Princípio da legalidade tributária. **Só lei ordinária (em regra) pode descrever abstratamente hipótese de incidência, sujeitos, base de cálculo e alíquota.** Tributos só podem ser instituídos ou majorados por lei.

- [art. 150, I](#)
- **Especificidade**

Ou tipicidade cerrada; estrita legalidade (Misabel. Direito penal e tributário típico) (tipos são abertos; conceitos são fechados [a falta de uma das características prejudica a conceituação]). O tributo, para ser validamente constituído deve cumprir uma série de requisitos próprios da norma tributária. É um conceito (fechado).

O tipo tributário (descrição material do tributo) deve ser fechado, exato, seguro; devem estar previstos em lei. O Judiciário não pode usar analogia e a AP não pode ser discricionária (Carrazza). Só é típico o fato que se subsume perfeitamente à norma.

Vencimento da obrigação também é elemento fundamental da obrigação, portanto deveria estar na lei (para o professor). Uma obrigação sem vencimento é ineficaz, até inválida. Do descumprimento da obrigação no prazo acarreta mora e juros. Ocorreu (ICMS) que permitiu-se que o vencimento fosse estabelecido pelo executivo, o que relativiza o princípio da legalidade. O STF aceitou dessa forma.

ASPECTOS OU CRITÉRIOS DA NORMA

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA	CONSEQUÊNCIA
Material (verbo mais predicado: prestar serviços; auferir renda)	Subjetivo (sujeitos da relação, ativo e passivo. A lei deve estabelecer quem cobra e paga, não pode delegar ao Executivo)
Espacial (onde ocorre o fato gerador) (considera-se o local do FG a sede do prestador ou o local da prestação. STJ acha que é só no local da prestação)	Quantitativo (base de cálculo e alíquota; quanto se deve pagar) (o vencimento e o procedimento de quitação fazem parte, para o professor)
Temporal (quando ocorre o FG e nasce a obrigação tributária) (nas importações, ocorre com o registro da DI – declaração de	

[20] Comentário: 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;

importação, anterior ao desembaraço, p. ex.)	
Pessoal (quem deve pagar) (ICMS: deve quem faz circular a mercadoria e é comerciante)	

- **Medida Provisória**

Tem efeito imediato. Seria compatível com norma tributária? Urgência e relevância seriam incompatíveis com a norma tributária (serve apenas para empréstimo compulsório). **As normas tributárias devem (ou deveriam) seguir o princípio da anterioridade, o que é contrário à essência das MP's.**

O STF admite como dentro da legalidade tributos instituídos e majorados por MP, inclusive reeditáveis. Art. 62, §3º, CF. MP's valem por 60, prorrogáveis por mais 60 dias. Pode instituir tributo, desde que obedecido o princípio da legalidade, reeditável por uma vez (se não convertida em lei tranca a pauta do Congresso).

- **Exceções**

Art. 153, §1º. Os impostos II, IE, IOF e IPI (e CIDE-combustíveis, pelo **art. 177, §4º, I, b)** podem ter alíquotas modificadas por ato do Executivo (não precisa de MP, pode ser decreto regulamentar ou resolução), pois esses tributos têm característica extrafiscal. **Desde que atendidas as condições e os limites legais. A competência excepcional é para flexionar as alíquotas dentro do mínimo e máximo já previsto em lei; se não há nada previsto, MP não pode criar (Carrazza).**

5.3. Princípio da Irretroatividade

A obrigação surge com o fato gerador. **Art. 144, CTN.** Aplica-se a lei vigente à época do fato, independente de quando se vai apurar a obrigação. De outra maneira, não haveria certeza e segurança jurídica necessárias ao EDD.

- **Art. 150, III, a**

A irretroatividade é em relação à competência tributária. Se a lei inova, não pode ser aplicada a fatos anteriores a sua vigência. Apenas normas interpretativas (que não inovam o ordenamento) são aplicáveis a fatos pretéritos. **Carrazza não reconhece a existência destas; só o aplicador interpreta a norma.** Se não houvesse o princípio da irretroatividade na CF, poderiam ser criados tributos retroativos? É da essência do EDD a segurança gerada por leis que não retroagem. Ato jurídico perfeito, direito adquirido e coisa julgada devem ser respeitados (art. 6º, LINDB).

Está consolidado o fato gerador? Qual a lei vigente na data da consolidação? Esta será aplicada.

[21] Comentário: Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

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

IV - produtos industrializados;

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

§ 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.

[22] Comentário: § 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - a alíquota da contribuição poderá ser:

b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, b;

[23] Comentário: Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

[24] Comentário: 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;

Fato gerador que se prolonga no tempo e está em curso também não poderia ser afetado.

Art. 106, CTN. **Retroatividade benigna.** A lei tributária sancionatória (que alteram as sanções) que beneficia o contribuinte retroage em benefício dele, desde que ainda não transitado em julgado a ação (revoga caracterização de ato como infração; deixa de exigir alguma obrigação acessória; lei nova que reduz multa, p. ex.). **A lei interpretativa nova não pode criar dever para o contribuinte.** Entretanto, se a lei altera o tributo (FG, BC, alíquota etc.) ela não retroagirá, nem em benefício do contribuinte, salvo se a lei for expressa na retroatividade dos efeitos benignos (Carrazza).

5.4. Princípio da Anterioridade

Também se relaciona à segurança jurídica; não surpresa. É necessário que o contribuinte tenha um prazo para se adequar aos novos valores, planejar negócios e atividades.

a) Origem

O princípio da anualidade tem influência do Direito Financeiro: a majoração ou criação de tributos deve ser feita até o envio da proposta para orçamento do ano seguinte (o envio do orçamento ao Congresso é até 30/06). Passou-se a alterar a própria lei do orçamento até dezembro, depois de aprovada, para prever o tributo já no ano seguinte.

Em alguns países ainda se aplica o princípio da anualidade: a lei tributária só pode criar ou majorar tributos se previstos no orçamento do ano seguinte. No D. Financeiro, os resultados são calculados anualmente; exercício anual.

b) Art. 150, III, b e c

A CF estabelecia apenas que a regra é cobrar tributos apenas a partir do primeiro dia do próximo exercício fiscal. Foi adicionada a alínea c, que criou o prazo de 90 dias de anterioridade. Vem do art. 195, §6º, que estabelecia desde a promulgação da CF'88 que as contribuições para seguridade social sempre foi nonagesimal.

O IPMF foi transformado em CPMF também por não precisar de aguardar o próximo exercício para arrecadação.

c) Exceções

Há exceções do art. 150, §1º: não se submetem ao princípio da anterioridade as mesmas exceções ao princípio da legalidade. Imposto no caso de guerra, II, IE, IOF e IPI, além de poderem ter alíquota alterada pelo Executivo, não se submetem à anterioridade. Há tributos que só se submetem à anterioridade do próximo exercício, outros apenas à nonagesimal, outros não se submetem a nenhuma.

[25] Comentário: Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática.

[26] Comentário: § 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.

EXCEÇÕES		
Tributo	Anterioridade	Nonagesimal
II, IE, IOF, EC e I. Extr.	Não	Não
Contr. Sociais p/ seguridade social	Não	Sim
IPI	Não	Sim
IR, bases de cálculo do IPVA e IPTU	Sim	Não
ICMS, ITR, ITCD, ITBI, ISS, fatos geradores e alíquotas de IPVA e IPTU, CIDE, demais contribuições e taxas.	Sim	Sim

Alguns tributos têm nítido caráter extrafiscal, ou seja, importa mais controlar alguma atividade econômica do que arrecadar aos cofres públicos. O IE, p. ex., não é cobrado para não reduzir as exportações. O II serve para controlar os preços nacionais. IOF tributa o capital, para evitar a especulação. IPI tem dupla função: interno, recai sobre o consumo, aumentando-o ou diminuindo-o; na importação tem a mesma função do II (o IPI só se submete à anterioridade nonagesimal).

Tributos parafiscais são destinados a uma entidade e finalidade específicos. (não são exceções ao princípio)

A alteração da base de cálculo de IPTU e IPVA pode ser feita até o último dia do ano para valerem no próximo.

Correção monetária não é aumento do tributo, mas atualização. Não precisa de lei. Art 97, §2º CTN.

O IR observa a anterioridade da alínea b, não tem anterioridade nonagesimal. Mudanças no IR em 92/93: alteração no último dia do ano e com publicidade real em janeiro. STF reconheceu que a alteração foi publicada às 23h do dia 31/12, então valeu para o próximo ano.

Súmula n. 584, STF. Diz que a lei aplicada ao IR é a da data da declaração. Se o fato gerador se iniciou, mas não terminou, a lei poderia alterar o tributo durante o exercício e seria válida. Foi superada? É manifestamente ilegal. É pouco utilizada e há muitas decisões contrárias a ela.

Tanto os fatos geradores simples (realizados instantaneamente), quanto os compostos (resultado de várias atividades e operações em um certo período) devem ser protegidos pelo princípio da anterioridade. Lei nova, portanto, não poderia ser aplicada a fato gerador que já se iniciou.

5.5. Princípio da Isonomia

- a) [art. 5º, caput, CF](#); [art. 150, II](#)

[27] Comentário: Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[28] Comentário: 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;

O art. 150 é a especificação tributária do princípio do art. 5º. Um dos pilares do EDD, visa manter os iguais e eliminar desigualdades. Mesmos ônus e benefícios para contribuintes em situações semelhantes. A discriminação tributária deve ser autorizada pela própria Constituição (ex: zona franca de Manaus). A medida das desigualdades é sempre econômica, objetiva; nunca subjetiva.

b) Igualdade vertical e horizontal

igualdade vertical (material) é tributação desigual entre os desiguais. Horizontal (formal) é a tributação igual entre iguais. Não pode: lei que estabelece alíquotas iguais para contribuintes em condições diferentes; lei que trata de forma diferente contribuintes nas mesmas condições.

Art. 151, I – isonomia entre os Estados (uniformidade de tributação). A União não pode criar tributos desuniformes entre os Estados, salvo para equilibrar o desenvolvimento das regiões.

Problema: COFINS incide sobre faturamento; CSLL sobre o lucro. Teoricamente, todas as empresas pagam COFINS, mas nem todas CSLL. A União aumentou a alíquota da COFINS, e as empresas que dão prejuízo reclamaram, pois não tinham lucro e ainda pagariam mais tributo. O STF disse que estava certo.

c) requisitos

Para que a lei tributária não seja ilegalmente discriminatória, deve cumprir três requisitos:

i) razoabilidade da discriminação, ii) objetivo que justifique a discriminação e iii) nexo entre a discriminação tributária e o objetivo.

5.6. Princípio da capacidade contributiva

a) art. 145, § 1º, CF

Ligado aos princípios da vedação de confisco e da isonomia. A imposição tributária se dá sobre fatos, operações, situações e estados que tenham fundamento econômico; o tributo não pode exceder esse patrimônio. Deve haver uma correlação lógica (proporcional) entre a base de cálculo (o que se cobra) e a materialidade do tributo (o fato impositivo traduzido monetariamente; porque se cobra). O contribuinte deve participar das necessidades coletivas com suportável parcela do seu patrimônio.

Capacidade econômica não é o mesmo que capacidade contributiva. Quem tem capacidade econômica pode não ter contributiva. Econômica é a soma do patrimônio, que pode arcar com uma tributação ou não.

b) Impostos pessoais e reais

[29] Comentário: § 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.

Impostos pessoais levam em conta condições pessoais do contribuinte. (ex: IR que permite deduções com saúde, educação etc). As alíquotas nos impostos pessoais variam de acordo com a capacidade do contribuinte.

Os impostos reais incidem sobre algum elemento econômico de maneira objetiva, indireta (ex: propriedade [IPTU, IPVA etc.] e operações financeiras [IOF].

É classificação inócua (para professor e outros doutrinadores), pois todo tributo é expressão da capacidade econômica do sujeito passivo.

c) Entendimento do STF acerca do princípio da capacidade contributiva nos impostos reais

- Impostos pessoais: deduções e progressividade

São duas formas de aplicar o princípio. Deduções são aquelas cabíveis no IR, p. ex. Progressividade significa maior renda, maior alíquota.

- STF: capacidade contributiva para impostos reais: proporcionalidade

Para impostos reais a capacidade contributiva só é aplicada pela proporcionalidade. Aumenta proporcionalmente o *quantum* devido de acordo com o valor econômico sobre o qual incide a tributação. Não altera a alíquota.

Há julgamento em curso que pode alterar esse entendimento e acabar com a divisão entre reais e pessoais, permitindo a variação de alíquotas de acordo com a capacidade.

- Súmulas n. 656 e 668 - permite alíquotas progressivas para IPTU. A progressividade dos impostos reais, baseada no valor da base de cálculo, só é admitida se expressamente prevista na própria CF.

d) Apenas impostos?

Os demais tributos não-vinculados também se aplicam o princípio da capacidade contributiva.

Taxas também levam em conta o princípio, conforme se depreende do art. 5º, LXXIV e LXXVII, CF.

Pela teoria tripartite, contribuições são normalmente impostos, então se aplicaria o princípio para elas.

e) Progressividade extrafiscal

Art. 182, CF. Para atingir a função social da propriedade, caso o proprietário não dê fim adequado (deixar lote vago no centro). Função social do imóvel urbano é definida pelo Estatuto das Cidades, e

[30] Comentário: LXXIV - o Estado prestará assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos;

[31] Comentário: LXXVII - são gratuitas as ações de "habeas-corpus" e "habeas-data", e, na forma da lei, os atos necessários ao exercício da cidadania.

lei municipal.

IPVA cobrado de acordo com a destinação, uso, do veículo. É a seletividade dentro da extrafiscalidade.

Para ICMS (art. 155) e IPI (art. 153), seletividade fiscal, bem necessários têm alíquotas menores.

5.7. Princípio do não-confisco

a) art. 150, IV, CF.

b) Tributo confiscatório (art. 3º do CTN)

É o que serviria para penalizar o contribuinte, o que não é permitido. É o que extrapola a capacidade contributiva.

c) Tributo com efeito confiscatório

Definição deveria ser feita por LC (art. 146, II), o que nunca foi feito.

Tem-se o efeito confiscatório quando o excesso da tributação impede o exercício do direito individual fundamental.

Não pode ter efeito de punir o contribuinte. Tributos de caráter fiscal = Estado quer arrecadar. Caráter extrafiscal = Estado quer regular a economia. Se a alíquota é alta, mas o tributo tem caráter extrafiscal, não há efeito confiscatório. Não há limite pré-estabelecido para alíquotas, depende do caso.

Taxas que cobram muito mais do que o gasto com a prestação têm efeito confiscatório.

d) Razoabilidade

Para analisar se há ou não confisco, devem ser analisados os demais tributos que incidem.

e) Multa e princípio do não-confisco para o STF (ADI 551) 30%

As multas podem ter efeito confiscatório? Segundo STF não, deu limite de 30% sobre o valor do tributo cobrado em uma decisão isolada em ADIn.

6. IMUNIDADES

6.1. Conceito

É limitação constitucional ao poder de tributar, que restringe (nega) a competência tributária do ente federado em relação às situações previstas. É não-incidência constitucionalmente estabelecida. É expressa e delimita negativamente a competência tributária (Misabel). É irrevogável, a CF limita o poder de tributar. Lei que contrarie imunidade é inconstitucional. Podem haver imunidade de

[32] Comentário: 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;

impostos, taxa e contribuições sociais.

6.2. Imunidades pessoais e reais

Pessoais (subjétivas): não se pode tributar tal pessoa. Reais (objetivas): certos bens não podem ser tributados.

6.3. Isenção

Auto-limitação ao exercício da competência. É legal, ou seja, não prevista na Constituição. **Vem de lei complementar ou ordinária.** O ente competente para cobrar pode criar lei que isente da tributação. O mesmo ente pode revogar a isenção.

6.4. Imunidade tributária recíproca

a) art. 150, VI, a

Um ente federado não pode tributar outro com impostos sobre patrimônio, renda e serviços. **Ou seja, nenhum imposto (Carrazza).** É decorrente do princípio federativo, **também do princípio da isonomia das pessoas políticas (Carrazza).** Um não tributa o outro por ausência de capacidade contributiva (Misabel, A. R. Carrazza etc), pois nenhum tem finalidade de lucro. **Imunidade se estende aos entes da Administração Pública indireta dentro de suas finalidades essenciais ou decorrentes, desde que não explorem atividade econômica regida pelo direito privado. Os entes da AP indireta, mesmo recebendo alguma contraprestação, quando prestam serviços públicos (delegatárias de serviços públicos ou de poder de polícia, definidos em lei), são imunes; quando exercem atividade econômica de direito privado, não são.**

b) impostos x contribuições

Na teoria tripartite, contribuições também não poderiam ser cobradas, pois são impostos. Na teoria das 5 espécies é possível. Há contribuições previdenciárias cobradas dos Estados. O antigo IPMF, criado por EC, permitia que a União cobrasse dos Estados e Municípios. O STF disse que não, pois a imunidade é cláusula pétreia e não pode ser limitada, nem por emenda. Posteriormente, o IPMF virou CPMF, que, friamente, escapa da imunidade. **É apenas para impostos, pois nestes há maior demonstração do poder de império do Estado, o que é incompatível com o federalismo (Misabel).**

Toda transação dos entes federados representa patrimônio, renda ou serviços, não podendo ser cobrado IOF dos entes federados.

c) impostos indiretos

Incidem sobre o consumo, pois tributam a produção nas cadeias produtivas. Mas no fim das contas,

quem paga é o consumidor. Há seletividade, de acordo com a necessidade do produto, variando alíquotas, é o que ocorre no IPI, p. ex. No ICMS há tributação em cada etapa da produção, que incide sobre o valor agregado em cada etapa (pelo sistema de débitos e créditos de ICMS). Entretanto, na prática, o ICMS incide sobre ele mesmo (o valor do tributo é incluído no preço do produto para a tributação na próxima fase). Tributação indireta sobre o consumo não comporta imunidade no meio da cadeia, pois aumenta o preço do produto, uma vez que elimina os créditos de ICMS, p. ex. Substituição tributária: tributação direta na origem, não durante toda a cadeia, há previsão constitucional para isso, apesar de não ser exercido. A tributação adequada sobre o consumo é não cumulativa. Na Europa há o IVA, que é a soma de todos os tributos que recaem sobre o faturamento.

PIS/COFINS podem ser cumulativos ou não. Quando a empresa faz opção pelo lucro presumido, ela recolhe a contribuição cumulativamente. Há permissão legal para a cumulatividade de IPI, ICMS, PIS/COFINS. ISS não tem permissão para ser não cumulativo, mas a jurisprudência tem aceitado deduções na base de cálculo tomando-o quase um imposto não cumulativo. A não cumulatividade é princípio expresso no art. 153, 155, §2º, I (ICMS) e 195

Contribuinte de direito: responsável pelo recolhimento do tributo em cada etapa.

Contribuinte de fato: é quem suporta o encargo, que é repassado no preço. É o consumidor. É a riqueza dele que é tributada, no fim das contas.

A alíquota média do ICMS é de 18,5%, e é o principal tributo sobre o consumo. A União transformou o PIS e a COFINS em tributo não cumulativo, para parecer ICMS e arrecadar mais.

d) Imunidade tributária recíproca em tributos indiretos

quando um ente federado adquire um bem, apesar da imunidade recíproca entre entes, ele paga tributos que ocorrem na cadeia, como IPI e ICMS, p. ex. Há acórdãos isolados nos dois sentidos, que permitem a imunidade total dos tributos, e não permitem. Os primeiros dizem que a imunidade é para o contribuinte de fato (logo, ele não deve pagar nenhum tributo que recaia na cadeia de produção). Os segundos dizem que a imunidade é para o contribuinte de direito (o ente federado só é imune no fim da cadeia. O tributo que a fábrica deve para o produtor de matéria-prima é devido).

6.5. Imunidades pessoais

a) autarquias e fundações

- Vinculação à finalidade

possuem as mesmas imunidades dos entes federados, desde que o patrimônio, renda ou serviços

sejam empregados na finalidade da autarquia ou fundação. Fundações imunes são as públicas, as privadas não têm imunidade (p/ professor). Ex.: o INSS deve pagar IPTU de imóveis seus alugados para terceiros? A Súm. 724, do STF diz que se a renda é aplicada nas finalidades da autarquia, a autarquia é imune ao IPTU.

O raciocínio do STF é aplicado em outros casos, templos, que mesmo explorando atividade econômica, não pagam tributo se a renda é utilizado em seus fins.

b) Partidos políticos e sindicato dos trabalhadores

Só serão imunes se não tiverem fins lucrativos, aplicarem todos os recursos no país e escriturarem suas receitas em livro próprio. Imunidade sobre impostos incidentes sobre patrimônio, renda e serviços, desde que vinculados a sua finalidade. Sindicados só de trabalhadores, é discriminação positivada na Constituição.

c) Templos para culto de qualquer natureza

Ligado ao princípio da liberdade de culto. E imóveis agregados, como casa paroquial, shopping do lado da basílica de aparecida? Normalmente passam a pertencer a entidade, sendo aplicada a súm. 724. Templos não são apenas os edifícios utilizados para os ritos, mas os demais edifícios que o possibilitam. Quando o culto obtém algum proveito estranho a sua finalidade (aluga imóvel, fabrica e vende imagens etc), mesmo depois revertendo os valores à finalidade, Carrazza entende que não há imunidade, apesar da jurisprudência em contrário.

d) entidades de educação e assistência social

art. 150, I, a, b e c. não é qualquer entidade que tem imunidade, apenas as que não têm fins lucrativos. Questão: se existem essas entidades é porque o Estado não atua como deveria. Essa imunidade é um reconhecimento da incompetência do ente público. Elas não podem distribuir lucro, mas podem dar superávit, para reinvestir nas próprias atividades.

Art. 14, CTN traz 3 condicionantes: a) não podem distribuir lucros, participações etc; b) todo o patrimônio deve ser aplicado no país; c) escrituração fiscal regular, apesar de não se submeter ao pagamento de tributos, se submetem à fiscalização da Receita.

Não há manifestação expressa na legislação, mas não é possível uma entidade sem fins lucrativos ser transformada em uma entidade com fins lucrativos, até porque parte do patrimônio acumulado se deve ao não pagamento de tributos. Tem se tornado comum no setor educacional.

A CF diz que as imunidades serão regulamentadas nos “termos da lei”. É ordinária ou complementar? Está em discussão nos tribunais superiores, pois a União estabeleceu vários

requisitos que não estão no CTN por meio de lei ordinária. Um dos critérios criados foi o número de leitos reservados ao S.U.S. Em hospitais não lucrativos. Interpretação adequada é pela necessidade de Lei Complementar. Não se pode permitir a criação de requisitos pelo “legislador federal” que tornam inócua a imunidade prevista pelo “legislador nacional”.

Art. 195, § 7º, estende as imunidades às contribuições para seguridade social. O art. fala de isenção, mas o STF disse que exoneração constitucional não pode ser isenção, apenas imunidade. Logo o dispositivo trata de imunidade.

- Fundos de pensão

STF criou requisito não expresso da CF, mas como se fosse derivado dela. Fundos de pensão são associação sem fins lucrativos que prestam assistência social ao seus participantes. Podem participar os trabalhadores das respectivas empresas, públicas ou privadas. São as maiores poupanças privadas do país. Ex.: Previ, Petros, Forluz etc.

A União quer tributar a renda dos fundos. Não questiona os demais tributos. O STF afastou a imunidade aos fundos de pensão, pois não são abertas à sociedade, apenas ao trabalhadores das respectivas empresas. É o requisito estabelecido pelo STF, não previsto em lei. Críticas: não é requisito legal; apesar de não abertos, os fundos prestam serviços que seriam do Estado; é exceção de imunidade que se aplica apenas à tributação de investimentos financeiros, há isenção aos demais, figura jurídica estranha.

6.6. Imunidades reais

Imunidades que recaem sobre o objeto, não sobre a pessoa.

- a) livros jomais, periódicos e insumo papel (incluindo filmes e papéis fotográficos) - Impostos (art. 150, VI, d, c/c Enunciado n.º 657/STF). serve para garantir a liberdade de expressão e informação. RE 134.078: imunidade serve para lista telefônica. Incidem sobre livros eletrônicos? Por enquanto não, pois e-book é utilizado por rico.
- b) pequena gleba, explorada por proprietário que não possua outra imóvel – ITR (art. 153, § 4º, II) ITR não importa com construções. Se há destinação agrícola é rural.
- c) operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária – Impostos (art. 184, § 5º)
- d) Produtos industrializados destinados ao exterior – IPI (art. 153, § 3º, III)
- e) Operações que destinem mercadorias ou serviços ao exterior, assegurado o crédito – ICMS (art. 155, § 2º, X, a)

- f) Operações que destinem a outros estados petróleo e derivados e energia elétrica – ICMS (art. 155, §2º, X, b)
- g) Ouro, ativo financeiro, instrumento cambial – Tributos, exceto IOF (art. 153, §5º, c/c art. 155, §2º, X, c)
- h) Serviços de comunicação, de radiofusão sonora e de sons e imagens livre e gratuita – ICMS (art. 155, §2º, X, d)
- i) Receita de exportação – Contribuições sociais, exceto CSLL, e CIDE (art. 149, §2º, I)
- j) Transmissão de bens, direitos para pessoa jurídica em realização de capital e na fusão/incorporação/cisão/extinção, salvo quando atuante no ramo imobiliário – ITBI (art. 156, §2º)
- k) princípios e imunidades são limitações constitucionais ao poder de tributar. Princípios servem para orientar o exercício da competência. Imunidades limitam a competência; é não-competência. Norma de competência = Norma que atribui competência – norma que denega parcialmente competência (imunidade). Se retirasse totalmente haveria cassação da competência.

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

1. Conceito:

Autores criticam que regras de interpretação estejam em lei, pois é coisa de hermenêutica, doutrina. Art. 96, CTN. Legislação compreende toda e qualquer norma (do legislativo e executivo) em matéria tributária. Obrigação principal é pagar quantia aos cofres públicos; obrigação acessória é positiva ou negativa, preencher declaração de renda, escriturar livro de ICMS e IPI, e. g., servem para facilitar a função fiscalizadora do Fisco. Art. 113, §2º, CTN. as obrigações acessórias serão criadas pela legislação tributária (ato do executivo pode criar obrigação acessória? Para o CTN sim). Para o art. 5º, II (reserva legal), qualquer obrigação só pode ser criada em virtude de lei. É contrária ao princípio da legalidade. Hoje o legislativo cria normas genéricas que servem para qualquer coisa, como se delegassem funções ao executivo, permitindo a criação de obrigações acessórias, criando sanções pelo descumprimento.

2. Funções dos tipos legislativos

2.1. Constituição Federal/Emenda Constitucional

Competência, princípios e imunidades. O STN tem base na CF, com a fixação de competências e

limites. É o Direito Constitucional Tributário. Base de arrecadação também é fixada na CF. EC não pode diminuir direitos fundamentais. Processo legislativo de EC em matéria tributária: EC que renovou a cobrança de CPMF. Senado não deveria (logo, concluir) apresentar PEC, pois representa os Estados, não o povo. Mas o STF disse que PEC pode ser apresentada em qualquer Casa.

2.2. Lei Complementar

Art. 146, CF. Criar normas gerais sobre tributação (prescrição, decadência, obrigação), regulamentar limitações constitucionais ao poder de tributar, estabelecem fatos geradores e base de cálculo de tributos previstos na CF, criar novos tributos (empréstimo compulsório, impostos e contribuições residuais). Art. 146, I. Cabe a LC dirimir conflitos de competência tributária. (ex.: STF: sobre a venda de carimbos o tributo é o ISS). Favorecer micro e pequenas empresas, corporativismo. Definir problemas entre tributação e livre concorrência, exonerações, tratamento diferenciais em matéria tributária.

Quando lei complementar é editada sem que houvesse exigência de ser assim (podia ser lei ordinária para a matéria), será tratada como lei ordinária, podendo ser alterada por outra desta espécie. A divergência doutrinária.

LC 70/91 que criou a COFINS, em substituição ao FINSOCIAL. A União instituiu a contribuição por LC para que não houvesse futuros questionamentos sobre as normas gerais sobre o tributo. Depois, o STF decidiu que não é necessário LC para normas gerais sobre contribuições, pois essas normas já estariam na Constituição. Após, foi editada lei ordinária que alterou a LC 70, quando o STJ decidiu e sumulou que a lei ordinária não poderia alterar LC, pela hierarquia das normas. Após, o STF decidiu em contrário, pela validade da alteração e contra a hierarquia das normas, nesse caso, levando a revogação da súmula do STJ.

A Constituição não impede que LC seja editada em outras matérias além das que a CF prevê, logo, assim pode ser feito, para que se dê mais estabilidade ao ordenamento.

2.3. Tratados Internacionais

ingressa quando é ratificado por decreto legislativo, após assinatura do presidente da república. Se há incompatibilidade com lei ordinária do sistema? Art. 78, CTN: teoricamente revogaria lei em contrário. Jurisprudencialmente, tratados são considerados leis especiais, o que, conforme a LINDB, apenas afasta a aplicação de lei geral contrária, sem revogá-la.

Pode tratado afetar tributos estaduais e municipais? Considerando que o presidente da república e o congresso atuam também em nome da nação, não só da união, poderiam.

Tratados podem ser multilaterais ou bilaterais, criando situações diferentes de acordo com o país.

Para evitar bitributação, vários acordos bilaterais são firmados.

2.4. Leis ordinárias / Medida Provisória

obrigações acessórias, procedimentais, são tratados por lei ordinária.

2.5. Decretos

Art. 99, CTN. Regulamentam a legislação tributária. Não inovam, modificam, criam etc, pelo princípio da legalidade. Dão aplicação à lei tributária já normatizada. Os regulamentos (do IR, IPI etc.) são instituídos por decretos e não deveriam criar obrigações acessórias.

2.6. Normas complementares (art. 100, CTN)

I – atos normativos de agentes do Executivo (portarias [do Ministro da Fazenda], instruções normativas [do Secretário da Receita], resoluções etc). Atos normativos servem para consolidar a interpretação das leis tributárias com destino aos agentes da administração, vinculando-os. São intema corporis. Podem até ser dirigidos aos cidadãos, mas nunca criando novas obrigações.

II – decisões administrativas com efeitos normativos. Processos (procedimentos) administrativos no âmbito administrativo normalmente são entre partes, mas entre as regiões administrativas, pode haver divergência nas decisões. A COSIT decide qual é a adequada, para uniformizar tais decisões.

III – práticas reiteradas da Administração. Segundo professor, não são fonte de direito.

IV – convênios. Firmados entre órgãos e entes da administração pública. Muito úteis, deveriam ser mais empregados. Por exemplo, deveria haver convênios entre a RF e as receitas estaduais, para tornar mais eficiente a fiscalização de contribuinte.