

Aula 00

Direito Tributário p/ OAB 1ª Fase XXXIII

Exame - 2021

Autor:

Rodrigo Martins

24 de Fevereiro de 2021

Sumário

Introdução ao Estudo de Direito Tributário.....	7
Fontes do Direito Tributário	8
1 - A Constituição Federal de 1988	10
2 - Emenda Constitucional	15
3 - Lei Complementar.....	17
3.1 - O Código Tributário Nacional (CTN).....	19
3.2 - Lei complementar e a definição do fato gerador, base de cálculo e contribuinte dos impostos ...	27
4 - Lei Ordinária.....	30
4.1 - Diferenças entre a Lei Ordinária e a Lei Complementar	31
5 - Medida Provisória	33
6 - Lei Delegada.....	34
7 - Tratados e Convenções Internacionais.....	34
8 - Decreto Legislativo.....	36
9 - Resolução.....	37
10 - Decretos e Regulamentos.....	37
11 - Normas Complementares	38
Questões Inéditas Comentadas	40
Gabaritos e Comentários	42
Considerações Finais.....	43



Olá OABeiro!

É uma imensa alegria trazer para você esta nova edição do nosso curso de **Direito Tributário para a 1ª Fase do XXXIII Exame da Ordem dos Advogados do Brasil**.

Este curso foi pensado e desenvolvido com um único propósito: contribuir para a sua tão sonhada aprovação na OAB!

Nós sabemos o tamanho do desafio, principalmente porque a FGV vem intensificando o grau de dificuldade a cada prova.

Mas nós também sabemos, de outro lado, que não tem segredo! Há uma forma “simples” e já conhecida por todos para superar qualquer desafio: preparar-se! Se você se preparar corretamente, irá passar! Não tem erro!

E nossa função é justamente essa: ajudar você a se preparar **MUITO BEM**, com foco e objetividade, trazendo em nosso material (livro digital ou PDF, videoaulas, simulados etc.) tudo aquilo que é essencial à sua aprovação!

Mas o nosso curso vai muito além deste livro digital (ou PDF).

Por isso, preste muita atenção que irei explicar a seguir: vou comentar como foi pensado, construído e o que compõe o nosso curso. Em seguida, faremos a exposição do conteúdo. Vamos conferir:

LIVRO DIGITAL (OU PDF)

É o nosso **principal material de estudo**.

É por meio dele que apresentamos para você, de forma resumida e simplificada, toda a teoria do direito material e processual tributário, destacando, ainda, as principais decisões dos Tribunais Superiores, principalmente as sumuladas, pois, como sabemos, a FGV vem exigindo muito conhecimento de jurisprudência. **É um material “enxuto” e objetivo, porém, sem deixar de ser completo.**

De fato, com base em levantamentos estatísticos realizados a partir das provas anteriores, desenvolvemos nosso material com foco naquilo que é essencial para a sua aprovação, razão pela qual – você perceberá – alguns temas são abordados de forma mais aprofundada que outros.

Nós sabemos – e muito bem – que o tempo é curto, que a matéria é extensa e que você tem outras disciplinas para estudar! Por isso, deixaremos para nos aprofundarmos mais na matéria no nosso curso para a 2ª fase ok? O nosso objetivo, nesse momento, é a tua aprovação na 1ª fase do Exame de ordem (OAB)! Então: leia os livros digitais! É o teu principal material!

Leia este e os outros livros digitais do curso, até mesmo porque a leitura exercita a “musculatura” do cérebro, deixando você mais preparado para a maratona no dia da prova! De fato, a prova da 1ª fase do Exame de Ordem é extensa, exigindo um grande nível de concentração ao longo das suas 5 horas de duração. Se você estiver “treinado” para essa maratona de leitura e raciocínio, não irá “cansar” e nem se dispersar!



Pois bem. Além de aprender estudando, é preciso aplicar o que você aprendeu, isto é, aprender fazendo! Principalmente porque a FGV tem um estilo bastante peculiar de cobrar as matérias: as questões são apresentadas na forma de casos práticos, que exigem, portanto, além do conhecimento teórico e/ou jurisprudencial, uma adequada interpretação voltada à aplicação prática dos conceitos. E isso só se aprende fazendo!

Por isso, além de todo o conteúdo teórico e jurisprudencial já destacados, nós também trazemos, nos nossos livros digitais, todas as questões até hoje cobradas pela OAB/FGV nos Exames de Ordem anteriores! Mas não só essas! Considerando que a resolução de questões é um fator importante para o aprendizado, também trazemos algumas questões de exames anteriores à elaboração da prova pela atual banca, a FGV. Ao responder as questões da OAB/FGV você irá “conhecer” a banca examinadora, o que “gostam” de cobrar, seu estilo, suas “pegadinhas” etc. Sem dizer que o treino lhe deixará muito mais tranquilo para o dia da prova!

DESTAQUE DOS ASSUNTOS MAIS IMPORTANTES

Eis uma de nossas preocupações: a quantidade de matérias que você precisa estudar.

Nós não sabemos, com exatidão, o que será “perguntado” na próxima prova; mas nós sabemos - baseados em estatísticas - tudo o que o examinador **mais gosta** de cobrar.

Por isso destacaremos, nos sumários de cada PDF, os assuntos mais importantes, de modo a orientá-lo em seus estudos. Esse destaque será feito da seguinte forma:

NÍVEL DE IMPORTÂNCIA	ORIENTAÇÃO	IDENTIFICAÇÃO
ESTUDO OBRIGATÓRIO	A) Temas que você deve necessariamente estudar, pela alta probabilidade de serem cobrados em prova. B) Além da leitura do Livro Digital, é fundamental assistir as videoaulas e resolver questões. C) Conteúdo de revisão obrigatória (você deverá fazer revisão do conteúdo) durante o período de preparação.	
CONTEÚDO IMPORTANTE	A) Temas relevantes a serem estudados, porém, somente após o estudo dos tópicos obrigatórios. B) Na impossibilidade de estudá-los por completo (incluindo, portanto, a leitura do Livro Digital), você deverá pelo menos assistir as videoaulas e resolver questões.	
ESTUDO OPCIONAL	A) Temas menos importantes. B) Sugere-se ao aluno estudá-los, alternativamente, por meio da leitura do texto normativo, pelos resumos, por meio das videoaulas ou pela resolução de questões, podendo utilizar o Livro Digital como material de consulta.	



VIDEOAULAS

Os livros digitais (ou PDF's) **são complementados** por videoaulas, nas quais a nossa matéria é didaticamente exposta numa verdadeira AULA!

Além da exposição dos principais aspectos de tudo o que foi abordado nos livros digitais, também trazemos, em cada videoaula, questões do Exame de Ordem para demonstrar como os assuntos vêm sendo “cobrados” pela OAB/FGV.

As videoaulas dão importante “turbinada” nos seus estudos, mas é importante que você leia, principalmente, os livros digitais! Lembre-se: eles são o principal material!

QUESTÕES INÉDITAS PARA VOCÊ TREINAR

Treinar é fundamental, pois, além de auxiliar quanto à fixação do conteúdo, permite identificar como a banca formula as questões, ou seja, o "jeitinho das questões". Além disso permite desenvolver, também, o raciocínio jurídico, importantíssimo em questões que retratam casos práticos, assim como as do exame de ordem.

Por isso você encontrará, ao final de cada PDF, **algumas questões inéditas**, com o mesmo nível de dificuldade que você encontra nas provas da OAB. Cada uma dessas questões é acompanhada do respectivo gabarito comentado, explicando o “porquê” do gabarito de cada questão!

“AULÃO” DE QUESTÕES

Nosso material também é **complementado** com “Aulão” de Questões, por meio das quais resolvemos, de forma analítica e comentada, diversas questões de direito tributário dos anteriores Exames de Ordem.

Mas não é só uma correção! É uma explicação do “porquê” do gabarito de cada questão!

Isso permite compreender, ainda mais, como os temas de direito tributário vêm sendo exigidos pela banca.

Assim, além do livro digital (PDF) e da respectiva videoaula, o teu material também é composto por um "Aulão" de questões já aplicadas quanto à nossa disciplina.

FÓRUM DE DÚVIDAS

Como até mesmo aqueles alunos mais preparados ainda ficam com algumas dúvidas, você poderá entrar em contato diretamente comigo a qualquer momento por meio do nosso portal, no Fórum de Dúvidas, para esclarecê-las, pedir dicas, orientações etc.

SIMULADOS



Ao longo do curso você também participará de simulados com questões inéditas de todas as matérias, incluindo, assim, a nossa disciplina de direito tributário, elaboradas com base nos mesmos critérios e grau de dificuldade utilizados pela FGV.

CRONOGRAMA DAS AULAS



CRONOGRAMA DE AULAS

Agora que você já conhece o curso, confira abaixo o cronograma de disponibilização das aulas:

AULA	CONTEÚDO	DATA DA DISPONIBILIZAÇÃO DO PDF
Aula 00	Fontes do Direito Tributário	24.02
Aula 01	Tributo e suas espécies	25.02
Aula 02	Competência Tributária	01.03
Aula 03	Princípios de Direito Tributário	04.03
Aula 04	Imunidades Tributárias	08.03
Aula 05	Vigência, Aplicação, Interpretação e Integração da Legislação Tributária	11.03
Aula 06	Obrigações e Crédito Tributário	15.03
Aula 07	Sujeição Ativa, Sujeição Passiva, Responsabilidade e Domicílio Tributário	18.03
Aula 08	Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário	22.03
Aula 09	Extinção do Crédito Tributário	25.03
Aula 10	Exclusão do Crédito Tributário	29.03
Aula 11	Garantias e Privilégios do Crédito Tributário	01.04
Aula 12	Administração Tributária	05.04
Aula 13	Impostos Federais em espécie	08.04
Aula 14	Impostos Estaduais em espécie	12.04
Aula 15	Impostos Municipais em espécie	12.04
Aula 16	SIMPLES Nacional	19.04
Aula 17	Repartição de Receitas Tributárias	22.04
Aula 18	Principais Aspectos de Direito Processual Tributário	26.04
Aula 19	Aulão de questões	29.04

APRESENTAÇÃO DO PROFESSOR

Por fim, chegou a hora de conhecer o seu Professor: meu nome é **RODRIGO MARTINS**. Sou Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP - Pontifícia Universidade de São Paulo, especialista em Direito Tributário e Processual Tributário pela EPD - Escola Paulista de Direito e possuo MBA em Administração Pública pela



Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - FIPECAFI, órgão de apoio institucional da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo - FEA/USP. Fui fiscal de tributos municipais do Município de São Bernardo do Campo/SP entre os anos de 2006 e 2014, quando também desempenhei a função de Juiz do Conselho de Tributos e Multas (órgão de julgamento, em 2ª instância administrativa, de recursos interpostos por contribuintes e que versam sobre questões tributárias). Também já fui Diretor da Seção de Fiscalização Tributária do ISS na Secretaria de Finanças do referido Município entre os anos de 2018 e 2019. Atualmente sou Assessor de Governo junto ao Gabinete da Secretaria de Finanças do mesmo Município. Também atuo como advogado e consultor jurídico na área de Direito Tributário. Sou professor de Direito Material Tributário, Direito Processual Tributário e de Prática Jurídica Tributária em alguns cursos de pós-graduação (*lato sensu*) e preparatórios para concursos públicos, e também avaliador em bancas de concursos públicos para a disciplina de Direito Tributário.

Muito prazer em conhecer você!

Tenho a mais absoluta certeza de que faremos um excelente trabalho juntos!

Deixarei abaixo os meus contatos para quaisquer dúvidas ou sugestões.

Prof. Rodrigo Martins



[@professorrodrigomartins](https://www.instagram.com/professorrodrigomartins)



[Fórum de Dúvidas do Portal do Aluno](#)



INTRODUÇÃO AO ESTUDO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

A partir da década de 60 ocorreu, no Brasil, um acentuado desenvolvimento da disciplina atinente aos tributos, de modo que o Direito Tributário se “descolou” do direito financeiro, ganhando, assim, autonomia.

Contudo, essa autonomia é relativa, posto que meramente didática, científica e legislativa, já que – sabemos – inexistente ramo do Direito totalmente autônomo e independente.

O direito é um **sistema uno e indivisível**, tal qual concebido por Kelsen (Pirâmide de Kelsen), de modo que todas as suas normas se intercomunicam, inexistindo, por isso, ramo totalmente autônomo do Direito.

Assim, foi a partir da década de 60 o Direito Tributário passou a ser estudado e sistematizado de forma autônoma, apesar de pertencer ao “todo uno e indivisível” que é o Direito.

Apesar dessa autonomia didática, o Direito Tributário é caracterizado por relaciona-se de forma muito acentuada com quase todos os demais ramos do Direito, tanto que há quem o defina como “direito de sobreposição” (Geraldo Ataliba).

De fato, conforme veremos ao longo do nosso curso, todos os outros ramos do Direito têm relações com o Direito Tributário: o direito constitucional, o Direito Civil, o direito administrativo, o direito financeiro, o direito comercial, o direito penal, o direito internacional etc.

Por exemplo: o Direito Tributário prescreve que sobre a propriedade de bem imóvel na área urbana do Município deve incidir o IPTU. Apesar de ser uma norma de Direito Tributário, o conceito de propriedade para fins de aplicação do dispositivo é dado pelo Direito Civil (daí um exemplo de relação entre o Direito Tributário e o Direito Civil). Ainda, no mesmo exemplo, será a legislação urbanística do Município quem definirá a área urbana (daí um exemplo de relação entre o Direito Tributário e o Direito Urbanístico).

O Direito Tributário se relaciona, portanto, com os outros ramos do direito, neles buscando os conceitos e institutos jurídicos necessários para a aplicação da legislação tributária.

Importa mencionar, por oportuno, que o Direito Tributário não pode alterar esses conceitos dados pelos outros ramos do direito, nos termos do art. 110 do CTN, conforme estudaremos com mais detalhamento adiante.

Pois bem. À luz daquela dicotomia que divide o Direito entre público e privado, o Direito Tributário pertence ao ramo do direito público.

Há, portanto, no Direito Tributário, preponderância do interesse público, fazendo com que suas normas sejam cogentes e inderrogáveis pela vontade dos sujeitos da relação jurídico-tributária.

Isso significa que as normas tributárias e os efeitos jurídicos decorrentes da aplicação dessas normas não podem ser alteradas com base na autonomia da vontade. O particular não tem autonomia para alterar normas e efeitos normativos relativos ao Direito Tributário.



Dessa forma, acaso pratique o fato gerador, o sujeito passivo deverá recolher o tributo, sendo irrelevante a sua vontade.

O Direito Tributário, portanto, é um ramo didaticamente autônomo do Direito Público que pode ser definido como a disciplina jurídica dos tributos, consistente no conjunto de princípios e regras reguladoras da criação, arrecadação e fiscalização das prestações de natureza tributária.

Esse é o objeto do nosso estudo, do qual passaremos a nos ocupar em seguida.

FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Conforme veremos adiante com maior detalhamento (quando estudarmos os Princípios de Direito Tributário), nossa disciplina de estudo – o próprio Direito Tributário – é regido, dentre outros, pelo Princípio da Legalidade Estrita, ou simplesmente Princípio da Legalidade ou da Reserva de Lei (previsto no art. 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988), que norteia toda a atividade tributária do Estado (quando mencionamos Estado, é sempre em sentido amplo, compreendendo, portanto, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal).

Contudo, além da lei em sentido estrito (que, para nós do Direito Tributário, corresponde à Lei Ordinária, como, por exemplo, a lei federal nº “X”, a lei estadual nº “Y”, a lei municipal nº “Z”), o Sistema Tributário Nacional é constituído – atenção, e muito – por outros tipos de normas (além da referida Lei Ordinária em sentido estrito), como Decretos, Portarias, Ordens de Serviço etc.



Atenção: De acordo com o art. 96 do CTN, “A expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares, ou seja, quando o próprio CTN se referir à “legislação”, esse termo deve ser entendido em seu sentido amplo, de modo a abranger todos os tipos de normas (leis, decretos, portarias etc.) que disponham sobre tributo. DIFERENTEMENTE, quando o CTN mencionar simplesmente “lei”, está se referindo à lei em sentido estrito, excluindo, assim, tudo o que não seja lei ordinária.”

Isso já foi objeto de questionamento no Exame Unificado de Ordem:





(I EXAME UNIFICADO DA OAB/CESPE) Suponha que um decreto trate integralmente sobre relações jurídicas pertinentes aos tributos e que uma lei disponha parcialmente sobre tributos. Nessa situação, de acordo com o CTN,

- A) nem o decreto nem a lei se inserem no conceito de legislação tributária.
- B) o decreto insere-se no conceito de legislação tributária; a lei, não.
- C) tanto o decreto quanto a lei se inserem no conceito de legislação tributária.
- D) a lei se insere no conceito de legislação tributária; o decreto, não.

Comentários:

De acordo com o art. 96 acima transcrito, tanto o decreto quanto a lei se inserem no conceito de "legislação tributária", estando correta, assim, a alternativa "C".

Cada tipo de norma que compõe o Sistema Tributário, como, por exemplo, a Constituição Federal, a Lei Ordinária, o decreto etc. tem uma função diferente. Além de diferentes funções, são emanadas, isto é, produzidas por diferentes entes.

Por isso temos como objetivo, neste item de estudo, compreender (i) de onde elas emanam, isto é, de onde vêm as diferentes normas que disciplinam a atividade tributária, (ii) de que tipos são essas normas e (iii) – principalmente – quais as suas finalidades.



Atenção: é imprescindível saber (i) quais os tipos de normas tributárias, (ii) quem pode produzi-las e (iii), principalmente, quais as suas funções no Direito Tributário, pois, se não soubermos isso, teremos grandes dificuldades para sistematizar o nosso objeto de estudo (Direito Tributário) e, por consequência, para identificar e compreender determinados vícios de inconstitucionalidade ou de ilegalidade que podem ser exigidos no Exame da Ordem dos Advogados do Brasil!

Pois bem. O tema "fontes do Direito Tributário" é abordado de diversas formas pela doutrina, com diferentes classificações que nem sempre coincidem de autor para autor.



Assim, abstraindo as divergências teóricas existentes, nos permitimos simplificar e explicar que as fontes do Direito Tributário podem ser classificadas em fontes materiais e fontes formais.

No momento nos interessam as **fontes formais do direito, que se referem à forma** pela qual a fonte material se manifesta. Focaremos, portanto, no produto, ou seja, naquilo que é elaborado por uma fonte material.

A "ideia" é a seguinte: que tipo de "produto" normativo as fontes materiais produzem? O "produto" será a fonte formal.

Portanto, atenção: as fontes materiais (os Poderes Legislativos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios) produzem normas tributárias, e as normas que elas produzem (produto) são aquilo que a doutrina chama de fonte formal!

Pois bem. As diferentes fontes formais têm diferentes finalidades no Direito Tributário, isto é, servem para diferentes propósitos. Todas elas são muito importantes, mas, como afirmado, têm diferentes funções.

Só para exemplificar: se é função da lei em sentido estrito (Lei Ordinária) criar tributos, em regra (conforme determinado pelo artigo 150, Inciso I, da Constituição Federal de 1988, conforme veremos com maior detalhamento quando estudarmos Princípios do Direito Tributário), não pode então, um decreto, cuja finalidade é, em regra, somente e tão somente regulamentar a lei, fazê-lo, isto é, não pode um decreto criar tributo.

Importa destacar, assim, que tudo aquilo que é matéria de lei não pode ser disciplinado por decreto.

Vejamos, então, cada uma das principais fontes formais do Direito Tributário. Ao estudarmos cada uma delas essa questão das suas finalidades ficará mais clara. São fontes formais:

1 - A Constituição Federal de 1988

A constituição federal – obviamente – é a mais importante fonte formal do Direito Tributário.

De fato, se pensarmos na Pirâmide de Kelsen e que no seu topo está a Constituição Federal, que dá fundamento de validade a todo o Sistema Normativo, então não chegaremos à outra conclusão senão ser a Constituição a fonte formal mais importante do Direito.

E como nos ensina a Teoria Geral do Direito: se alguma norma abaixo da Constituição Federal estiver em desconformidade com o seu texto (regras e princípios), então essa norma será considerada inconstitucional.



Atenção: essa noção de conformidade ou não das normas tributárias infraconstitucionais com as normas tributárias de natureza constitucional é fundamental à compreensão do fenômeno jurídico-tributário!

Pois bem. Sendo a Constituição Federal a fonte formal mais importante do Direito Tributário, quais são, então, as principais funções de seus dispositivos no que tange ao referido ramo do direito (Direito Tributário)?

Atenção novamente: basicamente, de forma muito simplificada e sintética, pode-se afirmar que a Constituição Federal (i) dá competências tributárias e, ao mesmo tempo, (ii) coloca limites ao exercício das competências que confere.

É como se a Constituição Federal de 1988 “desse o poder com uma mão e segurasse esse poder com a outra.”

De fato, a Constituição Federal distribui competências tributárias para aquelas quatro pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), como se dissesse: “União, você pode instituir os seguintes tributos (II, IE, IR, IPI etc.)”; “Estados, vocês, por sua vez, podem instituir esses (ICMS, ITCMD, IPVA, etc.)”; “Municípios, para vocês eu distribuo esses (IPTU, ITBI, ISS etc.)” e etc.

Por exemplo, o artigo 145 da Constituição Federal distribui competências para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituírem os seguintes tributos:

CF/88: Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

(...).

Mais adiante, nos artigos 153, 155 e 156, a Constituição Federal tratou de distribuir a competência para criar impostos às quatro pessoas políticas a que nos referimos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), estipulando, de forma expressa, quais impostos cada uma pode criar:

Por exemplo, no artigo 153 estipulou alguns impostos que a União pode instituir:

CF/88: 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.



Reparem bem. É como se a Constituição Federal em vigor dissesse: “União, VOCÊ pode instituir estes impostos”.

Em seguida, no artigo 155, estipula os impostos de competência dos Estados e do Distrito Federal:

CF/88: Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

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

Reparem novamente: nessa hipótese é como se a Constituição Federal afirmasse: “Estados e Distrito Federal, vocês podem instituir estes impostos. Os da União não: aqueles são só dela”.

E da mesma forma foi feito em relação aos Municípios:

CF/88: Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

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

Agora, no artigo 156, é como se a Constituição Federal afirmasse: “Municípios, vocês podem instituir estes impostos. Aqueles que eu distribuí à União, aos Estados e ao Distrito Federal são deles! Os seus são estes”.

É fácil visualizar, assim, que a Constituição Federal de 1988 distribuiu as competências tributárias (poder para criar tributos) às pessoas políticas que compõem a Federação.

Essa é uma das principais funções da Constituição Federal no que tange à matéria tributária, **mas não é a única**.

De fato, conforme explicamos acima, ao mesmo tempo em que distribui essas competências a Constituição Federal também impõe limites à União, Estados, Distrito Federal e Municípios quanto ao exercício das competências conferidas.

Essas limitações à competência foram colocadas no texto constitucional na forma de **(i) princípios** – princípios constitucionais de direito tributário – e na forma de **(ii) imunidades tributárias**.



Mais adiante estudaremos, em tópicos próprios, os Princípios Constitucionais de Direito Tributário e as Imunidades Tributárias.

Contudo, com a finalidade de ilustrar o que estamos explicando, vejamos, por exemplo, o artigo 150, incisos I e II, da Constituição Federal, que trazem limitações ao exercício da competência tributária (pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios) na forma de Princípios Constitucionais de Direito Tributário:

CF/88: 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;

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 inciso I corresponde ao já conhecido Princípio da Legalidade Tributária (ou Princípio da Estrita Legalidade Tributária) e o inciso II corresponde, por sua vez, ao Princípio da Igualdade Tributária (ou Princípio da Isonomia Tributária).

Sabemos que há outros Princípios Constitucionais de Direito Tributário (que serão estudados adiante), mas vamos ficar só com esses dois para ilustrar o nosso raciocínio.

Usando o mesmo artifício de linguagem já empregado, é como se a Constituição Federal afirmasse, por exemplo: “União, Estados, Distrito Federal e Municípios, vocês podem instituir estes impostos (artigos 153, 155 e 156), mas quando o fizerem devem obedecer - atenção - ao Princípio da Legalidade (artigo 150, inciso I), isto é, devem criar seus impostos por meio de lei em sentido estrito, e devem tratar os contribuintes, quando forem legislar, com igualdade (artigo 150, inciso II)”.

Porém, como já mencionamos, as limitações à competência tributária não vêm somente na forma de Princípios de Direito Tributário; também foram colocadas no texto constitucional na forma de Imunidades Tributárias.

Conquanto serão estudadas adiante, vejamos, à título ilustrativo do que estamos afirmando, algumas imunidades:

CF/88: Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

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

b) templos de qualquer culto;

(...).



A alínea “a” do inciso VI do artigo 150 em questão institui a imunidade tributária recíproca (ou imunidade recíproca) e a alínea “b” do mesmo dispositivo institui, por sua vez, a denominada imunidade dos templos de qualquer culto.

É importante esclarecer, assim como fizemos em relação aos Princípios Constitucionais de Direito Tributário, que há outras imunidades Tributárias no texto da Constituição Federal, às quais ainda não nos referimos (e que, reitera-se, serão oportunamente abordadas mais a frente), mas vamos ficar só com essas duas para ilustrar o nosso raciocínio.

Para não sair do artifício de linguagem já empregado e com o objetivo de complementá-lo, é como se a Constituição Federal nos dissesse: “União, Estados, Distrito Federal e Municípios, vocês podem instituir estes impostos (artigos 153, 155 e 156), mas quando o fizerem devem obedecer ao Princípio da Legalidade (artigo 150, inciso i), isto é, devem criar seus impostos através de lei em sentido estrito, e devem tratar os contribuintes, quando forem legislar, com igualdade (artigo 150, inciso ii), e também não podem cobrar impostos uns dos outros (artigo 150, inciso vi, alínea “a”) e nem dos templos de qualquer culto (artigo 150, inciso vi, alínea “b”)”.

Todo o acima exposto torna fácil visualizar o que estamos afirmando: no que concerne ao Direito Tributário, a Constituição Federal de 1988 outorga, isto é, dá, confere, distribui competências (poder de tributar), ao mesmo tempo em que coloca, isto é, institui, estipula limites ao exercício dessas competências (limites ao poder de tributar) por meio dos Princípios Constitucionais de Direito Tributário e das Imunidades Tributárias.



Mas atenção: ao lermos os diversos artigos da Constituição Federal de 1988 que tratam diretamente da tributação, verificaremos que alguns deles (poucos) disciplinam questões que não são, em verdade, atribuição de competência ou limitação da competência.

Sim! De fato! É por isso que afirmamos acima que as principais funções – **atenção, as principais, e não as únicas** – das normas constitucionais de Direito Tributário são (i) dar competências tributárias e (ii) colocar limites ao exercício dessas competências.

Essas são, sim, as principais funções, mas não as únicas!

Atenção novamente: além de compreender as principais funções dos dispositivos constitucionais no que tange à matéria tributária, é igualmente importante compreender o seguinte: **a Constituição Federal não cria tributo! Que isso fique bem claro!**

Os tributos, todos eles, não são criados pela Constituição Federal. Em absoluto, a Constituição Federal não cria tributos!



Como afirmamos acima, as principais funções – mas não as únicas – das normas constitucionais de Direito Tributário são (i) dar competências tributárias e (ii) colocar limites ao exercício dessas competências.

A Constituição Federal não cria – no sentido de instituir – tributos.

2 - Emenda Constitucional

Sabemos que as Emendas Constitucionais são fruto (então, fontes formais do Direito Tributário) do Poder Constituinte Derivado, por meio das quais alteraram o texto constitucional.

Mas sabemos, também e principalmente, que a Constituição Federal não pode ser totalmente “alterada”, pois há algumas cláusulas que, por determinação expressa do Constituinte Originário, não podem sofrer “supressão”.

São as denominadas cláusulas pétreas, previstas no § 4º do artigo 60 da Constituição Federal de 1988:

CF/88: Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

(...)

§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais.

(...).

Pois bem: dentre os dispositivos constitucionais que versam sobre matéria tributária, há algum que é considerado uma cláusula pétrea?

Atenção: sim! Há dispositivos constitucionais que versam sobre matéria tributária que são considerados cláusulas pétreas!

No que tange ao Direito Tributário, são consideradas cláusulas pétreas aquelas que visam tutelar (i) o Princípio Federativo e (ii) os Direitos e Garantias Individuais dos contribuintes. Vejamos:

Quanto à preservação do Princípio Federativo, tem-se que a autonomia financeira das pessoas que compõem a Federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) é garantidora das suas autonomias política e administrativa.

De fato, como subsistiriam a União, Estados, Distrito Federal e os Municípios (autonomias política e administrativa) se não tivessem recursos financeiros (autonomia financeira)?



Nesse sentido, considerando que as receitas advindas do recolhimento de tributos (receitas tributárias) são importantes – senão as mais importantes – fontes de receitas daquelas pessoas políticas, e considerando, também, que elas só podem instituir tributos – e conseqüentemente arrecadá-los – porque receberam competência tributária da Constituição Federal (poder de tributar, conforme visto acima), qualquer tentativa de “supressão” dessas cláusulas – atenção, dos dispositivos que atribuem competências tributárias – que acarretar, por consequência, a supressão parcial ou total do poder de arrecadar tributos, levando à inviabilidade de subsistência da entidade, poderá caracterizar atentado ao Princípio Federativo.

Dito de forma mais direta: a supressão parcial ou total das competências tributárias podem caracterizar um atentado ao Princípio Federativo se essas “alterações” vierem a “sufocar” financeiramente aquelas pessoas políticas, isto é, se as deixarem sem receitas tributárias, que modo a lhes retirar a capacidade de subsistência.

Assim, desde que comprometa a viabilidade financeira das pessoas políticas, não pode haver “alterações” nas regras constitucionais que determinam as competências tributárias.

Portanto, os dispositivos constitucionais que distribuem as competências tributárias são considerados, nesse contexto, cláusulas pétreas!

De outro lado, **também não poderão sofrer supressões – por meio de Emenda Constitucional – aqueles dispositivos que dispõem sobre direitos e garantias individuais.**

Sabemos que a maior parte dos direitos e garantias individuais foram positivados nos diversos incisos do artigo 5º da Constituição Federal de 1988, **mas o constituinte positivou outros em diferentes partes do texto constitucional.**

Por exemplo, os Princípios Constitucionais de Direito Tributário (dos quais nos ocuparemos com mais detalhes adiante), devido protegerem o contribuinte em face do Estado (em sentido amplo) são considerados, justamente, nessa perspectiva, direitos e garantias individuais dos contribuintes!

Portanto, muita atenção: por veicularem direitos e garantias individuais dos contribuintes, os Princípios Constitucionais de Direito Tributário são qualificados como cláusulas pétreas, ficando conseqüentemente protegidos – por força do artigo 60, § 4º, inciso IV, da Constituição Federal – de “alterações” que possam lhes extinguir ou até mesmo suprimir.

O STF já teve a oportunidade de proferir uma importante decisão nesse sentido ao julgar a ADI nº 939/DF, cuja Ementa segue parcialmente reproduzida:

EMENTA: - Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - I.P.M.F. Artigos 5., par. 2., 60, par. 4., incisos I e IV, 150, incisos III, "b", e VI, "a", "b", "c" e "d", da Constituição Federal.

(...).



2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, "b" e VI", da Constituição, porque, **desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. - o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV e art. 150, III, "b" da Constituição);**
(...).

Pois bem. Disso decorrem as seguintes conclusões: (i) os Princípios Constitucionais Tributários são considerados cláusulas pétreas, pois tutelam direitos e garantias individuais dos contribuintes, e (ii) a tentativa de "alterá-los" no sentido de reduzi-los ou suprimi-los por meio de Emenda Constitucional poderá configurar, por isso, afronta à Constituição Federal, nos termos do artigo 60, § 4º, inciso IV, da Constituição Federal.

Por isso se mostra correto afirmar que pode haver Emenda Constitucional inconstitucional: uma Emenda Constitucional poderá ser inconstitucional se estiver afrontando uma cláusula pétreia.

3 - Lei Complementar

As primeiras coisas que precisamos compreender são as seguintes: que é uma Lei Complementar? Qual a sua diferença em relação a uma Lei Ordinária? Há hierarquia entre elas?

Pois bem. De acordo com a Constituição Federal, a Lei Complementar caracteriza-se (i) por possuir quórum de aprovação diferenciado e (ii) por tratar de matérias específicas.

Quanto ao quórum diferenciado de aprovação, o artigo 69 da Constituição Federal prescreve que "As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta".

Logo, eis a primeira característica que as distingue da lei comum ou ordinária: as leis complementares são aprovadas por maioria absoluta.

Além do quórum de aprovação diferenciado, **às Leis Complementares foram atribuídas as funções de disciplinarem matérias específicas**, conforme determinações expressas na Constituição Federal.

Por exemplo: nos limitando ao direito tributário, podemos perceber que o constituinte determinou que os seguintes assuntos – dentre outros – sejam disciplinados por Lei Complementar:

- A instituição de empréstimo compulsório (art. 148 da CF);
- A instituição e regulação de imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII, da CF);
- A instituição do imposto residual (art. 154, I, da CF);
- A instituição de novas contribuições sociais (art. 195, § 4º, da CF);



- Dispor sobre normas gerais de ICMS (art. 155, XII, da CF);
- Dispor sobre normas gerais de ISS – a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos em matéria de ISS;
- Estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (art. 146 da CF);
- Estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo (art. 146-A);
- Dar adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas (art. 146, III, “c”)¹.

Sempre que o Constituinte quis/quer que uma matéria fosse/seja tratada por Lei Complementar, ele assim o afirmou/afirma!

Nesse sentido, a exigência de Lei Complementar para estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo (prevista no art. 146-A da CF/88, acima grifado), já foi objeto de questionamento no Exame de Ordem:



(I EXAME UNIFICADO DA OAB/CESPE) Caso ocorra a fusão de duas grandes indústrias alimentícias brasileiras que, juntas, detenham mais de 60% do mercado nacional de certo item de alimentação, de acordo com o que dispõe a CF, para prevenir os desequilíbrios da concorrência causados pela citada fusão,

- A) a União, os estados, o DF e os municípios poderão estabelecer critérios especiais de tributação, além de outras normas com os mesmos objetivos.
- B) somente a União poderá estabelecer critérios especiais de tributação, podendo os estados, o DF e os municípios estabelecer outras normas com os mesmos objetivos.
- C) a União, os estados, o DF e os municípios poderão estabelecer critérios especiais de tributação, todavia apenas a União detém competência para estabelecer outras normas com os mesmos objetivos.
- D) somente a União poderá estabelecer critérios especiais de tributação, além de outras normas com os mesmos objetivos.

Comentários:

¹ Apesar do mandamento constitucional, até o momento não foi editada a Lei Complementar sobre esse assunto.



De acordo com o art. 146-A da CF/88, compete à União estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo, estando correta, assim, a alternativa "d".

Considerando que as leis complementares têm um quórum diferenciado de aprovação, exigindo maioria absoluta, pode-se sustentar que o Constituinte quis um debate mais amplo (com aprovação da maioria absoluta) para a aprovação de leis que versem sobre aqueles assuntos por ele selecionados para serem tratados por essa forma legislativa (Lei Complementar).

Pois bem. Com fundamento nas determinações constitucionais que exigem Lei Complementar para determinadas matérias, o Poder Legislativo Brasileiro já editou diversas leis complementares que versam sobre matéria tributária e que se encontram em vigor.

Por exemplo: obedecendo à exigência do artigo 155, § 2º, inciso XII, da Constituição Federal, que exige Lei Complementar para dispor sobre normas gerais de ICMS, o legislador infraconstitucional editou a Lei Complementar nº 87/96 (chamada Lei Kandir).

Outro exemplo: obedecendo à exigência do artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, que exige Lei Complementar para dispor sobre normas gerais de ISS, o legislador infraconstitucional editou a Lei Complementar nº 116/2003.

Esses são somente alguns exemplos, pois, conforme acima demonstrado, são inúmeras as leis complementares em matéria tributária.

Dentre todas as leis complementares já editadas, que serão oportunamente estudadas ao longo do curso, queremos destacar, neste momento, apenas uma: aquela prevista no artigo 146 da Constituição Federal.

3.1 - O Código Tributário Nacional (CTN)

O artigo 146 da Constituição Federal em vigor prescreve o seguinte:

CF/88: Art. 146. Cabe à lei complementar:

- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios²;
- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar³;
- III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre⁴:

2 Essa função é cumprida, por exemplo, pelo art. 3º da Lei Complementar nº 116/03, ao dispor sobre o Município competente para exigir o ISS, pelo art. 32, § 1º, que dispõe sobre o aspecto espacial do IPTU.

3 Essa outra função é cumprida, por exemplo, pelo art. 14 do CTN, que traz os requisitos para o gozo das imunidades condicionadas previstas no art. 150, VI, "c", da CF/88, que as submetem ao cumprimento de "requisitos legais".

4 Essas funções são cumpridas, preponderantemente, pelo CTN.



- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- (...).

Portanto, a Constituição Federal de 1988 prescreve, nesse artigo 146, que à Lei Complementar compete:

- 1) **Dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;**
- 2) **Regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;**
- 3) **Estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, ESPECIALMENTE sobre: definição de tributos e de suas espécies, fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes relativamente aos impostos discriminados na Constituição, obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência. Atenção: ao utilizar a expressão "especialmente sobre", a CF/88 indica que esse rol é exemplificativo.**

Isso já foi objeto de questionamento no Exame de Ordem:



(III EXAME UNIFICADO DA OAB/FGV) Conforme a Constituição Federal, o veículo legislativo adequado para dispor sobre conflitos de competência entre os entes políticos em matéria tributária é a:

- A) medida provisória.
- B) lei complementar.
- C) emenda constitucional.
- D) lei ordinária.

Comentários:

De acordo com o art. 146, inciso I, da CF/88, compete à Lei Complementar dispor sobre conflitos de competência. Portanto, a alternativa "b" é a correta.

Atenção: de acordo com a doutrina, essas funções (descritas nos incisos I, II e III do art. 146) são denominadas como funções típicas da lei complementar em matéria tributária.



Pois bem. O diploma normativo que preponderantemente cumpre todas essas funções típicas previstas nos incisos I, II e III do artigo 146 da Constituição Federal é, em regra, o CTN – Código Tributário Nacional.

Atenção: é o CTN, portanto, em regra, que dispõe sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; que regula as limitações constitucionais ao poder de tributar; e que estabelece normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes relativamente aos impostos discriminados na Constituição, obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributária.

Afirmamos que é o CTN – em regra – porque há outras Leis Complementares que cumprem as mesmas funções estipuladas pelo art. 146, incisos I a III, da CF/88, porém, **relativamente a tributos específicos** (que serão estudados adiante, quando tratarmos dos impostos em espécie).

Por exemplo: paralelamente ao art. 146 da CF/88, o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “a”, da mesma CF/88 prescreve que cabe à Lei Complementar definir os contribuintes do ICMS.

Vejamos:

CF/88: Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

(...).

No caso, tal função, relativamente ao ICMS, é cumprida pela Lei Complementar nº 87/1996 (que será estudada na aula relativa ao ICMS), e não pelo CTN.

Existe, ainda, a Lei Complementar nº 116/2003, que disciplina o ISS (e que será estudada, por sua vez, na aula relativa ao ISS).



Assim, seja por meio do CTN (em regra) ou por meio de outras leis complementares (exceções), aqueles assuntos descritos nos incisos I, II e III do artigo 146 acima destacado só podem ser disciplinados por meio de lei complementar (funções típicas da lei complementar tributária).

Atenção: muito embora haja a previsão constitucional de que alguns tributos devem ser instituídos por meio de Lei Complementar (o que a doutrina chama de função atípica da Lei Complementar tributária, cujas hipóteses veremos adiante), o CTN - Código Tributário Nacional NÃO institui tributo. De fato, assim como a Constituição Federal, o CTN também não institui tributos: ele só traz regras gerais que nortearão a instituição, mas ele mesmo, em si, não cria tributos. Que isso também fique bem claro! Conforme explicado, as funções atribuídas ao CTN pela Constituição Federal são aquelas indicadas no art. 146, e criar (instituir) tributos não está entre elas.

Pois bem. Não são somente as funções acima já vistas que o constituinte reservou à lei complementar por meio do art. 146 da Constituição Federal. De fato, prescreve o referido dispositivo, ainda, no parágrafo único, que:

CF/88: Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

(...).

O parágrafo único em questão dá fundamento à criação do que hoje conhecemos como SIMPLES Nacional, instituído por meio da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Como o SIMPLES Nacional será objeto de estudo posterior, em aula própria, nos limitaremos a explicar que as matérias acima indicadas nos incisos do parágrafo único do art. 146 devem ser disciplinadas por meio de Lei Complementar.

3.1.1 - A natureza jurídica do Código Tributário Nacional (CTN)

Há algo muito importante que precisa ser esclarecido: o CTN foi editado, na sua origem, isto é, no momento de sua criação, em 1966, como lei ordinária federal.

Portanto, o CTN não “nasceu” como lei complementar.

Atenção: o CTN foi criado como lei ordinária federal, ou seja, simples lei federal; não foi criado como lei complementar.

Isso porque a Constituição Federal na época em vigor (em 1966) não exigia lei complementar para dispor sobre normas gerais de direito financeiro, e, por consequência, de direito tributário. Vejamos o que previa a Constituição Federal de 1946:



CF/46: Art. 5º - Compete à União:

(...)

XV - **legislar** sobre:

(...)

b) normas gerais de direito financeiro.

(...).

Naquela época o Direito Tributário não existia como disciplina autônoma do direito, estando “dentro” do direito financeiro. Por isso, onde está escrito “direito financeiro” no dispositivo constitucional em questão, leia-se, também, Direito Tributário.

E foi com fundamento nesse dispositivo da Constituição Federal de 1946 que aos 25 dias do mês de outubro de 1966 foi publicada a Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, instituindo o CTN - Código Tributário Nacional em vigor até hoje, que, reitera-se, é uma Lei Ordinária federal em sua origem.

O seu artigo 1º demonstra muito claramente que ele – o CTN – estava sendo criado para cumprir aquelas referidas funções:

CTN: Art. 1º Esta Lei regula, com fundamento na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no artigo 5º, inciso XV, alínea b, da Constituição Federal, as normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar.

Ocorre que a Constituição Federal de 1946 (que deu fundamento de validade à Lei Ordinária federal nº 5.172/1966 – Código Tributário Nacional) foi substituída pela Constituição Federal de 1967 e essa, por sua vez, pela atual Constituição Federal de 1988 (abstráida a discussão acerca da existência ou não de uma nova Ordem Constitucional com o advento da Emenda Constitucional nº 1/1969, já que tal discussão não interfere em nosso raciocínio e não pertence ao Direito Tributário).

Contudo, como vimos acima, **a vigente Constituição Federal de 1988 passou a exigir, no artigo 146 em questão, ao contrário das Constituições Federais precedentes, Lei Complementar para dispor sobre aquelas matérias então reguladas pela lei federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), que, reitera-se, é lei originariamente ordinária.**

Então as seguintes alternativas se apresentaram:

1ª) Redigir e aprovar um novo diploma normativo que seja formalmente Lei Complementar e que disponha (em obediência ao artigo 146 da então nova Constituição Federal – de 1988) sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, que regule as limitações constitucionais ao poder de tributar e que estabeleça normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes relativamente ao impostos discriminados na Constituição, obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência, ou, alternativamente;



2ª) Aproveitar a legislação já existente que regula exatamente essas mesmas matérias, que é o CTN.

Atenção: adotou-se a segunda opção! A Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), muito embora seja lei formalmente ordinária em sua origem, foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com *status* de Lei Complementar.

Portanto, pode-se dizer que ele – o CTN – é formalmente Lei Ordinária na sua origem, **mas é materialmente complementar**, pois a partir do advento da Constituição Federal de 1988 passou a tratar de matérias para as quais se exige Lei Complementar.

Atenção, muita atenção novamente: disso decorre a seguinte e importantíssima consequência: como a lei federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, passou a ter *status* material de Lei Complementar a partir de sua recepção pela ordem constitucional em vigor, pois passou a disciplinar matérias reservadas à Lei Complementar, qualquer alteração em seu texto, a partir dessa recepção, deve decorrer de Lei Complementar alteradora.

De modo mais simples: com a sua recepção com o *status* de Lei Complementar em sentido material, só se pode alterar o CTN por meio de uma Lei Complementar (pois um instrumento normativo só pode ser alterado por outro instrumento normativo da mesma espécie).

Portanto, nem Lei Ordinária, nem decreto e tampouco a própria Constituição Federal podem alterar o CTN; isso só pode ser feito, a partir de 1988, por uma Lei Complementar.

De fato, se verificarmos, por exemplo, todas as alterações realizadas no CTN a partir de 1988 veremos que elas foram feitas por meio de Lei Complementar, como ocorreu em relação ao artigo 151, que sofreu a inserção dos incisos V e VI:

CTN: Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; **(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)**

VI – o parcelamento. **(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)**

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

Portanto, o CTN deve – necessariamente – ser alterado, se preciso, por meio de Lei Complementar, pois, apesar de ser lei formalmente ordinária na origem (lá no ano de 1966), foi recepcionado pela Constituição Federal (em 1988) com *status* de Lei Complementar, sendo considerada, assim, a partir de 1988, uma lei materialmente complementar.



Em verdade, alterando ou não o CTN, qualquer uma das matérias previstas no artigo 146 da Constituição Federal (conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar, normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados na Constituição, sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários) devem ser disciplinadas por meio de Lei Complementar, seja por meio do CTN ou de outra lei complementar, mas, sempre por lei complementar.

Portanto, muita atenção: nenhuma outra espécie normativa que não seja Lei Complementar pode regular as matérias indicadas no artigo 146 da Constituição Federal, sob pena de inconstitucionalidade. Isso é frequentemente explorado no exame de ordem.

Isso motivou, inclusive, o julgado que culminou na edição da Súmula Vinculante nº 8 do STF, segundo a qual:

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

No caso, os artigos 45 e 46 da Lei Federal nº 8.212/1991 (que dispõe sobre a organização da Seguridade Social e institui Plano de Custeio) estipulavam prazos de decadência e de prescrição de contribuições previdenciárias (estipulando prazos de 10 anos).

Contudo, como contribuições previdenciárias são tributos, e como prazos de decadência e de prescrição de tributos devem ser disciplinados por meio de Lei Complementar, conforme determinado pelo artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, os artigos 45 e 46 em questão foram julgados inconstitucionais pelo STF, porque instituídos por meio de Lei Ordinária.

De fato, em obediência ao art. 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, os prazos de decadência e prescrição tributária (dos quais nos ocuparemos adiante) são disciplinados nos artigos 150, 173 e 174 do CTN.

Atenção: é muitíssimo importante compreender as funções atribuídas pelo art. 146 da Constituição Federal à Lei Complementar e o porquê do julgamento refletido na Súmula Vinculante nº 8 acima transcrita, razão pela qual sugerimos ao nosso aluno que leia os julgados que resultaram na edição dessa súmula.



Outro exemplo é o art. 2º, § 3º, da Lei nº 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal⁵): esse dispositivo prescreve que a inscrição de um débito em Dívida Ativa **suspenderá a prescrição**, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

Contudo, conforme já exposto, dispor sobre prescrição, inclusive sobre suspensão do seu curso, é matéria reservada à Lei Complementar.

Nesse sentido, como não existe dispositivo com o mesmo conteúdo do art. 2º, § 3º, da Lei nº 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal) no CTN (as hipóteses que suspendem ou interrompem a prescrição tributária constam nos arts. 151⁶ e 174⁷, e a inscrição do débito em Dívida Ativa não está entre elas), **o STJ restringiu (REsp nº 1.399.591/CE) a aplicação desse dispositivo (art. 2º, § 3º, da Lei nº 6.830/80) aos créditos de natureza NÃO tributária** (lembre-se que a Lei de Execução Fiscal aplica-se a débitos tributários e não tributários).

Portanto, é possível chegar às seguintes importantes conclusões:

i) o CTN só pode ser alterado por meio de Lei Complementar, pois ele tem *status* material de Lei Complementar, muito embora seja Lei Ordinária na origem; e

ii) as matérias indicadas no artigo 146 da Constituição Federal, alterando ou não o CTN, só podem ser disciplinadas por meio de Lei Complementar, de modo que qualquer lei que não complementar, acaso venha a regular essas matérias, deverá ser considerada inconstitucional.

5 Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

(...)

§ 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito **e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias**, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

(...).

6 CTN: Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

VI - o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

7 CTN: Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I - pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.



A impossibilidade de se fixar, por meio de lei federal, prazo de decadência ou prescrição foi objeto de questionamento no XXXI Exame Unificado de Ordem:



(XXXI EXAME UNIFICADO DA OAB/FGV) Uma lei ordinária federal tratava de direitos do beneficiário de pensão previdenciária e também previa norma que ampliava, para 10 anos, o prazo decadencial para o lançamento dos créditos tributários referentes a uma contribuição previdenciária federal. A respeito da ampliação de prazo, assinale a afirmativa correta.

- A) É inválida, pois, em razão do caráter nacional das contribuições previdenciárias federais, somente poderia ser veiculada por Resolução do Senado Federal.
- B) É inválida, pois somente poderia ser veiculada por Lei Complementar.
- C) É válida, pois o CTN prevê a possibilidade de que o prazo geral de 5 anos, nele previsto para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, seja ampliado por meio de Lei Ordinária Específica.
- D) É válida, por existir expressa previsão constitucional, específica para contribuições de seguridade social, autorizando a alteração de prazo de constituição do crédito tributário por Lei Ordinária.

Comentários:

Conforme vimos acima, a lei federal de que trata o enunciado da questão é inválida, pois a matéria por ela tratada só poderia ser veiculada por meio de Lei Complementar, nos termos do art. 146, inciso III, alínea "b", da CF/88, sendo que, de fato, os prazos de decadência e de prescrição estão fixados nos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN, estando correta, assim, a alternativa "b".

3.2 - Lei complementar e a definição do fato gerador, base de cálculo e contribuinte dos impostos

Há **outro aspecto importante** sobre essa Lei Complementar em matéria de legislação tributária a que se refere o art. 146 da Constituição Federal: vimos que de acordo com o artigo 146, inciso III, alínea "a", da referida Carta Magna, compete à Lei Complementar **dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição dos impostos e de suas espécies, fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados na Constituição. Importa ver novamente:**

CF/88: Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

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



(...).”

Portanto, de acordo com o dispositivo constitucional em questão, compete a uma lei complementar:

- 1) Definir que é um tributo: isso é feito pelo art. 3º do CTN (que estudaremos adiante).
- 2) Definir as espécies tributárias: isso era feito pelo art. 5º do CTN, mas a Constituição Federal em vigor contempla outras espécies não previstas nesse artigo (não se preocupem com isso agora, já que esse tema também será estudado adiante).
- 3) Em relação aos **impostos** discriminados na Constituição Federal, definir os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. É isso que precisamos destacar nesse momento!

Atenção: conforme estudamos acima, a Constituição Federal não cria tributos (ela dá competência para que as pessoas políticas o façam por meio de suas próprias leis). Ocorre que a Carta Magna, ao atribuir as competências, também não define o fato gerador dos impostos, suas bases de cálculo e seus contribuintes; de acordo com o dispositivo acima, o texto constitucional delega à lei complementar essa função. E é com base nesse mandamento constitucional que as leis complementares (CTN e outras leis complementares) definem os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos previstos na Constituição Federal. Por exemplo: o artigo 32 do CTN define o fato gerador do IPTU, o artigo 43 do CTN define o fato gerador do IR, o artigo 1º da Lei Complementar nº 116/03 define o fato gerador do ISS etc.

Nesse sentido, a Constituição Federal dá o poder de tributar a título de impostos (competência tributária quanto aos impostos) e a lei complementar define, por sua vez, o fato gerador, a base de cálculo e contribuintes desses impostos previstos na Carta Magna.

Com base na competência dada pela Constituição Federal e obedecendo as definições estabelecidas na Lei Complementar (que define o fato gerador, base de cálculo e contribuintes), as entidades tributantes podem, por meio de suas próprias leis, instituir os seus impostos.

Portanto, a lei que institui efetivamente o imposto (lei da entidade tributante) deve observar fielmente a regra de competência constitucional e as definições estabelecidas na lei complementar, sob pena de ofensa direta ao artigo 146 da CF/88. Por exemplo, como o artigo 43 do CTN define que o fato gerador do Imposto de Renda (cuja competência é dada à União por meio do art. 153, III, da Constituição Federal) é a aquisição de *renda*, a lei federal que institui o IR não pode prescrever que o fato gerador desse imposto é algo diferente de renda, como, por exemplo, uma indenização (que não é renda, conforme veremos adiante quando estudarmos especificamente o Imposto de Renda).

Atenção novamente: a exigência constitucional em questão (art. 146, III, "a") de que os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes sejam definidos em lei complementar alcança somente e tão somente OS IMPOSTOS. De fato, o referido dispositivo constitucional (confira acima) menciona tão somente "IMPOSTOS", e não "tributos" ou demais espécies tributárias, como, por exemplo, as taxas, contribuições etc. Portanto, quanto às demais espécies tributárias (taxas, contribuição de melhoria, empréstimo



compulsório e contribuições especiais), não é constitucionalmente exigido que uma lei complementar defina o fato gerador, base de cálculo e contribuintes, de modo que tais definições serão dadas diretamente - atenção - pelas leis que instituírem esses tributos.

Pois bem. Não obstante o mandamento constitucional em questão (art. 146, III, "a"), de que os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes **de impostos** sejam definidos em lei complementar, existe um determinado imposto previsto na Constituição Federal de 1988 que não tem o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes definidos em lei complementar: é o IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

À época da edição do CTN – isto é, em 1966 – ainda não existia o IPVA, que só foi criado em 1985, através de Emenda à Constituição Federal anterior, sendo repetido na Constituição Federal de 1988 (conforme veremos com mais detalhamento quando tratarmos dos impostos em espécie).

Portanto, apesar do mandamento contido no artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal se dirigir a todos os tributos existentes no nosso Sistema Tributário, ou seja, apesar de a CF/88 exigir que a Lei Complementar disponha sobre normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição do IPVA, seu fato gerador, sua base de cálculo e contribuinte, o CTN não traz essas normas gerais quanto ao referido imposto (IPVA), pois ele não existia no ano de 1966, quando, reitera-se, o CTN foi editado.

Tampouco foi editada, posteriormente, qualquer outra lei complementar definindo o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes do IPVA.

Isso suscitou a seguinte dúvida: a ausência de normas gerais em lei complementar – ou a própria ausência da lei complementar – disciplinando a definição do fato gerador do IPVA, sua base de cálculo e contribuinte, em atendimento ao dispositivo constitucional em questão, invalida, por vício de inconstitucionalidade, eventual lei estadual criadora desse tributo?



Ao analisar um caso concreto envolvendo o IPVA, **o STF decidiu que a ausência de Lei Complementar trazendo normas gerais relativamente ao IPVA não implica na inconstitucionalidade de sua instituição**, pois os Estados e o Distrito Federal, ao instituí-lo, encontram fundamento para fazê-lo na própria Constituição Federal (que lhes dá competência), e não na Lei Complementar (Recurso Extraordinário nº 236.931-8/SP).

É importante saber que o entendimento do STF – nesse caso – foi construído com base nos seguintes dispositivos Constitucionais:

CF/88: Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

(...)



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

(...).

ADCT da CF/88: Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

(...)

§ 3º Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.

(...).

Portanto, a ausência de lei complementar definindo o fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte de algum imposto, ou seja, a ausência daquela lei complementar referida no artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal, não impede – e por isso não invalida, por vício de inconstitucionalidade – a instituição do tributo, pois a competência para instituir decorre diretamente da Constituição Federal, e não da Lei Complementar.

Vejamos como o assunto foi cobrado na 1ª fase do Exame de Ordem:

(XV EXAME UNIFICADO DA OAB/FGV) O Art. 146, III, a, da Constituição Federal estabelece que lei complementar deve trazer a definição dos fatos geradores, da base de cálculo e dos contribuintes dos impostos previstos na Constituição. Caso não exista lei complementar prevendo tais definições relativamente aos impostos estaduais, os estados:

- A) não podem instituir e cobrar seus impostos, sob pena de violação do Art. 146 da Constituição.
- B) podem instituir e cobrar seus impostos, desde que celebrem convênio para estabelecer normas gerais.
- C) podem instituir e cobrar seus impostos, pois possuem competência legislativa plena até que a lei complementar venha a ser editada.
- D) podem instituir e cobrar seus impostos, desde que seja publicada Medida Provisória autorizando.

Comentários:

Conforme decidido pelo STF, acaso não exista Lei Complementar definindo os fatos geradores, a base de cálculo e os contribuintes dos impostos descritos na CF/88, os Estados podem instituir e cobrar os seus impostos (e o mesmo entendimento deve ser estendido aos Municípios), pois possuem competência legislativa plena até que a lei complementar venha a ser editada. Portanto, a alternativa “c” está correta.

4 - Lei Ordinária

De acordo com o artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, é vedado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios exigir ou aumentar tributo **senão por meio de lei**:



CF/88: 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;
(...).

Trata-se do dispositivo constitucional do qual emana o **Princípio da Estrita Legalidade Tributária**.

Atenção: estudaremos os principais aspectos da lei ordinária mais adiante, ao examinarmos os Princípios Constitucionais de Direito Tributário. No momento, nos limitaremos a expor que ela é uma das fontes formais do direito tributário.

4.1 - Diferenças entre a Lei Ordinária e a Lei Complementar

Prosseguindo, queremos destacar, agora, as principais diferenças entre a lei ordinária e a lei complementar.

Há duas diferenças básicas: quanto ao aspecto material (substancial) e quanto ao aspecto formal.

1ª) Quanto ao aspecto material: as leis complementares caracterizam-se pela determinação constitucional expressa acerca das matérias que serão por ela reguladas. Por exemplo, os artigos 59, parágrafo único, 146, 146-A, 148, 153, inciso VII, 154, inciso I, entre outros, da Constituição Federal. Em todos eles há exigência para que as matérias indicadas sejam disciplinadas por Lei Complementar. **Quanto à lei ordinária, diz-se que ela é “residual”**, pois para tudo aquilo que o constituinte não determinou o uso de lei complementar (ou, excepcionalmente, outra espécie), pode-se utilizar a lei ordinária.) Portanto, ao contrário das leis complementares, as leis ordinárias não possuem determinação constitucional expressa quanto às matérias que serão por ela reguladas.

2ª) Quanto ao aspecto formal: a lei complementar caracteriza-se pela exigência de quórum especial (maioria absoluta) para sua aprovação, conforme artigo 69 da CF, enquanto a lei ordinária exige maioria simples, conforme artigo 47 do texto constitucional.

Essas diferenças nos levam à outra questão: **há hierarquia entre lei complementar e lei ordinária?**

Não, não há hierarquia! Elas só tratam de matérias diferentes (aspecto material), mas não há qualquer hierarquia.

Tudo o que não for reservado à Lei Complementar pela Constituição Federal poderá ser objeto de Lei Ordinária, a não ser que o constituinte tenha exigido outra forma.

Portanto, justamente por tratarem de matérias diferentes, não é possível sustentar que há hierarquia entre Lei Complementar e Lei Ordinária.

Por fim, respeitáveis juristas têm sustentado que só é Lei Complementar aquela que for (i) aprovada por maioria absoluta e que (ii) tratar de matérias a ela reservada pela Constituição Federal.



Nesse sentido, os requisitos para a caracterização da “verdadeira” Lei Complementar são cumulativos, exigindo-se, assim, a presença de ambos.

Dessa forma, pergunta-se: e se uma Lei Complementar for editada (Lei Complementar quanto ao aspecto formal, pois foi aprovada por maioria absoluta) tratando de assunto não previsto pela Constituição Federal para tal espécie normativa? Será ela efetivamente uma Lei Complementar?



Atenção: nesse caso ela será formalmente complementar (pois foi formalmente aprovada por maioria absoluta), porém, materialmente ordinária (pois a matéria nela tratada não exige Lei Complementar).

Acaso isso ocorra, apesar de formalmente complementar, devido ser materialmente ordinária poderá ser normalmente alterada por Lei Ordinária.

Isso já foi cobrado na 1ª fase do Exame de Ordem. Vejamos:

(XX EXAME UNIFICADO DA OAB/FGV) O Estado Alfa institui, por meio de lei complementar, uma taxa pela prestação de serviço público específico e divisível. Posteriormente a alíquota e a base de cálculo da taxa vêm a ser modificadas por meio de lei ordinária, que as mantém em patamares compatíveis com a natureza do tributo e do serviço público prestado. A lei ordinária em questão é:

- A) integralmente inválida, pois lei ordinária não pode alterar lei complementar.
- B) parcialmente válida – apenas no que concerne à alteração da base de cálculo, pois a modificação da alíquota só seria possível por meio de lei complementar.
- C) parcialmente válida – apenas no que concerne à alteração da alíquota, pois a modificação da base de cálculo só seria possível por meio de lei complementar.
- D) integralmente válida, pois a matéria por ela disciplinada não é constitucionalmente reservada à lei complementar.

Comentários:

Conforme vimos acima, uma lei que é tão somente formalmente complementar (isto é, que é complementar em sua forma) e que não disciplina matéria privativa de Lei Complementar (ou seja, ela é formalmente complementar, mas é materialmente complementar) pode ser alterada por uma lei formalmente ordinária. Portanto, a alternativa “d” está correta.

Portanto, a escolha do legislador, em utilizar uma Lei Complementar para dispor sobre matéria constitucionalmente **não reservada à Lei Complementar** permite que a alteração do diploma normativo (Lei Complementar que está dispondo sobre assunto não reservado a esse tipo de veículo normativo) seja feita



por meio de uma Lei Ordinária, e não por uma nova Lei Complementar, conforme já decidiu o STF ao julgar o RE 377.457.

5 - Medida Provisória

De acordo com o *caput* do artigo 62 da Constituição Federal:

CF/88: Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

(...).

Portanto, o Chefe do Poder Executivo poderá editar Medida Provisória com força de lei desde que presentes os seguintes pressupostos: relevância “e” urgência (um e outro requisito cumulativamente, e não um ou outro, alternativamente).

Importa pontuar o seguinte: as Medidas Provisórias têm força de lei, mas não são leis. Podem ser convertidas em lei, mas até a conversão são Medidas Provisórias, e não leis. Que isso fique bem claro!

Pois bem. No passado as Medidas Provisórias foram objeto de inúmeras discussões sob a perspectiva tributária, pois, em sua redação original, a Constituição Federal não previa a instituição ou aumento de tributos por meio de Medida Provisória.

Ocorre que essa controvérsia acabou sendo superada com a edição da Emenda Constitucional nº 32/2001, que passou a autorizar, expressamente, a utilização de Medida Provisória para instituição ou aumento de tributos. Vejamos:

CF/88: Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

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

I - relativa a:

(...)

III - reservada a lei complementar;

(...)

§ 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.

(...).

Atenção: assim como alertamos acima em relação à lei ordinária, estudaremos os principais aspectos da medida provisória mais adiante, ao examinarmos os Princípios



Constitucionais de Direito Tributário. No momento, nos limitaremos a expor que ela também é uma das fontes formais do direito tributário.

6 - Lei Delegada

As Leis Delegadas são elaboradas pelo Presidente da República mediante prévia autorização do Congresso Nacional, que é dada por meio de Resolução e que especifica o conteúdo e demais condições do seu exercício:

CF/88: Art. 68. As leis delegadas serão elaboradas pelo Presidente da República, que deverá solicitar a delegação ao Congresso Nacional.
(...).

No âmbito do Direito Tributário, como é constitucionalmente admitida a utilização de Medida Provisória para instituir ou majorar tributos, entende a doutrina que também deve ser aceita, então, a utilização de Lei Delegada.

Contudo, na prática, o Presidente da República dificilmente solicitará a delegação ao Congresso Nacional, já que dispõe de autorização constitucional para editar Medida Provisória, o que torna pouco utilizável - para não afirmar *nada* utilizável - o veículo normativo em questão.



Atenção: assim como alertamos acima em relação à lei ordinária e à medida provisória, estudaremos os principais aspectos da lei delegada mais adiante, ao examinarmos os Princípios Constitucionais de Direito Tributário. No momento, nos limitaremos a expor que ela também é uma das fontes formais do direito tributário.

7 - Tratados e Convenções Internacionais

O artigo 98 do CTN prescreve que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha:

CTN: Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Contudo, sendo tecnicamente preciso, não há propriamente uma “revogação” da legislação interna.



Explicamos: os Tratados e as Convenções Internacionais tão-somente **prevalecem** sobre a legislação interna.

De fato, a doutrina majoritária defende que não há uma relação de superioridade hierárquica dos tratados sobre a legislação nacional, mas, em verdade, uma relação de "especialidade" dos tratados em relação à legislação interna, que afasta a eficácia dessas quando em conflito com as disposições de um tratado internacional.

Podemos concluir, assim, **que os tratados internacionais suspendem a eficácia da lei interna para quem a eles submetidos, ou sejam, prevalecem sobre a legislação interna, mas não a revoga.**

Por exemplo: imagine um Tratado Internacional para evitar que o mesmo contribuinte seja tributado pelo Imposto de Renda no Brasil e em qualquer outro país. Esse tratado tão-somente afastará os efeitos da Lei do Imposto de Renda para aquele específico contribuinte (que auferir renda no Brasil e/ou no outro país), mas essa mesma lei continuará válida, vigente e eficaz para todos os outros contribuintes não alcançados pelo Tratado (que só auferem renda no Brasil). Assim, como sustentar que houve revogação da legislação interna?

Por isso, juridicamente, não há revogação da legislação interna: os Tratados e as Convenções Internacionais prevalecerão sobre a legislação interna, sem revogá-la.



Atenção: esse tipo de divergência entre a literalidade da lei (no caso, o art. 98 do CTN) e o entendimento doutrinário é um pouco "perigosa" para fins de exame de ordem. Por isso, acaso a banca peça para julgar a veracidade de uma frase que seja cópia literal do art. 98 do CTN, acreditamos que o examinando deve marcar como verdadeira a afirmativa. No entanto, em uma questão discursiva que indague sobre a revogação da legislação interna pelos tratados, pensamos que o examinando pode formular as considerações acima. Portanto, cuidado com o enunciado das questões sobre esse tema, pois a resposta a ser considerada correta poderá "cair" no "depende".



Por fim, destacamos - **atenção** - que o **STF julgou constitucional** a concessão de isenção de tributos Estaduais, Municipais ou do Distrito Federal por meio de tratado ou convenção internacional.



Muito embora o art. 151, III, da CF/88 prescreva que é vedado à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios (o que a doutrina chama de "isenções heterônomas"), a Suprema Corte decidiu o seguinte:

No direito internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, § 2º, da Constituição da República), dela não dispondo a União, os Estados-membros ou os Municípios. O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, inc. III, da Constituição".⁸

Portanto, a isenção, por exemplo, de ISS, IPTU, IPVA, ICMS (em resumo, todos os tributos Estaduais, Distritais ou Municipais) concedida por meio de tratado ou convenção internacional é constitucional, pois, de acordo com o STF, é o Presidente da República, representante da República Federativa do Brasil, pessoa jurídica de direito público externo, quem pode celebrar tratados e convenções internacionais sobre Direito Tributário, inclusive que tenham por objeto a concessão de isenção de tributos daqueles entes federativos.

Pois bem. Uma vez concedida a isenção por meio de um Tratado Internacional, não pode a entidade tributante (o Estado, o Município etc., que teve o seu tributo isentado) revogar tal isenção, pois, tratando-se de matéria internacional, não podem essas entidades tributantes representar a República Federativa do Brasil no plano internacional, desobrigando-a de tratado por ela firmado.

Ademais - atenção - o art. 98 do CTN prescreve que os tratados e as convenções internacionais serão observados pela lei que lhes sobrevenha, de modo que a lei interna superveniente terá de observar o tratado ou a convenção.

8 - Decreto Legislativo

O decreto legislativo versa sobre **matéria de competência exclusiva do Congresso Nacional**.

É por meio deles, por exemplo, que os Tratados e Convênios que dispõem sobre matéria tributária são ratificados, com a finalidade de produzir eficácia no Sistema Tributário Nacional (artigo 49 da CF/88).

Também é por meio de Decreto Legislativo que o Senado Federal pode suspender os efeitos de lei declarada inconstitucional em controle difuso de constitucionalidade pelo STF (art. 52 da CF/88).

Assim, acaso o Brasil firme um Tratado ou Convenção Internacional sobre Direito Tributário ou se alguma lei federal que disponha sobre matéria tributária venha a ser declarada inconstitucional pelo STF, poderá haver a utilização do Decreto Legislativo.

8 RE 229096, Relator(a): ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 16/08/2007, DJe-065 DIVULG 10-04-2008 PUBLIC 11-04-2008 EMENT VOL-02314-05 PP-00985 RTJ VOL-00204-02 PP-00858 RJTJRS v. 45, n. 275, 2010, p. 29-42.



9 - Resolução

As Resoluções encontram fundamento no artigo 59, VIII, da CF/88, sendo utilizadas para as matérias de competência exclusiva do Congresso Nacional ou de uma de suas casas (Câmara dos Deputados ou Senado Federal).

Atenção: as Resoluções têm grande importância no Direito Tributário, **em especial quanto ao ICMS, ao IPVA e ao ITCMD** (observe que são os 3 impostos estaduais), pois a CF/88 determina que é por meio de Resolução que alíquotas máximas e mínimas ("tetos e pisos") relativamente a esses tributos serão fixadas.

Quanto ao **ICMS**, o art. 155, § 2º, IV, da CF/88 prescreve que **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 o inciso V do mesmo dispositivo prescreve, por sua vez, que é **facultado ao Senado Federal** estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, **mediante resolução** de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros, e fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, **mediante resolução** de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros.

Quanto ao **ITCMD**, o art. 155, § 1º, IV, da CF/88 prescreve que tal imposto terá suas alíquotas máximas **fixadas pelo Senado Federal, o que é feito por meio de Resolução.**

Por fim, quanto ao **IPVA**, o art. 155, § 6º, I, da CF/88 prescreve que este imposto terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal, **o que também é feito por meio de Resolução.**

10 - Decretos e Regulamentos

De acordo com o artigo 99 do CTN:

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

Muito embora às vezes sejam referidos como sinônimos, os Decretos e os Regulamentos não se confundem.

O Decreto visa explicitar o conteúdo das leis.



Atenção: Decreto é ato do Poder Executivo, por meio do qual objetiva explicitar o conteúdo das leis para o seu fiel cumprimento.

O Decreto não pode extrapolar, isto é, não pode ir além da lei, tentando criar para o contribuinte obrigações tributárias não previstas na lei disciplinada.

Quanto ao Regulamento, serve para consolidar as diversas normas sobre determinado tributo ou questão tributária (em regra sobre as respectivas obrigações acessórias).

Temos, por exemplo, o RIR – Regulamento do Imposto de Renda, criado pelo Decreto 3.000/99, que consolida a legislação do imposto de renda.

11 - Normas Complementares

Em primeiro lugar, não se deve confundir a “norma complementar” que iremos estudar com a “lei complementar” a que se refere o artigo 146 e outros dispositivos da CF!

Normas complementares são atos administrativos com força normativa e, por isso, estão compreendidas no conceito de legislação tributária. São “complementares” porque se destinam a completar o texto das leis, das medidas provisórias e dos decretos, e têm grande utilidade, pois elucidam o alcance da legislação, garantindo a igualdade de tratamento entre os contribuintes. Devem total obediência, no entanto, aos decretos e regulamentos.

Pois bem. Nos termos do artigo 100 do CTN:

CTN: Art. 100. São **normas complementares** das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Quanto aos atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas (Portarias, as Ordens de Serviço, as Instruções Normativas, dentre outros), só podem projetar efeitos sobre os contribuintes de estiverem em conformidade com as disposições legais e constitucionais em vigor. Caso contrário, o Poder Judiciário pode intervir, quando provocado, para afastar os seus efeitos.



Quanto às decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa (destacam-se nessa categoria as Súmulas dos Tribunais Administrativos, como, por exemplo, o CARF e o TIT), importa destacar que tais decisões não vinculam o Poder Judiciário.

Quanto às práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, são as disposições sedimentadas do Fisco na interpretação e aplicação da legislação tributária – “costume tributário”).

Por fim, quanto aos convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, vinculam as partes convenientes. Em regra, dispõem sobre deveres instrumentais, isto é, obrigações acessórias entre essas pessoas políticas que detêm competência tributária, bem como sobre fiscalização.

A possibilidade de as entidades federativas realizarem Convênios entre si decorre de expressa disposição constitucional, precisamente do art. 37, XXII, da CF/88⁹.

O CTN também dispõe sobre a matéria nos seguintes dispositivos:

CTN: Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

CTN: Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Atenção ao artigo 102 do CTN em questão: de acordo com ele, um convênio pode autorizar que a legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigore fora dos respectivos territórios (extraterritorialidade da lei). Assim, por exemplo, a legislação relativa ao ICMS expedida pelo Estado "A" poderá, por força de um convênio, vigorar no Estado "B", obrigando os contribuintes ali domiciliados.

9 CF/88: 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:

(...)

XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.

(...).



Pois bem: obviamente essas normas complementares não podem alterar a Lei e nem os Decretos, e tampouco contrariá-los. Mas e se contrariar e for observada pelo contribuinte? Teremos ao menos duas hipóteses com efeitos diversos:

1ª) Poderá contrariar para fins de exigir uma obrigação (nesse caso o contribuinte deve buscar defesa através de processo Administrativo ou Judicial, com vistas a afastar o ato contrário à lei); ou

2ª) Poderá contrariar a lei dispensando, porém, do pagamento de um tributo devido pelo contribuinte.

Nesse caso terá aplicação o Parágrafo Único do artigo 100 do CTN:

CTN: Art. 100. (...)

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

De fato, não seria “justo” punir o contribuinte que se porta de acordo com a norma editada pela própria administração tributária, mesmo que essa norma seja ilegal. Por isso o dispositivo exclui a imposição de penalidades.

Atenção: o dispositivo legal em questão não impede a cobrança do valor principal, excluindo somente a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo; logo, o principal pode ser exigido.

QUESTÕES INÉDITAS COMENTADAS



Chegou o momento de testar - e fixar ainda mais - tudo o que você aprendeu.

Para isso, **elaborei as questões abaixo, inéditas, com o mesmo nível de dificuldade que você encontra nas provas da OAB.**

Na sequência, logo mais abaixo, você encontrará o gabarito comentado de cada uma das questões.

Vamos lá:



Q-1) O Município ABC publicou a Lei Ordinária Municipal nº 1.234/2019, estendendo o prazo para a cobrança judicial dos créditos de IPTU - Imposto Predial e Territorial Urbano de cinco (5) para oito (8) anos. Sobre a hipótese descrita, é correto afirmar que o Município:

- A) Só poderia ter estendido o prazo para a cobrança judicial dos créditos tributários se tivesse editado Lei Complementar Municipal.
- B) Agiu incorretamente, pois a legislação Municipal não pode dispor sobre prazo para a cobrança judicial dos créditos tributários.
- C) Só poderia ter estendido o prazo para a cobrança judicial dos créditos tributários se previamente autorizado por meio de Convênio firmado entre todos os Municípios do respectivo Estado.
- D) Agiu corretamente, pois se trata de assunto de interesse local.

Q-2) O Presidente da República, representando a República Federativa do Brasil, celebrou tratado internacional com a China e com o Japão, visando à implementação, no Brasil, de serviços voltados à construção de ferrovias. Uma das cláusulas desse tratado prevê a isenção de todos os impostos incidentes na operação de construção de ferrovias, dentre os quais se encontra o ISS - Imposto sobre Serviços, de competência dos Municípios. Sobre a hipótese, é correto afirmar que esse tratado é:

- A) inconstitucional, pois é vedado à União instituir isenção de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.
- B) inconstitucional, pois somente por meio de Lei Complementar poderia a União conceder isenção de tributos Municipais.
- C) constitucional, pois, de acordo com a Constituição Federal, os tratados e convenções internacionais sobre tributação, desde que aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos de votos dos respectivos membros, serão equivalentes às Emendas Constitucionais.
- D) constitucional, pois o Presidente da República, representante da República Federativa do Brasil, pessoa jurídica de direito público externo, pode celebrar tratados e convenções internacionais sobre Direito Tributário, inclusive que tenham por objeto a concessão de isenção de tributos Estaduais, Municipais ou do Distrito Federal.

Q-3) Aproveitando o momento propício à implementação de reformas tributárias, o Presidente da República apresentou um Projeto de Emenda Constitucional que extingue o Princípio Tributário da Anterioridade Anual ou de Exercício. Com base na Jurisprudência do STF - Supremo Tribunal Federal, é correto afirmar que:

- A) O Presidente da República não possui competência para a apresentação de Projeto de Emenda Constitucional.
- B) O Princípio Tributário da Anterioridade Anual ou de Exercício pode ser extinto, porém, desde que por meio de Emenda Constitucional.
- C) Essa Emenda Constitucional é inconstitucional.



D) O Princípio Tributário da Anterioridade Anual ou de Exercício já foi extinto por meio de Emenda Constitucional, que instituiu, em seu lugar, o Princípio da Anterioridade Nonagesimal ou Noventena.

GABARITOS E COMENTÁRIOS



Segue o gabarito comentado de cada uma das questões acima:

Q-1: O Município ABC agiu incorretamente ao editar a Lei Ordinária nº 1.234/2019, já que cabe à Lei Complementar de caráter nacional estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre prescrição (cobrança judicial de créditos tributários), conforme disposto no art. 146, III, b, da CF/88, sendo que tal função (estabelecer, nacionalmente, o prazo de prescrição tributário) é cumprida pelo CTN, em seu art. 174. Assim, nem Municípios e nem Estados, nem mesmo por meio de suas leis complementares e nem sequer se autorizados por meio de Convênio (que, aliás, não encontra qualquer previsão normativa), podem dispor sobre prazo de prescrição. **Está correta, assim, a alternativa "B".**

Q-2: A alternativa "D" é a única correta. Muito embora o art. 151, III, da CF/88 prescreva que é vedado à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios (o que a doutrina chama de "isenções heterônomas") o STJ decidiu que "No direito internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, § 2º, da Constituição da República), dela não dispondo a União, os Estados-membros ou os Municípios. O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, inc. III, da Constituição" (RE 229096). Com essa decisão julgou constitucional a concessão de isenção de tributos Estaduais, Municipais ou do Distrito Federal por meio de tratado ou convenção internacional. Portanto, a isenção de ISS concedida na hipótese é constitucional, pois de acordo com o STF, o Presidente da República, representante da República Federativa do Brasil, pessoa jurídica de direito público externo, pode celebrar tratados e convenções internacionais sobre Direito Tributário, inclusive que tenham por objeto a concessão de isenção de tributos Estaduais, Municipais ou do Distrito Federal. **Logo, a alternativa "D" é a única correta.**

Q-3: Encontra-se correta a alternativa "C". De acordo com o artigo 60 da Constituição Federal, ela poderá ser emendada mediante proposta (i) de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal; (ii) do Presidente da República; ou (iii) de mais da metade das Assembleias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.



Portanto, o Presidente da República tem legitimidade à propositura de Emenda Constitucional, estando incorreta, assim, a alternativa "A". De outro lado, os Princípios Tributários da Anterioridade Anual ou de Exercício e da Anterioridade Nonagesimal ou Noventena se encontram previstos nas alíneas "b" e "c" do inciso III do artigo 150 da Constituição Federal. A Emenda Constitucional nº 42/2003 incluiu o Princípio Tributário da Anterioridade Nonagesimal ou Noventena, somando-o ao já existente Princípio Tributário da Anterioridade Anual ou de Exercício. Portanto, ambos existem, estando incorreta, assim, a alternativa "D". Por fim, o STF já decidiu, ao julgar a ADI nº 939/DF, que Proposta de Emenda Constitucional que visa extinguir o Princípio Tributário da Anterioridade Anual ou de Exercício é inconstitucional, porquanto tal princípio institui uma garantia individual do contribuinte, sendo, dessa forma, uma cláusula pétrea, que não pode ser, portanto, extinta ou suprimida, de acordo com o § 4º do artigo 60 da Constituição Federal de 1988. **Logo, a alternativa "C" é a única correta.**

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pessoal, chegamos ao final da nossa primeira aula! Na próxima (aula 01) veremos o seguinte tema: **conceito de tributo e as espécies tributárias.**

Um forte abraço e bons estudos a todos!

Prof. Rodrigo Martins



[@professorrodrigomartins](https://www.instagram.com/professorrodrigomartins)



[Fórum de Dúvidas do Portal do Aluno](#)



ESSA LEI TODO MUNDO CONHECE: PIRATARIA É CRIME.

Mas é sempre bom revisar o porquê e como você pode ser prejudicado com essa prática.



1 Professor investe seu tempo para elaborar os cursos e o site os coloca à venda.



2 Pirata divulga ilicitamente (grupos de rateio), utilizando-se do anonimato, nomes falsos ou laranjas (geralmente o pirata se anuncia como formador de "grupos solidários" de rateio que não visam lucro).



3 Pirata cria alunos fake praticando falsidade ideológica, comprando cursos do site em nome de pessoas aleatórias (usando nome, CPF, endereço e telefone de terceiros sem autorização).



4 Pirata compra, muitas vezes, clonando cartões de crédito (por vezes o sistema anti-fraude não consegue identificar o golpe a tempo).



5 Pirata fere os Termos de Uso, adultera as aulas e retira a identificação dos arquivos PDF (justamente porque a atividade é ilegal e ele não quer que seus fakes sejam identificados).



6 Pirata revende as aulas protegidas por direitos autorais, praticando concorrência desleal e em flagrante desrespeito à Lei de Direitos Autorais (Lei 9.610/98).



7 Concurseiro(a) desinformado participa de rateio, achando que nada disso está acontecendo e esperando se tornar servidor público para exigir o cumprimento das leis.



8 O professor que elaborou o curso não ganha nada, o site não recebe nada, e a pessoa que praticou todos os ilícitos anteriores (pirata) fica com o lucro.



Deixando de lado esse mar de sujeira, aproveitamos para agradecer a todos que adquirem os cursos honestamente e permitem que o site continue existindo.