Estratégia Concursos

Aula 00

SEFAZ-ES (Auditor Fiscal) Direito Tributário - 2021 (Pós-Edital)

Autor:
Eduardo Da Rocha, Equipe Direito Tributário (Desativada), Fábio Dutra

27 de Maio de 2021

AULA: CONCEITO E NATUREZA JURÍDICA DO TRIBUTO E ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Sumário

APRESENTAÇÃO DO CURSO 3
1 - NOÇÕES INTRODUTÓRIAS 4
1.1 - O Direito Tributário 4
1.2 - Receitas Públicas 6
2 - CONCEITO DE TRIBUTOS 10
2.1 - Prestação pecuniária em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir. 10
2.2 - Prestação Compulsória. 13
2.3 - Prestação instituída em lei. 14
2.4 - Prestação que não constitui sanção de ato ilícito 15
2.5 - Prestação cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. 17
3 - NATUREZA JURÍDICA DOS TRIBUTOS 20
4 - ESPÉCIES DE TRIBUTOS 24
4.1 - Impostos 24
4.1.1 - Os impostos e o princípio da capacidade contributiva 27
4.1.2 - Os impostos e a lei complementar 28
4.1.3 - Os Impostos e o princípio da não afetação (ou não vinculação) 28
4.2 - Taxas 31
4.2.1 - Taxas de serviços 32
4.2.2 - Taxas de polícia 36
4.2.3 - Base de cálculo das taxas 38
4.2.4 - Taxas e Preços Públicos 41
4.3 - Contribuições de Melhoria 45
4.4 - Empréstimos Compulsórios 51
4.5 - Contribuições Especiais 55
4.5.1 - Contribuições Sociais 59
4.5.1.1 - Contribuições de seguridade social 59
4.5.1.2 – Outras contribuições sociais 61
4.5.1.3 – Contribuições Sociais Gerais 63
4.5.1.3.1 – Natureza Jurídica do FGTS 63
4.5.2 - Contribuições de Intervenção no domínio econômico 64
4.5.3 Contribuição para o Custeio do serviço de Iluminação Pública 65
4.5.4 Contribuições Corporativas 67
4.5.4.1 - Contribuições para o custeio dos conselhos de fiscalização e regulamentação de categorias profissionais 67
4.5.4.2 - Contribuições Sindicais 68
5 - CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS SEGUNDO A DOUTRINA 71
5.1 - Classificação quanto à hipótese de incidência 71
5.2 - Classificação quando ao destino da arrecadação 72
5.3 - Classificação quanto à finalidade 73
5.4 - Classificação quanto à possibilidade de transferência do encargo tributário 74
5.5 - Classificação quanto à variação de alíquotas 74

6 - QUESTÕES COMPLEMENTARES COMENTADAS 77
Conceito de Tributos 77
Natureza Jurídica do Tributo e Espécies Tributárias 78
Impostos 78
Taxas 80
Contribuições de Melhoria 85
Empréstimos Compulsórios 87
Contribuições Especiais 87
Classificação dos Tributos 89
7 – LISTA DAS QUESTÕES COMPLEMENTARES 91
Conceito de Tributos 91
Natureza Jurídica do Tributo e Espécies Tributárias 91
Impostos 92
Taxas 92
Contribuições de Melhoria 95
Empréstimos Compulsórios 96
Contribuições Especiais 96
Classificação dos Tributos 98
8 - GABARITO DAS QUESTÕES COMPLEMENTARES 99
9 – RESUMO DOS ASSUNTOS MAIS IMPORTANTES 100
Noções Introdutórias 100
Conceito de Tributos 101
Natureza Jurídica dos Tributos 101
Impostos 102
Taxas 103
Contribuições de Melhoria 104
Empréstimos Compulsórios 105
Contribuições Especiais 105
Classificação dos Tributos 106

APRESENTAÇÃO DO CURSO

Olá meu amigo(a)! Tudo bem?

É com enorme prazer que lanço mais um curso aqui no **Estratégia Concursos**!

Vamos realizar um **curso completo**, abordando todos os detalhes necessários para se fazer uma excelente prova! Vamos aproveitar ao máximo o tempo que temos para aprendermos tudo o que é necessário em Direito Tributário e garantir um **excelente desempenho na prova**. Combinado?

Portanto, vamos destacar alguns dos diferenciais deste curso:

- Material em PDF teórico completo focado no edital do concurso, com inúmeras questões de provas anteriores, todas elas devidamente comentadas;
- Videoaulas com acesso ilimitado;
- Fórum de dúvidas, com o objetivo de sanar eventuais dúvidas que você tenha na compreensão do conteúdo estudado;

Agora, permita-me fazer uma breve apresentação pessoal: meu nome é Fábio Dutra. Hoje ocupo o cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, aprovado no concurso da Receita Federal realizado em 2012, tendo alcançado a 28ª posição nesse certame extremamente difícil. Sou também pós-graduando em Direito Tributário e coautor de diversas livros de questões comentadas de Direito Tributário pela Editora JusPodivm.

A partir dessa aula, daremos início a uma grande jornada do conhecimento, e você avançará cada dia um pouco mais rumo à sua aprovação! Pensando em estar mais próximo de vocês durante esse momento tão importante, e de certa forma ajudá-los complementando o nosso estudo por aqui, segue abaixo o link com o **convite para você já fazer parte nossa Comunidade do Professor Fábio Dutra no Telegram, onde você encontrará questões e temas comentados em áudio para enriquecer o seu aprendizado!**

	Comunidade no Telegram: **https://t.me/ProfFabioDutraConcursos**
	Instagram: **@ProfFabioDutra**

Observação Importante: *Este curso é protegido por direitos autorais (copyright), nos termos da Lei 9.610/98, que altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências.*

Grupos de rateio e pirataria são clandestinos, violam a lei e prejudicam os professores que elaboram os cursos. Valorize o trabalho de nossa equipe, adquirindo os cursos honestamente através do site Estratégia Concursos.

1 - NOÇÕES INTRODUTÓRIAS

1.1 - O Direito Tributário

Antes de iniciarmos o conteúdo propriamente dito da disciplina, precisamos nos ater a alguns conceitos básicos sobre o Direito Tributário. Vamos em frente!

Em primeiro lugar, destaca-se a importante divisão do Direito em privado e público. O primeiro se refere às relações entre particulares, bem como àquelas entre um particular e o Estado, desde que esse esteja despido de seu poder de império. Para quem ainda não sabe, esse poder é o que permite ao Estado impor sua vontade – o interesse público – ao particular, independentemente da vontade dele.

Sendo assim, o direito privado está relacionado aos interesses particulares de cada pessoa, até mesmo do Estado. Cite-se, por exemplo, um contrato de aluguel entre o Estado do Rio de Janeiro (locador) e um indivíduo (locatário). Este contrato será regido pelas normas de direito privado, mesmo que uma das partes seja uma pessoa jurídica de direito público.

Por outro lado, o direito público rege as relações em que uma das partes necessariamente será uma pessoa jurídica de direito público, e esta possui **poderes que a colocam em uma situação privilegiada diante dos cidadãos.** Isso tudo é possível porque o Estado está visando aos interesses coletivos da sociedade de uma forma geral, enquanto o particular visa a seus próprios interesses.

Outro aspecto interessante a respeito do regime jurídico de direito público são os seus princípios norteadores, quais sejam: **supremacia do interesse público sobre o particular e indisponibilidade do interesse público.**

Conforme eu afirmei logo acima, o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular está intimamente relacionado ao fato de que o poder público deseja satisfazer os interesses coletivos e, para que isso seja concretizado, muitas vezes é necessário ir contra a vontade de determinado cidadão. Como exemplo, pode-se citar a desapropriação de certo imóvel de um particular para a construção de uma escola pública. Conseguiu entender a lógica agora?

Vamos para mais um exemplo, agora mais próximo da nossa realidade no Direito Tributário. Imagine como seria a cobrança de tributos se o Estado não pudesse impor sua vontade arrecadatória sobre o particular? Cada um pagaria o que quisesse, e nós sabemos que ninguém iria querer pagar. Então, não haveria recursos públicos para a satisfação do bem comum.

O outro princípio afirma que o interesse público é indisponível. Dessa forma, um servidor público não pode fazer o que bem entender com o patrimônio público, sob pena de responder pessoalmente por isso. Se um sujeito deve ao Estado R$ 1.000,00 de IPVA, o agente público não pode perdoar tal dívida, por entender que o cidadão não possui recursos disponíveis para o pagamento da exação.

Perceba que, se os recursos são públicos, somente o povo pode dispor de tal patrimônio, o que é feito mediante lei, editada pelos representantes do próprio povo (deputados e senadores, no âmbito federal).

No último exemplo, **somente uma lei estaria apta a conceder o perdão (remissão) de tal dívida tributária.** Veja que assim diz a CF/88 (Art. 150, § 6º):

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

Agora, faço uma pergunta: o Direito Tributário é um ramo do direito público ou do direito privado? Se você leu atentamente a explanação acima, **pôde perceber que o Direito Tributário é uma ramificação do direito público**, pois os princípios norteadores do regime jurídico de direito público se encaixam com os exemplos citados a respeito dos tributos.

Outra pergunta a ser feita: o Estado pode estar submetido ao direito privado em alguma situação? Sim! Neste caso, não temos a presença do poder extroverso – de império -, capaz de se impor sobre o particular.

Agora que você já sabe que o Direito Tributário é uma das ramificações do direito público, vamos ao seu conceito. De acordo com o ilustre Luciano Amaro[1] (grifamos):

> *"(...) o direito tributário é a disciplina jurídica dos tributos. Com isso se abrange todo o conteúdo de princípios e normas reguladores da **criação, fiscalização e arrecadação das prestações de natureza tributária**."*

Com isso, você percebe que há uma limitação de nosso estudo, pois não nos interessa estudar as destinações que serão dadas às receitas tributárias já arrecadadas. Tanto é que o art. 4º do CTN evidencia que o destino da arrecadação é irrelevante para definir a natureza jurídica de um tributo. Tal tema é tratado de forma aprofundada pelo Direito Financeiro.

Contudo, cabe observar que veremos adiante algumas espécies de tributos cuja destinação da receita importa ao estudo do Direito Tributário, porque assim diz a nossa CF/88.

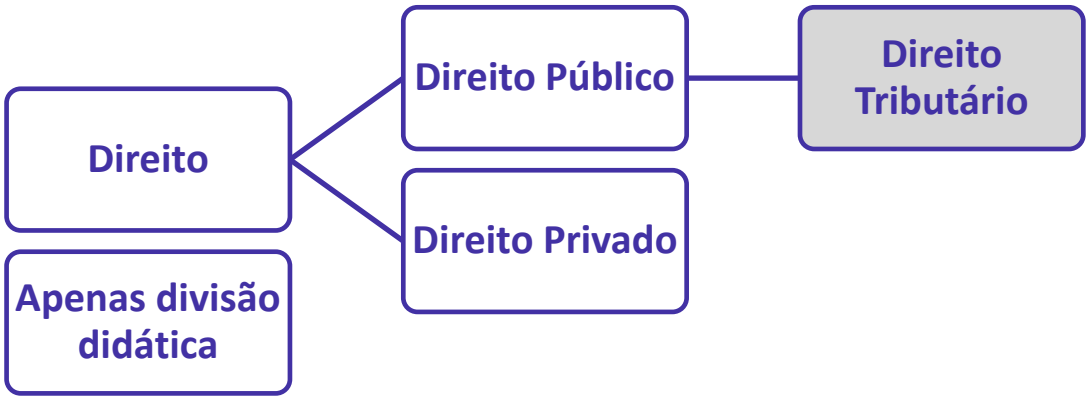
Outra característica do Direito Tributário que você precisa guardar é que se trata de um **ramo autônomo do Direito.** Isso ocorre, porque tal ramo possui princípios específicos próprios, como o princípio do não confisco, por exemplo, que serão detalhados nas aulas seguintes.

[1] AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 14ª Ed. Saraiva, 2008, Pág. 02

FIQUE ATENTO!

O Direito em si é uno. O que ocorre são ramificações com objetivo meramente didático.

Vamos deixar isso esquematizado:



1.2 - Receitas Públicas

Com a evolução das sociedades, tornou-se necessária a instituição de um Estado, que coordenasse as ações em prol do interesse coletivo, pois tal tarefa seria impossível de ser realizada individualmente. Cada pessoa possui seus interesses particulares, que podem ser desfavoráveis à construção de uma determinada escola infantil, por exemplo.

Abstraindo os detalhes que não interessam ao nosso estudo, que será totalmente direcionado para concurso público, o Estado existe para a consecução do bem comum, para atender a interesses coletivos e promover, também, a justiça social.

Vamos citar um trecho de nossa Constituição Federal (CF/88), que aponta categoricamente os **objetivos** da República Federativa do Brasil. São eles (Art. 3º):

> "I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
>
> II - garantir o desenvolvimento nacional;
>
> III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

> IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação."

Ora, se temos esses objetivos a serem cumpridos, certamente precisaremos de dinheiro para alcançá-los, concorda? Ao construirmos um hospital, por exemplo, os pedreiros não irão trabalhar por outra mercadoria que não seja grana. Afinal de contas, o escambo não existe mais. Da mesma forma, após a construção do hospital, os médicos não vão trabalhar em troca de sacos de arroz. **Eles querem – e aposto que você também irá querer após ser aprovado no concurso – dinheiro!**

Então, há duas formas de o Estado conseguir o dinheiro. **São as chamadas receitas originárias e receitas derivadas.**

As receitas originárias são auferidas com base na exploração do patrimônio do Estado, por meio de aluguéis ou mesmo por empresas estatais, que não se confundem com o próprio Estado, por possuírem personalidade jurídica própria. São as chamadas empresas públicas e sociedades de economia mista.

A principal característica desse tipo de receita é que, além de originar do patrimônio do próprio Estado, ela **também pode ser auferida por particulares** - cite-se o exemplo dos contratos de aluguéis. Da mesma forma que o Estado pode locar um terreno a outra pessoa, um particular também pode fazê-lo. Também podemos mencionar a exploração de atividade econômica pelo Estado.

A receita auferida pelos particulares, evidentemente, não é receita pública, mas apenas semelhante à receita pública originária.

Justamente por esse motivo, **as receitas originárias estão sujeitas ao regime do direito privado.** Isso ocorre, pois o Estado não se reveste de seu poder de império para coagir as pessoas a pagarem. O vínculo obrigacional surge com um contrato, que é feito por livre e espontânea vontade da outra parte, que geralmente é um particular.

É importante observar que, atualmente, as receitas originárias se tornaram exceção, pois a nossa CF/88 restringiu a atuação do Estado como agente econômico, conforme vemos em seu art. 173:

> "Art. 173. **Ressalvados os casos previstos nesta Constituição**, a exploração direta de atividade econômica pelo **Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei**."

Além dessa hipótese, o poder público também pode explorar atividade econômica, **quando esta estiver sujeita ao regime de monopólio**, por expressa determinação no art. 177, da CF/88.

Por outro lado, as **receitas derivadas têm origem no patrimônio do particular** e entram nos cofres públicos **por meio de coação ao indivíduo.** Por estarem sujeitas ao regime jurídico de direito público, o Estado pode exigi-las com base no poder de império que lhe é conferido pelo próprio povo, tendo em vista os interesses da coletividade.

Conforme o que descrevemos acima, podemos perceber que **os tributos são típicas receitas derivadas**, pois, além de originarem do patrimônio do particular, estão sujeitas ao regime jurídico de direito público, que é necessário para que a arrecadação seja eficazmente realizada. **Além dos tributos, temos ainda as multas e as reparações de guerra, que se enquadram no conceito de receitas derivadas.**

Segue um quadro que resume as principais características das receitas públicas.

RECEITAS PÚBLICAS ORIGINÁRIAS	RECEITAS PÚBLICAS DERIVADAS
Exploração do patrimônio do Estado	Oriunda do patrimônio do particular (coação)
Sujeitas predominantemente ao reg. de direito privado	Sujeitas ao reg. de direito público
Não há poder de império	Há o poder de império
Sua fonte é o contrato	Sua fonte é a lei

Para encerrar esse assunto, vamos citar exemplos de receitas originárias: multas contratuais, preços públicos obtidos pelo comércio ou industrialização realizados por empresa pública ou sociedade de economia, tarifas, etc.

Como exemplo de receitas derivadas, podemos citar os tributos, as multas pecuniárias e as reparações de guerra. Ok?

Esquematizando:

(Procurador-SE/2005) Direito Tributário é o conjunto de normas que:
a) regula o destino dos valores arrecadados a título de tributo dentro da máquina do Estado.
b) regula o comportamento dos agentes públicos na condução orçamentária da Administração Pública Direta e Indireta.

c) regula o comportamento dos agentes públicos na condução orçamentária apenas da Administração Pública Direta.

d) regula o comportamento das pessoas de levar dinheiro aos cofres públicos.
e) compõem a Lei Orçamentária, a Lei Plurianual e a Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Comentário:

Alternativa A: O destino das arrecadações tributárias é estudado pelo Direito Financeiro. Item errado.

Alternativa B: O comportamento dos agentes públicos é estudado no âmbito do Direito Administrativo e no Direito Penal. Item errado.

Alternativa C: Aplica-se aqui o comentário realizado na alternativa anterior. Item errado.

Alternativa D: Essa é uma definição simples do Direito Tributário. Basicamente, podemos dizer que este ramo do Direito regula o comportamento das pessoas de levar o dinheiro aos cofres públicos. Portanto, item correto.

Alternativa E: Tais leis dizem respeito ao orçamento público, que é estudado pelo Direito Financeiro. Item errado.

Gabarito: Letra D

2 - CONCEITO DE TRIBUTOS

Até agora falamos **que os tributos são uma forma de receita pública denominada receita derivada.** Também dissemos que o Direito Tributário está sujeito ao regime jurídico de direito público. Mas, afinal, o que vem a ser tributo? Como podemos distinguir os tributos dos demais encargos que nos são cobrados diariamente?

O conceito de tributo está definido no art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), abaixo citado:

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

Cumpre observar que o art. 3º do CTN traz a definição de tributos exigida pela CF/88, no art. 146, III, a, **primeira parte**, conforme vemos a seguir:

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

> O CTN foi recepcionado pela CF/88 com status de lei complementar. Portanto, ele atende aos requisitos do art. 146, III, a.

Perceba que o art. 3º realiza a função de definir o que é um tributo, correto?

Tal definição do CTN pode ser dividida em 5 etapas, para facilitar o entendimento do candidato. Vamos a elas:

2.1 - Prestação pecuniária em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir.

A afirmação acima deixa claro que o pagamento deve ser feito em pecúnia, que significa dinheiro. Isso vai ao encontro do que comentamos acima, sobre a necessidade de que o Estado tem de arrecadar dinheiro para custear suas atividades. O conceito ainda permite inferir que não é possível a instituição de tributos ***in natura*** ou ***in labore***, cujo pagamento seria feito em **bens** ou em **serviços**, respectivamente.

Pela redação do art. 162 do CTN, também notamos que o pagamento deve ser feito em dinheiro. Vejam:

> "Art. 162. O pagamento é efetuado:
>
> I - em moeda corrente, cheque ou vale postal;
>
> II - nos casos previstos em lei, em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico."

> **Observação:** A estampilha e o papel selado são espécies de selos adquiridos, por meio de entrega de dinheiro ao Fisco, sendo utilizados pelo contribuinte para comprovar a quitação dos tributos devidos. O processo mecânico, por seu turno, significa a autenticação promovida pela Fazenda Pública, atestando o recolhimento do tributo.

Por último, há que se ressaltar a alteração trazida pela Lei Complementar 104/2001, ao acrescentar o inciso XI ao art. 156 da Lei 5.172 (CTN). O dispositivo prevê o seguinte:

> "Art. 156. Extinguem o crédito tributário:
>
> (...)
>
> XI – a dação em pagamento em **bens imóveis**, na forma e condições estabelecidas em lei."

Para os que não sabem, dação em pagamento significa pagar com algo que não seja dinheiro. No caso em tela, o contribuinte poderia quitar a sua dívida oferecendo bens **IMÓVEIS** ao fisco. Tal hipótese **não derroga** o art. 3º do CTN, tendo em vista que este afirma que a quitação do tributo pode ser feita por algo **que possa ser expresso em moeda.** Os bens imóveis inegavelmente podem ser expressos em moeda, concorda?

> Não confunda bens imóveis com bens móveis, estes proibidos por não constarem expressamente no CTN. Portanto, um contribuinte poderia pagar com um terreno, mas não com latinhas de refrigerante. As bancas tentam confundir isso. **Preste atenção!**

Quanto a este tema, fica a pergunta: seria possível determinada lei prever outra forma de extinção do crédito tributário, como o pagamento em bens MÓVEIS, por exemplo? Embora seja um tema bastante controvertido, é importante conhecermos o que estabelece o CTN acerca do assunto bem como o que já foi decidido pelo STF!

O art. 141, do CTN, estabelece que o crédito tributário só pode ser extinto nos casos previstos no próprio CTN, e o CTN não prevê em qualquer ponto a extinção do crédito tributário por meio de entrega de bens móveis (apenas imóveis, lembre-se!).

Ao julgar a Medida Cautelar na ADI 1.917, o Supremo Tribunal Federal considerou inconstitucional uma lei do Distrito Federal que permitia a dação em pagamento com bens móveis. **Alegou-se, na ocasião, haver reserva de lei complementar para tratar de extinção do crédito tributário.**

> **Observação:** Primeiramente, você deve se lembrar que comentamos que o CTN possui status de lei complementar, correto? Neste caso, é válido conferir o que estabelece o art. 146, III, "b", da CF/88, ao reservar à lei complementar o estabelecimento de normas gerais acerca do crédito tributário.

Ocorre que, depois desse julgamento, o STF apreciou um caso semelhante (ADI 2.405-MC), desta vez, relativo a uma lei do Estado do Rio Grande do Sul, que previu o uso do instituto da dação em pagamento para extinção de créditos tributários, mediante a entrega de bens imóveis e móveis. Neste caso, o STF decidiu pela possibilidade de o Estado-membro estabelecer regras específicas de quitação de seus próprios créditos tributários, ou seja, **foi favorável à dação em pagamento com bens móveis**. O interessante é que existem alguns doutrinadores que também defendem esta linha!

Algum tempo depois, no julgamento de mérito da ADI 1.917, que lei local de determinado ente federado não pode estabelecer a dação em pagamento de bens **MÓVEIS** como forma de extinção do crédito tributário. Contudo, o argumento neste caso foi a ofensa ao princípio da licitação. Vejamos:

> *EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUICIONALIDADE. OFENSA AO PRINCÍPIO DA LICITAÇÃO (CF, ART. 37, XXI). I - **Lei ordinária distrital - pagamento de débitos tributários por meio de dação em pagamento.** II - Hipótese de criação de nova causa de extinção do crédito tributário. III - **Ofensa ao princípio da licitação na aquisição de materiais pela administração pública.** IV - Confirmação do julgamento cautelar em que se declarou a inconstitucionalidade da lei ordinária distrital 1.624/1997.*
>
> *(STF, ADI 1.917/DF, Plenário, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Julgamento em 26/04/2007)*

Vamos a um exemplo: se o estado de Pernambuco recebe um lote de papel A4 como quitação de algum tributo, ainda que amparado por lei estadual, estaria adquirindo tais produtos sem a realização de uma licitação. Apenas como ilustração, caso houvesse tal permissão, uma empresa pernambucana fabricante de papel iria conseguir "vendê-lo" ao governo, ainda que perdesse a licitação.

> Se este assunto for cobrado em sua prova, analise toda a questão para verificar o que o examinador está considerando na questão!

Se você fez uma leitura atenta do inciso XI do art. 156 do CTN, provavelmente notou que há um pequeno detalhe ao final: há necessidade de que isso seja estabelecida em lei. O que isso significa? Ora, cada ente tributante (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) que queira aceitar bens imóveis como forma de pagamento de tributos **deve estabelecer em lei própria isso.**

Recentemente, a Lei Federal 13.259/2016 passou a prever a possibilidade de haver dação em pagamento em bens imóveis no âmbito da União.

O art. 4º, da Lei 13.259/2016, regulamentou a dação em pagamento em bens imóveis, em conformidade com o disposto no art. 156, XI, do CTN. Poucos dias após sua publicação, o dispositivo já sofreu alterações pela MP 719/2016.

Embora não seja nosso objetivo esgotarmos o estudo dessa previsão legal neste momento, é importante saber que a referida norma tornou possível essa modalidade de extinção do crédito tributário, em relação aos tributos federais. Evidentemente, várias condições foram impostas pelo legislador com o objetivo de evitar que a regra geral, pagamento em moeda, torne-se exceção.

2.2 - Prestação Compulsória.

O pagamento de tributos não é uma faculdade, mas, sim uma obrigação. Não há opção para o contribuinte, senão o pagamento do que lhe é cobrado. **É claro que o indivíduo pode contestar o valor devido ou mesmo a legalidade da cobrança**, mas essa questão é tema que veremos em outras aulas.

O importante é que você saiba que o tributo é uma prestação compulsória, **sendo considerado uma receita derivada.**

2.3 - Prestação instituída em lei.

O autor João Marcelo Rocha[2] faz uma excelente observação, ao dizer que esse item nem mesmo precisaria constar no conceito de tributo, eis que este já é uma obrigação compulsória, e por esse motivo deve, necessariamente, estar instituído em lei, conforme expressa previsão no texto constitucional:

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

Tal inciso demonstra claramente o princípio de um Estado de Direito. Ou seja, **o povo somente é obrigado a fazer aquilo que está em lei**. Como a lei é editada pelos seus próprios representantes (parlamentares), é o próprio povo, em tese, que decide ao que estará obrigado a fazer ou deixar de fazer. Trata-se do velho brocardo "No taxation without representation", que significa que não haverá tributação sem representação popular. A regra, portanto, é que os tributos sejam instituídos por lei.

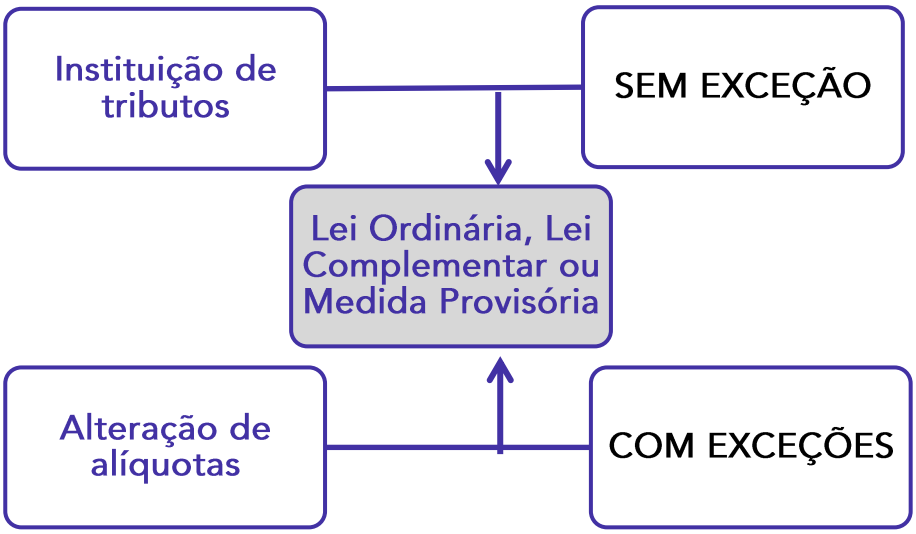
Contudo, cabe observar que **o Supremo Tribunal Federal tem aceitado a instituição de tributos por meio de medidas provisórias**, que são editadas pelo Poder Executivo e somente tramitam pelas casas legislativas no momento em que são convertidas ou não em lei.

Enfim, o que devemos ter em mente sobre esse conceito é que **todo tributo deve ser criado por lei**, ordinária ou complementar em alguns casos, ou ato normativo que possua a mesma força de uma lei (medidas provisórias). Esse é o princípio da legalidade no Direito Tributário.

No que se refere à alteração de alíquotas, há diversas exceções ao princípio da legalidade que serão detalhadamente estudadas no decorrer do curso. Contudo, **a regra é que, mesmo as alterações de alíquotas, também devem ser feitas por lei. Guarde isso!**

Vamos ao nosso esquema para facilitar o entendimento:

[2] ROCHA, João Marcelo. Direito Tributário. 8ª Edição. Editora Ferreira. Página 12.



Como complemento do que foi acima exposto, Leandro Paulsen[3] ensina que a **necessidade de que o tributo seja instituído em lei é requisito de validade, e a compulsoriedade da obrigação tributária é requisito de existência.**

Com efeito, se um tributo for instituído por um decreto, não deixará de ser um tributo, **mas será inválido**, por não obedecer ao princípio da legalidade. Por outro lado, **uma obrigação que não seja compulsória pode, de imediato, ser descartada do conceito de tributo, pois este é um requisito de existência.**

2.4 - Prestação que não constitui sanção de ato ilícito

Outro ponto importante do conceito de tributos é o que os distingue do conceito de multa. **Os tributos são cobrados em decorrência de um fato gerador**, que pode ser, por exemplo, a manifestação de riqueza por parte do contribuinte ou mesmo a prestação de um serviço específico e divisível pelo Estado (vamos detalhar isso logo adiante). Com isso, percebemos que a cobrança de tributos não possui o objetivo de punir, mas, sim, de arrecadar.

Vale destacar que há tributos cuja finalidade principal não é a arrecadação, mas, sim, a intervenção em um setor econômico. São os denominados tributos extrafiscais. De qualquer modo, também não têm como finalidade a sanção por um ato ilícito.

As multas, embora também sejam receitas derivadas, compulsórias e instituídas em lei, não podem ser comparadas aos tributos, pois **possuem natureza claramente sancionatória**. Na verdade, **o ideal é que os atos ilícitos não sejam praticados, para que as multas não venham a ser cobradas.**

[3] PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 2014. Pág. 737.

Há que se ressaltar que, sobre o rendimento decorrente de atividades ilícitas, deve incidir imposto de renda (art. 43, CTN). **Perceba que o tributo não está sendo utilizado como punição,** pois o fato gerador desse tributo ocorreu, e o valor será devido.

O embasamento legal é o art. 118 do CTN, que afirma que a **definição legal do fato gerador do tributo é interpretada abstraindo da validade jurídica dos atos praticados pelos contribuintes, bem como da natureza do objeto a ser tributo ou dos seus efeitos.**

Se, por um lado, pode parecer que o Estado está enriquecendo às custas do tráfico ilícito de entorpecentes, por outro, há o princípio da isonomia fiscal, segundo o qual **as pessoas que ganham a vida ilicitamente não podem ser premiadas por isso, isto é, não tributadas.** Trata-se de um posicionamento expresso pelo Supremo Tribunal Federal no HC 77.530-4/RS:

> *EMENTA: Sonegação fiscal de lucro advindo de atividade criminosa: "non olet". Drogas: tráfico de drogas, envolvendo sociedades comerciais organizadas, com lucros vultosos subtraídos à contabilização regular das empresas e subtraídos à declaração de rendimentos: caracterização, em tese, de crime de sonegação fiscal, a acarretar a competência da Justiça Federal e atrair pela conexão, o tráfico de entorpecentes: **irrelevância da origem ilícita, mesmo quando criminal, da renda subtraída à tributação**. **A exoneração tributária dos resultados econômicos de fato criminoso – antes de ser corolário do princípio da moralidade – constitui violação do princípio de isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética.***
>
> *(STF, HC 77.530/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Julgamento em 25/08/1998)*

Esta hipótese é considerada pela doutrina como o ***princípio do pecúnia non olet,*** que tem como tradução "dinheiro não cheira". A origem da expressão se deve a um imperador romano que cobrava pelo uso dos banheiros públicos, e, ao ser questionado sobre o fato pelo seu filho, o imperador segurou uma moeda de ouro e lhe perguntou: cheira? Seu filho disse: não cheira. Guarde esse conceito, pois tem sido cobrado recorrentemente em provas de concurso.

Dessa forma, Leandro Paulsen[4] esclarece:

> "Jamais um ato ilícito estará descrito na hipótese de incidência de um imposto ou contribuição, por exemplo, porquanto tributo não é sanção por ato ilícito. Mas hipóteses de incidência a princípio lícitas, como a propriedade, a aquisição de renda, a percepção de receita ou a circulação de mercadorias, podem acabar sendo vislumbradas em fatos geradores que consubstanciem situações ilícitas, como a propriedade de bens furtados, a aquisição de renda proveniente de estelionato, a percepção de receita proveniente da exploração de jogos e a circulação de entorpecentes proibidos."

[4] PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 2014. Pág. 1030.

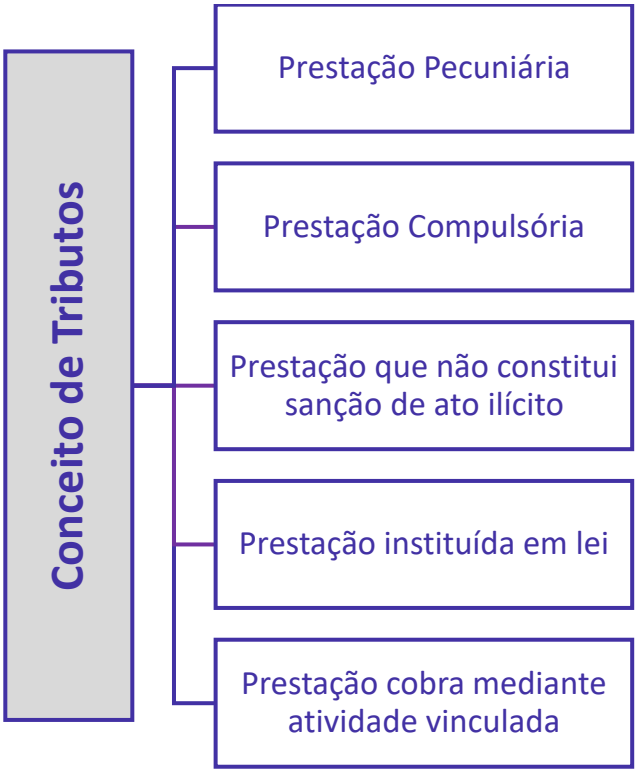
Com efeito, admite-se a incidência tributária sobre o ato ilícito, quando este seja acidental à norma de tributação, isto é, **quando estiver na periferia da regra de incidência**. **O que não se admite é que o ato ilícito seja o elemento essencial da norma tributária, sendo definido com o próprio fato gerador do tributo**. Assim, por exemplo, permite-se tributar a renda auferida com o tráfico de drogas, mas não a própria atividade ilícita. Tal entendimento foi preconizado pelo STJ, no julgamento do REsp 984.607/PR.

Esse raciocínio encontra harmonia com o já citado art. 118, do CTN, já que o fato gerador não é a prática criminosa, mas a sua interpretação deve ser realizada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

2.5 - Prestação cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Se você já estudou Direito Administrativo, sabe que os atos administrativos podem ser vinculados ou discricionários. Nos primeiros, não há outra opção, senão a prática do ato previsto em lei. Nos atos discricionários, no entanto, há avaliação do juízo de oportunidade e conveniência por parte do agente público.

A cobrança de tributos, como está estampado no próprio conceito, é atividade vinculada, de sorte que o servidor encarregado de tal tarefa deve cobrá-la, sem qualquer outra opção.



HORA DE PRATICAR!

(SEGEP-MA-Técnico da Receita Estadual/2016) De acordo com a definição do Código Tributário Nacional, tributo é toda prestação

a) compulsória, em moeda ou em quaisquer tipos de bens e direitos, cujo valor nela se possa exprimir, que constitua ou não sanção de ato ilícito, instituída pela legislação tributária e cobrada mediante atividade administrativa ou judicial plenamente vinculada.

b) pecuniária compulsória, em moeda ou em quaisquer tipos de bens e direitos, cujo valor nela se possa exprimir, que constitua ou não sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa ou judicial plenamente vinculada.

c) compulsória, preferencialmente em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída pela legislação tributária e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

d) pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

e) compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que constitua ou não sanção de ato ilícito, instituída pela legislação tributária e cobrada mediante atividade administrativa ou judicial plenamente vinculada.

Comentário:

Alternativa A: Os erros desta assertiva são dizer que tributo é prestação em moeda ou em quaisquer tipos de bens e direitos bem como a possibilidade de constituir sanção de ato ilícito, ser instituído por atos infralegais (legislação tributária) e, além disso, a possibilidade de ser cobrado por meio de atividade judicial. Alternativa errada.

Alternativa B: Os erros desta assertiva são dizer que tributo é prestação em moeda ou em quaisquer tipos de bens e direitos bem como a possibilidade de constituir sanção de ato ilícito e, além disso, a possibilidade de ser cobrado por meio de atividade judicial. Alternativa errada.

Alternativa C: Tributo é uma prestação em moeda (e não preferencialmente em moeda) ou cujo valor nela se possa exprimir. Além disso, não pode ser instituído por atos infralegais (legislação tributária), mas apenas por meio de lei. Alternativa errada.

Alternativa D: Esta é a definição em consonância com o art. 3º do CTN. Alternativa correta.

Alternativa E: Tributo não pode constituir sanção de ato ilícito, nem ser instituído por atos infralegais (legislação tributária), mas apenas por meio de lei. Por fim, a atividade de cobrança é sempre administrativa, e não judicial. Alternativa errada.

Gabarito: Letra D

(Pref. Campinas-SP-Procurador/2016) Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa discricionária.

Comentário: Ao comparar a questão acima com o art. 3º, do CTN, constatamos que existem dois erros: tributo não constitui sanção de ato ilícito e, além disso, e cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Gabarito: Errada

3 - NATUREZA JURÍDICA DOS TRIBUTOS

Dando continuidade ao nosso estudo, vamos observar, com atenção, outros dois importantes artigos do CTN:

> "Art. 4º **A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação**, **sendo irrelevantes** para qualificá-la:
>
> I - **a denominação e demais características formais adotadas pela lei**;
>
> II - **a destinação legal do produto da sua arrecadação**.
>
> Art. 5º **Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria**."

Colega concurseiro, ao analisarmos o art. 5º do CTN, vemos que o entendimento adotado pelo legislador, lá em 1966 – ano de publicação do CTN -, **foi a corrente tripartida**. **Ou seja, havia apenas 3 tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria.**

E como fazemos para identificar a espécie de determinado tributo? Ora, pela redação do art. 4º, devemos levar unicamente em consideração o fato gerador que deu origem à obrigação tributária.

Nesse sentido, temos que observar, caso a caso, qual é o fato gerador descrito na lei que instituiu o tributo. Se o fato se referir a uma manifestação de riqueza do contribuinte, será um imposto. **Tal manifestação dar-se-á por meio de renda, propriedade ou consumo.**

Ou seja, se o contribuinte auferiu rendimentos, incidirá Imposto de Renda; se possui um imóvel localizado em zona urbana, incidirá IPTU; se vendeu um lote de mercadorias, sobre a venda pagará ICMS. Veja que o tributo surge independentemente de qualquer atividade estatal relativa ao contribuinte.

Perceba que, no caso dos impostos, quem realiza o fato que enseja a cobrança de tributos é o contribuinte. Por outro lado, no que se refere às taxas e contribuições de melhorias, **quem realiza o fato gerador de cobrança é o próprio Estado.**

No primeiro caso, o poder público presta determinados serviços específicos e divisíveis ao contribuinte, ou exerce o seu poder de polícia, fiscalizando-o. No segundo, há a realização de uma obra pública que gera valorização no imóvel do contribuinte.

Esse foi o entendimento majoritário durante esse período. Mas você precisa saber também que se trata de um ponto onde há muita controvérsia doutrinária. Há quem entenda, por exemplo, que todos os tributos devem se enquadrar no conceito de impostos e taxas. Trata-se, portanto, de outra corrente denominada "dualista".

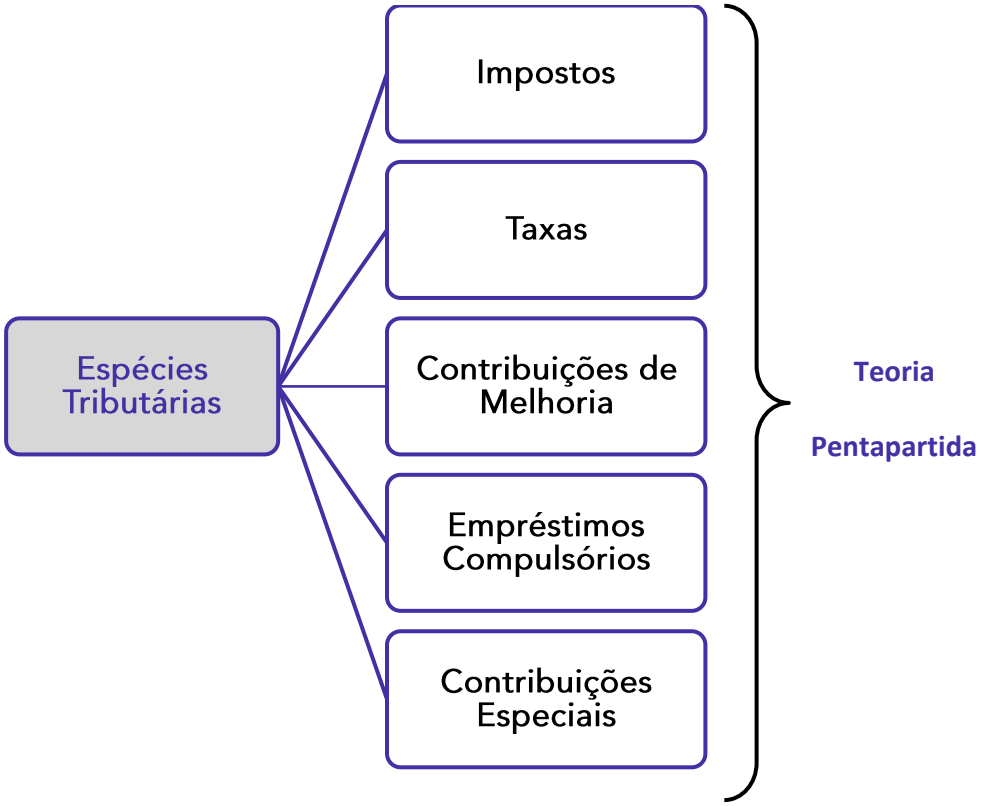
Contudo, **após o surgimento da Constituição Federal de 1988**, o entendimento predominante é o de que existem não apenas três, mas cinco espécies tributárias, **dando origem à corrente pentapartida**. Isso ocorreu, pois a própria CF inseriu, em seu Capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional, novas espécies tributárias que serão vistas adiante.

Uma rápida leitura do art. 145 da CF/88, nos leva a crer que há apenas impostos, taxas e contribuições de melhoria (da mesma forma com o que está disposto no art. 5º do CTN). No entanto, segundo o STF, **ali estão elencados apenas os tributos cuja competência é comum a todos os entes federados.**

Segundo a Suprema Corte (RE 146.733-9/SP, voto do Rel. Min. Moreira Alves), "os arts. 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, cuja competência é, via de regra, da União: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas."

Exceto a contribuição de melhoria, todas as demais contribuições são majoritariamente **classificadas na categoria contribuições especiais! Guarde isso!**

O esquema abaixo ilustra as espécies tributárias segundo a teoria pentapartida:



O grande problema é que os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais são tributos finalísticos, ou seja, **a destinação do produto de sua arrecadação é um critério relevante para diferenciá-los dos demais tributos.**

Com isso, a única interpretação que pode ser tomada agora é a de que o art. 4º do CTN foi **parcialmente não recepcionado pela CF/88**, pois não é aplicável aos empréstimos compulsórios e às contribuições especiais.

Outro ponto a ser destacado é o art. 145, § 2º da CF/88 e a interpretação dele decorrente. O texto afirma que as taxas não podem ter base de cálculo própria de imposto. O que isso quer dizer? **Quer dizer que a base de cálculo pode ser um elemento para diferenciar tributos também.** Concorda?

O **cotejo entre a base de cálculo e o fato gerador** é uma forma de descobrir a natureza jurídica do tributo. Guarde isso!

Por último, cabe destacar as diferenças entre tributo vinculado, tributo cujo produto da arrecadação é vinculado e tributo cuja cobrança é uma atividade administrativa vinculada.

Trata-se de situações diferentes, mas que levam os mesmos títulos "vinculados ou não vinculados". Para que você não tenha dúvidas quanto a isso, **vamos aprender agora!**

Ao dizer que um tributo é vinculado ou não, estamos dizendo que **o fato gerador está vinculado ou não a uma atividade realizada pelo Estado relativa ao contribuinte**. Como exemplo de tributo vinculado, como já vimos, pode-se citar as taxas e as contribuições de melhoria. Já os tributos não vinculados, podemos citar os impostos.

Há certa diferença entre o que foi dito acima e o conceito de arrecadação vinculada. Neste caso, estamos nos referindo a tributos, **cujo destino de tudo o que foi arrecadado com sua cobrança está vinculado ao custeio de algo previsto na lei.** Como exemplo, temos os empréstimos compulsórios (art. 148, parágrafo único, CF/88).

O último ponto, que se refere à atividade de cobrança, nós já abordamos, ao trabalhar com o conceito de tributos. Mas, não custa reforçar, certo? **A cobrança dos tributos é ato administrativo vinculado, que não dá margem de escolha ao agente público**. Todo tributo possui cobrança vinculada, afinal de contas, isso faz parte do conceito dos tributos. Tudo certo até aqui?

HORA DE PRATICAR!

(TJ-SE-Titular de Serviços de Notas e de Registros/2014) A natureza jurídica específica do tributo é determinada

a) pelo fato gerador.

b) pela alíquota aplicada.

c) pela base de cálculo.

d) pela destinação legal do produto de sua arrecadação.

e) pela sua denominação.

Comentário: Essa questão tem como base tão somente o caput do art. 4° do CTN. Não se exigiu do candidato conhecimento jurisprudencial do assunto. Logo, de acordo com a redação do referido dispositivo, a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação. Sendo assim, a alternativa que responde a questão é a Letra A.

Gabarito: Letra A

(TCM-RJ-Procurador/2015) Considerando a natureza jurídica específica dos tributos, é correto afirmar que a destinação do produto da arrecadação é essencial para definir todas as espécies de tributos.

Comentário: Foi dito que a destinação do produto da arrecadação é essencial para definir todas as espécies de tributos, mas nós sabemos que isso não procede, já que esse critério é essencial apenas para os tributos finalísticos, isto é, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

Gabarito: Errada

(TCE-PR-Analista de Controle/2011) Com relação aos tributos, é correto afirmar: têm natureza determinada pelo fato gerador da obrigação, sendo relevantes para qualificá-los: a sua denominação e a destinação legal do produto de sua arrecadação.

Comentário: Nós aprendemos que os tributos têm sua natureza jurídica determinada realmente pelo fato gerador da obrigação, mas a sua denominação e a destinação legal do produto de sua arrecadação são irrelevantes para qualificá-los.

Gabarito: Errada

4 - ESPÉCIES DE TRIBUTOS

O art. 146, III, a, da CF/88, afirma que as espécies de tributos são definidas por lei complementar. Tais espécies estão expressas no art. 5º do CTN. Contudo, conforme eu já disse, o entendimento, predominante hoje, é o de que existem cinco espécies tributárias, a saber: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

Vamos tratar primeiramente dos impostos.

4.1 - Impostos

Como vimos, os tributos não vinculados estão relacionados a um fato do contribuinte que, ao se enquadrar na hipótese prevista em lei, dá origem ao fato gerador.

Também aprendemos que os **impostos são tributos não vinculados por excelência**, **por estarem relacionados com uma manifestação de riqueza do contribuinte**.

As pessoas em geral costumam se referir a impostos como se fossem sinônimos de tributos. A partir de agora, não admito que você os trate assim. Os Impostos são apenas uma espécie dos tributos!

Trata-se de tributos que buscam realizar a solidariedade social. As pessoas contribuem para consecução do bem comum, pois o poder público não se obriga em prestar qualquer tipo de serviço específico para aqueles que pagaram impostos.

O art. 16 do CTN é claro, ao dizer que: *"o imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte."* Isto é, cabe ao contribuinte apenas pagar!! Podemos dizer, em outros termos, que **o pagamento de impostos não exige uma contraprestação por parte do Estado.**

Os impostos são também denominados **tributos não contraprestacionais e contributivos**, por não exigirem uma retribuição por parte do Estado.

Ademais, a receita auferida com os impostos não está vinculada, em regra, a qualquer destinação. Ou seja, esse é mais um argumento de que os recursos devem ser usados em benefício da coletividade, **remunerando os chamados serviços gerais – *uti universi***. Cite-se, como exemplo, o serviço de segurança pública.

Por serem tributos não vinculados, é mais do que justo que haja um limite para a criação de impostos, pois, caso contrário, os governos tenderiam a criar uma infinidade deles, concorda?

Então, a CF/88 definiu em seu texto os impostos que podem ser criados por cada ente federado. Cabe ressaltar que, **em regra, a competência é privativa de cada um deles.**

A exceção fica por conta da União, que poderá instituir Impostos Extraordinários de Guerra – IEG – **até mesmo sobre fatos geradores que foram atribuídos aos demais entes.** Trata-se de uma exceção prevista pelo constituinte originário (art. 154) e, portanto, **perfeitamente válida**. Não se preocupe com isso, pois veremos os detalhes nas próximas aulas.

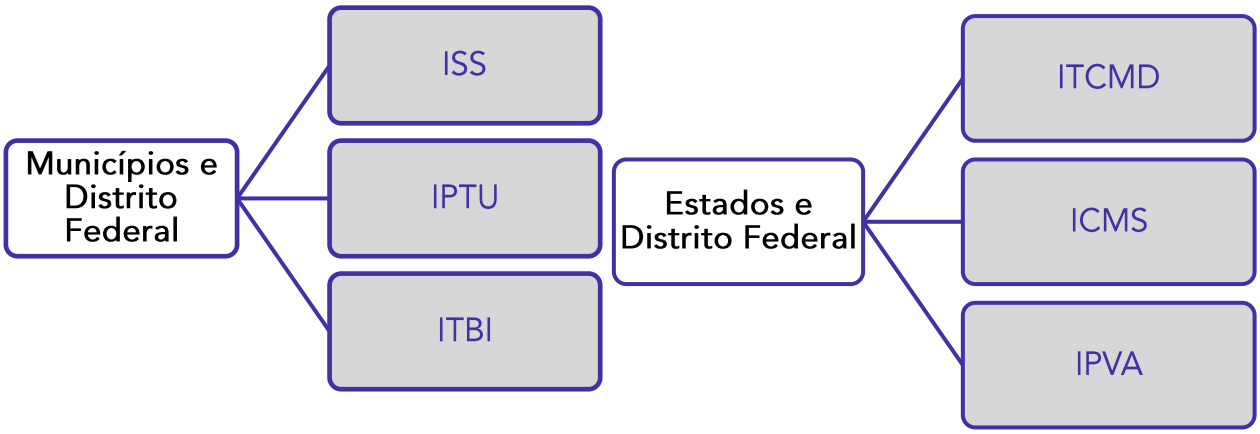
Outro detalhe, a ser ressaltado, é que a União pode criar outros impostos e outras contribuições para a seguridade social não previstos na CF/88. **É a chamada competência residual só permitida para a União**, desde que respeitados os requisitos constitucionais.

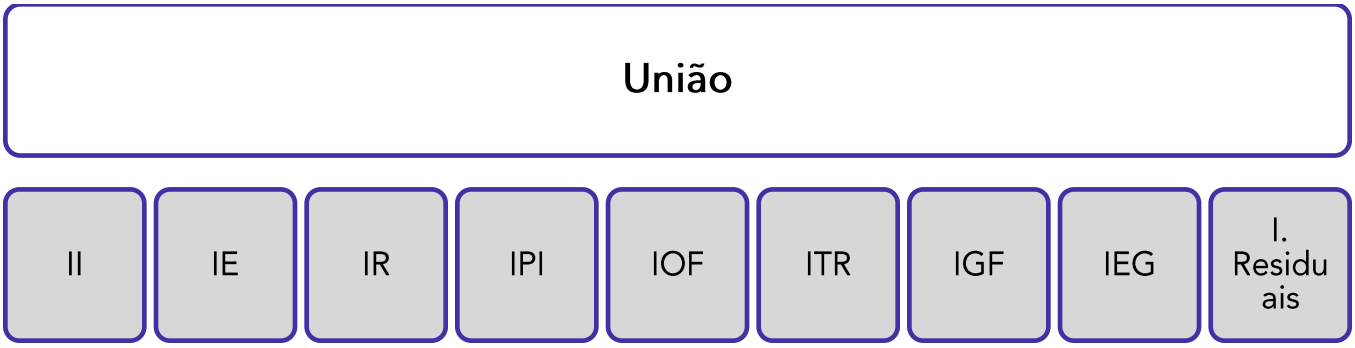
Além disso, a CF/88 ainda determina em seu art. 146, III, a, que **todos os impostos nela discriminados tenham os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes definidos em lei complementar (LC).** Trata-se de uma exigência feita apenas aos impostos, não alcançando os demais tributos.

TOME NOTA!

Note que a CF/88 não menciona alíquotas, mas apenas fatos geradores, bases de cálculos e contribuintes. Somente estes devem ser definidos em LC.

Além disso, destaque-se que a CF **não cria tributos, mas, apenas, defere a competência tributária aos entes federados para que eles editem as leis instituidoras.** Como prova disso, temos o Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF, que está previsto na CF/88, mas que ainda não foi criado pela União. Observe a tabela abaixo, contendo os impostos previstos na CF/88:





Observação:
1) Primeiramente, vamos identificar o nome de cada um dos impostos acima:
ISS – Imposto sobre Serviços;
IPTU – Imposto sobre a propriedade territorial urbana;
ITBI – Imposto sobre a transmissão de bens imóveis;
ITCMD – Imposto sobre transmissões causa mortis e doações;
ICMS – Imposto sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços;
IPVA – Imposto sobre a propriedade de veículos automotores;
II – Imposto de importação;
IE – Imposto de exportação;
IR – Imposto de renda;
IPI – Imposto sobre produtos industrializados;
IOF – Imposto sobre operações financeiras;
ITR – Imposto sobre a propriedade territorial rural;
IGF – Imposto sobre grandes fortunas;
IEG – Impostos extraordinários de guerra;
I. Residuais – Impostos residuais;
2) Neste momento, **você não precisa se preocupar com nenhum desses impostos.** Basta apenas saber que existem e que, além disso, o Distrito Federal pode instituir tanto os impostos estaduais como os impostos municipais. É o que se denomina de competência cumulativa. ☺

4.1.1 - Os impostos e o princípio da capacidade contributiva

Vamos discorrer neste tópico acerca da relação entre os impostos e o princípio da capacidade contributiva. Veja o que diz a CF/88:

"Art. 145

(...)

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

Pela redação do dispositivo, percebemos que é obrigação do legislador, se possível, conferir caráter pessoal aos impostos. O que seria isso?

Vamos citar o exemplo do Imposto de Renda, que é um imposto que incide sobre os rendimentos das pessoas, sendo, portanto, **um imposto pessoal** (veremos que também existem os impostos reais, que incidem sobre coisas). Podemos dizer que graduá-lo segundo a capacidade econômica do contribuinte seria possibilitar que contribuintes que ganham o mesmo salário, mas tenham despesas totalmente diferentes, possam contribuir com valores diferentes. Ou seja, **considera-se os aspectos pessoais de cada contribuinte.**

Se João e Pedro ganham R$ 5.000,00 mensais cada um, sendo que João é solteiro e Pedro é casado e possui dois filhos, não seria justo tributá-los de maneira igual, pois certamente o padrão de vida de ambos não são iguais, certo? Da mesma maneira, obviamente, se João e Pedro ganharem salários distintos, a tributação também deve ser diferenciada para cada um deles.

Embora a CF/88 apenas relacione o princípio da capacidade contributiva aos impostos, **o STF já afirmou que nada impede que ele seja aplicado na criação de taxas.**

4.1.2 - Os impostos e a lei complementar

Diferentemente do que ocorre em relação às demais espécies tributárias, no caso dos impostos, **a CF/88 (art. 146, III, "a") impôs que os seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes devem ser definidos em lei complementar**.

Neste ponto, muitos alunos perguntam: isso significa que todos os impostos devem ser instituídos por lei complementar? Definitivamente, não! A lei complementar a que alude o dispositivo constitucional não é lei instituidora de tributos, mas, sim, uma lei que definirá normas gerais em matéria tributária.

Diante do exposto, os entes tributantes, ao instituírem determinado imposto, não podem contrariar as definições da lei complementar, no que diz respeito ao fato gerador, base de cálculo e contribuintes.

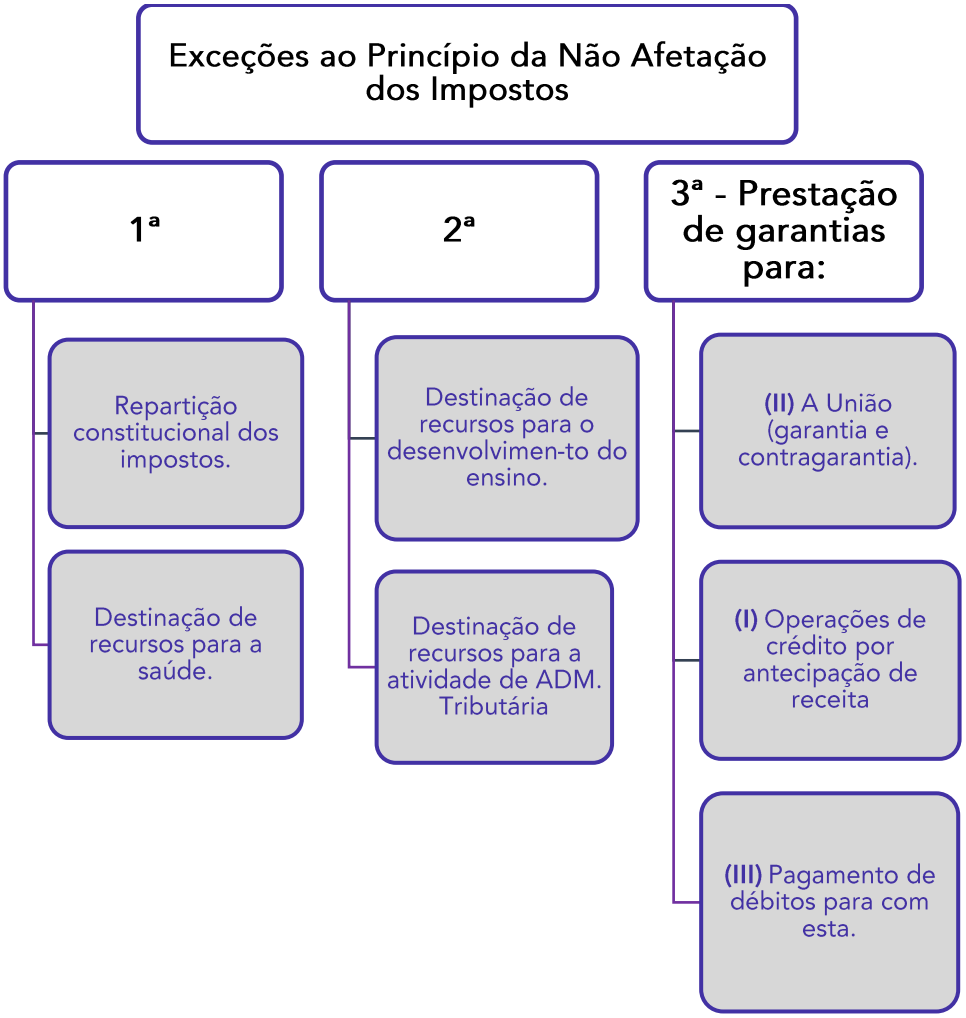
Para deixar este assunto bastante claro, vejamos a redação do referido dispositivo:

> 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;

4.1.3 - Os Impostos e o princípio da não afetação (ou não vinculação)

Retomando o que dissemos acerca da não vinculação do produto da arrecadação dos impostos, é importante ressaltar que essa vinculação está literalmente proibida pelo texto constitucional, no art. 167, IV. **É o que chamamos de princípio da não afetação (ou não vinculação).**

Há que se destacar, contudo, que tal princípio possui exceções, ou seja, não é um princípio absoluto. A seguir, trago um resumo com as exceções ao referido princípio:



O quadro acima tem como único objetivo deixar claro que existem exceções ao princípio da não afetação, ou seja, há situações excepcionais em que a receita dos impostos pode ser destinada a um fim específico.

Observação: As exceções mais importantes para uma prova de Direito Tributário são a primeira (repartição constitucional e saúde/ensino/ADM. Tributária).

Recomendo uma rápida leitura dos arts. 157 a 162 e do art. 167, IV, todos da CF/88.

HORA DE PRATICAR!

(SEFAZ-AL-Auditor Fiscal/2020) Os impostos são tributos não vinculados cuja obrigação tem como fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte.

Comentário: Com base no art. 16, do CTN, extraímos que realmente a obrigação de pagar impostos surge por um fato que não tem relação com atuação estatal direcionada especificamente a determinado contribuinte, o que faz com que sejam classificados como tributos "não vinculados".

Gabarito: Correta

(STJ-Analista Judiciário/2018) Julgue o item que se segue, a respeito das disposições do Código Tributário Nacional (CTN): o imposto se distingue das demais espécies de tributos porque tem como fato gerador uma situação que independe de atividades estatais específicas.

Comentário: O enunciado da questão solicitou a resposta com base no Código Tributário Nacional. Dessa forma, considerando a teoria tripartida (impostos, taxas e contribuições de melhoria), podemos realmente dizer que o imposto se distingue das demais espécies de tributos porque tem como fato gerador uma situação que independe de atividades estatais específicas.

Gabarito: Correta

(TEM- Contador/2014) O imposto encontra justificativa para sua pretensão de validade na necessidade de que o poder público desenvolva, em relação ao contribuinte, atividade de caráter específico.

Comentário: Conforme se extrai da redação do art. 16, do CTN, imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. Portanto, não se pode dizer que é necessário haver prestação de atividade de caráter específico para justificar sua instituição e cobrança.

Gabarito: Errada

(TRT-20ª Região-Analista Judiciário/2016) De acordo com o Código Tributário Nacional, a exação cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, denomina-se

a) empréstimo compulsório, quando sua ocorrência for eventual.

b) imposto, tanto quando a competência for da União, como quando for dos Estados ou dos Municípios.

c) expectativa de benefício, decorrente de pagamento de contribuição social.

d) taxa, pelo uso potencial de serviço público específico e divisível.

e) preço público, por serviço a ser prestado em exercício futuro.

Comentário: Trata-se de uma questão bastante direta. Uma vez que você já conhece o art. 16, do CTN, não resta dúvidas quanto à resposta da exação cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte: é o imposto.

Gabarito: Letra B

4.2 - Taxas

Caros amigos, diferentemente do que vimos em relação aos impostos, **o fato gerador das taxas é uma atividade que o poder público realiza para o contribuinte**. Para custear tais atividades, são instituídas as taxas.

Assim, pode-se afirmar que o fato gerador da taxa, ou melhor, a situação que faz surgir a obrigação de um contribuinte arcar com o pagamento de taxa, é um **fato do Estado**, e não do contribuinte. **Isso significa que é o Estado que deve agir para realizar a cobrança da taxa**.

Com base em tais informações, **pode-se afirmar que ocorre a referibilidade da atividade estatal em relação ao contribuinte**, isto é, a atuação estatal que constitui o fato deve ser direcionada ao contribuinte, e não à coletividade. É por isso que se diz que **as taxas são tributos retributivos ou contraprestacionais**.

O fato gerador da taxa é um fato do Estado.

Mas quais seriam os fatos geradores das taxas? Vamos observar o que diz o art. 77 do CTN:

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

Em primeiro lugar, precisamos nos atentar ao fato de que as taxas são tributos que podem ser instituídos por qualquer um dos entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), a depender das atribuições constitucionalmente conferidas a cada ente. **Por isso, dizemos que a competência para instituir taxas é comum.**

A competência para se instituir taxas é mesmo comum?

Podemos dizer que a espécie tributária "taxa" é de competência comum, podendo ser instituída pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Contudo, em relação a cada taxa a ser instituída, a competência é privativa de cada ente. Isso significa que, em relação aos serviços públicos municipais ou ao exercício do poder de polícia municipal, ensejadores de cobrança por meio de taxa, este tributo é de competência privativa dos Municípios. Destaque-se que esse detalhe só deve ser considerado na prova se a questão se aprofundar nisso! ☺

Perceba que o dispositivo fala "no âmbito de suas respectivas atribuições". Dessa forma, à União, por exemplo, só cabe instituir taxas por determinado serviço público ou fiscalização que seja de sua competência. Podemos dizer que ocorre o mesmo em relação aos demais entes.

Caro aluno, o ponto mais importante e que mais cai em provas do art. 77 são os fatos geradores da taxa, quais sejam: exercício regular do poder de polícia e a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível.

Por serem itens importantes, vamos dividi-los em dois tópicos, abordando detalhadamente cada um dos fatos geradores que ensejam a cobrança da taxa.

4.2.1 - Taxas de serviços

As taxas de serviço são criadas para custear serviços públicos prestados pelo poder público à população em geral.

Cabe observar, como é do conceito dos tributos, que **o contribuinte não poderá fazer opção por não receber determinada prestação de serviço estatal.**

Por outro lado, **o Estado pode ou não optar por tributar determinado serviço** (dependendo de uma lei para instituir a respectiva taxa) que se enquadre na definição do CTN, que a seguir veremos:

"Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

I - utilizados pelo contribuinte:

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

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

> II - específicos, **quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção,** de utilidade, ou de necessidades públicas;
>
> III - divisíveis, **quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.**"

Veja que o serviço prestado pode ser utilizado efetivamente pelo usuário ou não. Quando o CTN fala em utilização potencial, está se referindo àqueles casos em que o serviço foi oferecido ao contribuinte, mas ele não o utilizou.

O que deve ser gravado **é que a disponibilização do serviço deve ser efetiva**, e o que pode ser potencial ou efetivo é a utilização por parte do contribuinte.

> **Observação:** Cuidado! A disponibilização do serviço deve acontecer para que haja a cobrança. Contudo, segundo o STF (RE 588.322), a prestação pode ser potencial – ou a utilização, sob a ótica do contribuinte.

Vamos citar o exemplo da coleta domiciliar de lixo. Um caminhão passa em frente à casa do Sr. João todos os dias para retirar o seu lixo domiciliar. Consideremos, ainda, que João viaje e fique um mês de férias. Deverá pagar a taxa decorrente desse serviço público?

É evidente que sim. Percebam que houve a disponibilização do serviço, ainda que o contribuinte não o tenha utilizado (utilização potencial, neste caso). Ok?

Outra característica referente aos serviços públicos é a de que devem ser específicos e divisíveis. Mas o que vem a ser isso?

> **Serviços específicos** → nos dizeres do CTN, significa que podem ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas. Segundo a doutrina, **são aqueles serviços prestados singularmente a determinado usuário**. Com isso, o usuário consegue identificar exatamente o serviço que lhe está sendo prestado.
>
> **Serviços divisíveis** → pela redação do CTN, são divisíveis quando suscetíveis de utilização, separadamente, por cada um de seus usuários. Podemos dizer que tais serviços **trazem benefícios individuais a cada usuário.** São serviços dirigidos a determinadas pessoas.

> O mais importante deste trecho é você gravar a terminologia utilizada pelo CTN, em seu art. 79, incisos II e III.

Agora que já vimos a parte conceitual a respeito da taxa de serviço, surge a dúvida: quais serviços estatais se enquadram no conceito legal e são dignos de cobrança, por meio de taxas? E quais não podem? Veremos tudo isso a seguir!

Em primeiro lugar, devemos ter em mente que as taxas só podem custear serviços específicos e divisíveis, que também podem ser chamados de ***uti singuli***. Os serviços gerais (***uti universi***), por outro lado, não podem ser custeados por taxas, pela ausência da especificidade e divisibilidade. **Estes devem ser financiados com a arrecadação de impostos.** Esta é a regra geral e o que você deve guardar.

Por tal motivo, devemos saber que, segundo o STF, o **serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa**. Ora, é possível identificar todos os beneficiários de tal serviço? Certamente não é! Por isso, o Tribunal publicou a seguinte súmula vinculante:

> ***Súmula Vinculante 41*** **-** *O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa*

> **Observação:** Esta súmula vinculante possui a mesma redação da Súmula 670 do STF. Isso significa que já se tratava de entendimento pacífico no STF.

> Qual é a diferença das Súmulas do STF para as Súmulas Vinculantes desta Corte?
>
> Uma súmula tem por finalidade refletir o entendimento do tribunal, proporcionando uniformidade aos julgamentos que versarem sobre o mesmo tema. A Súmula Vinculante é uma súmula especial, que possui efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal. Foi criada pela Emenda Constitucional 45/04, com o objetivo de ajudar a diminuir o número de recursos que chegam às instâncias superiores e ao próprio STF, conferindo maior celeridade aos julgamentos dos processos judiciais.

Se os serviços gerais devem ser financiados com a renda recebida dos impostos, então deveria haver um imposto para custear a iluminação pública? Não! Lembre-se de que o fato gerador dos impostos é uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (CTN, art. 16).

Ainda nessa aula, estudaremos as demais espécies tributárias e veremos que a iluminação pública é custeada por um tributo denominado Contribuição de Iluminação Pública (CF/88, art. 149-A). Foi a saída encontrada, já que não era possível instituir uma taxa ou um imposto, neste caso.

Outro serviço público que não pode ser remunerado por taxa é a segurança pública. Por ser atividade indivisível, deve ser remunerada pelos impostos. Segundo o entendimento do STF (ADI 1.942-MC, Rel. Min. Moreira Alves), "sendo a segurança pública, dever do Estado e direito de todos, exercida para a preservação da ordem pública e da incolumidade das pessoas e do patrimônio, através, entre outras, da Polícia Militar, **essa atividade do Estado só pode ser sustentada pelos impostos, e não por taxa...**".

Quanto a esse assunto, cabe destacar que, em 2017 (RE 643.247/SP), **o STF julgou inconstitucional lei municipal que instituiu taxa pela utilização efetiva ou potencial dos serviços municipais de assistência, combate e extinção de incêndios**, com o objetivo de ressarcir o erário municipal do custo da manutenção do serviço de combate a incêndios.

De acordo com o Relator Min. Marco Aurélio, o art. 144, da Constituição Federal, atribui aos estados, por meio dos Corpos de Bombeiros Militares, a execução de atividades de defesa civil, incluindo a prevenção e o combate a incêndios. Por essa razão, **o Município não poderia substituir o Estado por meio da criação de um tributo específico para esse fim**.

> **Observação:** Lembre-se de que eu já havia comentado sobre a instituição de taxas no âmbito das atribuições de cada ente federado. Veja, então, que o Ministro do STF considerou esta regra.

Ademais, o relator considerou que **o serviço a que se refere a lei municipal é indivisível**, isto é, atividades em prol de segurança pública têm como beneficiário a coletividade, razão pela qual se torna inadmissível a instituição da referida taxa, mesmo que pelos Estados.

Ressalta-se que o serviço de limpeza pública também não pode ser remunerado por taxa. Tal afirmação tem amparo na jurisprudência do STF e STJ. Frise-se que quando nos referimos à limpeza pública, estamos tratando de atividades como varrição, lavagem, capinação etc. **Repare que a coleta domiciliar de lixo não está incluída nesse rol.**

> **Cuidado!** O serviço de limpeza pública não se confunde com o serviço de coleta domiciliar de lixo.

Esta (a coleta domiciliar de lixo), por outro lado, pode ser remunerada por taxa. Encontramos respaldo na jurisprudência do STF, que culminou na publicação da seguinte súmula vinculante:

> ***Súmula Vinculante 19:*** *A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis, não viola o artigo 145, II, da Constituição Federal.*

O motivo que levou a Corte Suprema a entender dessa forma é que, o serviço de coleta domiciliar de lixo é prestado aos proprietários dos imóveis, tornando-se simples a identificação dos usuários de tal serviço.

Veja que o destinatário da ação estatal é facilmente identificado e os benefícios também podem ser percebidos pelos contribuintes, de forma que o serviço se amolda aos conceitos do CTN, podendo ser custeado por taxas.

Há que se destacar que, de acordo com a Suprema Corte, tal atividade (coleta domiciliar de lixo) **só pode ser custeada pelas taxas se for completamente dissociada de outros serviços públicos realizados em favor da coletividade.**

Outro ponto a ser destacado é a decisão do STF pela inconstitucionalidade da taxa cobrada pelo Município por emissão ou remessa de carnês/guias de recolhimento de tributos. Seria o caso, por exemplo, de o Município cobrar uma taxa juntamente com o IPTU, referente ao custo de emissão desse carnê. O STF considerou a exação inconstitucional em decisão cuja ementa segue abaixo:

> *EMENTA TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. RATIFICAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA. TAXA DE EXPEDIENTE. FATO GERADOR. EMISSÃO DE GUIA PARA PAGAMENTO DE TRIBUTO. AUSÊNCIA DOS CRITÉRIOS EXIGIDOS PELO ART. 145, II, CF/88. INCONSTITUCIONALIDADE. 1. A **emissão de guia de recolhimento de tributos é de interesse exclusivo da Administração**, sendo mero instrumento de arrecadação, **não envolvendo a prestação de um serviço público ao contribuinte**.*
>
> *2. Possui repercussão geral a questão constitucional suscitada no apelo extremo. Ratifica-se, no caso, **a jurisprudência da Corte consolidada no sentido de ser inconstitucional a instituição e a cobrança de taxas por emissão ou remessa de carnês/guias de recolhimento de tributos**. Precedente do Plenário da Corte: Rp nº 903, Rel. Min. Thompson Flores, DJ de 28/6/74. 3. Recurso extraordinário do qual se conhece, mas ao qual, no mérito, se nega provimento.*
>
> *(STF, Plenário, RE 789.218-RG/MG, Rel. Min. Dias Toffoli, Julgamento em 17/04/2014)*

Por último, devemos destacar que as **custas judiciais e os emolumentos concernentes aos serviços notariais e registrais são considerados taxas de serviço,** de acordo com o entendimento do STF. O motivo é bastante simples: são serviços específicos e divisíveis. Tudo bem até aqui?

Vamos para a outra modalidade de taxas.

4.2.2 - Taxas de polícia

Vimos que o art. 77 do CTN fala que o fato gerador das taxas tanto pode ser a prestação de serviços públicos como o exercício do poder de polícia. Mas o que vem a ser poder de polícia?

Na definição do próprio CTN, temos que:

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

O poder de polícia é aquele que a administração pública dispõe para restringir alguns direitos individuais de cada particular, tendo em vista os interesses coletivos.

Há diversas atividades fiscalizadoras que podem ensejar a cobrança da taxa de polícia. Vamos abordar nesse curso as principais delas.

Cite-se, primeiramente, a taxa de alvará (ou taxa de localização), que é cobrada para custear a fiscalização sobre as obras realizadas em determinado município, verificando-se as características arquitetônicas destas obras.

Temos também a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA), cobrada em função do exercício regular do poder de polícia, realizado pelo IBAMA, com objetivo de controlar e fiscalizar as atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais.

Outro exemplo de taxa de polícia é a taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Tal taxa foi considerada constitucional pelo STF, como pode ser percebido pela leitura da seguinte súmula:

> ***Súmula STF 665*** *– É constitucional a taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários instituída pela Lei 7.940/1989.*

Há também a taxa de fiscalização de anúncios, que visa a custear a fiscalização das atividades publicitárias dentro do município. A título de exemplo, em 1999 foi considerada constitucional pelo STF uma taxa desse tipo instituída pelo Município de Belo Horizonte:

> *EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE. TAXA DE FISCALIZAÇÃO DE ANÚNCIOS - TFA. TAXA DE FISCALIZAÇÃO, LOCALIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO - TFLF. ALEGADA OFENSA AO ART. 145, § 2º, DA CONSTITUIÇÃO. CONSTITUCIONALIDADE. EFETIVO EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA. REEXAME DE FATOS E PROVAS. SÚMULA N. 279 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 1.* ***Este Tribunal decidiu pela constitucionalidade da cobrança da Taxa de Fiscalização de Anúncios*** *- TFA e da Taxa de Fiscalização, Localização e Funcionamento - TFLF, ambas do Município de Belo Horizonte,* ***por entender que são exigidas com fundamento no efetivo exercício do poder de polícia pelo ente municipal****. 2. Firmou-se, ainda, o entendimento de que não há identidade entre a base de cálculo das referidas taxas com a do IPTU, situação que não viola a vedação prevista no disposto no artigo 145, § 2º, da Constituição do Brasil. 3. Assentada a efetividade do exercício do poder de polícia para a cobrança das taxas em questão, para que se pudesse dissentir dessa orientação seria necessário o reexame de fatos e provas, circunstância que impede a admissão do extraordinário ante o óbice da Súmula n. 279 do STF. Agravo regimental a que se nega provimento.*
>
> *(STF, Segunda Turma, AI 618.150-AgR/MG, Rel. Min. Eros Grau, Julgamento em 13/03/2007)*

Cabe salientar que, para o STF, a existência de órgão administrativo constitui elemento para se concluir que houve o efetivo exercício do poder de polícia:

> *"O texto constitucional diferencia as taxas decorrentes do exercício do poder de polícia daquelas de utilização de serviços específicos e divisíveis, facultando apenas a estas a prestação potencial do serviço público.* ***A regularidade do exercício do poder de polícia é imprescindível para a cobrança da taxa de localização e fiscalização. À luz da jurisprudência deste STF, a existência***

> ***do órgão administrativo não é condição para o reconhecimento da constitucionalidade da cobrança da taxa de localização e fiscalização, mas constitui um dos elementos admitidos para se inferir o efetivo exercício do poder de polícia****, exigido constitucionalmente. É constitucional taxa de renovação de funcionamento e localização municipal,* ***desde que efetivo o exercício do poder de polícia, demonstrado pela existência de órgão e estrutura competentes para o respectivo exercício****, tal como verificado na espécie quanto ao Município de Porto Velho/RO."*
>
> *(STF, Pleno, RE 588.322, Rel. Min. Gilmar Mendes, Julgamento em 16/06/2010, Com Repercussão Geral.)*

No mesmo sentido, temos o seguinte julgado:

> *EMENTA: TAXA DE LICENÇA PARA LOCALIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO. EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA. ART. 145, II, DA CONSTITUIÇÃO. - Ausência de prequestionamento - fundamento suficiente, que não restou impugnado pela agravante. -* ***A cobrança da taxa de localização e funcionamento, pelo Município de São Paulo, prescinde da efetiva comprovação da atividade fiscalizadora, diante da notoriedade do exercício do poder de polícia pelo aparato administrativo dessa municipalidade.*** *Precedentes. - Agravo regimental a que se nega provimento.*
>
> *(STF, 1ª Turma, RE 222.252-AgR/SP, Rel. Min. Ellen Gracie, Julgado em 16/04/2001, com repercussão geral.)*

Fique atento, portanto, em relação à forma com que a banca pode cobrar o assunto. Se disser que o fato gerador da taxa, segundo o CTN, pode ser o exercício regular do poder de polícia, está correto. Também está correto se disser que não há necessidade de efetiva visita da fiscalização ao estabelecimento do contribuinte para que seja cobrada a taxa de polícia.

Por fim, deve-se frisar que o exercício do poder de polícia deve ser regular, isto significa, de acordo com o par. único do art. 78, do CTN, que deve **ser desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder**.

4.2.3 - Base de cálculo das taxas

De acordo com Aires Barreto, a base de cálculo *"consiste em critério abstrato para medir os fatos tributários que, conjugado à alíquota, permite obter a 'dívida tributária'".*

No que se refere às taxas, a base de cálculo deve ser utilizada para permitir que o ente federado encontre um valor que satisfaça apenas as despesas que ele teve com a prestação dos serviços. Caso contrário, haveria enriquecimento sem causa por parte do Estado. **É claro que não é exigida uma precisão dos valores, mas apenas que não haja total desvinculação entre um valor e outro.**

Foi, com base neste raciocínio, que o STF já considerou inconstitucional a da Taxa de Licença de Localização e de Funcionamento que tenha como base de cálculo o número de empregados. Vejamos um trecho da ementa deste julgado:

> *"Taxa de Licença de Localização e de Funcionamento. Base de cálculo. Número de empregados. Inconstitucionalidade. A Corte adota entendimento no sentido da inconstitucionalidade da cobrança da Taxa de Licença de Localização e de Funcionamento pelos municípios* ***quando utilizado como base de cálculo o número de empregados****".*
>
> *(STF, Primeira Turma, RE 614.246-AgR/SP, Rel. Min. Dias Toffoli, Julgamento em 07/02/2012)*

Dando continuidade ao nosso estudo, conforme dissemos no tópico referente aos impostos, a base de cálculo também pode ser usada para identificar a natureza jurídica de um tributo, juntamente com a análise do fato gerador.

Nesse contexto, se o legislador criar um tributo e denominá-lo taxa, mas, em sua base de cálculo, inserir uma grandeza que não tenha a ver com qualquer atividade estatal relativa ao contribuinte, estará na verdade criando um "imposto disfarçado".

É por isso que a nossa Constituição Federal proibiu a identidade entre a base de cálculo de uma taxa e de um imposto (tal proibição também pode ser encontrada no art. 77, parágrafo único, do CTN). Veja:

> Art. 145: (...)
>
> § 2º - As **taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos**.

Com base no texto constitucional, o STF editou a seguinte súmula:

> ***Súmula STF 595*** *– É inconstitucional a taxa municipal de conservação de estradas de rodagem cuja base de cálculo seja idêntica à do Imposto Territorial Rural.*

Perceba que há dois motivos que impedem a cobrança da taxa municipal de conservação de estradas de rodagem. Um, nós sabemos, que é o fato de possuir base de cálculo idêntica à do ITR. Mas qual seria o outro motivo? Você já é capaz de identificar?

Se ainda não encontrou, o segundo motivo é que essa taxa não se refere a um serviço específico e divisível. Afinal, como mensurar exatamente aqueles que utilizam uma determinada rodovia? Parece uma tarefa bem árdua, certo?

Cabe observar que, atualmente, **o STF possui o entendimento de que é possível que a taxa seja calculada sobre um ou mais elementos da base de cálculo de um imposto, desde que não haja identidade entre uma base e outra**. Observe a redação da seguinte súmula vinculante:

> ***Súmula Vinculante 29*** *- É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra.*

Vamos demonstrar a aplicabilidade da súmula citada a um caso real, ocorrido no Município de São Carlos. Nesse município, houve a repartição dos custos da atividade de coleta domiciliar de lixo entre os proprietários de bens imóveis, **na proporção da área construída de cada imóvel beneficiado com o serviço.**

O STF (RE 232.393-SP), ao se posicionar sobre o fato, entendeu que *"o fato de a alíquota da referida taxa variar em função da metragem da área construída do imóvel* ***– que constitui apenas um dos elementos que integram a base de cálculo do IPTU*** *– não implica identidade com a base de cálculo do IPTU, afastando-se a alegada ofensa ao art. 145, § 2º, da CF".*

Ainda sobre a base de cálculo das taxas, o CTN acrescentou outro detalhe, dizendo que as taxas também **não podem ser calculadas em função do capital social das empresas,** como vemos a seguir:

> Art. 77: (...)
>
> Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto **nem ser calculada em função do capital das empresas.**

Ora, o motivo é óbvio. Sabemos que o fato gerador das taxas deve ser necessariamente um serviço público prestado ou o exercício do poder de polícia. Sabemos também que **deve haver uma correlação entre o custo da atividade prestada ao contribuinte e o valor a ser cobrado dele**.

Portanto, não nos parece razoável cobrar um valor que seria calculado sobre o capital social de cada empresa. Não haveria nenhuma relação com a atividade prestada, muito menos com o custo que ela gerou ao Estado.

Você ainda está lembrado da Súmula 665 do STF? Aquela que considera constitucional a taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários, instituída pela Lei 7.940/1989?

A lei citada considerou que o capital das empresas era um fator de referência, para determinar o valor fixo da taxa a ser cobrada, de acordo com uma tabela. Sendo assim, podemos dizer que **o capital das empresas não pode ser utilizado como base de cálculo das taxas, mas pode ser um fator de referência para calcular um valor fixo de taxa.**

Justamente pelo fato de a taxa ter que possuir um valor que corresponda ao custo da atividade estatal, foi que o STF editou a seguinte súmula:

> ***Súmula STF 667*** *– Viola a garantia constitucional de acesso à jurisdição a taxa judiciária calculada sem limite sobre o valor da causa.*

Por último, lembre-se de que deve haver correspondência entre o valor cobrado a título de taxa e o custo da atividade prestada ao contribuinte:

> *"Taxa: correspondência entre o valor exigido e o custo da atividade estatal. A taxa, enquanto contraprestação a uma atividade do Poder Público, não pode superar a relação de razoável equivalência que deve existir entre o custo real da atuação estatal referida ao contribuinte e o valor que o Estado pode exigir de cada contribuinte, considerados, para esse efeito, os elementos pertinentes às alíquotas e à base de cálculo fixadas em lei.* ***Se o valor da taxa, no entanto, ultrapassar o custo do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, dando causa, assim, a uma situação de onerosidade excessiva****, que descaracterize essa relação de equivalência entre os fatores referidos (o custo real do serviço, de um lado, e o valor exigido do*

contribuinte, de outro), configurar-se-á, então, quanto a essa modalidade de tributo, hipótese de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 150, IV, da CF. Jurisprudência. Doutrina."

(STF, Plenário, ADI 2.551, Rel. Min. Celso de Mello, Julgamento em 02/04/2003)

4.2.4 - Taxas e Preços Públicos

Para você, candidato que se prepara para concursos públicos, é de extrema importância saber as principais características que diferenciam as taxas dos preços públicos **(ou tarifas).**

Primeiramente, a diferença entre os dois institutos situa-se no regime jurídico a que estão submetidos. As taxas, por serem tributos, estão sujeitas ao direito público e seus princípios. Já as tarifas, seguem os princípios do direito privado. Como consequência, as taxas só podem ser cobradas por pessoa jurídica de direito público, ao passo que as tarifas podem ser cobradas por pessoa jurídica de direito público ou privado.

Por essa distinção, podemos deduzir praticamente todas as demais distinções entre as taxas e as tarifas. Ora, **se as taxas estão sujeitas ao direito público, é natural que sejam obrigações compulsórias, e que também sejam instituídas em lei.** Por outro lado, as tarifas são facultativas, por se originarem de um contrato administrativo.

Também podemos dizer que, por serem compulsórias, as taxas não permitem autonomia de vontade do particular em pagar ou não, mas veja que isso é possível no que se refere às tarifas, afinal, o seu pagamento é facultativo.

Vamos verificar agora se sua memória está boa e se você está entendendo bem a matéria. As taxas são receitas derivadas ou originárias? E os preços públicos? Tranquila essa pergunta, não? **As taxas são receitas derivadas, e os preços públicos, receitas originárias.** Caso tenha dúvida, não hesite em ler novamente essa parte da aula.

Em decorrência do que já foi exposto nesse tópico, podemos inferir, também, que **a rescisão não é admissível para as taxas, mas o é para os preços públicos, pois estes se originam de um contrato.**

Então, para facilitar, vamos esquematizar (na próxima página) o que acaba de ser visto:

Taxa	Preço Público (Tarifa)
Possui natureza tributária	Não possui natureza tributária
Decorre de lei	Decorre de contrato administrativo
Não há manifestação de vontade	Há manifestação de vontade
Caráter compulsório	Caráter facultativo
Regime jurídico de direito público	Regime jurídico de direito privado
Cobrada por pessoa jurídica de direito público	Cobrada por pessoa jurídica de direito público e privado
Receita derivada	Receita originária

Em resumo, precisamos ter a noção dos serviços que são remunerados por meio de taxas e aqueles remunerados por meio de tarifas. Para isso, utilizaremos o acórdão do RE n. 89.876/RJ, cujo relator foi o Ministro Moreira Alves, bem como a conferência por ele proferida no X Simpósio Nacional de Direito Tributário acerca do tema "Taxa e Preço Público", realizado em 19/10/1985, cujo resumo foi apresentado por Vittorio Cassone[5], e, em relação ao qual, trazemos a essência do que você precisa saber para nossa aula:

1) **Serviços públicos propriamente estatais:** serviços em cuja prestação o Estado atue no exercício de sua soberania, visualizada esta sob o ponto de vista interno e externo; esses serviços são indelegáveis, porque somente o Estado pode prestá-los. São remunerados, por isso mesmo, mediante taxa, mas o particular pode, de regra, optar opor sua utilização ou não. Exemplos: o serviço judiciário e o de emissão de passaportes.

2) **Serviços públicos essenciais ao interesse público:** são serviços prestados no interesse da comunidade. São remunerados mediante taxa. E porque é essencial ao interesse público, a taxa incidirá sobre a utilização efetiva ou potencial do serviço. Exemplos: serviço de distribuição de água, de coleta de lixo, de esgoto, de sepultamento.

3) **Serviços públicos não essenciais:** são aqueles que, quando não utilizados, não resultam dano ou prejuízo para a comunidade ou para o interesse público. São serviços, de regra, delegáveis, podendo ser remunerados mediante preço público. Exemplo: serviços telefônicos, distribuição de energia elétrica, de gás etc.

Atualmente, a jurisprudência caminha no sentido de que os serviços de água e esgoto prestados por concessionárias de serviço público detêm natureza jurídica de tarifa ou preço público. Com base nisso, o STJ já editou a Súmula 412, estabelecendo como prazo de prescrição para repetição do indébito o prazo previsto no Código Civil (e não o prazo previsto no Código Tributário Nacional.

Há também a Súmula 407, do STJ, cuja redação aponta para a cobrança de tarifa:

> ***Súmula STJ 407 -*** *É legítima a cobrança da tarifa de água fixada de acordo com as categorias de usuários e as faixas de consumo.*

[5] CASSONE, Vittorio. Direito Tributário. 15ª Edição. São Paulo: Atlas, 2003, págs. 96 e 97.

Fornecimento de Água e Tratamento de Esgoto por concessionárias = Tarifa

Ainda sobre este tema, devemos entender que somente pessoa jurídica de direito público pode ser sujeito ativo de uma relação tributária, conforme o que diz o art. 7º e 119 do Código Tributário Nacional. **Se uma questão afirmar isso, considerando o CTN, com certeza ela estará correta.** Se a questão mencionar a diferença entre taxa e preço público, utilize a jurisprudência do STF ou STJ, conforme o caso.

O STF também já sumulou entendimento que expõe claramente a necessidade de que as taxas sejam cobradas compulsoriamente, como vemos a seguir:

> ***Súmula STF 545*** - *Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e tem sua cobrança condicionada a prévia autorização orçamentária, em relação a lei que as instituiu.*

Ressalte-se que a última parte da redação da referida súmula deve ser interpretada com muita cautela, porque se refere ao princípio da anualidade, atualmente inexistente em nossa CF/88. Atualmente, a cobrança de tributo não está condicionada a prévia autorização orçamentária, em relação a lei que o tenha instituído.

Observação: A Súmula 545 do STF foi aprovada e publicada em 1969.

Não obstante, já encontramos questões de prova considerando o texto literal desta súmula como correto. Portanto, se você encontrá-la na prova, analise a questão com muito cuidado!

(SEFAZ-AL-Auditor Fiscal/2020) O conceito de taxa pressupõe a utilização efetiva de serviços públicos específicos e divisíveis, ou o exercício do regular poder de polícia.

Comentário: Os fatos geradores das taxas são o exercício regular do poder de polícia e a utilização "efetiva ou potencial" de serviços públicos que sejam necessariamente específicos e divisíveis.

Gabarito: Errada

(STJ-Analista Judiciário/2018) À luz das disposições do Código Tributário Nacional (CTN), julgue o item a seguir: as taxas necessariamente têm como fato gerador o exercício do poder de polícia pelo sujeito ativo da relação tributária.

Comentário: Vimos que as taxas podem ter tanto como fato geradores o exercício regular do poder de polícia como a utilização de serviços públicos, que sejam específicos e divisíveis.

Gabarito: Errada

(TCE-RS-Auditor Público Externo/2018) A Súmula Vinculante nº 19 do Supremo Tribunal Federal prevê que "a taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis não viola o artigo 145, inciso II, da Constituição Federal".

Levando-se em consideração o regime constitucional das taxas, é correto afirmar que as taxas poderão

a) ser instituídas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

b) ser instituídas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e indivisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

c) ser instituídas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos genéricos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

d) ter a base de cálculo própria de impostos.

e) ser instituídas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços privados específicos e divisíveis, prestados pelo contribuinte ou postos a sua disposição.

Comentário: O art. 77 do CTN informa que as taxas serão instituídas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição. Ademais, conforme art. 145 §2º da CF/88 as taxas não terão base de cálculo própria dos impostos.

Gabarito: Letra A

(AL-MS-Consultor de Processo Legislativo/2016) A legislação tributária dispõe que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão, no âmbito de suas respectivas atribuições, instituir as taxas, que têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. A respeito desse tributo, é correto afirmar:

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

b) Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir taxa, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública.

c) Os serviços consideram-se utilizados pelo contribuinte efetivamente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento.

d) São serviços específicos, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários; e são divisíveis, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas.

e) Somente as taxas em razão do exercício do poder de polícia podem ter base de cálculo própria dos impostos.

Comentário:

Alternativa A: É a definição de exercício regular do poder de polícia, contida no art. 78, do CTN. Alternativa correta.

Alternativa B: O STF já considerou inconstitucional a taxa para o custeio do serviço de iluminação pública. Alternativa errada.

Alternativa C: Trata-se, neste caso, de utilização potencial, e não efetiva. Alternativa errada.

Alternativa D: A banca inverteu os conceitos de serviços específicos e divisíveis, constantes no art. 79, do CTN. Alternativa errada.

Alternativa E: O texto constitucional e o CTN vedam que a taxa (seja ela qual for) tenha base de cálculo própria dos impostos. Alternativa errada.

Gabarito: Letra A

(PGM-Teresina-PI-Técnico de Nível Superior/2016) O tributo que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia denomina-se

a) contribuição social.

b) imposto vinculado.

c) imposto discricionário.

d) taxa.

e) empréstimo compulsório.

Comentário: As taxas podem ter dois fatos geradores: o exercício do poder de polícia ou a prestação de serviço público específico e divisível.

Gabarito: Letra D

4.3 - Contribuições de Melhoria

As contribuições de melhoria já haviam sido previstas em outras constituições anteriores à atual, não sendo, portanto, qualquer novidade a sua previsão no texto constitucional de 1988. São tributos que surgem com a realização de uma obra pública da qual decorra valorização imobiliária aos contribuintes. O motivo é evitar que haja enriquecimento de um determinado número de pessoas às custas da coletividade.

Vou dar um exemplo para que você entenda melhor o motivo da cobrança.

Digamos que o Sr. João more em um loteamento onde as ruas não são calçadas e existam poucos vizinhos naquele isolado bairro. Com o passar dos anos, o Município realiza a pavimentação de todas as ruas do bairro, providenciando iluminação, arborização, a construção de um parque entre outras benfeitorias. A casa do Sr. João, que antes era avaliada em R$ 50.000,00, agora já está valendo cerca de R$ 200.000,00, em decorrência da valorização do lote naquele requisitado bairro.

Vamos analisar a situação: o poder público gastou recursos públicos para realizar tais obras públicas. **Tudo isso foi feito com o dinheiro público que, como sabemos, pertence à sociedade como um todo.**

Seria justo o Sr. João ter o seu imóvel valorizado nesse montante sem dispor de qualquer centavo de seu bolso? É óbvio que não. É nesse instante que surge a cobrança da contribuição de melhoria.

Vamos ler o que diz a CF/88 acerca desse tributo:

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

Perceba que a CF/88 definiu que todos os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) poderão instituir a contribuição de melhoria. **Podemos dizer, então, que é um tributo de competência comum, assim como a taxa.** Não se preocupe quanto a essa classificação de competências, pois aprenderemos isso no momento certo.

A contribuição de melhoria guarda um detalhe interessante. Nós temos duas normas ditando regras gerais sobre essa espécie tributária: o CTN e o Decreto-Lei 195/67. Como assim?

A relação entre o Decreto-Lei 195/67 e a Lei 5.172/66 (CTN).

O Decreto-Lei 195/67 foi editado antes da entrada em vigor da CF/67, ou seja, ainda estava vigente a CF/46. Esta previa a competência da União para editar normas gerais acerca desse tributo, sem, contudo, restringir o tema à lei complementar. Dessa forma, o Decreto-Lei 195/67 foi recepcionado pela CF/67 e também pela CF/88 com status de lei complementar, assim como o CTN.

Observe que o DL 195/67 foi editado posteriormente ao CTN (1966). Dessa forma, há quem diga que aquele revogou os arts. 81 e 82 deste, no que diz respeito às normas sobre contribuição de melhoria. Contudo, o STJ não considera revogados tais dispositivos do CTN, devendo ser interpretados de modo complementar um ao outro.

Vamos abordar agora os conceitos trazidos pelo CTN, e que dizem respeito a esse tributo:

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

Eu negritei, de preto, a parte do artigo que menciona o fato gerador que justifica a cobrança da contribuição de melhoria. Veja que se a obra pública não gerar valorização imobiliária, não há justificativa para cobrança

do tributo. Portanto, devemos gravar que **o fato gerador é a valorização imobiliária**, e não a obra pública em si. Vamos confirmar isso, lendo o art. 1º, do DL 195/67:

> Art. 1º A Contribuição de Melhoria, prevista na Constituição Federal tem como fato gerador o **acréscimo do valor do imóvel** localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas.

Ao analisar o art. 81, do CTN, também podemos dizer que o CTN trouxe detalhes não mencionados na CF/88. Esses detalhes se referem aos limites aos quais a contribuição de melhoria está sujeita.

> A CF/88 é omissa quanto aos limites individuais e totais da contribuição de melhoria. Guarde isso!

O limite total se refere ao valor máximo que pode ser arrecadado a título de contribuição de melhoria. **O CTN estabeleceu como limite o valor total gasto com a obra.**

Como limite individual, foi estabelecido o valor que corresponde à valorização que a obra pública gerou para cada particular. No caso do Sr. João, a contribuição de melhoria poderia chegar até a R$ 150.000. É inacreditável, mas é possível.

Precisamos ficar atentos também que, da mesma forma como ocorre com as taxas, **o fato gerador que justifica a cobrança das contribuições de melhoria é uma atividade estatal**, que no caso é uma obra pública. **Portanto, podemos dizer que se trata de um tributo vinculado.**

Vamos aproveitar para estudar as obras previstas no DL 195/67 (art. 2º), como ensejadoras da cobrança de contribuições de melhoria:

> **I -** abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas;
>
> **II -** construção e ampliação de parques, campos de desportos, pontes, túneis e viadutos;
>
> **III -** construção ou ampliação de sistemas de trânsito rápido inclusive todas as obras e edificações necessárias ao funcionamento do sistema;
>
> **IV -** serviços e obras de abastecimento de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes e comunicações em geral ou de suprimento de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade pública;
>
> **V -** proteção contra secas, inundações, erosão, ressacas, e de saneamento de drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos d'água e irrigação;

> **VI -** construção de estradas de ferro e construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem;
>
> **VII -** construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos;
>
> **VIII -** aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriações em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico.

Quanto a essas obras, vale ressaltar o entendimento do STF (RE 116.148/SP, Rel. Min. Octavio Gallotti) de que o **mero recapeamento de via pública já asfaltada não justifica a cobrança do tributo.** Apenas a realização de uma nova pavimentação seria capaz de ensejar a cobrança da contribuição de melhoria, se houvesse valorização imobiliária, em conformidade com o que vimos acima.

Obras de pavimentação asfáltica não justificam a cobrança de taxas, mas, sim, de contribuições de melhoria, caso valorizem imóveis particulares.

Outro ponto digno de nota é que, sendo a contribuição de melhoria um tributo, é evidente que deve ser uma prestação instituída em lei, em virtude do disposto no art. 3º, do CTN, e do princípio da legalidade tributária, previsto no art. 150, I, da CF/88. A respeito dessa lei instituidora de contribuição de melhoria, o art. 82, do CTN, previu requisitos mínimos a serem nela observados:

> **I -** publicação prévia dos seguintes elementos:
>
> **a)** memorial descritivo do projeto;
>
> **b)** orçamento do custo da obra;
>
> **c)** determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
>
> **d)** delimitação da zona beneficiada;
>
> **e)** determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;
>
> **II -** fixação de prazo não inferior a 30 dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;
>
> **III -** regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

O § 1º, do art. 82, do CTN, estabelece, ainda, que a contribuição de cada imóvel **deve ser determinada pelo rateio da parcela do custo da obra pública realizada pelos imóveis situados na zona beneficiada** em função dos respectivos fatores individuais de valorização.

Ademais, o § 2º, do art. 81, previu que, por ocasião do respectivo lançamento (com o objetivo de exigir o tributo do contribuinte), cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo.

Por fim, destaque-se que o tributo não pode ser cobrado antes da realização da obra pública, já que é a consequência dela que justificaria a cobrança tributária. Contudo, **nada impede a instituição do tributo após o término de parte da obra, se já houver resultado em valorização imobiliária para o contribuinte.**

(SEFAZ-AL-Auditor Fiscal/2020) A cobrança de contribuição de melhoria pela União, pelos estados, pelo Distrito Federal ou pelos municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, poderá somente ocorrer quando a obra pública estiver executada na sua totalidade ou em parte suficiente para beneficiar determinados imóveis e depois de verificada a existência da valorização imobiliária.

Comentário: Esta regra consta no art. 9º, do Decreto-Lei 195/1967, aplicável juntamente com o CTN, e cuja redação estabelece o seguinte: Executada a obra de melhoramento na sua totalidade ou em parte suficiente para beneficiar determinados imóveis, de modo a justificar o início da cobrança da Contribuição de Melhoria, proceder-se-á ao lançamento referente a esses imóveis depois de publicado o respectivo demonstrativo de custos.

Gabarito: Correta

(TRF4-Analista Judiciário/2019) Conforme Código Tributário Nacional (CTN), que estabelece normas gerais de direito tributário,

A) a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la a denominação e demais características formais adotadas pela lei e a destinação legal do produto da sua arrecadação.

B) tributo é toda obrigação compulsória de pagar, em moeda ou título de crédito, inclusive as decorrentes de sanção de ato ilícito ou de utilização de rodovias e serviços públicos de transporte, instituída em ato normativo, e arrecadada na rede bancária ou em escritórios próprios da Administração pública.

C) imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador qualquer atividade do poder público em prol do sujeito passivo e que não constitua sanção de ato ilícito.

D) contribuição de melhoria pode ser cobrada pelos Estados e pelo Distrito Federal, para fazer face ao custo de obras de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total o acréscimo de valor, que da obra resultar, para cada imóvel beneficiado, ou um décimo do valor do imóvel após a obra.

E) as taxas podem ser cobradas pelos Municípios, Distrito Federal e Estados e têm como fato gerador o exercício do poder de polícia ou à disponibilidade a coletividade em geral de serviço público, prestado pela Administração direta ou indireta, da União, Estados ou Municípios.

Comentário:

Alternativa A: Esta assertiva foi retirada da literalidade do art. 4º, do CTN. Portanto, está correta.

Alternativa B: Na realidade, o art. 3º, do CTN, prevê que tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Alternativa errada.

Alternativa C: Imposto é, na verdade, o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. Alternativa errada.

Alternativa D: A contribuição de melhoria pode ser instituída e cobrada por todos os entes federativos. Ademais, o limite total é o valor da despesa realizada com a obra pública. O valor mencionado na assertiva se refere ao seu limite individual, isto é, o valor máximo cobrado em relação a cada imóvel valorizado em decorrência da obra pública. Alternativa errada.

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

Gabarito: Letra A

(ALESE-Analista Legislativo/2018) Por expressa determinação constitucional, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies. O Código Tributário Nacional atende à determinação constitucional e disciplina esta matéria. Com base neste Código,

a) tributo e imposto são espécies de taxa.

b) taxa é uma das espécies de imposto.

c) tributo é uma das espécies de taxa.

d) imposto é uma das espécies de contribuição de melhoria.

e) contribuição de melhoria é uma das espécies de tributo.

Comentário:

Alternativa A: Tributo é gênero e imposto e taxa são algumas de suas espécies. Alternativa errada.

Alternativa B: A taxa é uma das espécies do gênero tributo. Alternativa errada.

Alternativa C: Na realidade, a taxa é uma das espécies do gênero tributo. Alternativa errada.

Alternativa D: Tributo é gênero e imposto e contribuição de melhoria são algumas de suas espécies. Alternativa errada.

Alternativa E: A contribuição de melhoria realmente é uma das espécies de tributo. Alternativa correta.

Gabarito: Letra E

(TJ-DFT-Juiz/2016) A contribuição de melhoria apresenta, como limite total, a despesa realizada e, como limite individual, o dobro do acréscimo de valor que resultar da obra pública para cada imóvel beneficiado.

Comentário: O limite total ou global da contribuição de melhoria é a despesa realizada com a obra pública. Quando ao limite individual, devemos nos lembrar que o fundamento da contribuição de melhoria é o não enriquecimento sem causa por parte dos contribuinte que porventura tenham se beneficiado de obras públicas que acarretaram valorização em seus imóveis.

Não faz o menor sentido que tal limite seja o dobro do acréscimo de valor que resultar da obra pública para cada imóvel beneficiado, mas sim o próprio valor do acréscimo.

Gabarito: Errada

4.4 - Empréstimos Compulsórios

Em relação aos empréstimos compulsórios, devemos saber que o STF já chegou a entender que eles não eram tributos, e sim um contrato, por ter natureza restituível. Tal entendimento chegou a ser sumulado pela Suprema Corte.

Contudo, **antes mesmo da CF/88, a Emenda Constitucional 18/1965 colocou fim às controvérsias que existiam sobre o tema, ao dispor sobre esse tributo no Sistema Tributário Nacional daquela época.**

Portanto, hoje devemos entender que a Súmula 418 do STF perdeu a validade (RE 111.954/PR) e que os empréstimos compulsórios, além de terem sido tratados novamente pela CF/88 (art. 148) no capítulo do Sistema Tributário Nacional, se **encaixam perfeitamente no conceito de tributos (CTN, art. 3º)** que vimos anteriormente.

Você poderia questionar: "E a questão da restituição? Poderiam ser tributos mesmo tendo que ser devolvidos posteriormente?" Ora, o art. 3º, que define o que é tributo, fala algo sobre a necessidade de que a receita seja definitiva? Há alguma restrição para que se devolva o que foi cobrado? Não! Portanto, são tributos!

Além disso, devemos gravar que os empréstimos compulsórios constituem uma espécie distinta de tributos, que não se confunde com as demais. Você se lembra de que falamos da corrente pentapartida? Lá, estudamos que uma das espécies eram os empréstimos compulsórios, certo? Portanto, podemos dizer que **eles são uma espécie autônoma de tributos**, conforme a doutrina majoritária e jurisprudência (RREE 146.733-9/SP e 138.284/CE).

Outro aspecto importante sobre os empréstimos compulsórios, é o de que eles **devem ser instituídos por lei complementar**. Dessa forma, podemos afirmar que as medidas provisórias (ato normativo editado pelo executivo e que não pode tratar de assuntos reservados às leis complementares por expressa disposição no art. 62, § 1º, III) não são capazes de instituir empréstimos compulsórios.

Para ajudá-lo a guardar essa característica, Luciano Amaro (2008) afirma que "*exige a Constituição o rigor formal da lei complementar, certamente com o propósito de evitar os abusos que houve no passado*".

> **Observação: Guarde isto:** empréstimos compulsórios não podem ser instituídos por lei ordinária ou medida provisória! NUNCA! **Devem ser instituídos por lei complementar.**

Uma peculiaridade que é cobrada recorrentemente em concursos públicos diz respeito à competência tributária para instituir tal espécie de tributo. Saiba que somente a União pode instituí-los. **Trata-se, portanto, de um tributo de competência exclusiva da União.**

Vejamos agora o artigo que aborda esse assunto na CF/88:

> Art. 148. **A União**, **mediante lei complementar**, poderá instituir empréstimos compulsórios:
>
> I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
>
> II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".
>
> Parágrafo único. **A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.**

Eu negritei parte do *caput* do art. 148 para você visualizar que muito do que vimos até agora está estampado na CF/88.

Perceba que há três pressupostos fáticos ou situações autorizadoras que justificam a cobrança de um empréstimo compulsório: despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, despesas extraordinárias decorrentes de guerra externa ou sua iminência e os investimentos públicos de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Vamos entender o conceito de despesas extraordinárias com as lições de Sacha Calmon:

> *"Despesas extraordinárias são aquelas absolutamente necessárias, após esgotados os fundos públicos inclusive os de contingência. Vale dizer, a inanição do Tesouro há de ser comprovada." (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro.* ***Comentários à Constituição de 1988/Sistema Tributário Nacional****. Pág. 147)*

Fique atento, pois algumas questões de concursos costumam abordar o tema como está na CF, em duas partes. Dessa forma, é comum você se deparar com questões que mencionem apenas dois pressupostos fáticos, englobando as duas primeiras (despesas extraordinárias) como se fossem apenas uma possibilidade. **Trata-se apenas de uma questão de divisão, não tornando a questão errada.**

Se você ler o art. 15 do CTN, irá perceber que a redação do art. III não foi incluída na CF/88. Tal inciso menciona outra possibilidade para a instituição do referido tributo, que é a conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo. Saiba que esse inciso não foi recepcionado pela Magna Carta, **devendo ser consideradas incorretas as questões que mencionem tal hipótese**. Ok?

O denominado "confisco de contas bancárias" perpetrado pelo Plano Collor seria um empréstimo compulsório?

Não se trata, a rigor, de confisco de contas bancárias, mas da retenção temporária dos depósitos à vista e cadernetas de poupança, que foram transferidos ao Banco Central, com a promessa de restituição em 12 parcelas.

A medida foi implantada pela Medida Provisória 168/90, convertida na Lei 8.024/90, e deve ser considerada inconstitucional sob dois argumentos:

→ Trata-se de empréstimo compulsório instituído à luz da CF/88, que não previa mais como pressuposto fático "conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo" (CTN, art. 15, III).

→ O empréstimo compulsório só pode ser instituído por meio de lei complementar e as medidas provisórias não podem versar sobre temas reservas à lei complementar.

Creio que pode ter surgido outra dúvida na sua cabeça: seriam esses, portanto, os fatos geradores do empréstimo compulsório? Não! Como eu disse, trata-se de pressupostos fáticos ou situações que autorizam a instituição de um empréstimo compulsório. **O fato gerador foi deixado a critério do legislador.**

Não confunda fato gerador com situação autorizadora (hipóteses previstas no art. 148 da CF/88).

Agora, iremos falar um pouco sobre o parágrafo único do art. 148. Veja que ele afirma que os recursos que foram gerados pela arrecadação serão vinculados às despesas que fundamentaram a instituição do tributo. **Isso significa que os empréstimos compulsórios são tributos de arrecadação vinculada. Contudo, isso não quer dizer que eles, necessariamente, sejam tributos vinculados (pois a escolha do fato gerador fica a cargo do legislador).** Entendido até aqui?

Por último, observe que o parágrafo único do art. 15 do CTN exige que a lei instituidora do tributo fixe o prazo do empréstimo e as condições de resgate. Ressalte-se que **o STF possui entendimento no sentido de**

que a restituição deve ser efetuada na mesma espécie do que foi recolhido (RE 175.385/CE). Como sabemos que o tributo é uma prestação pecuniária, sua devolução também deve ser em moeda. Ok?

(SEFAZ-AL-Auditor Fiscal/2020) Os empréstimos compulsórios podem ser instituídos pela União, entre outros casos, na hipótese de existência de conjuntura que exija absorção temporária de poder aquisitivo.

Comentário: O art. 15, III, do CTN, que prevê a referida situação como pressuposto para instituição de empréstimos compulsórios não encontra amparo no texto constitucional, devendo ser considerado como não recepcionado, e a questão, como errada.

Gabarito: Errada

(Pref. São Luís-Auditor Fiscal/2018) De acordo com a disciplina estabelecida na Constituição Federal, é vedado aos Municípios, para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, instituir

a) empréstimos compulsórios, exceto se o fizer por meio de lei complementar.

b) empréstimos compulsórios, mas poderá instituir impostos extraordinários, mediante autorização expressa da União, concedida por meio de Resolução do Senado Federal, e desde que o Município o faça por meio de lei complementar.

c) empréstimos compulsórios, exceto se a União delegar-lhe competência para tanto, e o Município o fizer por meio de lei complementar.

d) empréstimos compulsórios ou impostos extraordinários.

e) impostos extraordinários, mas poderá instituir empréstimos compulsórios, desde que o faça por meio de lei complementar.

Comentário: Primeiramente, precisamos nos lembrar de que os empréstimos compulsórios somente podem ser instituídos pela União, por meio de complementar, nos casos previstos no art. 148, da CF/88, como a calamidade pública.

Alternativa A: Em qualquer caso, é vedado aos Municípios a instituição de empréstimos compulsórios. Alternativa errada.

Alternativa B: Os Municípios não possuem competência tributária para instituir empréstimos compulsórios ou impostos extraordinários. Alternativa errada.

Alternativa C: É vedado aos Municípios a instituição de empréstimos compulsórios, e a União não pode delegar a sua competência tributária. Alternativa errada.

Alternativa D: Em qualquer caso, é vedado aos Municípios a instituição de empréstimos compulsórios e impostos extraordinários. Alternativa correta.

Alternativa E: Em qualquer caso, é vedado aos Municípios a instituição de empréstimos compulsórios e impostos extraordinários. Alternativa errada.

Gabarito: Letra D

(Pref. Campinas-SP-Procurador/2016) A União, mediante medida provisória, poderá instituir empréstimos compulsórios para atender as despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência.

Comentário: A União poderá instituir empréstimos compulsórios para atender as despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, desde que por meio de lei complementar.

Gabarito: Errada

(SEFAZ-PE-Auditor Fiscal/2014) De acordo com a Constituição Federal, a União poderá instituir empréstimos compulsórios, mediante medida provisória, no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Comentário: A União poderá instituir empréstimos compulsórios no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, desde que por meio de lei complementar.

Gabarito: Errada

(Câmara dos Deputados-Analista Legislativo/2014) A restituição de empréstimo compulsório pode ser feita mediante a transferência de ações de empresa pública ou sociedade de economia mista, ainda que o recolhimento do tributo tenha ocorrido mediante valor pecuniário.

Comentário: A restituição de empréstimo compulsório deve ser feita na mesma espécie do que foi recolhido, ou seja, em dinheiro. Portanto, a restituição mediante transferência de ações de empresa pública ou sociedade de economia mista não pode ser feita.

Gabarito: Errada

(SEFAZ-RJ-Auditor Fiscal/2014) Na iminência ou no caso de guerra externa, a União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios, para atender a despesas extraordinárias, dela decorrentes.

Comentário: A União poderá instituir empréstimos compulsórios para atender as despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, desde que por meio de lei complementar.

Gabarito: Correta

4.5 - Contribuições Especiais

Há, ainda, mais uma espécie de tributo que tem sido reconhecida pela doutrina e jurisprudência, que são as contribuições especiais, também denominadas “contribuições”.

> **Observação:** As “contribuições” não se confundem com as “contribuições de melhoria”. São espécies tributárias distintas!

Devemos lembrar que, o art. 4º do CTN afirma que a natureza jurídica do tributo é definida pelo fato gerador, e que o destino da arrecadação não é um critério relevante para definir as espécies tributárias. Entretanto, já sabemos que isso é aplicável apenas aos impostos, taxas e contribuições de melhoria, certo?

Quando o assunto **é contribuições especiais e empréstimos compulsórios, lembre-se de que, por se tratarem de tributos de arrecadação vinculada (também denominados tributos finalísticos), o destino do que foi arrecadado é um critério relevante para definir de que tributo estamos tratando.** Portanto, **a análise do fato gerador é insuficiente para determinar a natureza jurídica das contribuições especiais.**

Ressalte-se que, de acordo com Marco Aurélio Greco (2000), ***"se a finalidade da exigência de uma contribuição especial for alterada, altera-se a própria exigência".*** Isso não quer dizer, contudo, que ela deixará de ter fundamento constitucional, **pois se a nova finalidade for admitida no texto constitucional, ela poderá subsistir como novo tributo!**

> Se a finalidade da exigência de uma contribuição especial for alterada, nem sempre ela se tornará inconstitucional.

No que se refere às contribuições especiais, é importante que saibamos que elas já foram denominadas contribuições parafiscais. Conforme veremos mais à frente, os tributos parafiscais são aqueles instituídos por uma pessoa política (a União, por exemplo), e arrecadados e fiscalizados por outra pessoa jurídica. Em alguns casos, tais entidades parafiscais nem mesmo arrecadam e fiscalizam os tributos, mas ficam apenas com o destino da arrecadação.

Atualmente, a espécie tributária contribuições especiais não pode ser considerada, em todos os casos, contribuições parafiscais, tendo em vista que **há algumas subespécies cujos recursos são destinados ao próprio Estado.** Mas quem seria competente para instituí-las? Somente a União ou todos os entes federados? Vejam o que diz o art. 149 da CF/88:

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

Veja que cabe somente à União instituir tais contribuições, e que elas se dividem basicamente em três tipos, conforme eu negritei acima. Mas é preciso saber que, em relação à previdência social dos servidores públicos (regimes próprios de previdência social destinados apenas aos servidores públicos titulares de cargos efetivos), existe competência tributária para os Estados, DF e Municípios instituírem contribuições destinadas ao financiamento de tais regimes. Senão, vejamos:

> § 1º A **União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios** instituirão, por meio de lei, contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas, **que poderão ter alíquotas progressivas de acordo com o valor da base de contribuição ou dos proventos de aposentadoria e de pensões.** (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

O que se vê acima, então, é a possibilidade de a União, os Estados, o DF e os Municípios instituírem contribuições (**memorize: com alíquotas progressivas**), visando, como já dito, ao custeio dos seus respectivos regimes próprios de previdência social, e que serão cobradas dos próprios servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas.

A **Emenda Constitucional 103/2019 (Reforma da Previdência)**, além de alterar a redação do art. 149, § 1º, também acrescentou a este artigo outros parágrafos que serão estudados abaixo. Por isso, criamos esse quadrinho para que você saiba que teremos que nos aprofundar um pouco no tema (o que não será difícil, é claro)!

De antemão, é importante que você saiba que o servidor público contribui com o regime de previdência social durante o período em que está ativo, mas também após a aposentadoria. Neste caso (após a aposentadoria), em regra, sua contribuição será apenas sobre o que superar determinado valor (que é representado pelo teto da aposentadoria do Regime Geral de Previdência Social - RGPS).

Então, entenda: após a aposentadoria, o servidor que receber de aposentadoria um valor superior ao que é pago como teto no RGPS, deverá contribuir sobre o valor excedente. Esta é a regra, ok?!

Porém, foi alterado o texto constitucional (§ 1º-A), estabelecendo que, quando houver *deficit* atuarial, a contribuição ordinária dos aposentados e pensionistas **poderá incidir sobre o valor dos proventos de aposentadoria e de pensões que supere o salário-mínimo**. Ou seja, as contribuições dos servidores aposentados já poderiam incidir sobre qualquer valor que supere o salário-mínimo.

E se tal medida for insuficiente para equacionar o deficit atuarial, **é facultada a instituição de contribuição extraordinária, no âmbito da União**, dos servidores públicos ativos, dos aposentados e dos pensionistas.

Esta contribuição extraordinária **deverá ser instituída simultaneamente com outras medidas para equacionamento do deficit** e vigorará por período determinado, contado da data de sua instituição.

No tocante à aplicação da nova redação dada pela EC 103/2019 aos Estados, DF e Municípios, é necessário que o referido ente edite lei de iniciativa do Poder Executivo a referendando integralmente.

Existe distinção entre o Regime Geral de Previdência Social (RGPS) do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS)?

RGPS → Regime de previdência social aplicável aos trabalhadores da iniciativa privada em geral. O trabalhador contribui até a aposentadoria, momento em que passará a não incidir

contribuição previdenciária sobre aposentadoria. Também não incide esse tributo sobre as pensões concedidas pelo RGPS.

RPPS → Regime de previdência social que abrange apenas os servidores públicos efetivos. Cada ente federativo é competente para instituir o seu RPPS (CF, art. 149, § 1°). Neste caso, a contribuição incide não só enquanto o servidor público está na ativa, mas também quando se aposenta. Também incidirá contribuição previdenciária sobre as pensões concedidas pelo RPPS. Cabe observar que os proventos de aposentadoria e pensões somente sofrerão incidência da contribuição previdenciária sobre o valor que ultrapassar o teto estabelecido para os benefícios do RGPS.

Destaque-se que, segundo o STF (RE 573.540), **"a expressão regime previdenciário não abrange a prestação de serviços médicos, hospitalares, odontológicos e farmacêuticos"**. Nada impede, contudo, que tais serviços sejam oferecidos aos seus servidores, **desde que a adesão e a contribuição não sejam compulsórias.**

Além das contribuições relacionadas nos dispositivos acima citados, há também a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública. Essa contribuição foi permitida com a EC 39/2002, e **a competência para instituí-la é do Distrito Federal e dos Municípios.** Não vou entrar em detalhes a respeito dessa contribuição, pois iremos estudá-la nos próximos tópicos desta aula.

O que importa é que você saiba que a competência para instituir contribuições sociais é, via de regra, apenas da União. Deve saber também que os Estados, DF e Municípios podem instituir contribuições de seus servidores, e que o DF e os Municípios podem instituir uma contribuição para custear o serviço de iluminação pública.

Então, com o conhecimento que já temos podemos fazer o seguinte esquema:

CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS	COMPETÊNCIA PARA INSTITUIR
Contribuições Sociais	União (**Exceção: todos os demais entes podem instituir contribuição previdenciária a ser cobrada de seus servidores**)
Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE)	Somente a União
Contribuições de interesse das categorias profissionais	Somente a União
Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP)	Somente Distrito Federal e Municípios

É de se destacar também que, de acordo com o STF (RE 138.284-8/CE), **as contribuições sociais são divididas da seguinte forma: contribuições de seguridade social, outras contribuições sociais e contribuições sociais gerais.** Ainda nesta aula, estudaremos todas elas.

Além disso, outro ponto digno de nota nesse art. 149 da CF/88 é o seu § 2º, que afirma que **tanto as contribuições sociais como as CIDEs** deverão ter as seguintes características:

- Não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

- Incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;
- Poderão ter alíquotas *ad valorem* ou específica.

As alíquotas *ad valorem* são aquelas em que se aplica um percentual sobre o valor a ser tributado (por exemplo, 10% sobre R$ 500,00). As alíquotas específicas são diferentes e menos usuais. Elas tomam por base a unidade de medida adotada. Por exemplo, R$ 1,00 de tributo a cada maço de cigarros.

Ademais, no caso da incidência das referidas contribuições sobre as operações de importação, **permitiu-se equiparar a pessoa natural destinatária a pessoa jurídica, na forma da lei**. É o que prevê o art. 149, § 3º, da CF/88.

Digno de nota também é o § 4º deste artigo, ao estabelecer a possibilidade de incidência monofásica de tais contribuições. A incidência monofásica se justifica em tributos cuja incidência ocorre várias vezes sobre o mesmo produto. Dessa forma, por questão de praticabilidade, **permite-se uma única incidência**.

4.5.1 - Contribuições Sociais

Veremos agora a primeira das subespécies das contribuições especiais. Conforme dissemos, as contribuições sociais merecem ainda mais uma divisão, de forma que podemos classificar as contribuições sociais em: **contribuições de seguridade social, outras contribuições sociais e contribuições sociais gerais.**

Vamos estudá-las, uma por uma...

4.5.1.1 - Contribuições de seguridade social

As contribuições de seguridade social têm, por objetivo, carrear recursos para a seguridade social, obviamente. A seguridade social, de acordo com o art. 194 da CF/88, "*compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos* ***à saúde, à previdência e à assistência social***".

Memorize: Seguridade Social = Saúde, Previdência e Assistência Social.

As regras específicas dessas contribuições foram dispostas fora do capítulo do Sistema Tributário Nacional, estando inseridas capítulo que trata especificamente da seguridade social. Por esse motivo, vários aspectos atinentes ao Direito Tributário serão vistos no art. 195 da Magna Carta.

De acordo com esse artigo, **as contribuições para seguridade social poderão incidir sobre várias bases econômicas.** Vou listar os principais e apresentar os tributos que foram instituídos para satisfazer a disposição constitucional.

Base Econômica	Contribuição Instituída
Receita ou Faturamento	COFINS (LC 70/91)
Lucro	CSLL (Lei 7.689/88)
Importação de bens ou serviços do exterior	PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação (Lei 10.865/2004)

Além disso, as contribuições sociais poderão incidir sobre as seguintes bases econômicas:

- Folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que preste serviço ao empregador;
- Do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, **podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição**, **não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social**;
- Receita de concursos prognósticos.

O art. 195, § 9º, da CF/88, estabelece que as contribuições devidas pelo empregador (incidentes sobre a folha de salários, receita ou faturamento e lucro) **poderão ter alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho**, sendo também autorizada a adoção de bases de cálculo diferenciadas (neste caso apenas para receita ou faturamento e lucro).

Essas últimas três hipóteses não foram especificadas por serem cobradas de modo superficial no Direito Tributário. Trata-se de assunto objeto de estudo do Direito Previdenciário.

Há também outra contribuição que incide sobre o faturamento, que é a contribuição ao PIS/PASEP, instituída com base no art. 239 da própria CF/88. **De acordo com o STF, trata-se, na verdade, de um *bis in idem* permitido pela CF/88.**

Bis in idem ocorre quando um ente federado institui mais de um tributo sobre um mesmo fato gerador. No caso em tela, o fato gerador é o faturamento. Se a própria CF permite que se cobrem os dois tributos concomitantemente, não há que se falar em qualquer restrição. Mas isso é assunto de outra aula, ok? Não se preocupe, por enquanto.

Por fim, julgamos relevante transcrever a ementa do julgamento do Recurso Extraordinário 573.540, no qual o STF deixa patente o seu entendimento acerca do vem a ser regime previdenciário:

> *EMENTA: CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DOS SERVIÇOS DE ASSISTÊNCIA MÉDICA, HOSPITALAR, ODONTOLÓGICA E FARMACEÚTICA. ART. 85 DA LEI COMPLEMENTAR Nº 62/2002, DO ESTADO DE MINAS GERAIS. NATUREZA TRIBUTÁRIA. COMPULSORIEDADE. DISTRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS. ROL TAXATIVO. INCOMPETÊNCIA DO ESTADO-MEMBRO. INCONSTITUCIONALIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO.*

I - É nítida a natureza tributária da contribuição instituída pelo art. 85 da Lei Complementar nº 64/2002, do Estado de Minas Gerais, ***haja vista a compulsoriedade de sua cobrança****.*

(...)

III - A competência, privativa ou concorrente, para legislar sobre determinada matéria não implica automaticamente a competência para a instituição de tributos. Os entes federativos somente podem instituir os impostos e as contribuições que lhes foram expressamente outorgados pela Constituição.

IV - ***Os Estados-membros podem instituir apenas contribuição que tenha por finalidade o custeio do regime de previdência de seus servidores****.* ***A expressão "regime previdenciário" não abrange a prestação de serviços médicos, hospitalares, odontológicos e farmacêuticos.***

(STF, Plenário, RE 573.540/MG, Rel. Min. Gilmar Mendes, Julgamento em 14/04/2010)

Entendamos a situação: o Estado de Minas Gerais instituiu contribuição para o custeio dos serviços de assistência médica, hospitalar, odontológica e farmacêutica. Não se nega a compulsoriedade da referida contribuição, possuindo natureza tributária.

Contudo, o objeto do julgamento é a incompetência dos Estados para instituir outra contribuição especial, que não seja a destinada ao custeio do regime de previdência de seus servidores. Nesse contexto, ficou definido que a **expressão "regime previdenciário" não abrange a prestação de serviços médicos, hospitalares, odontológicos e farmacêuticos**.

4.5.1.2 – Outras contribuições sociais

Estudamos nessa aula que há várias contribuições para a seguridade social instituídas em nosso país.

Além de tais contribuições, a União pode criar outras, cujas fontes de financiamento não foram previstas no art. 195 da CF/88. A permissão para a instituição desses outros tributos foi prevista no art. 195, § 4º da própria CF/88. **É a chamada competência residual** que só é permitida para a União e deve respeitar os critérios discriminados no art. 154, I, a saber:

- **Devem ser instituídas por lei complementar;**
- **Devem ser não cumulativas;**
- **Não podem ter base de cálculo ou fato gerador próprios de outras contribuições já existentes.**

A respeito dessas novas contribuições, é necessário saber que todas as contribuições, sem exceção, estão sujeitas à lei complementar de normas gerais (que é o CTN). Ora, as contribuições são tributos, logo, estão adstritas aos ditames das normas gerais de Direito Tributário que constam no CTN.

Contudo, apenas aquelas cuja base econômica não foi prevista na CF/88 serão instituídas por lei complementar. As demais o serão por lei ordinária. Assim decidiu o STF:

> "***Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao C.T.N.*** *(art. 146, III, ex vi do disposto no art. 149). Isto não quer dizer que a instituição dessas contribuições exige lei complementar: porque não são impostos, não há a exigência no sentido de que os seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes estejam definidos na lei complementar"*
>
> *(STF, RE 148.754/RJ, Rel. Min. Carlos Velloso, 24/06/1993)*

Pois bem, lendo o texto do art. 154, I, vemos que ele não se aplica propriamente às contribuições, mas também aos impostos. "Por que isso, professor?"

Ora, estudaremos que a União também tem a competência residual para instituir novos impostos, e que os critérios que devem ser obedecidos são os mesmos que discriminamos acima. Portanto, a União tem competência para instituir impostos residuais e contribuições sociais residuais.

Parte da doutrina intitula "nominadas" as contribuições já previstas na CF e "inominadas" aquelas que chamamos de residuais. Da mesma forma, os impostos residuais também são conhecidos por impostos inominados.

Contudo, um detalhe que deve ser guardado pelo candidato é que o entendimento do **STF é que os Impostos Residuais devem ter fato gerador e base de cálculo diferentes dos outros impostos previstos na lei, e não das contribuições sociais.** Podemos dizer o mesmo a respeito das contribuições residuais, ou seja, **elas podem ter fato gerador e base de cálculo próprios de outro imposto, mas não idênticos às contribuições já existentes na CF/88.**

Você poderia me questionar que a COFINS é uma contribuição cuja base econômica já havia sido prevista na CF/88, mas que foi instituída por lei complementar (LC 70/91). Sim, isso é verdade. **Contudo, a lei que a instituiu é considerada como uma lei materialmente ordinária, e que o fato de ela ter sido instituída por lei complementar não a torna uma contribuição residual.** Esse é o entendimento do STF a respeito do assunto, e é isso que você tem que levar para a prova. O mesmo acontece com a contribuição ao PIS/PASEP, que foi instituída pelas LC 7/70 e 8/70.

Portanto, o que devemos levar para a prova é o seguinte: se a CF/88 previu a fonte de financiamento em seu próprio texto, a contribuição pode ser instituída por lei ordinária. **Se, por outro lado, trata-se de uma nova fonte, deve seguir o rito da lei complementar.**

De qualquer modo, todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, que é o CTN (Lei 5.172/1966).

Nesse ponto, é bom que o candidato relembre o que dissemos durante esta aula, ao falarmos sobre os impostos. Foi dito que, conforme o art. 146, III, a, da CF/88, os impostos discriminados na Constituição devem

ter bases de cálculo, fatos geradores e contribuintes definidos em lei complementar. **Veja que essa exigência não foi feita em relação às contribuições especiais.**

4.5.1.3 – Contribuições Sociais Gerais

Vamos estudar agora a última das modalidades de contribuições sociais que pode ser criada pela União. As contribuições sociais gerais são aquelas destinadas a custear atividades do poder público na área social, mas que não estejam destinadas à seguridade social.

Como exemplo, podemos citar o salário-educação que foi instituído com base no art. 212, § 5º da CF/88 e também as contribuições ao Sistema "S", previstas no art. 240 da CF.

Estas últimas destinam-se ao custeio dos Serviços Sociais Autônomos (SESC, SENAI etc.). A classificação delas como contribuições sociais gerais deriva-se do próprio entendimento do STF. Estas entidades são pessoas jurídicas de direito privado, não pertencendo à administração pública direta ou indireta, mas realizam atividades de interesse público, e por isso podem receber recursos públicos.

Vejam que se trata de um caso em que os recursos são destinados a outras entidades, que não o Estado. **Por esse motivo, podemos afirmar que tais contribuições são exemplos de tributos parafiscais.**

4.5.1.3.1 – Natureza Jurídica do FGTS

Existem fortes controvérsias sobre qual seria a natureza jurídica da contribuição dos empregadores ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), se tributária ou não. Para fins de concursos públicos, é importante saber que existe a seguinte contribuição ao FGTS:

- **Lei 8.036/90:** Contribuição tradicional, correspondente a 8% da remuneração paga pelo empregador ao trabalhador;

A contribuição tradicional ao FGTS, instituída pela Lei 8.036/90, não se caracteriza como tributo, em razão de os recursos não serem destinados ao Estado, mas, sim, aos próprios trabalhadores. Nesse sentido, o Plenário do STF, em 1987, formulou decisão no âmbito do RE 100.249-S/SP, cuja ementa foi parcialmente transcrita abaixo:

> *Fundo de Garantia por Tempo de Serviço. Sua natureza jurídica. Constituição, art. 165, XIII. Lei nº 5.107, de 13.9.1966.*
>
> ***As contribuições para o FGTS não se caracterizam como crédito tributário ou contribuições a tributo equiparáveis**. Sua sede está no art. 165, XIII, da Constituição. Assegura-se ao trabalhador estabilidade, ou fundo de garantia equivalente. Dessa garantia, de índole social, promana, assim, a exigibilidade pelo trabalhador do pagamento do FGTS, quando despedido, na forma prevista em lei. Cuida-se de um direito do trabalhador. Dá-lhe o Estado garantia desse pagamento. A contribuição pelo empregador, no caso, deflui do fato de ser ele o sujeito passivo da obrigação, de **natureza trabalhista e social**, que encontra, na regra constitucional aludida, sua fonte.*
>
> *(...)*

(STF, RE 100.249-2/SP, Plenário, Rel. p/ Acórdão Min. Néri da Silveira, DJU 01/07/1988)

Observação: A contribuição ao FGTS foi originalmente instituída pela Lei 5.107/66. Mesmo assim, tal posicionamento da Suprema Corte foi reiteradamente adotado após a CF/88.

Temos também a Súmula do STJ 353, que pode ser cobrada na sua prova:

Súmula STJ 353 *- As disposições do Código Tributário Nacional não se aplicam às contribuições para o FGTS.*

4.5.2 - Contribuições de Intervenção no domínio econômico

Dando continuidade ao nosso estudo sobre as contribuições especiais, vejamos alguns aspectos importantes sobre a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, amplamente conhecida por CIDE. **Tal contribuição é de competência apenas da União** (já expusemos isso em um quadro nessa aula).

Pela própria nomenclatura que lhe foi dada pelo constituinte, percebemos que a CIDE não se trata de um imposto, cuja finalidade principal é arrecadar recursos para os cofres públicos. A sua denominação nos remete a uma intervenção estatal na economia, no mercado. Portanto, como veremos ainda nessa aula, **é um tributo extrafiscal, pois a finalidade é intervir no funcionamento da economia do país.**

Note ainda que, diferentemente dos impostos – cuja arrecadação, via de regra, não pode ser vinculada –, **as CIDEs são tributos de arrecadação vinculada**, **e é o próprio destino da arrecadação que faz com que ela intervenha na economia, direcionando recursos para setores específicos.** Com efeito, se o Governo quiser estimular um setor da economia, ele pode instituir uma CIDE, e utilizar os recursos arrecadados para fomentar tal setor.

Nesse contexto, vimos que, assim como as contribuições sociais, as CIDEs não incidirão sobre exportações, mas incidirão sobre as importações de produtos ou serviços estrangeiros. Vimos também que suas alíquotas podem ser *ad valorem* ou específicas.

Um aspecto importante a ser comentado sobre as CIDEs é que a CF não delineou os fatos geradores sobre os quais o tributo deveria incidir. Por conta disso, podemos dizer que **a União possui certa autonomia para criar novas Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico.**

Até aqui, comentamos os aspectos gerais das CIDEs. A partir de agora, vou falar o que é preciso saber sobre as principais CIDEs que já foram instituídas, bem como os entendimentos do STF acerca do tema.

Você provavelmente já ouviu falar da CIDE-Combustíveis, certo? Pois bem, ela foi instituída pela Lei 10.336/2001 e sobre ela podemos dizer que **é a única CIDE cujo fato gerador e o destino da arrecadação foram expressamente previstos no corpo da própria CF/88.** Senão, vejamos (art. 177, § 4º):

"§ 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:

I - **a alíquota da contribuição poderá ser:**

> **a) diferenciada por produto ou uso;**
>
> **b)reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150,III, b;**
>
> II - os recursos arrecadados serão destinados:
>
> a) **ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo;**
>
> b) **ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás;**
>
> c) **ao financiamento de programas de infra-estrutura de transportes.**"

É importante que o candidato tenha em mente que a CIDE-Combustíveis obedecerá aos requisitos dos art. 149, § 2º e também ao art. 177, § 4º. Veja que sua alíquota poderá ser diferenciada por produto ou por uso, e que também terá regras especiais para ser reduzida e restabelecida (esse detalhe será visto no estudo dos princípios constitucionais tributários). Grave, também, a destinação que pode ser dada aos recursos arrecadados com essa modalidade de CIDE.

Vejamos outros exemplos de CIDEs existentes em nosso ordenamento jurídico:

- Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) - Lei 10.893/2004
- Contribuições para o SEBRAE (Lei 8.029/90) – Considerada CIDE pelo STF
- Contribuição de intervenção de domínio econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação (Lei 10.168/2000) – Denominada CIDE-Royalties

4.5.3 Contribuição para o Custeio do serviço de Iluminação Pública

Estudamos durante a aula que, para o STF (Súmula Vinculante 41), **o serviço de iluminação pública não pode ser custeado por taxas**, por não atender aos requisitos de especificidade e divisibilidade exigidos tanto pela CF/88 (art. 145, II) quanto pelo CTN (art. 77).

Diante desse impedimento, o correto é que fosse utilizada parte da arrecadação decorrentes dos impostos. Contudo, os municípios alegavam que não havia recursos disponíveis para financiar este serviço.

Por esse motivo, o legislador constituinte derivado, por meio da Emenda Constitucional 39/2002, acrescentou o art. 149-A ao texto constitucional. Tal dispositivo prevê a criação da Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (COSIP).

Vejamos o que diz o art. 149-A:

> "Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

> Parágrafo único. **É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica.**"

Três aspectos devem ser levados em conta, na leitura dos dispositivos supra citados:

- **A competência é restrita aos Municípios e ao DF;**
- **A arrecadação do tributo é vinculada ao custeio do serviço de iluminação pública;**
- **É facultado que a cobrança desse tributo seja feita na fatura de consumo de energia elétrica.**

Poderíamos discutir muito acerca da natureza jurídica dessa contribuição, bem como sobre a suspeita de inconstitucionalidade da Emenda Constitucional 39/2002. Contudo, o nosso objetivo é que você seja aprovado no concurso público, e não ficar perdendo tempo divagando em assuntos que não vão significar pontos em na prova.

Portanto, o que importa é que você saiba que hoje a EC 39/2002 é válida, e os entes federados têm se utilizado dela para instituir tal tributo. Além disso, podemos levar para a prova que **a classificação da COSIP como contribuição especial não quer dizer que ela se assemelhe às outras previstas no caput do art. 149.** Ok?

Por fim, um dos pontos mais importantes deste tópico é o julgado abaixo, que demonstra os entendimentos do STF a respeito dessa contribuição. Prestem atenção:

> *"I - **Lei que restringe os contribuintes da COSIP aos consumidores de energia elétrica do município não ofende o princípio da isonomia, ante a impossibilidade de se identificar e tributar todos os beneficiários do serviço de iluminação pública**.*
>
> *II - **A progressividade da alíquota**, que resulta do rateio do custo da iluminação pública entre os consumidores de energia elétrica, **não afronta o princípio da capacidade contributiva.***
>
> *III - **Tributo de caráter sui generis**, que não se confunde com um imposto, porque sua receita se destina a finalidade específica, nem com uma taxa, por não exigir a contraprestação individualizada de um serviço ao contribuinte.*
>
> *IV - **Exação que, ademais, se amolda aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.***
>
> *V - Recurso extraordinário conhecido e improvido."*
>
> *(Pleno, RE 573.675-SC, rel. Min. Ricardo Lewandowski)*

Vamos entender melhor o que a Suprema Corte quis dizer com essas afirmações. Em primeiro lugar, é possível identificar os usuários do serviço de iluminação pública? Essa é uma tarefa nada fácil. Portanto, para o STF, não ofende o princípio da isonomia a lei que restringir os contribuintes da COSIP aos consumidores de energia elétrica.

Além disso, de acordo com o Tribunal, não é considerada afronta ao princípio da capacidade contributiva a progressividade da alíquota da referida contribuição. Ora, como ainda vamos estudar, tal princípio assevera que as pessoas devem ser tributadas de acordo com a sua situação financeira.

Portanto, nada mais justo do que cobrar mais tributos de quem consome mais energia elétrica. Afinal, podemos pressupor que aqueles que gastam mais energia elétrica possuem condição financeira melhor.

Essa é a lógica da progressividade de alíquotas. Aqueles que possuem maiores gastos com energia elétrica podem contribuir **proporcionalmente** mais do que os demais.

Enfim, **a contribuição de iluminação pública é considerada um tributo *sui generis,* pois não se confunde com as demais espécies tributárias.** Aliás, como eu disse no início deste tópico, ela também não pode ser confundida com as demais contribuições especiais, pois contém características que lhe são próprias.

4.5.4 Contribuições Corporativas

As contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas (contribuições corporativas) são tributos cuja competência é exclusiva da União. São instituídas para financiar atividades de entidades que representam determinadas classes profissionais, sendo, por isso mesmo, **mais um exemplo de tributo parafiscal.**

Nesse contexto, identificamos a contribuição cobrada pelos conselhos profissionais de fiscalização e regulamentação do exercício profissional. Vamos aproveitar a oportunidade para comentar sobre as famigeradas contribuições sindicais! ☺

4.5.4.1 - Contribuições para o custeio dos conselhos de fiscalização e regulamentação de categorias profissionais

Em primeiro lugar, o que vem a ser esses conselhos? São aquelas famosas autarquias que regulamentam determinadas categorias profissionais, como o CREA, o CRC, o CRA e o CRM, por exemplo. A previsão para que estas entidades existam está prevista no art. 5º, XIII, da CF/88.

Devemos ficar atento, pois a OAB não se enquadra nesse rol de entidades que cobram tributos e que são autarquias. De acordo com o STJ (REsp 1066288/PR), **"as contribuições cobradas não têm natureza tributária...".** Além disso, o STF também já se posicionou, afirmando que a OAB "não pode ser tida como congênere dos demais órgãos de fiscalização profissional. A OAB não está voltada exclusivamente a finalidades corporativas".

As contribuições cobradas pela OAB NÃO são consideradas tributos. No entanto, as anuidades cobradas pelos demais conselhos de fiscalização profissionais são consideradas tributos. Guarde isso!

4.5.4.2 - Contribuições Sindicais

Pela redação do art. 8º, IV, da CF/88, podemos perceber que há dois tipos de contribuições relacionadas ao sindicato. Uma é denominada contribuição confederativa, cobrada apenas daqueles que se filiaram a essas entidades representativas. Por essa razão, não há que se falar em compulsoriedade e, consequentemente, em natureza tributária. Vejamos o entendimento do STF:

> ***Súmula Vinculante 40*** **-** *A contribuição confederativa de que trata o art. 8º, IV, da Constituição Federal, só é exigível dos filiados ao sindicato respectivo.*

> **Observação:** Esta súmula vinculante possui a mesma redação da Súmula 666 do STF. Isso significa que já se tratava de entendimento pacífico no STF.

A outra é a contribuição sindical, que era compulsória antes da reforma trabalhista ocorrida em 2017. O próprio Supremo Tribunal Federal (MS 28.465) já reconheceu a natureza tributária da exação, como sendo uma contribuição social, e amoldando-se à definição de tributo, prevista no já estudado art. 3º, do CTN.

Trata-se da cobrança de um valor correspondente à remuneração de um dia de trabalho dos empregados. As entidades sindicais figuram como destinatárias desses recursos, **motivo pelo qual torna-se totalmente inadequado nomeá-la "imposto sindical"**, uma vez que há vinculação em relação ao destino da sua arrecadação.

De qualquer modo, como comentamos, a reforma trabalhista estabelecida pela Lei 13.467/2017 **pôs fim à compulsoriedade da referida contribuição**, alterando a redação dos arts. 578 e 579, da CLT, os quais passaram a exigir prévia e expressa autorização para o seu desconto:

> Art. 578. As contribuições devidas aos sindicatos pelos participantes das categorias econômicas ou profissionais ou das profissões liberais representadas pelas referidas entidades serão, sob a denominação de contribuição sindical, pagas, recolhidas e aplicadas na forma estabelecida neste Capítulo, **desde que prévia e expressamente autorizadas**. (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)
>
> Art. 579. O desconto da contribuição sindical **está condicionado à autorização prévia e expressa** dos que participarem de uma determinada categoria econômica ou profissional, ou de uma profissão liberal, em favor do sindicato representativo da mesma categoria ou profissão ou, inexistindo este, na conformidade do disposto no art. 591 desta Consolidação. (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)

Em junho de 2018, o STF, por 6 votos a 3, julgou que o fim da obrigatoriedade da contribuição sindical é constitucional. De acordo com o STF, não se pode admitir que a contribuição sindical seja imposta a trabalhadores e empregadores quando a Constituição determina que ninguém é obrigado a se filiar ou a se manter filiado a uma entidade sindical.

Dessa forma, o que você precisa saber para concursos públicos é que **não há que se falar em contribuição sindical como tendo natureza tributária a partir da Lei 13.467/2017**, pois a compulsoriedade não está mais presente nesta prestação pecuniária, não mais se adequando à definição de tributo.

HORA DE PRATICAR!

(SEGEP-MA-Técnico da Receita Estadual/2016) Relativamente às contribuições discriminadas na Constituição Federal, compete

a) exclusivamente à União instituir contribuições sociais, que incidirão, inclusive, sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços.

b) à União, aos Estados e aos Municípios instituir contribuições de interesse das categorias econômicas que atuam em seus respectivos territórios.

c) exclusivamente à União instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário próprio.

d) exclusivamente à União instituir contribuições de intervenção no domínio econômico, que incidirão, inclusive, sobre as receitas decorrentes de exportação.

e) à União e aos Estados instituir contribuições de interesse das categorias profissionais que atuam em seus respectivos territórios.

Comentário:

Alternativa A: Realmente, a competência para instituir contribuições sociais, que incidirão, inclusive, sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços, é exclusiva da União. Alternativa correta.

Alternativa B: Tais contribuições são de competência exclusiva da União. Alternativa errada.

Alternativa C: A instituição de contribuição previdenciária para o custeio do regime próprio de previdência social dos servidores públicos é de competência de cada ente federado, em relação aos seus respectivos servidores. Alternativa errada.

Alternativa D: A competência para instituir contribuições de intervenção no domínio econômico é exclusiva da União. Porém, as CIDEs não incidirão sobre receitas decorrentes de exportação. Alternativa errada.

Alternativa E: Tais contribuições são de competência exclusiva da União. Alternativa errada.

Gabarito: Letra A

(Pref. Teresina-PI-Advogado/2016) Caso um determinado Município brasileiro decida instituir, em seu território, contribuições previstas na Constituição Federal, ele poderá fazê-lo em relação às contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública, desde que o Estado em que se localiza esse Município não a tenha instituído, mas não poderá instituir contribuições de interesse das categorias econômicas em atuação neste Município.

Comentário: A competência tributária para instituir contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública pertence apenas aos municípios, não dependendo dos Estados para que o façam. Em relação às contribuições de interesse das categorias econômicas, trata-se de tributo de competência exclusiva da União.

Gabarito: Errada

(TCM-GO-Auditor de Controle Externo/2015) A Constituição Federal atribui competência à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria. Essas pessoas jurídicas de direito público também têm competência para instituir contribuições.

De acordo com a Constituição Federal, os Municípios podem instituir contribuições

a) 1. cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário estatutário e

2. para o custeio do serviço de iluminação pública, na forma das respectivas leis.

b) 1. para o custeio do serviço de iluminação pública, na forma das respectivas leis,

2. sociais e

3. cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário estatutário.

c) 1. para o custeio do serviço de iluminação pública, na forma das respectivas leis,

2. cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário estatutário e

3. de intervenção no domínio econômico.

d) 1. de intervenção no domínio econômico e

2. de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

e) 1. de intervenção no domínio econômico,

2. sociais e

3. de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Comentário: As únicas contribuições que podem ser instituídas pelos Municípios são: aquela cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário estatutário e a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.

Gabarito: Letra A

5 - CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS SEGUNDO A DOUTRINA

Caro candidato, existem diversas formas de classificarmos os tributos, utilizando vários critérios para compará-los. Esse assunto, vez ou outra, pode ser cobrado em prova. Entretanto, a minha maior preocupação aqui é que você entenda bem tais conceitos, pois serão utilizados no entendimento de outros assuntos que ainda serão vistos.

Acredito que ficará mais organizado se dividirmos o assunto em tópicos. Então, vamos ao primeiro deles.

5.1 - Classificação quanto à hipótese de incidência

Nós já estudamos essa classificação no decorrer da aula, você está lembrado? A grosso modo, podemos entender que fato gerador significa o mesmo que hipótese de incidência, a diferença é que esta é uma previsão abstrata, na lei, e aquele já foi concretizado no mundo real. Ok?

Em que consiste, portanto, esta classificação? Ora, precisamos saber se os tributos possuem o fato gerador (ou hipótese de incidência) vinculado a alguma atuação por parte do Estado ou não.

Após termos estudado todas as espécies tributárias, vocês já devem ser capazes de distinguir quais tributos dependem de uma atuação estatal para serem cobrados (vinculados) e quais não dependem (não vinculados).

As taxas e as contribuições de melhoria são tributos vinculados, pois nos dois casos o tributo somente surge com alguma atuação do Estado, em relação aos contribuintes (serviço público específico e divisível ou poder de polícia, no primeiro caso, e obra pública da qual decorra valorização imobiliária no segundo).

Os impostos, por outro lado, são tributos não vinculados por excelência. Foram criados para custear os serviços gerais prestados pelo poder público, a exemplo da segurança e da saúde.

E quanto aos empréstimos compulsórios e as contribuições especiais? Não há nenhuma norma legal ou constitucional que defina isso. Portanto, devemos analisar caso a caso para verificar se o tributo é vinculado ou não.

Caso uma questão de prova pergunte apenas se o tributo é vinculado ou não, ela está se referindo ao fato gerador deste.

Os tributos vinculados podem ser chamados também de retributivos, bilaterais, contraprestacionais ou sinalagmáticos. GUARDE ISSO!

5.2 - Classificação quando ao destino da arrecadação

No tópico anterior, falamos da vinculação ou não do tributo quanto ao seu fato gerador. O que iremos estudar agora é sobre a vinculação do destino do produto da arrecadação de certo tributo a uma atividade específica.

Portanto, **se um tributo possui arrecadação vinculada, tudo o que for arrecadado com a sua cobrança será direcionado para um fim. Por outro lado, caso o tributo seja de arrecadação não vinculada, o Estado poderá utilizar os recursos para custear atividades gerais.**

Como exemplo de tributos de arrecadação vinculada, temos as contribuições sociais para o financiamento da seguridade social. Como se pode perceber, o próprio nome de tais contribuições especiais já denota a necessidade de vinculação das receitas auferidas com o tributo. Além desses tributos, os empréstimos compulsórios também possuem arrecadação vinculada, devido ao que está previsto no parágrafo único do art. 148 da própria CF/88.

Conforme vimos nos tópicos anteriores, a CIDE-Combustíveis também possui receita vinculada a determinadas atividades. (art. 177, § 4º, II, CF/88) **Grave isso!**

Para facilitar o seu entendimento, vamos citar também os tributos de **arrecadação não vinculada**, a exemplo dos **impostos**, os quais, como regra, não podem ter destinações específicas, salvo o disposto no art. 167, IV da CF/88.

No que se refere às taxas, não existe qualquer previsão constitucional que determine destinação específica para o produto da arrecadação desse tributo, **com exceção das taxas judiciárias**, pois **o art. 98, § 2° da CF/88 vinculou expressamente as receitas decorrentes desse tributo para custear os serviços afetos às atividades específicas da Justiça.**

É de se destacar que, no entendimento do STF, a lei (nem mesmo as Constituições Estaduais ou Leis Orgânicas dos municípios e do Distrito Federal) **não pode vincular a arrecadação das taxas a pessoas jurídicas de direito privado**.

Desse modo, a destinação das taxas, **só pode ser feita a fundos públicos ou entidades de direito público**, **havendo, ainda, a necessidade de que o destino da arrecadação tenha relação com a atividade estatal que justificou a cobrança da taxa**.

Em relação às contribuições de melhoria, não faz qualquer sentido terem destinação vinculada à obra pública da qual decorreu a valorização imobiliária, já que o tributo só pode ser cobrado após a realização da obra, e a consequente valorização.

5.3 - Classificação quanto à finalidade

Nem sempre a instituição e cobrança de tributos tem como finalidade a arrecadação de recursos. Não podemos negar que essa é, quase sempre, a finalidade do Estado. Qual este é o objetivo principal do tributo, diz-se que se trata de **tributo fiscal**.

Contudo, atualmente, **a tributação pode ser utilizada para intervir na economia do país. Estes são os tributos extrafiscais.** Cite-se, por exemplo, a hipótese de o Governo querer restringir a importação de determinado produto. Como fazer isso? Ora, basta que ele majore as alíquotas do Imposto de Importação e os reflexos surgirão imediatamente.

De acordo com Nabais (2009), **a principal função da extrafiscalidade é a prossecução de objetivos econômico-sociais**. O referido autor ainda argumenta que a extrafiscalidade em sentido próprio engloba as **normas jurídicas de tributação**, por meio de impostos e majoração de impostos, **e também as normas jurídicas de não tributação**, podendo ser efetivada mediante a concessão de benefícios fiscais.

Para Paulo de Barros Carvalho (2013), **não existe tributo que se presta unicamente à fiscalidade ou à extrafiscalidade**. Continua o autor que: "*os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro*".

Continuando no nosso exemplo, por mais que se diga que o Imposto de Importação tenha como finalidade principal a intervenção na economia, há como objetivo secundário, ainda que mínimo, a obtenção de recursos.

Portanto, temos os tributos fiscais, que são aqueles cuja finalidade principal é arrecadar recursos para o erário. Temos também os tributos extrafiscais, que possuem a finalidade de intervenção na economia. Por último, há os tributos parafiscais.

Os tributos são parafiscais quando a lei que os criou nomeia outra pessoa jurídica para ser sujeito ativo (capaz de cobrar os tributos) e destina-lhe os recursos arrecadados. Por exemplo, temos as contribuições cobradas pelas autarquias responsáveis pela regulamentação e fiscalização das atividades profissionais, como o CRC e CRM.

Há quem entenda que a parafiscalidade se faz presente mesmo quando a União arrecada os recursos, desde que eles sejam destinados a outra pessoa jurídica, que não seja o próprio Estado.

Com o que acabamos de ver, podemos inferir que **nem todas as contribuições relacionadas na CF/88 podem ser chamadas de contribuições parafiscais,** pois algumas são arrecadadas pela União e o destino da arrecadação é a própria seguridade social, a exemplo da COFINS e CSLL.

5.4 - Classificação quanto à possibilidade de transferência do encargo tributário

Há tributos que, por permissão constitucional e legal, têm como característica a transferência do encargo econômico aos consumidores. Ou seja, o vendedor inclui o tributo no preço a ser pago pelos seus clientes. **Tais tributos são denominados tributos indiretos.**

Veja que o vendedor é quem recolhe o valor aos cofres públicos, contudo, quem efetivamente é onerado pelo tributo são os consumidores. Surge, portanto, a figura do **contribuinte de direito** (comerciante, que é nomeado pela lei a recolher os tributos) e **contribuinte de fato** (quem acaba sofrendo o ônus financeiro).

Há também os tributos que não permitem esta transferência, pois o contribuinte de direito é o mesmo que o contribuinte de fato. Por exemplo, se um sujeito possui um automóvel, ele irá pagar IPVA. Vejam que não há possibilidade de ele repassar esse ônus a outra pessoa. **Esses são os tributos diretos.**

Em alguns casos, mesmo nos tributos diretos, quem acaba arcando com encargo são os consumidores. Por exemplo, se uma empresa contribui com Imposto de Renda sobre os seus lucros, é óbvio que ela irá incluir este tributo em seu preço de custo. Dessa forma, de qual bolso saiu o dinheiro no fim das contas? Dos seus clientes, é claro.

No entanto, o que acabamos de fazer foi uma análise econômica da situação e, segundo o STJ (REsp 118.488), **não é possível utilizar-se de critérios econômicos para qualificar um tributo como direito ou indireto.** Nossa análise para classificar os tributos conforme esse quesito deve ser feita com base na lei unicamente.

5.5 - Classificação quanto à variação de alíquotas

Primeiramente, precisamos saber que, **em regra**, **um tributo é calculado pela multiplicação da sua base de cálculo pela alíquota**. Assim, por exemplo, um tributo que tenha base de cálculo de R$ 100,00 e alíquota de 5%, será devido no valor de R$ 5,00. Correto? Ok!

Com base nesse raciocínio, se a alíquota for invariável, isto é, 5%, independentemente da variação da base de cálculo, para mais ou para menos, teremos um **tributo proporcional**.

Contudo, se a alíquota variar conforme a variação da base de cálculo, poderemos ter um tributo progressivo ou regressivo, a depender da forma como a alíquota se comporta com a alteração da base de cálculo.

Assim, caso o aumento da base de cálculo implique aumento da alíquota, teremos um **tributo progressivo**, como ocorre, por exemplo, com o imposto de renda das pessoas físicas, em que há uma tabela com diversas alíquotas. O resultado é que as pessoas com maiores rendimentos pagam um imposto maior, e não apenas proporcional.

Por outro lado, caso o aumento da base de cálculo ocasione a redução da alíquota do tributo, teremos um **tributo regressivo**, que não é comum, mas teoricamente deve ser estudado. Se o imposto de renda fosse regressivo, as pessoas que auferissem maiores rendimentos se submeteriam a uma curiosa incidência inferior.

O tributo proporcional pode gerar um efeito regressivo sobre a renda das pessoas.

Imagine que um computador seja vendido por R$ 5.000,00 e que sobre tal venda incida ICMS, à alíquota hipotética de 10%. Isso faria com que o imposto devido resultasse no valor de R$ 500,00.

Agora imagine que duas pessoas compram o mesmo computador, mas que a primeira tenha uma renda de R$ 10.000,00 mensais, e que a segunda tenha uma renda de R$ 5.000,00 mensais.

Observe que o consumo do mesmo produto resultaria no comprometimento de 5% da renda da primeira pessoa para o pagamento do imposto, e 10% da renda da segunda pessoa.

Concluímos, portanto, que **o consumo do mesmo produto gera uma tributação mais onerosa sobre a renda das pessoas que possuem menor capacidade contributiva**, **o que seria um efeito regressivo.**

Por fim, fazemos referência ao momento em que comentamos que "em regra" um tributo é calculado pela multiplicação da sua base de cálculo pela alíquota, pois teoricamente poderíamos ter um **tributo fixo**, isto é, um valor fixo independentemente de qualquer base de cálculo.

(Câmara dos Deputados-Analista Legislativo /2014) A parafiscalidade caracteriza-se pela destinação do produto da arrecadação a ente diverso do que instituiu o tributo.

Comentário: Na realidade, o conceito de parafiscalidade dado pela doutrina dominante é o de que há nomeação de outra pessoa para cobrar o tributo, que não aquela que o instituiu, atribuindo-lhe a destinação dos recursos arrecadados. Para o CESPE, a parafiscalidade caracteriza-se pela destinação do produto da arrecadação a ente diverso do que instituiu o tributo.

Gabarito: Correta

(Pref. São Paulo-Auditor Fiscal do Município/2012) Determinado Município instituiu, por lei, Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), com as sequintes características: o fato gerador é a

propriedade, posse ou domínio útil de bem imóvel localizado na zona urbana do Município; o sujeito passivo é o proprietário, possuidor ou titular do domínio útil; a base de cálculo é o valor venal do imóvel; a alíquota é estipulada em faixas de valor, variando de 0,25% a 1,5%, na medida em que aumenta a base de cálculo. Quanto às alíquotas, este IPTU pode ser classificado como

a) fixo.

b) proporcional.

c) progressivo.

d) regressivo.

e) seletivo.

Comentário: Aprendemos durante a aula que, quando a alíquota do imposto varia positivamente de acordo com o aumento da base de cálculo, temos um imposto progressivo.

Gabarito: Letra C

6 - QUESTÕES COMPLEMENTARES COMENTADAS

Conceito de Tributos

1. (FGV/Pref. Salvador-BA-Técnico de Nível Superior-Contabilidade/2017)

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, constituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Os tributos podem ser classificados em vinculados e não vinculados.

Assinale a opção que indica um tributo não vinculado.

a) Taxas.

b) Impostos.

c) Contribuições de melhoria.

d) Contribuições sociais.

e) Empréstimos compulsórios.

Comentário: Lembre-se de que um tributo não vinculado é aquele que não exige contraprestação por parte do Estado para que seja devido.

Alternativa A: As taxas são tributos vinculados, vez que exigem a realização de uma atividade estatal, seja serviço público ou exercício do poder de polícia. Alternativa errada.

Alternativa B: Os impostos, conforme prevê o art. 16, do CTN, são tributos não vinculados a uma atividade estatal, tornando-se devidos pela simples manifestação de riqueza por parte do contribuinte. Alternativa correta.

Alternativa C: As contribuições de melhoria são tributos vinculados, pois exigem a realização de uma obra pública (da qual decorra valorização imobiliária) para que seja cobrada. Alternativa errada.

Alternativa D: As contribuições sociais são tributos vinculados, embora nem sempre os contribuintes sejam diretamente beneficiados pela atuação estatal. Alternativa errada.

Alternativa E: Os empréstimos compulsórios podem ou não ser vinculados, razão pela qual esta alternativa deve ser considerada errada.

Gabarito: Letra B

2. (FGV/ISS-Cuiabá-Auditor Fiscal/2014)

Assinale a opção que apresenta elemento estranho ao conceito legal de tributo.

a) Prestação compulsória.

b) Prestação pecuniária.

c) Prestação com natureza de sanção.

d) Prestação cobrada mediante atividade administrativa vinculada.

e) Prestação instituída em lei.

Comentário:

Alternativa A: Tributo é uma prestação compulsória. Alternativa errada.

Alternativa B: Tributo é uma prestação pecuniária. Alternativa errada.

Alternativa C: Tributo é uma prestação que não constitui sanção por ato ilícito. Logo, o tributo não possui natureza sancionatória, sendo esta a alternativa que apresenta um elemento estranho ao conceito legal de tributo. Alternativa correta.

Alternativa D: Tributo é uma prestação cobrada mediante atividade administrativa vinculada. Alternativa errada.

Alternativa E: Tributo é uma prestação instituída em lei. Alternativa errada.

Gabarito: Letra C

Natureza Jurídica do Tributo e Espécies Tributárias

3. (FGV/SEFAZ-RJ-Auditor Fiscal/2011)

A União, os Estados e o Distrito Federal, e os Municípios poderão instituir, exclusivamente, os seguintes tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Comentário: Atualmente existem cinco espécies tributárias, e não três, conforme foi dito. Portanto, a questão está errada.

Impostos

4. (FGV/CODEMIG-Contador/2015)

O tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, é:

a) contribuição de melhoria;

b) imposto;

c) taxa;

d) royaltie;

e) participação especial.

Comentário: De acordo com o art. 16, do Código Tributário Nacional, o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, é o imposto.

Não pode ser contribuição de melhoria ou taxa, por estarem relacionadas a uma atividade estatal, assim como também não pode ser royaltie ou participação especial, por não configurarem tributo.

Gabarito: Letra B

5. (FGV/Câmara Municipal de Recife-PE-Assessor Jurídico/2014)

Tributo não vinculado é aquele que tem por fato gerador uma situação que independe de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte, diz-se um "tributo não vinculado". Nesse sentido, é "tributo não vinculado":

a) o IPTU;

b) a taxa de fiscalização;

c) a contribuição de melhoria;

d) a taxa de melhoramento dos aeroportos;

e) a taxa de limpeza pública.

Comentário:

Alternativa A: O IPTU é um imposto e, como tal, seu fato gerador independe de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Alternativa correta.

Alternativa B: A taxa é um tributo claramente vinculado. No caso, a taxa se vincula ao exercício do poder de polícia. Alternativa errada.

Alternativa C: A contribuição de melhoria é um tributo vinculado à realização de obras públicas de que decorra valorização imobiliária. Alternativa errada.

Alternativa D: A taxa deve estar relacionada ao exercício regular do poder de polícia ou à utilização de serviço público específico e divisível. Alternativa errada.

Alternativa E: A taxa deve estar relacionada ao exercício regular do poder de polícia ou à utilização de serviço público específico e divisível. Alternativa errada.

Gabarito: Letra A

Taxas

6. (FGV/SEFIN-RO-Técnico Tributário/2018)

Lei de determinado Estado da Federação cria taxa de expediente no valor de R$ 10,00 por veículo, cobrando este valor das empresas seguradoras pelo fornecimento de dados de cadastro de proprietários de veículos automotores, para fins de cobrança do DPVAT – Seguro Obrigatório.

Está provado que o custo do serviço é de R$ 0,50 e que o valor exigido suplanta a parcela do prêmio do seguro obrigatório que toca às seguradoras.

Nesse caso, a taxa de expediente é

a) ilegal, uma vez que a consulta a cadastros públicos é de livre acesso a todos.

b) devida, não havendo relação direta entre seu custo e seu preço.

c) inconstitucional, por não observar a competência tributária.

d) legal, instituída pelo Poder Público para remunerar serviço público divisível e específico.

e) inconstitucional, por seu caráter confiscatório e inviabilizador da atividade empresarial.

Comentário: A taxa é um tributo vinculado, e como tal, deve guardar correspondência com o custo da atividade estatal prestada ao contribuinte, sob pena de violar o princípio da vedação ao efeito confiscatório, o que a tornaria inconstitucional, conforme mencionado na Letra E.

Gabarito: Letra E

7. (FGV/Pref. Salvador-BA-Técnico de Nível Superior-Direito/2017)

O Município "X" instituiu, por lei, uma taxa, com o objetivo de prevenção e combate a incêndios.

Considerando tal hipótese, à luz da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, assinale a afirmativa correta.

a) A lei municipal é constitucional, pois adstrita aos exatos limites da competência tributária atribuída aos municípios pela CRFB/88.

b) A lei municipal é constitucional, pois a saúde financeira do município é um objetivo constitucional.

c) A lei municipal é inconstitucional, pois se trata de tributo da competência exclusiva da União.

d) A lei municipal é inconstitucional, pois a prevenção e o combate a incêndios compõem a segurança pública, não cabendo ao Município a criação de taxa para tal fim.

e) A lei municipal é inconstitucional, pois trata de matéria típica de decreto municipal ou portaria.

Comentário: Em 2017 (RE 643.247/SP), o STF julgou inconstitucional lei municipal que instituiu taxa pela utilização efetiva ou potencial dos serviços municipais de assistência, combate e extinção de incêndios, instituída com o objetivo de ressarcir o erário municipal do custo da manutenção do serviço de combate a incêndios.

De acordo com o Relator Min. Marco Aurélio, o art. 144, da Constituição Federal, atribui aos estados, por meio dos Corpos de Bombeiros Militares, a execução de atividades de defesa civil, incluindo a prevenção e o

combate a incêndios. Por essa razão, o Município não poderia substituir o Estado, por meio da criação de um tributo específico para esse fim.

Gabarito: Letra D

8. (FGV/ISS-Cuiabá-Auditor Fiscal/2016)

Assinale a opção que define corretamente preço público.

a) Preço público constitui uma prestação pecuniária a um serviço específico e divisível, prestado a um indivíduo ou posto à sua disposição.

b) Preço público é uma prestação pecuniária não compulsória, decorrente de uma relação contratual.

c) Preço público está sujeito às limitações ao poder de tributar e decorre de uma relação de cunho negocial.

d) Preço público é uma receita originária e seu pagamento é compulsório.

e) Preço público é uma receita derivada, e sua majoração somente pode ser cobrada no exercício financeiro seguinte.

Comentário:

Alternativa A: Não necessariamente o preço público irá decorrer da prestação de um serviço específico e divisível, prestado a um indivíduo ou posto à sua disposição. Esta restrição se aplicam aos serviços remunerados por taxas. Alternativa errada.

Alternativa B: Deveras, preço público é uma prestação pecuniária não compulsória, decorrente de uma relação contratual. Alternativa correta.

Alternativa C: Como o preço público não possui natureza tributária, não está sujeito às limitações ao poder de tributar. Alternativa errada.

Alternativa D: Preço público é uma receita originária, mas o seu pagamento não é compulsório. Alternativa errada.

Alternativa E: Preço público configura receita originária, e não derivada, e sua majoração não se sujeita ao princípio da anterioridade anual, haja vista não possui natureza tributária. Alternativa errada.

Gabarito: Letra B

9. (FGV/Pref. Niterói-RJ-Fiscal de Tributos/2015)

A Constituição Federal prevê várias espécies tributárias, entre as quais a modalidade cujo fato gerador pode ser o exercício do poder do Estado de limitar as liberdades individuais em prol do bem da coletividade. Esse tributo é:

a) empréstimo compulsório;

b) contribuição de melhoria;

c) imposto;

d) taxa;

e) contribuição parafiscal.

Comentário: A modalidade de tributo cujo fato gerador pode ser o exercício do poder do Estado de limitar as liberdades individuais em prol do bem da coletividade é a taxa, uma vez que o CTN estabelece como um dos seus fatos geradores o exercício regular do poder de polícia.

Gabarito: Letra D

10. (FGV/Pref. Niterói-RJ-Agente Fazendário/2015)

Sobre a disciplina da espécie tributária "taxa" na Constituição Federal e no CTN, é correto afirmar que:

a) é um tributo de competência privativa da União;

b) poderá ter base de cálculo própria de imposto;

c) é tributo de competência comum à União, Estados, Distrito Federal e Municípios;

d) é tributo que poderá ter como fato gerador a prestação de serviço público específico e indivisível;

e) é um tributo cuja majoração da respectiva base de cálculo é exceção ao princípio da anterioridade.

Comentário:

Alternativa A: A taxa não é tributo de competência privativa da União, mas de competência comum, ou seja, de todos os entes federados. Alternativa errada.

Alternativa B: A taxa não pode ter base de cálculo própria de imposto, conforme estabelece o art. 145, § 2°, da CF/88. Alternativa errada.

Alternativa C: De fato, a taxa é tributo de competência comum à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Alternativa correta.

Alternativa D: O fato gerador da taxa deve ser o exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição. Alternativa errada.

Alternativa E: A majoração da base de cálculo não constitui exceção ao princípio da anterioridade. Alternativa errada.

Gabarito: Letra C

11. (FGV/PROCEMPA-Analista Administrativo-Advogado/2014)

O Município Beta institui taxa pelo serviço de coleta de lixo domiciliar. Após dois anos de arrecadação regular do tributo os administradores do Município constatam que a receita é expressivamente superior ao custo do serviço público. Decidem, então, manter inalterado o valor da taxa e realocam o excesso de receita para a atividade pública de asfaltamento de ruas.

Com base no exposto, assinale a afirmativa correta

a) A taxa é constitucional, mas seu valor deverá ser reduzido a montante suficiente para fazer frente aos custos com o serviço de coleta de lixo domiciliar, vedado o emprego da receita em atividades diversas.

b) A taxa é inconstitucional, porque a coleta de lixo domiciliar não é serviço público divisível e, portanto, não poderia ser remunerado por essa espécie tributária.

c) A taxa é constitucional, pois o asfaltamento de rua não é serviço público divisível.

d) A taxa é constitucional, não havendo óbice a que os recursos excedentes sejam empregados em atividades diversas do custeio da coleta de lixo domiciliar.

e) Só por meio de lei municipal será possível realocar o excesso de receita da taxa de coleta de lixo domiciliar para as atividades de asfaltamento de rua.

Comentário:

Alternativa A: O STF já julgou constitucional a taxa de coleta de lixo, mas não se pode perder de vista que o valor cobrado da taxa deve guardar correspondência com o custo da atividade estatal realizada. Assim sendo, seu valor deverá ser reduzido a montante suficiente para fazer frente aos custos com o serviço de coleta de lixo domiciliar. A banca ainda considerou vedado o emprego da receita em atividades diversas inobstante a ausência de previsão constitucional no sentido de vinculação das receitas das taxas de um modo geral. Alternativa correta.

Alternativa B: O STF já julgou constitucional a taxa de coleta de lixo. Alternativa errada.

Alternativa C: A taxa realmente é constitucional, mas não há qualquer relação com o asfaltamento de rua, e sim com a atividade de coleta de lixo. Alternativa errada.

Alternativa D: O STF já julgou constitucional a taxa de coleta de lixo, mas não se esquecer que o valor cobrado da taxa deve guardar correspondência com o custo da atividade estatal realizada. Alternativa errada.

Alternativa E: Conforme já comentado, o valor cobrado da taxa deve guardar correspondência com o custo da atividade estatal realizada. Alternativa errada.

Gabarito: Letra A

12. (FGV/Pref. Osasco-SP-Agente Fiscal/2014)

Consoante dispõe o Código Tributário do Município de Osasco, as taxas cobradas pelo Município têm como fato gerador:

a) o exercício do poder tributário pela utilização efetiva de serviços públicos específicos prestados ao contribuinte;

b) o exercício do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;

c) a utilização efetiva (não em potencial) de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados de fato ao contribuinte;

d) a prestação por parte do contribuinte de serviços públicos específicos mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço;

e) a prestação de serviços mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

Comentário:

Alternativa A: A assertiva confunde a taxa de polícia (exercício do poder tributário) com a taxa de serviço (utilização efetiva de serviços públicos específicos prestados ao contribuinte). Alternativa errada.

Alternativa B: A redação da assertiva está perfeita, informando os dois possíveis fatos geradores das taxas: exercício do poder de polícia e a utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição. Alternativa errada.

Alternativa C: A utilização de serviços públicos específicos e divisíveis pode ser efetiva ou potencial. Alternativa errada.

Alternativa D: Tais serviços não são remunerados por meio de taxa. Alternativa errada.

Alternativa E: A utilização de bens assim como de serviços públicos específicos e divisíveis não é remunerada por meio de taxa. Alternativa errada.

Gabarito: Letra B

13. (FGV/SEFAZ-RJ-Auditor Fiscal/2011)

Quanto às taxas, é correto afirmar que

a) é possível que elas sejam calculadas em função do capital das empresas.

b) somente podem ser cobradas para fazer face à utilização efetiva de serviço público prestado ao contribuinte.

c) a cobrança de taxas se subordina à prestação de serviço público específico e indivisível posto à disposição do contribuinte.

d) a taxa não pode ter fato gerador idêntico ao que corresponda a imposto, mas nada impede que tenha a mesma base de cálculo.

e) são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária em relação à lei que as instituiu.

Comentário:

Alternativa A: Nos termos do parágrafo único do art. 77 do CTN, a taxa não pode ser calculada em função do capital das empresas. Alternativa errada.

Alternativa B: Sendo o serviço público específico e divisível, é possível que seja cobrada taxa, ainda que a utilização seja potencial. Alternativa errada.

Alternativa C: A assertiva erra ao dizer que o serviço público pode ser indivisível. **Grave isto:** serviços públicos específicos e divisíveis. Alternativa errada.

Alternativa D: O CTN estabelece que as taxas não podem ter bases de cálculo ou fatos geradores idênticos ao dos impostos. Ademais, a própria CF/88 proíbe que as taxas tenham base de cálculo próprias dos impostos. Alternativa errada.

Alternativa E: Embora o princípio da anualidade não exista em nossa CF/88, a FGV cobrou essa assertiva com base na Súmula 545 do STF, e a considerou correta. Portanto, fiquemos sempre atentos aos textos das súmulas. A ESAF também já fez o mesmo. Alternativa correta.

Gabarito: Letra E

14. (FGV/TJ-PA-Juiz de Direito/2009)

A taxa e o preço público se caracterizam por:

a) o preço público ser receita derivada do Estado e a taxa ser receita originária.

b) a cobrança da taxa obedecer ao princípio da proporcionalidade do uso e a do preço público não.

c) o preço público poder ser cobrado pela utilização potencial do serviço, enquanto e a taxa não poder.

d) a taxa ter como sujeito ativo pessoa jurídica de direito público e o preço público poder ser exigido por pessoa jurídica de direito privado.

e) o regime jurídico da taxa ser sui generis, já o dos preços públicos ser, sobretudo, contratual.

Comentário:

Alternativa A: Na verdade, os conceitos foram invertidos, pois a taxa é receita derivada, e o preço público, originária. Item errado.

Alternativa B: Não há qualquer imposição para que as taxas se submetam ao princípio da proporcionalidade do uso, até porque a utilização pode ser potencial. Item errado.

Alternativa C: A taxa pode sim ser cobrada pela utilização potencial do serviço público. Item errado.

Alternativa D: A taxa, por ser tributo, pode ser cobrada apenas por pessoa jurídica de direito público. Os preços públicos, de outro modo, podem ser exigidos por pessoa jurídica de direito privado. Item correto.

Alternativa E: O regime jurídico a que a taxa está submetida é de direito público. O preço público, por seu turno, submete-se ao regime contratual, no âmbito do direito privado. Item errado.

Gabarito: Letra D

Contribuições de Melhoria

15. (FGV/PGE-RO-Analista da Procuradoria/2015)

Município situado em uma região do Brasil realizou serviços e obras de rede de água potável e esgoto de certo bairro, durante o primeiro semestre de 2013, que valorizou igualmente 100 (cem) imóveis da região em R$ 40.000,00 (quarenta mil reais) cada um. O custo total da obra correspondeu a R$ 3.500.000,00 (três milhões e quinhentos mil reais). Após o término da obra, a municipalidade inicia a cobrança de Contribuição

de Melhoria, com igual valor, de todos os 100 (cem) proprietários dos imóveis. Com base nisso, poderá ser cobrado de cada proprietário dos imóveis valorizados o valor máximo de:

a) R$ 40.000,00;

b) R$ 38.000,00;

c) R$ 37.000,00;

d) R$ 35.000,00;

e) R$ 30.000,00.

Comentário: Ora, uma questão envolvendo cálculos na prova de Direito Tributário? É bastante simples de resolver, pessoal! Sabemos que a contribuição de melhoria possui dois limites, a saber:

- Limite total: despesa realizada;
- Limite individual: valorização no imóvel do contribuinte.

Diante do exposto, não seria possível cobrar R$ 40.000,00 de todos os contribuintes, pois estouraria o limite máximo (daria R$ 4.000.000,00). Assim sendo, a forma de se resolver é dividir o valor total da obra pelo número de imóveis beneficiados, que resultaria em R$ 35.000,00. Como nenhum imóvel gerou valorização inferior a esse valor, é a resposta da questão!

Gabarito: Letra D

16. (FGV/SEFAZ-RJ-Auditor Fiscal/2007)

O art. 5º do Código Tributário Nacional determina que os tributos se dividem em:

a) impostos, taxas e contribuições de melhoria.

b) impostos, taxas, contribuições sociais e contribuições de melhoria.

c) impostos, taxas, contribuições sociais, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios.

d) impostos, taxas, contribuições sociais e empréstimos compulsórios.

e) impostos, contribuições sociais, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios.

Comentário: Em primeiro lugar, devemos observar que o comando da questão solicita que a resposta seja dada em consonância com o CTN. Portanto, não podemos responder com base na corrente pentapartida, mas sim levando em consideração tripartida, que foi aquela adotada na época de publicação do CTN. Portanto, os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Gabarito: Letra A

Empréstimos Compulsórios

17. (FGV/Pref. Niterói-RJ-Agente Fazendário/2015)

É motivo que possibilite à União instituir empréstimo compulsório a necessidade de:

a) atender a despesas extraordinárias, decorrentes de guerra interna;

b) enfrentar conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo;

c) atender a despesas ordinárias, decorrentes de guerra interna;

d) realizar investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional;

e) atender a despesas extraordinárias, decorrentes de conflito armado no interior do país.

Comentário:

Alternativa A: Na verdade, o empréstimo compulsório não pode ser instituído para atender a necessidade de atender a despesas extraordinárias, decorrentes de guerra interna, mas tão somente de guerra externa ou sua iminência, conforme prevê o art. 148, I, da CF/88. Alternativa errada.

Alternativa B: Embora conste prevista no art. 15, III, do CTN, esta situação não foi recepcionada pela CF/88. Alternativa errada.

Alternativa C: Conforme dito, o empréstimo compulsório pode ser instituído em caso de guerra externa ou sua iminência, conforme prevê o art. 148, I, da CF/88. Alternativa errada.

Alternativa D: Trata-se de pressuposto fático previsto no art. 148, II, da CF/88. Alternativa correta.

Alternativa E: Tal situação não prevista na CF/88 como pressuposto fático para instituição de empréstimo compulsório. Alternativa errada.

Gabarito: Letra D

Contribuições Especiais

18. FGV/ISS-Cuiabá-Auditor Fiscal/2016

A Constituição Federal de 1988 autoriza a instituição de novas contribuições de seguridade social, destinadas a garantir a sua manutenção ou expansão. As opções a seguir apresentam os requisitos para a instituição de novas contribuições de seguridade social, à exceção de uma. Assinale-a.

a) Ser instituída por lei complementar.

b) Ser não cumulativa.

c) Ser instituída pela União.

d) Ter fato gerador distinto das contribuições sociais já previstas na Constituição Federal.

e) Ter base de cálculo distinta dos impostos já previstos na Constituição Federal.

Comentário: A instituição de novas contribuições de seguridade social deve respeitar as regras previstas no art. 154, I, da CF/88, que dizem respeito aos impostos residuais. Assim sendo, elas devem ser instituídas em lei complementar, devem ser não cumulativas e, além disso, não podem ter fato gerador ou base de cálculo próprios das demais contribuições previstas na CF/88.

Não obstante o dispositivo mencione a inovação do fato gerador e base de cálculo para os impostos, o STF entende que, ao instituir novas contribuições, o critério de diferenciação deve ocorrer em relação às demais contribuições.

Portanto, o erro da Letra E está em afirmar que a base de cálculo da contribuição residual deve ser distinta dos impostos já previstos na Constituição Federal.

Gabarito: Letra E

19. (FGV/Pref. Niterói-RJ-Agente Fazendário/2015)

Conforme previsão constitucional, a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública pode:

a) ser cobrada na fatura de consumo de energia elétrica;

b) ser instituída pela União e pelos Estados;

c) ter alíquotas máximas e mínimas fixadas pelo Senado Federal;

d) ser cobrada no mesmo exercício financeiro em que seja publicada a lei que a instituir;

e) ter suas alíquotas aumentadas por decreto.

Comentário:

Alternativa A: De fato, a COSIP pode ser cobrada na fatura de consumo de energia elétrica. Alternativa correta.

Alternativa B: A COSIP somente pode ser instituída pelos Municípios e pelo Distrito Federal. Alternativa errada.

Alternativa C: Não há qualquer regra nesse sentido na CF/88. Alternativa errada.

Alternativa D: Em razão do princípio da anterioridade anual, a COSIP não pode ser cobrada no mesmo exercício financeiro em que seja publicada a lei que a instituir. Alternativa errada.

Alternativa E: Em cumprimento ao princípio da legalidade tributária, a COSIP não pode ter suas alíquotas aumentadas por decreto, mas apenas por meio de lei. Alternativa errada.

Gabarito: Letra A

20. (FGV/SEFAZ-RJ-Auditor Fiscal/2009)

Com relação à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), assinale a afirmativa incorreta.

a) Não poderá incidir sobre receitas de exportação.

b) Não poderá incidir sobre a importação de produtos estrangeiros.

c) Poderá incidir sobre a importação de serviços.

d) Poderá ter alíquota ad valorem tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação.

e) Poderá ter alíquota específica tendo por base a unidade de medida adotada.

Comentário: Vamos nos lembrar das características das contribuições sociais e das CIDEs: não incidirão sobre receitas de exportação, incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços e poderão ter alíquotas *ad valorem* ou específicas. Diante de tais informações, a única alternativa incorreta é a Letra B.

Gabarito: Letra B

21. (FGV/SEFAZ-RJ-Auditor Fiscal/2011)

A instituição de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, é de competência exclusiva da União.

Comentário: A questão foi parcialmente copiada do *caput* do art. 149, da CF/88 (não se esqueça da competência estadual, distrital e municipal para instituir contribuições previdenciárias a serem cobradas de seus servidores). Portanto, está correta.

22. (FGV/SEFAZ-RJ-Auditor Fiscal/2009)

Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de atuação nas respectivas áreas.

Comentário: A competência para instituir as contribuições especiais é exclusiva da União, com algumas exceções. Assim, com base no art. 149, da CF/88, os Estados, o DF e os Municípios não possuem competência para instituir contribuições de intervenção no domínio econômico, por exemplo. Questão errada.

Classificação dos Tributos

23. (FGV/Pref. Osasco-SP-Agente Fiscal/2014)

São espécies de tributos os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais. No que se refere à classificação dos tributos, é correto afirmar que:

a) no caso de tributos não vinculados, a cobrança depende de uma atuação estatal em relação ao contribuinte;

b) são indiretos os tributos em que o contribuinte não tem possibilidade de transferir o ônus econômico da carga fiscal;

c) tributos progressivos ou regressivos são aqueles cujas alíquotas aumentam ou diminuem de acordo com critério específico;

d) são denominados extrafiscais os tributos cujo principal objetivo é a arrecadação de recursos para custeio de atividades específicas realizadas paralelamente às funções próprias do Estado, como a fiscalização do exercício de profissões ou a Seguridade Social;

e) a instituição de tributos reais deve observar o princípio da capacidade contributiva, enquanto os pessoais estão desobrigados dessa observância.

Comentário:

Alternativa A: É justamente no caso dos tributos vinculados que a cobrança depende de uma atuação estatal em relação ao contribuinte. Alternativa errada.

Alternativa B: Na verdade, são considerados indiretos os tributos em que o contribuinte tem possibilidade de transferir o ônus econômico da carga fiscal. Alternativa errada.

Alternativa C: De fato, são tributos progressivos ou regressivos aqueles cujas alíquotas aumentam ou diminuem de acordo com aumento em sua base de cálculo. Alternativa correta.

Alternativa D: A banca conceituou os tributos parafiscais. Os tributos extrafiscais estão relacionados à finalidade, que tem por objetivo estimular ou desestimular o comportamento dos contribuintes em determinada situação. Alternativa errada.

Alternativa E: De acordo com o art. 145, § 1º, da CF/88, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Alternativa errada.

Gabarito: Letra C

7 – LISTA DAS QUESTÕES COMPLEMENTARES

Conceito de Tributos

1. (FGV/Pref. Salvador-BA-Técnico de Nível Superior-Contabilidade/2017)

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, constituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Os tributos podem ser classificados em vinculados e não vinculados.

Assinale a opção que indica um tributo não vinculado.

a) Taxas.

b) Impostos.

c) Contribuições de melhoria.

d) Contribuições sociais.

e) Empréstimos compulsórios.

2. (FGV/ISS-Cuiabá-Auditor Fiscal/2014)

Assinale a opção que apresenta elemento estranho ao conceito legal de tributo.

a) Prestação compulsória.

b) Prestação pecuniária.

c) Prestação com natureza de sanção.

d) Prestação cobrada mediante atividade administrativa vinculada.

e) Prestação instituída em lei.

Natureza Jurídica do Tributo e Espécies Tributárias

3. (FGV/SEFAZ-RJ-Auditor Fiscal/2011)

A União, os Estados e o Distrito Federal, e os Municípios poderão instituir, exclusivamente, os seguintes tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Impostos

4. (FGV/CODEMIG-Contador/2015)

O tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, é:

a) contribuição de melhoria;

b) imposto;

c) taxa;

d) royaltie;

e) participação especial.

5. (FGV/Câmara Municipal de Recife-PE-Assessor Jurídico/2014)

Tributo não vinculado é aquele que tem por fato gerador uma situação que independe de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte, diz-se um "tributo não vinculado". Nesse sentido, é "tributo não vinculado":

a) o IPTU;

b) a taxa de fiscalização;

c) a contribuição de melhoria;

d) a taxa de melhoramento dos aeroportos;

e) a taxa de limpeza pública.

Taxas

6. (FGV/SEFIN-RO-Técnico Tributário/2018)

Lei de determinado Estado da Federação cria taxa de expediente no valor de R$ 10,00 por veículo, cobrando este valor das empresas seguradoras pelo fornecimento de dados de cadastro de proprietários de veículos automotores, para fins de cobrança do DPVAT – Seguro Obrigatório.

Está provado que o custo do serviço é de R$ 0,50 e que o valor exigido suplanta a parcela do prêmio do seguro obrigatório que toca às seguradoras.

Nesse caso, a taxa de expediente é

a) ilegal, uma vez que a consulta a cadastros públicos é de livre acesso a todos.

b) devida, não havendo relação direta entre seu custo e seu preço.

c) inconstitucional, por não observar a competência tributária.

d) legal, instituída pelo Poder Público para remunerar serviço público divisível e específico.

e) inconstitucional, por seu caráter confiscatório e inviabilizador da atividade empresarial.

7. (FGV/Pref. Salvador-BA-Técnico de Nível Superior-Direito/2017)

O Município "X" instituiu, por lei, uma taxa, com o objetivo de prevenção e combate a incêndios.

Considerando tal hipótese, à luz da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, assinale a afirmativa correta.

a) A lei municipal é constitucional, pois adstrita aos exatos limites da competência tributária atribuída aos municípios pela CRFB/88.

b) A lei municipal é constitucional, pois a saúde financeira do município é um objetivo constitucional.

c) A lei municipal é inconstitucional, pois se trata de tributo da competência exclusiva da União.

d) A lei municipal é inconstitucional, pois a prevenção e o combate a incêndios compõem a segurança pública, não cabendo ao Município a criação de taxa para tal fim.

e) A lei municipal é inconstitucional, pois trata de matéria típica de decreto municipal ou portaria.

8. (FGV/ISS-Cuiabá-Auditor Fiscal/2016)

Assinale a opção que define corretamente preço público.

a) Preço público constitui uma prestação pecuniária a um serviço específico e divisível, prestado a um indivíduo ou posto à sua disposição.

b) Preço público é uma prestação pecuniária não compulsória, decorrente de uma relação contratual.

c) Preço público está sujeito às limitações ao poder de tributar e decorre de uma relação de cunho negocial.

d) Preço público é uma receita originária e seu pagamento é compulsório.

e) Preço público é uma receita derivada, e sua majoração somente pode ser cobrada no exercício financeiro seguinte.

9. (FGV/Pref. Niterói-RJ-Fiscal de Tributos/2015)

A Constituição Federal prevê várias espécies tributárias, entre as quais a modalidade cujo fato gerador pode ser o exercício do poder do Estado de limitar as liberdades individuais em prol do bem da coletividade. Esse tributo é:

a) empréstimo compulsório;

b) contribuição de melhoria;

c) imposto;

d) taxa;

e) contribuição parafiscal.

10. (FGV/Pref. Niterói-RJ-Agente Fazendário/2015)

Sobre a disciplina da espécie tributária "taxa" na Constituição Federal e no CTN, é correto afirmar que:

a) é um tributo de competência privativa da União;

b) poderá ter base de cálculo própria de imposto;

c) é tributo de competência comum à União, Estados, Distrito Federal e Municípios;

d) é tributo que poderá ter como fato gerador a prestação de serviço público específico e indivisível;

e) é um tributo cuja majoração da respectiva base de cálculo é exceção ao princípio da anterioridade.

11. (FGV/PROCEMPA-Analista Administrativo-Advogado/2014)

O Município Beta institui taxa pelo serviço de coleta de lixo domiciliar. Após dois anos de arrecadação regular do tributo os administradores do Município constatam que a receita é expressivamente superior ao custo do serviço público. Decidem, então, manter inalterado o valor da taxa e realocam o excesso de receita para a atividade pública de asfaltamento de ruas.

Com base no exposto, assinale a afirmativa correta

a) A taxa é constitucional, mas seu valor deverá ser reduzido a montante suficiente para fazer frente aos custos com o serviço de coleta de lixo domiciliar, vedado o emprego da receita em atividades diversas.

b) A taxa é inconstitucional, porque a coleta de lixo domiciliar não é serviço público divisível e, portanto, não poderia ser remunerado por essa espécie tributária.

c) A taxa é constitucional, pois o asfaltamento de rua não é serviço público divisível.

d) A taxa é constitucional, não havendo óbice a que os recursos excedentes sejam empregados em atividades diversas do custeio da coleta de lixo domiciliar.

e) Só por meio de lei municipal será possível realocar o excesso de receita da taxa de coleta de lixo domiciliar para as atividades de asfaltamento de rua.

12. (FGV/Pref. Osasco-SP-Agente Fiscal/2014)

Consoante dispõe o Código Tributário do Município de Osasco, as taxas cobradas pelo Município têm como fato gerador:

a) o exercício do poder tributário pela utilização efetiva de serviços públicos específicos prestados ao contribuinte;

b) o exercício do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;

c) a utilização efetiva (não em potencial) de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados de fato ao contribuinte;

d) a prestação por parte do contribuinte de serviços públicos específicos mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço;

e) a prestação de serviços mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

13. (FGV/SEFAZ-RJ-Auditor Fiscal/2011)

Quanto às taxas, é correto afirmar que

a) é possível que elas sejam calculadas em função do capital das empresas.

b) somente podem ser cobradas para fazer face à utilização efetiva de serviço público prestado ao contribuinte.

c) a cobrança de taxas se subordina à prestação de serviço público específico e indivisível posto à disposição do contribuinte.

d) a taxa não pode ter fato gerador idêntico ao que corresponda a imposto, mas nada impede que tenha a mesma base de cálculo.

e) são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária em relação à lei que as instituiu.

14. (FGV/TJ-PA-Juiz de Direito/2009)

A taxa e o preço público se caracterizam por:

a) o preço público ser receita derivada do Estado e a taxa ser receita originária.

b) a cobrança da taxa obedecer ao princípio da proporcionalidade do uso e a do preço público não.

c) o preço público poder ser cobrado pela utilização potencial do serviço, enquanto e a taxa não poder.

d) a taxa ter como sujeito ativo pessoa jurídica de direito público e o preço público poder ser exigido por pessoa jurídica de direito privado.

e) o regime jurídico da taxa ser sui generis, já o dos preços públicos ser, sobretudo, contratual.

Contribuições de Melhoria

15. (FGV/PGE-RO-Analista da Procuradoria/2015)

Município situado em uma região do Brasil realizou serviços e obras de rede de água potável e esgoto de certo bairro, durante o primeiro semestre de 2013, que valorizou igualmente 100 (cem) imóveis da região em R$ 40.000,00 (quarenta mil reais) cada um. O custo total da obra correspondeu a R$ 3.500.000,00 (três milhões e quinhentos mil reais). Após o término da obra, a municipalidade inicia a cobrança de Contribuição de Melhoria, com igual valor, de todos os 100 (cem) proprietários dos imóveis. Com base nisso, poderá ser cobrado de cada proprietário dos imóveis valorizados o valor máximo de:

a) R$ 40.000,00;

b) R$ 38.000,00;

c) R$ 37.000,00;

d) R$ 35.000,00;

e) R$ 30.000,00.

16. (FGV/SEFAZ-RJ-Auditor Fiscal/2007)

O art. 5º do Código Tributário Nacional determina que os tributos se dividem em:

a) impostos, taxas e contribuições de melhoria.

b) impostos, taxas, contribuições sociais e contribuições de melhoria.

c) impostos, taxas, contribuições sociais, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios.

d) impostos, taxas, contribuições sociais e empréstimos compulsórios.

e) impostos, contribuições sociais, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios.

Empréstimos Compulsórios

17. (FGV/Pref. Niterói-RJ-Agente Fazendário/2015)

É motivo que possibilite à União instituir empréstimo compulsório a necessidade de:

a) atender a despesas extraordinárias, decorrentes de guerra interna;

b) enfrentar conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo;

c) atender a despesas ordinárias, decorrentes de guerra interna;

d) realizar investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional;

e) atender a despesas extraordinárias, decorrentes de conflito armado no interior do país.

Contribuições Especiais

18. FGV/ISS-Cuiabá-Auditor Fiscal/2016

A Constituição Federal de 1988 autoriza a instituição de novas contribuições de seguridade social, destinadas a garantir a sua manutenção ou expansão. As opções a seguir apresentam os requisitos para a instituição de novas contribuições de seguridade social, à exceção de uma. Assinale-a.

a) Ser instituída por lei complementar.

b) Ser não cumulativa.

c) Ser instituída pela União.

d) Ter fato gerador distinto das contribuições sociais já previstas na Constituição Federal.

e) Ter base de cálculo distinta dos impostos já previstos na Constituição Federal.

19. (FGV/Pref. Niterói-RJ-Agente Fazendário/2015)

Conforme previsão constitucional, a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública pode:

a) ser cobrada na fatura de consumo de energia elétrica;

b) ser instituída pela União e pelos Estados;

c) ter alíquotas máximas e mínimas fixadas pelo Senado Federal;

d) ser cobrada no mesmo exercício financeiro em que seja publicada a lei que a instituir;

e) ter suas alíquotas aumentadas por decreto.

20. (FGV/SEFAZ-RJ-Auditor Fiscal/2009)

Com relação à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), assinale a afirmativa incorreta.

a) Não poderá incidir sobre receitas de exportação.

b) Não poderá incidir sobre a importação de produtos estrangeiros.

c) Poderá incidir sobre a importação de serviços.

d) Poderá ter alíquota ad valorem tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação.

e) Poderá ter alíquota específica tendo por base a unidade de medida adotada.

21. (FGV/SEFAZ-RJ-Auditor Fiscal/2011)

A instituição de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, é de competência exclusiva da União.

22. (FGV/SEFAZ-RJ-Auditor Fiscal/2009)

Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de atuação nas respectivas áreas.

Classificação dos Tributos

23. (FGV/Pref. Osasco-SP-Agente Fiscal/2014)

São espécies de tributos os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais. No que se refere à classificação dos tributos, é correto afirmar que:

a) no caso de tributos não vinculados, a cobrança depende de uma atuação estatal em relação ao contribuinte;

b) são indiretos os tributos em que o contribuinte não tem possibilidade de transferir o ônus econômico da carga fiscal;

c) tributos progressivos ou regressivos são aqueles cujas alíquotas aumentam ou diminuem de acordo com critério específico;

d) são denominados extrafiscais os tributos cujo principal objetivo é a arrecadação de recursos para custeio de atividades específicas realizadas paralelamente às funções próprias do Estado, como a fiscalização do exercício de profissões ou a Seguridade Social;

e) a instituição de tributos reais deve observar o princípio da capacidade contributiva, enquanto os pessoais estão desobrigados dessa observância.

8 - GABARITO DAS QUESTÕES COMPLEMENTARES

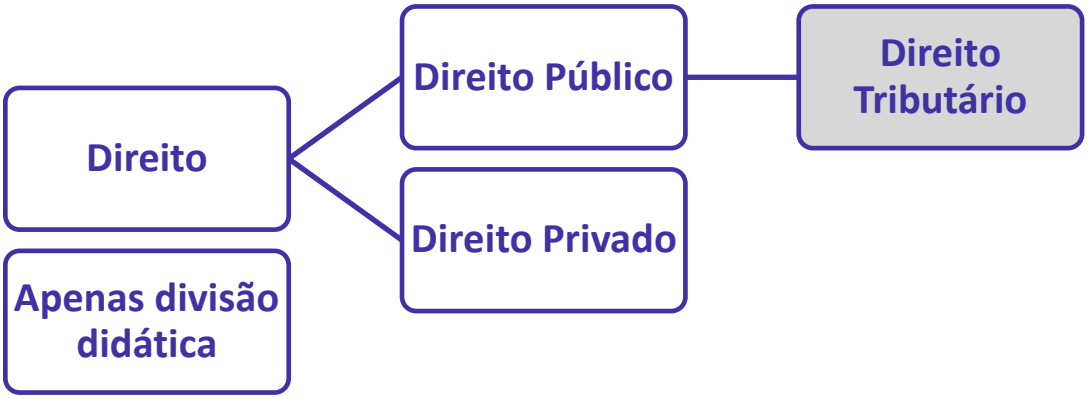
GABARITO

1. B
2. C
3. E
4. B
5. A
6. E
7. D
8. B
9. D
10. C
11. A
12. B
13. E
14. D
15. D
16. A
17. D
18. E
19. A
20. B
21. C
22. E
23. C

9 – RESUMO DOS ASSUNTOS MAIS IMPORTANTES

Noções Introdutórias

- O Direito Tributário é ramo didaticamente autônomo do direito público, prevalecendo dois princípios norteadores, quais sejam: **supremacia do interesse público sobre o particular e indisponibilidade do interesse público.**

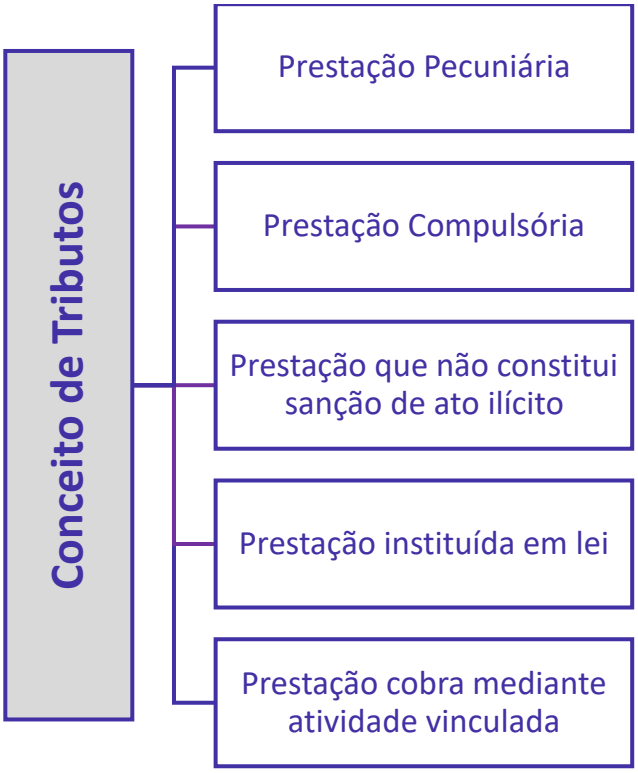


- As receitas públicas são originárias ou derivadas. **As receitas originárias são auferidas com base na exploração do patrimônio do Estado**, por meio de aluguéis ou mesmo por empresas estatais. Já as receitas derivadas **têm origem no patrimônio do particular** e entram nos cofres públicos **por meio de coação ao indivíduo**. Portanto, os tributos são classificados como receitas derivadas.

RECEITAS PÚBLICAS ORIGINÁRIAS	RECEITAS PÚBLICAS DERIVADAS
Exploração do patrimônio do Estado	Oriunda do patrimônio do particular (coação)
Sujeitas predominantemente ao reg. de direito privado	Sujeitas ao reg. de direito público
Não há poder de império	Há o poder de império
Sua fonte é o contrato	Sua fonte é a lei

Conceito de Tributos

- O conceito de tributo foi previsto no art. 3º, do CTN, e pode ser desmembrado e esquematizado da seguinte forma:

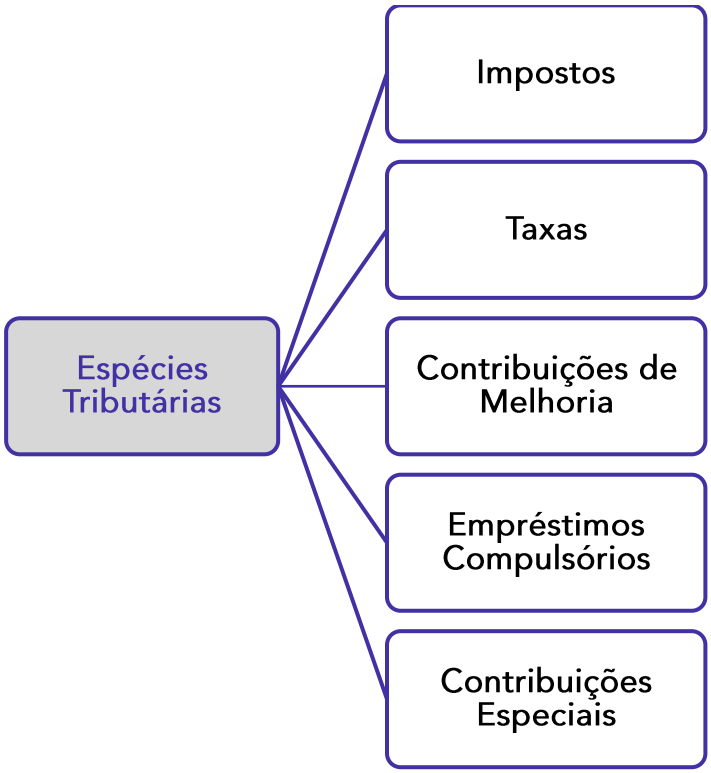


Natureza Jurídica dos Tributos

- O CTN definiu que, para identificarmos a natureza jurídica específica do tributo, isto é, a espécie tributária (impostos, taxas, etc.), deve-se levar em consideração apenas o fato gerador. Assim, para o legislador, a denominação e as demais características formais adotadas pela lei bem como a destinação legal do produto da arrecadação do tributo são irrelevantes para definir a sua natureza jurídica.

- **Após o surgimento da Constituição Federal de 1988**, o entendimento predominante é o de que existem não apenas três, mas cinco espécies tributárias, **dando origem à corrente pentapartida**.

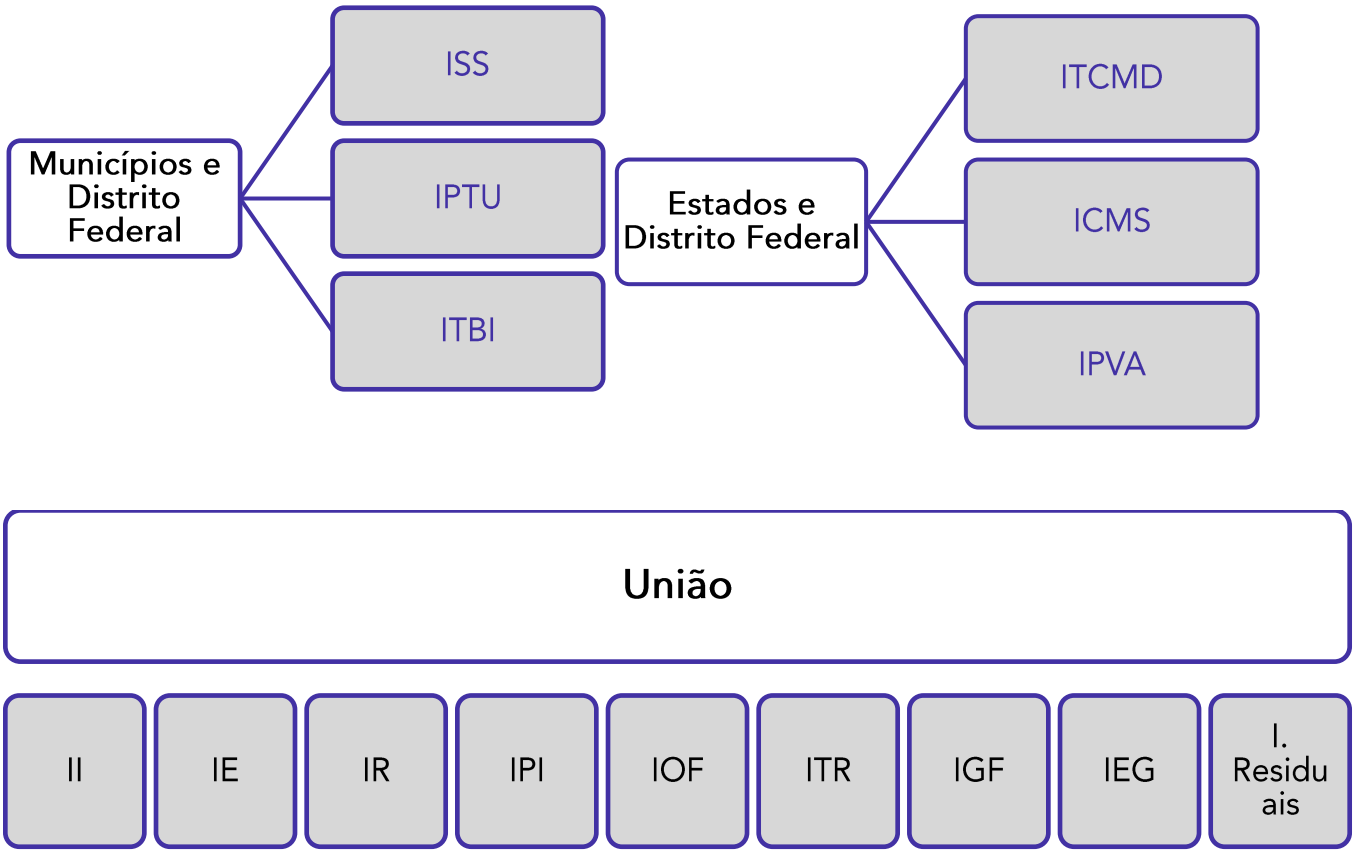
- É importante saber que os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais são tributos finalísticos, ou seja, **a destinação do produto de sua arrecadação é um critério relevante para diferenciá-los dos demais tributos.**



Impostos

- **Impostos são tributos não vinculados**, **por estarem relacionados com uma manifestação de riqueza do contribuinte**. Por exemplo, paga-se IPTU porque possui imóvel urbano, e não porque o Município lhe presta algum serviço específico. A obrigação de pagar o imposto independe de qualquer contraprestação estatal.

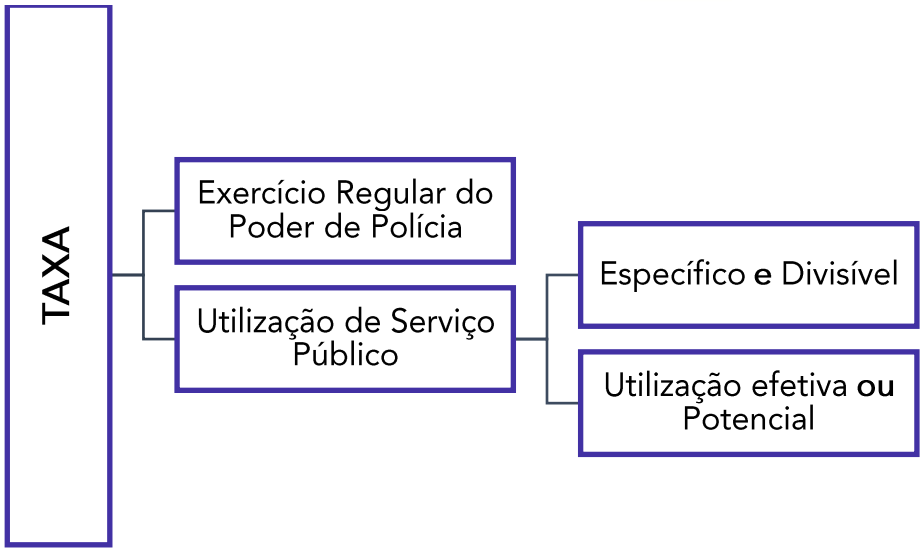
- A receita auferida com os impostos não está vinculada, em regra, a qualquer destinação. Ou seja, esse é mais um argumento de que os recursos devem ser usados em benefício da coletividade, **remunerando os chamados serviços gerais – *uti universi***. Cite-se, como exemplo, o serviço de segurança pública.



Taxas

- Todos os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) poderão instituir taxas. **Podemos dizer, então, que a taxa é um tributo de competência comum.**

- Taxas são tributos vinculados e contraprestacionais. Isso significa que **o fato gerador dessa espécie tributária está relacionado a uma prestação estatal específica ao contribuinte**, seja por meio de serviços públicos ou pelo exercício do poder de polícia. As taxas podem ser instituídas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições.



- O poder de polícia é aquele que a administração pública dispõe para **restringir alguns direitos individuais de cada particular, tendo em vista os interesses coletivos**. Há diversas atividades fiscalizadoras que podem ensejar a cobrança da taxa de polícia. Como exemplo, temos a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA), instituída pela Lei 10.165/2000, tendo como fato gerador o exercício regular do poder de polícia conferido ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – Ibama para controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais.

- Também é necessário ter atenção, pois **tanto os serviços efetivamente utilizados pelo contribuinte como aqueles potencialmente utilizados ensejam a cobrança de taxas**. Neste ponto, cabe esclarecer que a utilização potencial é aquela em que, em que pese a disponibilização do serviço público, o contribuinte não o utiliza. É o caso da taxa de lixo, que é cobrada independentemente de ser utilizado ou não o serviço de coleta domiciliar de lixo.

- Quanto à natureza do serviço público, **é importante ter em mente que apenas serviços públicos específicos e divisíveis podem ser remunerados por meio de taxas**, o que não ocorre, por exemplo, com o serviço de iluminação pública.

Contribuições de Melhoria

- Todos os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) poderão instituir a contribuição de melhoria. Podemos dizer, então, que é um tributo de competência comum, assim como a taxa. **Trata-se de tributo vinculado a uma atividade estatal (realização de obra pública).**

- O fato gerador da contribuição de melhoria é a valorização imobiliária, e não a obra pública em si. Assim, se uma obra pública não gerar valorização imobiliária, não há justificativa para cobrança do tributo.

- O CTN previu os limites totais e individuais da contribuição de melhoria. O limite total se refere ao valor máximo que pode ser arrecadado a título de contribuição de melhoria. **O CTN estabeleceu como limite o valor total gasto com a obra.** Como limite individual, foi estabelecido o valor que corresponde à valorização que a obra pública gerou para cada particular.

Empréstimos Compulsórios

- Os empréstimos compulsórios são reconhecidos pelo STF como sendo tributos. Foram previstos no art. 148, da CF/88, dentro do capítulo do Sistema Tributário Nacional e se **encaixam perfeitamente no conceito de tributos (CTN, art. 3º).**

- Os empréstimos compulsórios são de **competência exclusiva da União**, só podendo ser instituídos por meio de **lei complementar** (não pode ser utilizada medida provisória).

- Há três pressupostos fáticos ou situações autorizadoras que justificam a cobrança de um empréstimo compulsório: despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, despesas extraordinárias decorrentes de guerra externa ou sua iminência e os investimentos públicos de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Contribuições Especiais

- As contribuições especiais podem ser sintetizadas no quadro abaixo:

CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS	COMPETÊNCIA PARA INSTITUIR
Contribuições Sociais	União (**Exceção: todos os demais entes podem instituir contribuição previdenciária a ser cobrada de seus servidores**)
Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE)	Somente a União
Contribuições de interesse das categorias profissionais	Somente a União
Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP)	Somente Distrito Federal e Municípios

- De acordo com a CF/88, **as contribuições sociais as CIDEs** deverão ter as seguintes características:

  - Não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;
  - Incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;
  - Poderão ter alíquotas *ad valorem* ou específica.

- Além das contribuições para custeio da seguridade social já previstas na CF/88, a União pode criar outras, denominadas contribuições residuais. Para tanto, deve-se obedecer os critérios discriminados no art. 154, I, a saber:

- Devem ser instituídas por lei complementar;
- Devem ser não cumulativas;
- Não podem ter base de cálculo ou fato gerador próprios de outras contribuições já existentes.

- A Contribuição de Iluminação Pública só foi prevista na CF/88, com a EC 39/02. Trata-se de contribuição especial com as seguintes características:

  - A competência para sua instituição é restrita aos Municípios e ao DF;
  - A arrecadação do tributo é vinculada ao custeio do serviço de iluminação pública;
  - É facultado que a cobrança desse tributo seja feita na fatura de consumo de energia elétrica.

Classificação dos Tributos

- **Quanto ao fato gerador:**
  - **Tributos vinculados:** o fato gerador decorre da realização de determinada atividade estatal ao contribuinte (exemplo: taxas e contribuições de melhoria);
  - **Tributos não vinculados:** o fato gerador é uma situação que independe de qualquer atividade estatal prestada ao contribuinte (exemplo: impostos).

- **Quanto ao destino da arrecadação:**
  - **Tributos de arrecadação vinculada:** os recursos arrecadados com a cobrança do tributo se vinculam a determinado órgão, fundo ou despesa (exemplo: empréstimos compulsórios);
  - **Tributos de arrecadação não vinculada:** os recursos arrecadados com a cobrança do tributo não se vinculam a determinado órgão, fundo ou despesa (exemplo: impostos);

- **Quanto à atividade de cobrança:** todo e qualquer tributo tem a sua cobrança como atividade vinculada, já que isso consta do próprio conceito de tributo.
- **Quanto à finalidade:**
  - **Finalidade Fiscal:** finalidade arrecadatória (exemplo: imposto de renda);
  - **Finalidade Extrafiscal:** finalidade interventiva (exemplo: imposto de importação e imposto de exportação);
  - **Finalidade Parafiscal:** os tributos são parafiscais quando a lei que os criou nomeia outra pessoa jurídica para ser sujeito ativo (capaz de cobrar os tributos) e destina-lhe os recursos arrecadados (exemplo: contribuições devida aos conselhos de fiscalização profissional, como o CRC e CRM).

- **Quanto à transferência do encargo a terceiros:**
  - **Tributos diretos:** a pessoa obrigada ao recolhimento é a que acaba sofrendo o ônus do tributo (exemplo: imposto de renda);
  - **Tributos indiretos:** embora determinada pessoa seja definida em lei como obrigada ao recolhimento do tributo (contribuinte de direito), o ônus do tributo é transferido a terceiros (contribuinte de fato). (exemplo: ICMS, IPI)

➢ **Quanto à variação das alíquotas:**

- **Tributo fixo:** cobra-se dos contribuintes um valor fixo (exemplo: R$ 100,00);
- **Tributo proporcional:** a alíquota do tributo é fixa, mas com a variação da base de cálculo, o valor do tributo pode variar proporcionalmente;
- **Tributo regressivo:** a alíquota do tributo reduz conforme se aumenta a base de cálculo, e vice-versa;
- **Tributo progressivo:** a alíquota do tributo aumenta conforme se aumenta a base de cálculo, e vice-versa;

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.